

UNIVERSIDADE FEDERAL DE MINAS GERAIS  
FACULDADE DE DIREITO

FREDERICO MENEZES BREYNER

**NORMAS TRIBUTÁRIAS E DIREITOS SOCIAIS**

BELO HORIZONTE  
2017

FREDERICO MENEZES BREYNER

## **NORMAS TRIBUTÁRIAS E DIREITOS SOCIAIS**

Tese apresentada como requisito para a obtenção do grau de Doutor.

**Linha de Pesquisa:** Poder, cidadania e desenvolvimento no Estado Democrático de Direito.

**Área de estudo:** Justiça Tributária e Segurança Jurídica.

**Orientadora:** Profa. Dra. Misabel Abreu Machado Derzi

BELO HORIZONTE  
2017

B848 Breyner, Frederico Menezes  
Normas tributárias e direitos sociais /  
Frederico Menezes Breyner. Orientadora Misabel  
Abreu Machado Derzi – Belo Horizonte, 2017.  
376 f.

Tese (Doutorado) - Universidade Federal de  
Minas Gerais, 2017.

1 Benefício Fiscal. 2 Isenção Tributária. 3  
Restrições a Direitos Fundamentais. 4 Direitos  
Sociais. 5 Controle de Constitucionalidade. I.  
Derzi, Misabel Abreu Machado. II. Título.

CDU 349:336.22:342.7

FREDERICO MENEZES BREYNER

**NORMAS TRIBUTÁRIAS E DIREITOS SOCIAIS**

Tese apresentada junto à Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal de Minas Gerais.

Componentes da banca examinadora:

---

Orientadora: Professora Doutora Misabel Abreu Machado Derzi - Universidade Federal de Minas Gerais

---

Examinador:

---

Examinador:

---

Examinador:

---

Examinador:

Belo Horizonte, \_\_\_\_\_.

*Para Carla, por ser a fonte de minhas  
alegrias.*

## **AGRADECIMENTOS**

Felizmente algumas coisas não se alteraram desde minha graduação e mestrado. A mais importante delas é o apoio da minha família. Meu pai, meu eterno professor, e que continua sendo a pessoa mais inteligente que conheço e um grande exemplo a ser seguido nos estudos. Minha querida mãe, que com muito carinho e amor é o suporte de todos nós. Meu irmão, pessoa de alma plena e de grande coração, por me deixar saber que sempre estará a meu lado. Toda minha gratidão a vocês.

Aproveito para lembrar de meus queridos avós maternos, Vô João e Vó Wilma, que se foram, deixando esse segundo semestre de 2017 um pouco mais triste: nunca esquecerei de tudo que fizeram por mim, muito obrigado.

Carla, minha amada esposa, que conheci poucos meses antes de ser aprovado no curso de Doutorado e que participou intensamente desse processo. Entrou na minha vida para mudá-la para sempre e para nunca parar de me surpreender. Dividiu comigo o melhor momento de nossas vidas: o nascimento do nosso Bernardo, que veio ao mundo quando este trabalho estava em fase final. Meu filho, antes de você eu não sabia o que era amar sem escolha, preferências e condições.

Meus agradecimentos à Profa. Misabel, orientadora e inspiração acadêmica, por todas as lições. Ao Prof. Onofre, que em pouco tempo de convivência acadêmica incrementou substancialmente minha forma de ver o direito, muito obrigado pelas instigantes questões e ensinamentos. Aos Professores Francesco Costamagna, Mark Gergen e Thomas Bustamante pela orientação e pelas valiosas indicações bibliográficas.

## RESUMO

O objeto deste trabalho é o estudo do direito tributário como ferramenta de realização dos direitos sociais por meio de exonerações tributárias que se traduzem em cumprimento de deveres estatais associados à garantia de acesso aos bens sociais tutelados pela referida categoria de direitos. Analisaram-se as teorias de justiça que embasam a concessão e o financiamento de direitos sociais, e que também apresentam princípios de justiça que justificam essas exonerações. Demonstrada a acolhida teórica e filosófica do objeto do trabalho no contexto de uma ordem constitucional comprometida com a iniciativa privada, partiu-se para uma análise dogmática dos direitos fundamentais, demonstrando-se a fundamentalidade dos direitos sociais e justificando-se a recondução de normas tributárias ao seu âmbito. A tese propõe que essas normas tributárias sejam qualificadas como normas atribuídas de direitos fundamentais sociais, portadoras das características de vinculação, anterioridade e indisponibilidade, passando a oferecer resistência jurídica à “ação erosiva do legislador”. A equiparação dessas normas a programas de despesa pública que caracterizam mais fortemente os deveres atribuídos aos direitos sociais (deveres prestacionais) foi reforçada pela análise dos gastos tributários, teoria que ainda tem o mérito de incrementar o controle sobre a revogação e restrição dessas normas e fornecer o substrato para a identificação dos princípios que podem embasar tais condutas do legislador, bem como para rechaçar argumentos que não podem prover tal embasamento. Utilizando-se a proporcionalidade como metodologia para abordar a interação entre esses princípios em caso de revisão de normas tributárias atribuídas a direitos sociais, analisaram-se os critérios para o julgamento da compatibilidade dessas medidas com a Constituição, testados em duas situações concretas pertinentes ao aumento da tributação indireta sobre bens sociais e revogação de imunidades garantidoras de direitos sociais.

Palavras-chave: Benefício Fiscal. Isenção Tributária. Direitos Sociais. Restrições a Direitos Fundamentais. Controle de Constitucionalidade.

## ABSTRACT

The main topic of this thesis is the use of tax law as a tool to promote social rights by means of tax expenditures associated to the state duty to facilitate access to social goods granted by those rights. Theories of justice that provide grounds to the guarantee and financial support of those rights, as well as principles of justice to guide the use of tax expenditures were analyzed. Before this theoretical background, the analysis was directed to the fundamental rights dogmatically, demonstrating the social rights as fundamental rights. The thesis proposes that these tax expenditures are qualified as rules assigned to fundamental social rights, characterized by its binding, priority, and unavailability, offering resistance against retrogressive measures. The tax expenditure analysis linked in a stronger way tax law and social rights by relating tax breaks and public expenditures. This relation made possible to increase the control over retrogressive measures by identifying legal principles that can justify retrogressive measures against social rights implemented by tax expenditures and arguments that cannot provide such justification. By way of the proportionality test to approach the interaction between principles that play for and against retrogressive measures, this thesis analyzed the criteria to assess its conformity with the Constitution, using as concrete examples the increase of indirect taxation over social goods and the abrogation of constitutional prohibitions of taxation that protects social rights.

Keywords: Tax expenditures. Tax exemptions. Social rights. Fundamental rights restrictions. Constitutional scrutiny.



## RIASSUNTO

L'oggetto della tesi è l'uso del diritto tributario come strumento per realizzare i diritti sociali per esenzioni fiscali associati al dovere statale di agevolare l'accesso ai beni sociali concesse da tali diritti. Sono stati analizzati le teorie della giustizia che giustificano la garanzia e il sostegno finanziario di tali diritti, nonché i principi di giustizia per guidare l'uso di esenzioni fiscali. Davanti questo sfondo teorico, l'analisi è stata rivolta alla dogmatica dei diritti fondamentali, dimostrando i diritti sociali come diritti fondamentali. La tesi propone che queste esenzioni fiscali sono qualificati come norme assegnate ai diritti sociali fondamentali, caratterizzate delle rispettive vincoli, priorità e indisponibilità, offrendo resistenza contro misure regressive. L'assimilazione di tali norme ai programmi di spesa è stata rafforzata mediante l'analisi della spesa fiscale, teoria che ha il merito di aumentare il controllo sulle misure regressive e di fornire il substrato per la identificazione dei principi che sono in grado di supportare tale comportamento del legislatore e anche gli argomenti che non possono essere usati come giustificazione. Il criterio di proporzionalità è stato utilizzato per analizzare l'interazione tra questi principi e anche per valutare la sua conformità delle misure regressive alla Costituzione, utilizzando come esempi concreti l'aumento delle imposte indirette sui beni sociali e l'abrogazione dei divieti costituzionali di tassazione che proteggono i diritti sociali.

Parole chiave: Agevolazioni fiscali. Esenzioni tributarie. Diritti Sociali. Restrizioni ai Diritti Fondamentali. Controllo di legittimità costituzionale.

## LISTA DE SIGLAS

ADI	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADPF	Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental
AgRg	Agravo Regimental
CC	Código Civil
CESCR	United Nations Committee on Economic, Social and Cultural Rights
CESR/USA	Center for Economic and Social Rights of the United States of America
CF	Constituição Federal
CMED	Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos
COFINS	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social
CPC	Código de Processo Civil
CSLL	Contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CTN	Código Tributário Nacional
DJe	Diário da Justiça Eletrônico
EC	Emenda Constitucional
ECESR	Egyptian Center for Economic and Social Rights
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Monetário Internacional
GST	Goods and Services Tax
IBGE	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
ICCPR	International Covenant on Civil and Political Rights
ICMS	Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços
IMF	International Monetary Fund
INSS	Instituto Nacional do Seguro Social
IPI	Imposto sobre Produtos Industrializados
IPTU	Imposto Predial e Territorial Urbano
IRPJ	Imposto de Renda Pessoa Jurídica
ISS	Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza
ITBI	Imposto de Transmissão de Bens Imóveis
ITCD	Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Bens e Direitos
ITR	Imposto Territorial Rural
IVA	Imposto sobre Valor Agregado
KIPF	Korea Institute of Public Finance
LC	Lei Complementar
MI	Mandado de Injunção
NBM/SH	Nomenclatura Brasileira de Mercadorias - Sistema Harmonizado
NCM	Nomenclatura Comum do Mercosul
NJ	Norma Jurídica
OCDE	Organisation for Economic Co-operation and Development
OEA	Organização dos Estados Americanos
ONU	Organização das Nações Unidas
PASEP	Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público
PIB	Produto Interno Bruto
PIDCP	Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos
PIDESC	Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais
PIS	Programa de Integração Social

PMC	Preço Máximo ao Consumidor
PROUNI	Programa Universidade para Todos
RE	Recurso Extraordinário
REsp	Recurso Especial
SOCX	Social Expenditure Data Base
STF	Supremo Tribunal Federal
STJ	Superior Tribunal de Justiça
VAT	Value Added Tax

## SUMÁRIO

	<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>14</b>
<b>1</b>	<b>TEORIAS DA JUSTIÇA, DIREITOS SOCIAIS E DIREITO TRIBUTÁRIO.....</b>	<b>29</b>
1.1	<b>Motivando as teorias escolhidas: desintegração e hiperintegração.....</b>	<b>29</b>
1.2	<b>A teoria da justiça de RAWLS.....</b>	<b>33</b>
1.2.1	<i>RAWLS e os direitos sociais como pressuposto de uma sociedade justa.....</i>	33
1.2.2	<i>As instituições básicas de justiça distributiva e a tributação.....</i>	39
1.3	<b>A abordagem das capacidades (<i>capability approach</i>).....</b>	<b>45</b>
1.3.1	<i>As capacidades humanas e o desenvolvimento.....</i>	45
1.3.2	<i>Capacidades e direitos: a lista de capacidades e os direitos sociais.....</i>	48
1.3.3	<i>A abordagem das capacidades e a tributação.....</i>	52
1.4	<b>DWORKIN e a igualdade.....</b>	<b>55</b>
1.4.1	<i>A igualdade de recursos e o igualitarismo de DWORKIN.....</i>	55
1.4.2	<i>Os direitos sociais e a igualdade em DWORKIN.....</i>	59
1.4.3	<i>DWORKIN e a tributação progressiva da renda.....</i>	63
1.5	<b>CHANG e a defesa capitalista dos direitos sociais.....</b>	<b>63</b>
1.5.1	<i>Igualdade de oportunidades.....</i>	64
1.5.2	<i>Segurança social, dinamismo e crescimento econômico.....</i>	66
1.5.3	<i>A tributação progressiva, os benefícios sociais e o crescimento econômico.....</i>	68
1.6	<b>Exonerações tributárias e as teorias da justiça.....</b>	<b>70</b>
1.7	<b>Conclusão.....</b>	<b>75</b>
<b>2</b>	<b>DOGMÁTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DIREITOS SOCIAIS.....</b>	<b>77</b>
2.1	<b>Conceito de direito fundamental.....</b>	<b>77</b>
2.2	<b>Dogmática dos direitos fundamentais.....</b>	<b>82</b>
2.3	<b>Direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais.....</b>	<b>85</b>
2.4	<b>Posições de direitos fundamentais, deveres objetivos e direitos subjetivos.....</b>	<b>90</b>
2.5	<b>Direitos sociais.....</b>	<b>94</b>
2.6	<b>A disputa em torno da fundamentalidade dos direitos sociais.....</b>	<b>96</b>
2.6.1	<i>A distinção entre Constituições em matéria de direitos sociais.....</i>	99
2.6.2	<i>A contraposição entre direitos de liberdade e direitos sociais.....</i>	102
2.6.3	<i>Impossibilidade de distinguir a fundamentalidade dos direitos a partir dos direitos e deveres a eles correlativos.....</i>	103
2.6.4	<i>Direitos fundamentais e interposição legislativa.....</i>	113
2.6.5	<i>O custo dos direitos.....</i>	120
2.6.6	<i>A exigibilidade judicial dos direitos como característica de sua fundamentalidade.....</i>	122
2.7	<b>Direito tributário e direitos sociais.....</b>	<b>125</b>
<b>3</b>	<b>A PROPORCIONALIDADE COMO METODOLOGIA ADOTADA.....</b>	<b>130</b>

3.1	A teoria adotada para a abordagem do problema.....	130
3.2	Normas, metanormas e a metodologia da aplicação.....	132
3.3	Argumentação jurídica e justificação das decisões jurídicas.....	135
3.4	Justificação interna e método de aplicação das regras e princípios.....	145
3.5	Justificação interna e regras: subsunção.....	147
3.6	Justificação interna e princípios: ponderação.....	148
3.6.1	<i>Os critérios da adequação e da necessidade.....</i>	153
3.6.2	<i>A proporcionalidade em sentido estrito.....</i>	160
3.7	A identificação de regras e princípios.....	172
3.8	Direitos fundamentais sociais, regras e princípios.....	173
4	<b>MÉTODOS DE CONSTRUÇÃO E APLICAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS.....</b>	<b>177</b>
4.1	A disputa em torno da metodologia de construção dos direitos fundamentais sociais.....	177
4.2	O ponto de partida comum entre a teoria das restrições e da proibição do retrocesso.....	181
4.3	A ausência de autonomia da proibição do retrocesso na construção dos direitos sociais.....	182
4.3.1	<i>Proibição do retrocesso como regra e como princípio: críticas.....</i>	182
4.3.2	<i>A dissolução da proibição do retrocesso na metodologia da ponderação: crítica.....</i>	186
4.3.3	<i>A proibição de retrocesso como elemento da justificação externa da aplicação dos direitos sociais.....</i>	189
4.4	Da fundamentação constitucional da proibição de retrocesso....	190
4.5	<b>Fundamentação da proibição do retrocesso no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais .....</b>	<b>197</b>
4.5.1	<i>Brevíssima premissa sobre os tratados internacionais no direito brasileiro.....</i>	197
4.5.2	<i>Da construção e interpretação do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais.....</i>	199
4.5.3	<i>Da obrigação de realização progressiva dos direitos sociais assumida no PIDESC.....</i>	201
5	<b>GASTOS TRIBUTÁRIOS E DIREITOS SOCIAIS.....</b>	<b>208</b>
5.1	Introdução.....	208
5.2	As origens da análise dos gastos tributários.....	208
5.3	Disputas em torno da identificação dos gastos tributários.....	211
5.4	Gastos tributários e direitos sociais.....	216
5.5	Argumentos contra e a favor do uso dos gastos tributários.....	219
5.5.1	<i>Transparência e controle legislativo.....</i>	219
5.5.2	<i>Atração da iniciativa privada (free rider effect).....</i>	221
5.5.3	<i>Controle administrativo.....</i>	222
5.5.4	<i>Igualdade e capacidade econômica (upside down effect).....</i>	223
5.6	Gastos tributários: entre direitos sociais e igualdade.....	227
6	<b>IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE REALIZAM DIREITOS SOCIAIS.....</b>	<b>228</b>
6.1	Os diversos usos das normas tributárias.....	228

<b>6.2</b>	<b>Critérios para identificação das normas tributárias que realizam direitos sociais.....</b>	<b>232</b>
6.2.1	<i>Critério finalístico.....</i>	232
6.2.1.1	Esclarecimento introdutório.....	232
6.2.1.2	Análise da finalidade da norma tributária na realização de direitos sociais.....	234
6.2.2	<i>O enfoque pragmático e os efeitos da norma tributária.....</i>	239
6.2.3	<i>O critério da justificativa da norma tributária.....</i>	242
6.2.4	<i>O uso conjunto da finalidade e da justificativa da norma tributária.....</i>	243
<b>6.3</b>	<b>A proposta de identificação adotada no presente trabalho.....</b>	<b>248</b>
<b>6.4</b>	<b>Exemplos de normas tributárias que realizam direitos sociais.....</b>	<b>250</b>
6.4.1	<i>O reconhecimento de normas tributárias como indicadores de realização de direitos sociais no plano internacional.....</i>	250
6.4.2	<i>O crédito presumido de PIS e COFINS sobre medicamentos.....</i>	255
6.4.3	<i>O Programa Universidade para Todos – PROUNI.....</i>	257
<b>7</b>	<b>SÍNTESE: OS PRESSUPOSTOS PARA IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DAS RESTRIÇÕES ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE REALIZAM DIREITOS SOCIAIS.....</b>	<b>260</b>
<b>8</b>	<b>DIREITO TRIBUTÁRIO, RESERVA DO POSSÍVEL E DIREITOS SOCIAIS.....</b>	<b>265</b>
8.1	<b>A reserva do possível e o dever de máxima utilização dos recursos disponíveis: especificidades no âmbito tributário.....</b>	<b>265</b>
8.2	<b>Arrecadação e revisão de normas tributárias que realizam direitos sociais.....</b>	<b>269</b>
8.3	<b>As características do sistema tributário como baliza para a reserva do possível.....</b>	<b>274</b>
8.3.1	<i>A regressividade do sistema tributário e a invocação da reserva do possível.....</i>	276
8.3.2	<i>A reserva do possível e as bases tributárias.....</i>	283
8.3.2.1	<i>A multiplicidade de incidências e os objetivos da tributação.....</i>	284
8.3.2.2	<i>A multiplicidade de incidências e os princípios de justiça tributária....</i>	285
8.3.2.3	<i>As bases tributárias e a máxima utilização dos recursos disponíveis.</i>	288
8.4	<b>Breves considerações acerca da tributação de bases móveis em um contexto de globalização e mobilidade.....</b>	<b>293</b>
<b>9</b>	<b>CAPACIDADE ECONÔMICA E DIREITOS SOCIAIS.....</b>	<b>299</b>
9.1	<b>Breves comentários sobre a capacidade econômica no contexto deste trabalho.....</b>	<b>299</b>
9.2	<b>A capacidade econômica e seu possível confronto com as normas tributárias que realizam direitos sociais.....</b>	<b>302</b>
9.3	<b>A importância dada pela dogmática jurídica ao princípio da capacidade econômica quando em conflito com outras finalidades.....</b>	<b>303</b>
9.4	<b>Regras de ponderação entre a capacidade econômica e outros princípios.....</b>	<b>306</b>
<b>10</b>	<b>AUMENTO NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DE BENS SOCIAIS.....</b>	<b>309</b>

<b>10.1</b>	<b>Introdução.....</b>	<b>309</b>
<b>10.2</b>	<b>Seletividade no ICMS e no IPI.....</b>	<b>312</b>
<b>10.3</b>	<b>O relatório da OCDE sobre as alíquotas reduzidas e isenções no VAT.....</b>	<b>319</b>
10.3.1	<i>Relevância e utilidade da análise dos estudos da OCDE na matéria.....</i>	319
10.3.2	<i>A reforma da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo: a restrição aos direitos sociais e a identificação de princípios prima facie justificadores da medida.....</i>	322
10.3.3	<i>Progressividade, regressividade e restrição de benefícios fiscais na tributação indireta sobre o consumo de bens sociais.....</i>	327
<b>10.4</b>	<b>Conclusão.....</b>	<b>335</b>
<b>11</b>	<b>REVOGAÇÃO E RESTRIÇÃO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS.....</b>	<b>336</b>
<b>11.1</b>	<b>Imunidades tributárias e direitos sociais.....</b>	<b>336</b>
<b>11.2</b>	<b>Revogação da imunidade dos servidores inativos à contribuição previdenciária.....</b>	<b>340</b>
<b>11.3</b>	<b>Revogação da imunidade do imposto sobre a renda dos proventos de aposentadoria.....</b>	<b>345</b>
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>348</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>356</b>

## INTRODUÇÃO

Desde a limitação do poder estatal com o advento do Estado de Direito a tributação passou a sofrer grande influência dos direitos fundamentais e sua respectiva linguagem. O Estado de Direito e a compreensão de que os indivíduos deveriam ser protegidos pelo Estado e contra o Estado instauraram uma específica relação entre tributação, propriedade e liberdade.

Nesse ambiente, pode-se dizer que eram menores as exigências feitas ao legislador tributário. O Estado com funções mínimas e essenciais deveria instituir a tributação em respeito à propriedade e à liberdade, e distribuir a carga tributária para fazer frente aos respectivos gastos com mínima interferência na economia, buscando sempre a neutralidade da tributação frente às decisões econômicas.

A tutela da autonomia privada e do livre curso da vida negocial foi confiada à legalidade e irretroatividade tributárias, qualificadas pela anterioridade da tributação. A propriedade tutelada pela vedação ao confisco. A igualdade era restrita ao seu aspecto formal, garantindo-se o mesmo tratamento tributário em situações equivalentes e a orientação da tributação de forma proporcional à capacidade econômica, sem pretensão de alteração da situação econômica dos indivíduos e da sociedade.

A posterior atribuição de novas tarefas ao Estado, então denominado Estado Social ou *Welfare State*, passou a demandar mais do legislador, inclusive na disciplina da tributação.

No âmbito econômico, o Estado deixou sua posição de inércia frente ao curso dos fatores econômicos e passou a intervir para direcionar e regular a economia. No aspecto tributário, “concediam-se incentivos e isenções fiscais a mancheias, na convicção de que tais benefícios conduziram ao crescimento econômico” e as “isenções e demais privilégios tornaram-se a panaceia para a riqueza das nações”<sup>1</sup>.

A igualdade também sofreu transformações. Se antes sua compreensão formal demandava menos distinções, a nova igualdade substancial que inspira o

---

<sup>1</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 327.



modelo de Estado Social exige que o legislador realize julgamentos materiais sobre diversos aspectos da vida humana, como a atenção com a saúde, educação, velhice, deficiências, distribuição de riquezas, trabalho, etc.<sup>2</sup>

O acesso aos bens e serviços necessários para que as pessoas pudessem cuidar desses aspectos da vida passou a ser visto com uma lógica não exclusivamente econômica, mas sim por meio de uma linguagem institucional. O Estado Social, agindo de forma discricionária dentro de determinado programa político, concedia tais direitos, chamados de direitos sociais.

O trânsito para o Estado Social se apoiou, portanto, no princípio da inclusão política, e seu funcionamento incorporava camadas da população ao âmbito político e econômico<sup>3</sup> antes fechado em torno do individualismo liberal e sua igualdade formal.

Esse movimento foi marcado por uma crescente complexidade das atividades estatais, absorvida pela Administração Pública. A relação entre Poder Público e cidadãos se dissolvia no aspecto burocrático dominante das instituições políticas responsáveis por decisões vinculantes.<sup>4</sup>

As instituições do Estado Social não romperam, contudo, com o modo de produção capitalista forjado no modelo liberal de Estado e, muitas vezes, se colocavam como amortecedor do choque entre capital e trabalho, administrando o conflito entre a pressão por menos tributação e a reivindicação de maior nível de prestações sociais<sup>5</sup>. Isso dificultou o potencial desenvolvimento progressivo de condições mais igualitárias por mecanismos estatais redistributivos<sup>6</sup>.

No aspecto jurídico, que é o que aqui interessa, a chamada crise do Estado Social pode ser analisada sob o ponto de vista da incapacidade das instituições estatais, centralizadas na Administração Pública, de cumprir os compromissos vinculados à igualdade real. A alternativa concebida para superá-la foi o Estado Democrático de Direito, que se funda não mais apenas na ação política

---

<sup>2</sup> PAGANO, Rodolfo. *Introduzione alla legistica. L'arte di preparare le leggi*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2004, p. 13-14.

<sup>3</sup> LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el Estado de Bienestar*. Tradução espanhola Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993, p. 48.

<sup>4</sup> Ibid., p. 65, 111.

<sup>5</sup> BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 318-319.

<sup>6</sup> DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966. (Colección Cuadernos para el Diálogo nº 5).

institucional e na ação econômica competitiva, mas também na intervenção participativa e solidária<sup>7</sup>, acentuando o caráter democrático do desenvolvimento dos direitos fundamentais.

O Estado Democrático de Direito é comprometido com os direitos fundamentais anteriormente formulados, liberais e sociais. A reafirmação dessas conquistas, contudo, se dá em outros termos, com uma “valorização do jurídico” em detrimento de uma programação acentuadamente política, bem como pelo caráter transformador do direito em detrimento da mera promoção de maior igualdade real sem ruptura com o modelo de acumulação<sup>8</sup>. Esses novos termos são bem expostos por Derzi:

Estado Democrático de Direito é Estado que mantém clássicas instituições governamentais e princípios como o da separação de poderes e da segurança jurídica. Erige-se sob o império da lei, a qual deve resultar da reflexão e codificação de todos. Mas não é forma oca de governo, na qual possam conviver privilégios, desigualdades e oligocracias. Nele, há compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, concretamente concebidas, com a evolução qualitativa da democracia e com a erradicação daquilo que o grande PONTES DE MIRANDA chamou de “o ser oligárquico” subsistente em quase todas as democracias.

Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas Constituições mais modernas, não há de modo algum renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo, se buscam metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade.<sup>9</sup>

Sendo assim, sempre que houver referência aos direitos sociais ou ao Estado Social, estar-se-á referindo à sua nova fórmula moldada pelo Estado Democrático de Direito, comprometida com os direitos fundamentais anteriormente formulados dotados de elevação no padrão de juridicidade e participação democrática, que não rompem com as conquistas anteriores, mas sim, lhes atribuem novos caracteres provenientes dessa síntese dialética.

---

<sup>7</sup> DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966. (Colección Cuadernos para el Diálogo nº 5).

<sup>8</sup> Ibid. e STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e hermenêutica: perspectivas e possibilidades de concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil. *Novos estudos jurídicos*, v. 8, n. 2, p. 257-301, maio/ago. 2003.

<sup>9</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 12.

O Estado Democrático de Direito constitui-se também como padrão a ser seguido pelo direito tributário que, apesar de influenciado pela evolução dos modelos estatais, ainda não assimilou a linguagem dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais com a mesma intensidade deferida aos direitos de liberdade próprios do modelo liberal, embora ambos sejam, no Estado Democrático de Direitos, reforçados em juridicidade e promovidos sob os influxos da participação solidária.

Essa influência, porém, ainda que não elaborada de forma consistente, pode ser notada esparsamente no âmbito da produção legislativa. Normas com objetivos sociais passaram a ser introduzidas no sistema tributário. A renda tributável agora considera os gastos do indivíduo com sua manutenção e da sua família, e os valores destinados a assegurar esse bem-estar tendem a ser excluídos da tributação, o que é traduzido na isenção da faixa mínima de renda. O acesso do indivíduo àqueles bens e serviços passa a ser considerado também para fins de exonerações ou reduções de tributos indiretos por ele suportados nas operações de consumo desses bens. Essas normas tributárias são manifestações do “Direito Tributário Social”<sup>10</sup>.

No período de desenvolvimento da tese, colheram-se algumas iniciativas do Congresso Nacional nesse sentido, em que expressamente se previa uma introdução de normas tributárias com objetivos próprios do Estado Social:

- Proposta de Emenda à Constituição nº 2 de 2015, do Senador Reguffe e outros, propondo a inclusão de alínea no art. 150, IV, da Constituição para outorgar imunidade tributária aos “medicamentos destinados ao uso humano”, sob a justificativa de que ao Estado cabe garantir a saúde das pessoas, e a tributação seria um “complicador” dessa tarefa. A imunidade proposta visa a uma baixa dos preços, rompendo com o raciocínio “economicista” da fácil arrecadação, que deve ser “buscada” pela incidência sobre bens supérfluos e pela tributação progressiva sobre aqueles que possuem patrimônio e renda”;
- Proposta de Emenda à Constituição nº 24, de 2014, do Senador Alfredo Nascimento, propondo a inclusão de alínea no art. 150, IV da Constituição para outorgar imunidade tributária aos “materiais escolares definidos em

---

<sup>10</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 398.

lei”, sob a justificativa de que o direito à educação deve ser “estimulado” pelo Estado também de forma indireta “mediante desoneração tributária de materiais escolares”, cuja aquisição é um grande peso no “orçamento das famílias brasileiras”;

- Proposta de Emenda à Constituição nº 155, de 2015, da Senadora Ana Amélia, objetivando que as alíquotas de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) sobre produtos da cesta básica sejam definidas mediante deliberação dos Estados de maneira uniforme no território nacional, ainda que diferenciadas por produtos, sob a justificativa de garantir o mesmo padrão de acesso aos alimentos a todos os brasileiros, independentemente do local onde residam;
- Projeto de Lei nº 10, de 2015, do Deputado Lucas Vergílio, que visa a estimular os empregadores a participarem do custeio de planos de previdência privada e de seguros de vida com cobertura por sobrevivência, de modo que tais contribuições não onerem a respectiva folha de pagamento e não integrem a remuneração dos empregados e dirigentes para efeitos tributários. A proposta tem por objetivo garantir a saúde de trabalhadores de baixa renda e desonerar a rede pública da prestação do serviço de saúde, na medida em que o atual regramento que permite a dedução de até 12% (doze por cento) do imposto de renda da pessoa física alcança apenas as classes média e alta, vez que as pessoas de classe baixa, por estarem na faixa de isenção do imposto de renda, não têm como deduzi-los e aproveitar o benefício;
- Projeto de Lei do Senado nº 305, de 2012, do Senador Gim Argello, que propõe a concessão de incentivos tributários às empresas que qualificarem e contratarem jovens provenientes de abrigos ou casas de habilitação. Assim, as despesas comprovadamente realizadas para a consecução desse objetivo poderão ser deduzidas do imposto de renda até o limite máximo de 5% (cinco por cento) e, no caso de contratação do jovem, a empresa poderá ficar isenta de recolher a contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social e (INSS) pelo prazo de até 12 (doze) meses, sem prejuízo aos direitos sociais e previdenciários do jovem contratado. A justificativa é a realização do direito à educação e ao trabalho, cuja garantia torna “imprescindível a intervenção do Estado,

para evitar que os menos afortunados enfrentem obstáculos insuperáveis em seus esforços de integração social”;

- Projeto de Lei do Senado nº 95, de 2015, do Senador José Serra, que visa a desonerar a carga tributária incidente sobre as empresas atuantes no setor de saneamento por meio da concessão de créditos de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e do Programa de Integração Social (PIS) / Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP) condicionada ao efetivo aumento de investimentos no setor (e não mera realocação de investimentos existentes), sob a justificativa de que a falta de expansão do setor tem “implicações sobre a saúde e a qualidade de vida da população, o acesso aos serviços de saneamento básico tem efeitos benéficos sobre a educação, sobre a produtividade e a renda do trabalhador”.

Esses exemplos demonstram que os direitos sociais também influenciam a tributação, mas a construção dessa influência continuou atrelada aos princípios do Estado de Direito de cunho liberal. É comum a afirmativa de que tais situações não representam capacidade econômica apta a justificar a incidência tributária e que a tributação de rendimentos mínimos ou de operações de aquisição de bens essenciais constituem confisco.

As afirmativas são válidas, assim como é o esforço da doutrina em construir critérios para sua identificação. Parece, entretanto, que elas se fundam em conceitos estáticos (embora mutáveis com a evolução social) e, muitas vezes, de difícil apreensão, o que lança o legislador em um campo de discricionariedade incompatível com a vinculação aos direitos fundamentais, agora expandidos para abranger também os direitos sociais.

Isso é claro no âmbito dos tributos indiretos, como o ICMS e o Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI). Para que a aquisição de um bem essencial, como um medicamento curativo prescrito, não seja tributada, é necessária uma determinação legislativa ou a construção de uma limitação ao poder de tributar não escrita na Constituição, na medida em que a norma de competência autoriza a tributação (art. 155, II da Constituição) sem outra disposição que veicule uma vedação expressa à incidência tributária. Essa última hipótese, contudo, nunca foi empreendida no direito tributário brasileiro com pretensão de acolhimento. E mesmo que fosse, tratar-se-ia de uma reconstrução do direito fundamental social com vistas

aos clássicos direitos de defesa, que tradicionalmente são compreendidos como direitos constitucionais negativos contra qualquer ação interventiva do legislador.

A noção de direitos fundamentais como excludentes da atuação legislativa é importante, mas muito restrita, e acaba por diminuir o conteúdo dos direitos e sua influência na tributação, na medida em que praticamente todos os direitos fundamentais, independentemente de sua origem histórica, demandam atividade legislativa para serem exercidos.

Reconhecida essa situação, os direitos fundamentais, em especial os sociais, passam a impor ao legislador o dever de desenvolvê-los (a chamada face objetiva dos direitos fundamentais), atribuindo-lhes melhores condições de exercício subjetivo. Abre-se espaço para um controle dinâmico da atividade legislativa, a somar-se com as clássicas e ainda importantes vedações decorrentes da legalidade, irretroatividade, anterioridade, não confisco, etc.

Decorre do que foi acima exposto e dos exemplos oferecidos que uma das formas, talvez a preferencial, utilizada para o desenvolvimento dos direitos sociais por meio do direito tributário é a das técnicas exonerativas, e sobre ela cabe voltar a atenção para delimitar o objeto do estudo.

A presente tese, contudo, não tem por objeto inovar a categorização das exonerações tributárias no âmbito da estrutura da norma tributária, tema já extensamente trabalhado pela literatura jurídica tributária.

Por isso, adotar-se-á aqui a elaboração doutrinária que se reputa mais adequada à compreensão estrutural das exonerações tributárias.

No plano constitucional, as regras de competência tributária descrevem materialidades que constituem os fatos tributáveis<sup>11</sup>, ou seja, fatos aos quais pode o legislador ligar a consequência jurídica consistente no dever de pagar tributos, fora dos quais verifica-se a incompetência tributária<sup>12</sup>. A competência tributária sofre ainda limitação constitucional decorrente das imunidades tributárias, que são negações parciais de competência para tributar determinados fatos, objetos ou pessoas. As imunidades são exonerações tributárias “endógenas, em relação às

---

<sup>11</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 2 e BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005, p. 33.

<sup>12</sup> Importante mencionar que há uma distinção no que toca às regras de competência residual (art. 154, I e art. 195, §4º da Constituição), extraordinária (art. 154, II) e para instituição e empréstimo compulsórios, para as quais a Constituição não descreve os respectivos fatos tributáveis para autorizar a instituição do tributo.

normas de competência tributária, porque lhes delimitam negativamente a extensão, atuando dentro delas para reduzir-lhes o âmbito eficaz”<sup>13</sup>.

Demarcado o âmbito da competência tributária pela conjugação dos enunciados<sup>14</sup> constitucionais atributivos de competência tributária e das imunidades tributárias<sup>15</sup>, caberá à lei definir dentro dele a hipótese de incidência e a respectiva obrigação tributária (art. 150, I da Constituição). A omissão da lei em tributar determinado fato tributável dá lugar à situação de não incidência tributária<sup>16</sup>.

Nesse plano infraconstitucional, determinado fato inserido na hipótese de incidência pode não gerar obrigação tributária quando de sua ocorrência por força de outro enunciado legal, que consiste em uma isenção tributária. Partindo das formulações de Derzi<sup>17</sup>, pode-se compreender a isenção como um enunciado que integra a norma de tributação para delimitar negativamente o âmbito de incidência decorrente de outros enunciados impositivos de tributabilidade, compondo com eles a norma tributária.

Por fim, ainda no plano infraconstitucional, identificam-se exonerações tributárias que não delimitam o âmbito de existência da obrigação tributária. São reduções quantitativas de tributos que interferem nos fatores que compõem o seu

---

<sup>13</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 231.

<sup>14</sup> Enunciado aqui tem o sentido da disposição normativa, ou seja, do texto legislado. A esse texto deve ser atribuído um significado por meio da interpretação, cabendo ao intérprete e aplicador do direito formular um outro enunciado que defina os termos desse significado. (GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011, p. 15).

<sup>15</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 230.

<sup>16</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 280.

<sup>17</sup> Para Derzi, a consequência jurídica intrínseca ao conceito de tributo é construída com o modal de-ôntico “obrigatório”. Logo, no plano “ontológico-axiológico”, admitir fatos geradores de obrigações tributárias que, ocorridos, não imputem o dever de pagar o tributo é analisar a “facticidade pura”, despida de qualquer normatividade, dada a inexistência de consequência jurídica. No plano lógico-jurídico, na inexistência do dever tributário é impossível falar-se em tributo, pois ausente a tributabilidade. Ensina a autora que a implicação entre a hipótese e consequência da norma jurídica é extensiva ou material: eliminando-se a consequência, todos os antecedentes que pudessem lhe dar origem restam também eliminados. Logo, no plano da epistemologia jurídica em sentido estático, não se pode admitir que a lei continue qualificando de “gerador” um fato abrangido pela isenção. Por fim, no plano dinâmico, não se pode conceber que a regra de tributação incida, gerando o dever tributário para só depois incidir a regra de isenção, dispensando o pagamento. Se não há o dever é porque não se realizou o fato gerador, ou seja, não houve incidência tributária (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 226-241). Por isso, Derzi conceitua como isenção todo enunciado legal que, quer interferindo nos aspectos da hipótese de incidência, quer interferindo nos elementos de sua consequência jurídica (obrigação tributária), retire a tributabilidade de determinada situação, na esteira do que identificado por Carvalho (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1991, p. 329-330).

elemento quantitativo para reduzir a expressão pecuniária do dever tributário<sup>18</sup> em comparação a outros fatos geradores aos quais se impõem obrigação tributária em maior montante.

Esse é o universo de categorias técnicas<sup>19</sup> tributárias sobre o qual versará a presente tese. As imunidades, isenções e reduções quantitativas de tributos são enunciados do direito positivo que o intérprete e aplicador deve conjugar com outros (no plano constitucional ou infraconstitucional, conforme o caso) para formular a norma aplicável ao caso, seja ela a norma de competência tributária, seja a norma de incidência tributária.

Esses enunciados que veiculam exonerações tributárias são essenciais para determinar a existência e o montante da obrigação tributária (conforme a categoria em questão), embora não sejam eles “normas”, pois sozinhos são insuficientes para modular uma conduta. A norma é o resultado da interpretação do texto legislado e com ele não se confunde, e quando deste não seja possível extrair uma modulação de comportamento identifica-se um “fragmento de norma”<sup>20</sup>, uma vez que a norma jurídica é a unidade mínima de expressão do deôntico<sup>21</sup>. No aspecto do direito tributário que aqui interessa, são relevantes as normas que autorizam o legislador a instituir um tributo e as normas que impõem deveres de cunho obrigacional ao particular<sup>22</sup>, que são compostas, respectivamente, também pelas imunidades e exonerações infraconstitucionais (isenções e reduções quantitativas de tributos).

Não é possível, porém, ignorar que a tentativa de precisar o objeto pode levar a uma maior dificuldade na comunicação e mesmo na fluência da linguagem<sup>23</sup>, quer oral ou escrita, principalmente quando se introduzem expressões que se referem ao mesmo objeto tradicionalmente designado com outras palavras.

---

<sup>18</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 99.

<sup>19</sup> A expressão “categorias técnicas de tributação” é utilizada por Schoueri para identificar as diversas técnicas utilizadas nos planos constitucional e infraconstitucional para moldar a tributação (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 222).

<sup>20</sup> GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 32.

<sup>21</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 25.

<sup>22</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988, p. 237.

<sup>23</sup> BERMUDEZ, Sérgio. A favor do "contra". *Revista de Processo*, São Paulo, v. 17, n. 65, p. 219-226, jan./mar. 1992.



E o usual é verificar que, na prática, os debates e lides judiciais acerca da inclusão ou não de determinado fato, situação ou pessoa no âmbito de um enunciado de imunidade ou isenção fazem uso constante das expressões “norma de imunidade”<sup>24</sup> e “norma de isenção”<sup>25</sup>. O uso das expressões “enunciado constitucional de imunidade”, “enunciado legal de isenção”, “enunciado exonerativo” ou outro similar constituiria uma questão de estilo que pode ser superada com a explicitação daquilo que se pretende afirmar seguida do uso corrente e tradicional das expressões, como aqui se faz.

Portanto, na medida em que esses enunciados interferem na competência, incidência e obrigação tributárias, no sentido de delimitá-las ou reduzi-las, serão chamados de normas tributárias exonerativas e, para facilitar a fluência do texto, de normas tributárias.

Ao se valer dessas categorias para exonerar aquelas situações que revelam exercícios de direitos sociais, compreende-se que a atividade legislativa deixa o campo de absoluta discricionariedade, ao contrário da noção tradicional de que as exonerações tributárias são de livre concessão, restrição e revogação pelo legislador quando situadas no âmbito infraconstitucional<sup>26</sup>.

A discricionariedade, que não é anulada, passa a ser balizada pela vinculação decorrente dos direitos fundamentais sociais, pois tais medidas tributárias podem ser consideradas como a forma escolhida de realizá-los e desenvolvê-los, desonerando as situações que revelam seu exercício da tributação. Isso demanda uma melhor especificação e diferenciação, com a construção de critérios que permitam identificar normas tributárias enquanto mecanismos de realização de direitos fundamentais sociais, separando-a da utilização de medidas tributárias para busca de outras finalidades estatais.

---

<sup>24</sup> Por exemplo: STF, Pleno, ADI 3.105, Rel. Min. Cezar Peluso, julgado em 18/8/2004, publicado em 18/02/2005.

<sup>25</sup> Por exemplo: REsp 1204976/PR, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/12/2013, DJe 05/02/2014; AgRg nos EDcl no REsp 1462317/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/11/2015, DJe 20/11/2015 e AgRg no REsp 1143779/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 18/11/2010, DJe 25/11/2010.

<sup>26</sup> É importante a delimitação da afirmação ao âmbito infraconstitucional, uma vez que no plano constitucional, as exonerações constituem imunidades tributárias, e mesmo a doutrina tradicional entende que sua restrição ou revogação não é livre por parte do constituinte derivado, uma vez que as imunidades tutelam direitos fundamentais elevados à categoria de cláusula pétrea. Sobre esse tema remetemos o leitor ao item 11.1 Imunidades tributárias e direitos sociais.

Na primeira hipótese, estar-se-á diante de normas tributárias que realizam direitos sociais, cujos critérios de identificação serão justificados ao longo do texto. Por ser utilizada a expressão “normas tributárias”, com explicitado acima, será adicionado o qualificativo “que realizam direitos sociais”, para identificar aquelas normas que se traduzem, no direito tributário, como medidas tomadas para garantir o acesso aos bens tutelados por tais direitos, a exemplo de serviços de educação, medicamentos, alimentação, dentre outros. Trata-se de “bens sociais”, como os chama Novais<sup>27</sup>.

Aqui cabe uma outra delimitação do tema. Como será visto oportunamente<sup>28</sup>, os direitos sociais são geralmente compreendidos como direitos a prestações positivas garantidas pela via da despesa pública. Mas essa é apenas uma face (sem dúvida de relevantíssima importância) dos deveres relativos aos direitos sociais, que é realizada principalmente por meio do direito administrativo e do direito financeiro, servindo a tributação como um instrumento para se conseguirem os recursos financeiros que dão suporte aos programas desenvolvidos. Este trabalho versa, contudo, sobre o lado tributário da equação, ou seja, o direito tributário como meio de desenvolvimento dos direitos sociais pelo uso de normas tributárias que, como visto, são aquelas que se relacionam à formatação do tributo (competência, incidência e obrigação tributárias). Com isso, deixou-se de lado, para fins metológicos de delimitação do objeto, a atividade estatal que se desenvolve no plano dos gastos públicos com os recursos oriundos do pagamento de tributos<sup>29</sup>.

Essa delimitação, todavia, se dá no plano formal e técnico para identificação do conjunto de “normas” abordadas na tese. Isso porque, considerando que os direitos sociais são geralmente concebidos como direitos que impõem deveres prestacionais ao Estado, a relação entre normas tributárias e gastos públicos é necessária para uma justificativa adequada da tese.

A análise dos gastos tributários (*tax expenditures*) se mostra, portanto, uma ferramenta importante e adequada para abordar essa questão, pois fornece

---

<sup>27</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 262.

<sup>28</sup> Vide especialmente item 2.6 A disputa em torno da fundamentalidade dos direitos sociais.

<sup>29</sup> Trata-se de uma visão, com adaptações, do marco estabelecido por Borges, ao afirmar que “[...] até o pagamento do tributo, a matéria está formalmente regida pelos princípios e normas de direito tributário. Após o pagamento, a matéria estará disciplinada pelo direito financeiro; será, por consequência, estranha ao campo de atuação das normas tributárias.” (BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 8, n. 41/42, p. 43-54, ago. 1977, p. 50).

critérios para se avaliar a concretização de direitos sociais pela técnica da tributação, critérios estes relacionados à tradicional forma de concretizar esses direitos, qual seja, pela via do gasto público.

A tese passa então pela abogagem de teorias da justiça que forneçam critérios substanciais para sustentar a necessidade de concessão de direitos sociais no âmbito de uma sociedade capitalista como meio de ordenação justa dessa sociedade. Essa análise terá por objeto, ainda, a tributação e as exonerações e suas relações com o direito tributário a partir da ótica de justiça levantada pelos autores que formulam e desenvolvem essas teorias.

Demonstrado que os direitos sociais e respectivos esquemas tributários que os desenvolvem são compatíveis com sociedades ordenadas a partir de critérios de justiça, passar-se-á a analisar no âmbito da dogmática jurídica quais as características desses direitos e sua qualificação como direitos fundamentais. Os conceitos oriundos da dogmática dos direitos fundamentais serão aplicados às normas tributárias para investigar a possibilidade de compreendê-las como normas integrantes do regime jurídico de direitos fundamentais.

A partir disso, a tese propõe que as normas tributárias que realizam direitos sociais podem ser qualificadas como normas de direito fundamental e que, portanto, vinculam o legislador, ganhando resistência contra alterações e restrições, que são medidas compreendidas como “ações erosivas do legislador” contra os direitos fundamentais sociais. Segue daí a abordagem de como se dá essa vinculação e quais normas constitucionais entram em cena para balizar a atividade do legislador de reforma dessas normas tributárias.

Em linhas gerais, essa baliza ao legislador significa a necessidade de uma justificativa constitucional para as medidas erosivas. Como se trata de direito tributário, a primeira justificativa chamada à análise é a arrecadatória: afinal, a supressão ou reforma de normas tributárias exonerativas cumpriria o papel de fazer com que a tributação fosse aproximada de sua principal tarefa de arrecadar recursos para financiamento do Estado.

Como se verá, a necessidade arrecadatória encontra amparo no direito positivo como justificativa constitucionalmente admitida apenas a partir do momento em que o Estado demonstra ter tomado medidas para mobilizar o máximo de recursos disponíveis, cláusula inscrita expressamente no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC). E essa justificativa, por sua vez,

exige que o Estado tome medidas para distribuir a carga tributária e se financiar a partir das diversas bases tributárias disponíveis (que no Brasil estão em sua maioria previstas diretamente na Constituição). Entram em cena, portanto, os princípios da igualdade e da capacidade econômica, associados ainda com os princípios de igualdade, solidariedade e progressividade, pois a mobilização do máximo de recursos disponíveis demanda que as diversas manifestações de riqueza participem equitativamente da tributação. Caso a medida restritiva das exonerações aqui estudadas não tenham o efeito por si só de orientar a tributação àqueles princípios, ou não for acompanhada de medidas compensatórias que o façam, o fundamento arrecadatário perde força para justificar referida medida.

Essa construção confirma a importância da já mencionada análise dos gastos tributários, pois dela se extrai que essas normas tributárias exonerativas, apesar de se associarem a direitos sociais, podem prejudicar outros princípios tributários, em especial a igualdade e a capacidade econômica. Portanto, esses últimos princípios são apresentados também pela análise dos gastos tributários como justificativas adequadas para a restrição, mostrando, assim, uma confluência entre referida análise e a construção doutrinária e jurisprudencial em torno do PIDESC. De certa forma, as normas tributárias propriamente ditas também são influenciadas pelo regime de direitos sociais, pois a alegação de cumprimento dos deveres do PIDESC como justificativa para as restrições a direitos sociais depende de como são formatadas as normas tributárias e de sua compatibilidade com os princípios da igualdade, solidariedade e capacidade econômica.

O trabalho aqui empreendido para equacionar as justificativas envolvidas nesse movimento de realização e restrição de direitos sociais tem base na dogmática jurídica dos direitos fundamentais na versão da teoria principialista de Alex, desenvolvida e aperfeiçoada por outros autores. Essa observação é importante, pois não se trata aqui de realizar uma leitura do bem-estar social a partir de teorias econômicas relativas ao desemprego, pleno emprego, concentração e distribuição de renda.

Não que essas teorias sejam inúteis na orientação das políticas econômicas e sociais a serem empreendidas pelo Estado. Pelo contrário, tais teorias podem ser mais ou menos adotadas em programas eleitorais ou na formulação de ações governamentais. Perdem, contudo, parte de sua utilidade na verificação daquilo que é devido pelo Estado a título de direitos fundamentais. Nesse ponto, a

dogmática jurídica é uma ferramenta mais precisa, e a vinculação aos textos normativos é essencial para que o direito não se dilua em teorias econômicas que não são formuladas sob a vinculação a um ordenamento jurídico.

Ademais, uma leitura dos direitos sociais por meio de uma única teoria econômica não dá conta da complexidade das disposições constitucionais acerca desses direitos, principalmente em Constituições extensas como a brasileira. Levado a cabo o raciocínio econômico, há o risco de se reduzir todos os mandamentos de direitos sociais a poucas e quase idênticas finalidades estatais, quais sejam: o aquecimento da economia, a geração de emprego e trabalho e a redistribuição da renda por meio de salários e remunerações.

A desdiferenciação entre direito e economia causada por essa análise impediria, portanto, o próprio conhecimento jurídico, pois os limites impostos à argumentação jurídica se diluiriam em teorias econômicas que não são originariamente constrangidas por uma determinada ordem jurídica. Uma tentativa de reconduzir tais teorias econômicas a princípios jurídicos que podem guardar com elas certa equivalência contaria com o suporte de poucos dispositivos constitucionais relativos à ordem econômica. Primeiramente entraria em cena a definição do Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica (art. 174 da Constituição), que embasaria a atuação do Estado no sentido de aquecer a economia, podendo para tanto inclusive adotar políticas de concentração de renda. Em seguida, o princípio da busca do pleno emprego (art. 170, VIII da Constituição) determinaria que o Estado atuasse também para induzir a criação de postos de trabalho. Ao final, a previsão do salário mínimo (art. 7º, IV da Constituição) associada ao mandamento de redução de desigualdade (art. 3º, I e III da Constituição) norteariam a redistribuição da riqueza por meio de salários e outros mecanismos de pagamentos derivados da política econômica adotada.

Isso levaria a uma hipertrofia de poucos princípios, ligados à disciplina da ordem econômica, frente a diversas outras normas constitucionais, dentre elas normas que retiram o bem-estar ligado a direitos sociais da lógica de mercado. Diante de uma ordem constitucional complexa, a justificação das decisões jurídicas se enfraquece na mesma medida em que permite que sob determinado tema uma perspectiva se hipertrofie frente a outras, causando uma desdiferenciação interna

que não encontra correspondência na estrutura do texto constitucional<sup>30</sup>. Logo, a ponderação entre princípios, e mesmo entre perspectivas no interior de um único princípio, deve ter como regra orientadora a proibição de que seja anulada a possibilidade de que o princípio ou perspectiva superado em um caso seja retomado como participante da argumentação jurídica quando assim demandar a adequação do direito<sup>31</sup>.

Este trabalho, portanto, não pretende identificar ou debater quais políticas públicas, e nem mesmo quais teorias econômicas, devem ser adotadas na elaboração de normas tributárias com finalidades inerentes ao Estado Social. A vertente dogmática limitará a análise ao estudo daquilo que é devido pelo Estado, ou exigido do Estado, a partir do momento em que opta por concretizar direitos sociais por meio de normas tributárias.

---

<sup>30</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 169-170.

<sup>31</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 226-227.

## 1 TEORIAS DA JUSTIÇA, DIREITOS SOCIAIS E DIREITO TRIBUTÁRIO

### 1.1 Motivando as teorias escolhidas: desintegração e hiperintegração

O presente trabalho situa-se no campo da dogmática jurídica. Seu objetivo é formular critérios para identificar normas tributárias como normas garantidoras de direitos fundamentais sociais, e quais princípios podem obstar ou embasar a ação legislativa “erosiva” dessas normas.

Por isso, não cabe aqui discorrer sobre as diversas teorias políticas e filosóficas acerca dos direitos sociais e do Estado de bem-estar social.

Muitas delas não seriam úteis para potencializar a explicação e o desenvolvimento dogmático dos direitos fundamentais sociais positivados na ordem jurídica brasileira<sup>32</sup>.

Aponte-se como exemplo as teorias libertárias que negam de forma quase intransigente a intervenção estatal para garantir direitos sociais e financiá-los por meio da tributação, entre as quais podemos apontar teoria de Nozick<sup>33</sup>. E também as correntes socialistas, para as quais os direitos sociais são direitos da classe trabalhadora que, ocupando o próprio Estado, o tornaria meio de realização desses direitos da classe, sem preocupação com o plano individual e subjetivo desses direitos. No extremo, a vertente socialista sequer se valeria do mecanismo tributário, na medida em que os meios de produção estariam concentrados no Estado, inexistindo iniciativa privada a desenvolver as atividades sobre as quais incidiria a tributação.

Partindo do modelo constitucional brasileiro, não é adequado adotar nenhuma dessas correntes como parâmetro político-filosófico para a compreensão

---

<sup>32</sup> Interessante mencionar a distinção entre “filosofia do direito” e “filosofia no direito”: a primeira tomando o direito positivo para sobre ele formular “proposições crítico-avaliativas”; a segunda, composta de “enunciados extrajurídicos” de cunho filosófico utilizados para “aumentar a capacidade cognoscente, ao provocar novos meios de aproximação com o objeto que se pretende conhecer” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011, p. 7). No mesmo sentido Souto Maior Borges, ao prefaciar a obra de Humberto Ávila, afirma que o recurso à filosofia serve ao jurista para, no retorno ao campo dogmático, apresentar uma “largueza de perspectiva” que o estudo puramente dogmático não poderia fornecer. (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 52).

<sup>33</sup> NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. New York: Basic Books, 1974.

do fenômeno jurídico. Não é possível negar<sup>34</sup> a existência de direitos sociais consagrados na Constituição, a previsão da tributação como importante fonte de receita para custeá-los, ou a necessária atuação do Estado nesses dois campos.

Mas mesmo a Constituição brasileira pode ser alvo de interpretações que pretendam esvaziar a força e normatividade dos direitos sociais, ao fundamento de que seriam incompatíveis com um modo de produção e uma economia capitalistas, derivada diretamente da consagração constitucional de direitos de liberdade econômica e contratual e da livre iniciativa privada.

Por outro lado, visões que primam por um viés coletivista dos direitos sociais têm por consequência negar-lhes uma característica própria dos direitos fundamentais, que é a sua exigibilidade do Estado, como se tais direitos somente pudessem existir em razão do Estado, e não contra ele. Essa visão também parece incompatível com o modelo constitucional, que é claro em muitas passagens em enunciar deveres correlativos aos direitos sociais de forma expressa.

Sendo assim, o recurso a teorias de justiça e formulações político-filosóficas deve ser direcionado àquelas construções que viabilizem a compreensão dos direitos sociais enquanto direitos correlativos a deveres estatais e que devam ser financiados por toda a comunidade no marco de uma ordem capitalista e de livre mercado. Esse é o modelo que parece guardar compatibilidade com a Constituição. Não seria dado recorrer a teorias que neguem o modo de produção capitalista, nem mesmo as que negam deveres correlativos aos direitos sociais, pois isso significaria romper com sistema constitucional brasileiro com base em comunicações oriundas de outros sistemas.

Essa leitura da Constituição representaria a falácia interpretativa identificada por Tribe e Dorf como desintegração. Trata-se de uma das formas que os autores apontam sobre como não se deve ler a Constituição, que “significa nos aproximar da Constituição ignorando o fato claramente visível que suas partes estão ligadas ao todo – que é a Constituição que carece de interpretação e não um apanhado de cláusulas desconexas e meras provisões com histórico diverso”<sup>35</sup>.

---

<sup>34</sup> Isso não significa que em torno dos direitos sociais não existam inúmeras controvérsias, que vão desde o seu caráter fundamental, passando, principalmente, pela sua eficácia, exigibilidade e extensão do dever estatal na sua realização, que serão oportunamente analisadas.

<sup>35</sup> TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica constitucional*. Tradução Amarílis de Souza Birchal. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 20.



Rejeitar uma leitura desintegradora da Constituição significa progredir a partir da eliminação de “argumentos que não merecem ser considerados adequados para a interpretação constitucional, porque, por herança, estudam uma versão dissecada e desintegrada da Constituição, e não o texto como realmente é”<sup>36</sup>. Logo, qualquer teoria que apresente argumentos para negar direitos sociais ou a livre iniciativa capitalista acabaria por desintegrá-la, apresentando-se como inadequada para dirigir sua leitura.

Uma última observação deve ser feita: não há pretensão de adotar aqui uma teoria da justiça como marco interpretativo único do nosso direito constitucional. A Constituição brasileira é geralmente classificada como compromissória, ou seja, suas normas refletem uma composição entre diversos setores e forças sociais. Isso não significa a ausência de valores unificadores e sistematizadores, mas impede sua leitura com base em uma única teoria.

Aliás, consagrando o modelo de Estado Democrático de Direito, um dos parâmetros na interpretação e aplicação da Constituição seria o de impedir que suas normas sejam compreendidas de forma a viabilizar a hipertrofia de determinado subsistema social sobre os demais e abrir caminho para o perigo da desdiferenciação funcional<sup>37</sup>.

Ignorar essa dinâmica e tensão entre as diversas provisões da Constituição e o inegável fato de que uma única doutrina seria insuficiente para explicar suas partes contraditórias levaria à segunda falácia interpretativa de Tribe e Dorf, segundo os quais não se deve ler a Constituição de forma hiperintegradora, “que trata a Constituição como um tipo de rede mal costurada, ‘uma onipresença chocante’ que fala por meio de uma voz única, simples e sagrada expressando uma visão singular de uma sociedade política ideal”<sup>38</sup>.

Considerando-se que a Constituição expressamente acolhe direitos e deveres no âmbito da socialidade solidária e do individualismo liberal, a conclusão é que “não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos praticando a mesma distorção cometida por

---

<sup>36</sup> TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica constitucional*. Tradução Amarílis de Souza Birchal. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 24.

<sup>37</sup> NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2012, p. 170.

<sup>38</sup> TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica constitucional*. Tradução Amarílis de Souza Birchal. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 25.

aqueles que leem a Constituição só pensando na liberdade individual”<sup>39</sup>. No mesmo sentido a síntese de Derzi:

A Constituição da República adotou o regime capitalista, consagrou o direito de propriedade como direito fundamental e a livre iniciativa. Ao mesmo tempo, converteu o Brasil em um Estado Democrático de Direito, estabeleceu o dever de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, além de obrigar à erradicação da pobreza e à redução das desigualdades sociais. Em seu art. 7º, enumerou os direitos sociais como direitos fundamentais e disciplinou as regras de custeio da Seguridade Social, nome que designa não apenas a previdência social, mas ainda as ações no campo da saúde e da assistência social. Prometeu saúde universal e gratuita para todos e assistência social a todos os necessitados para que a nenhum cidadão fosse negada a dignidade humana. Disciplinou as contribuições como tributos instrumentais da construção da Seguridade Social (art. 195), estabeleceu a progressividade, a universalidade e a generalidade como princípios cogentes do imposto sobre a renda (art. 153), além de ter consagrado a regra da imposição segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145). Nesse contexto jurídico constitucional, somente no plano lógico ou teórico-especulativo caberia discutir a conveniência ou não de se adotar a justiça tributária distributiva.

À vista da Constituição, tampouco poderíamos adotar a noção de injustiça do sistema econômico em sentido vago, concluindo que toda riqueza acumulada seria um roubo, como ponderou Kant, por exemplo.<sup>40</sup>

Dentro desse marco, optou-se por explorar as formulações de Rawls, Sen, Dworkin e Chang<sup>41</sup>, que parecem viabilizar uma conciliação entre os direitos sociais, seu financiamento pela tributação e uma economia de ordem capitalista e liberal, mostrando-se assim como portadoras de argumentos adequados à leitura da Constituição.

---

<sup>39</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 189.

<sup>40</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, bolsa família e silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014, p. 47-48.

<sup>41</sup> Cabe aqui a observar que Chang, apesar de dialogar com teorias da justiça, representa uma teoria econômica acerca do *welfare state* e seu financiamento, e não propriamente uma teoria da justiça de cunho político-filosófico, embora o próprio autor mencione a impossibilidade de se separar nitidamente política e economia, e adote conceitos eminentemente ligados às teorias da justiça como o da “igualdade de oportunidades”, o que autoriza seu estudo em conjunto com as demais teorias aqui tratadas.

## 1.2 A teoria da justiça de Rawls

### 1.2.1 RAWLS e os direitos sociais como pressuposto de uma sociedade justa

A teoria de Rawls formula uma noção de justiça idealizada, pois fornece elementos para julgar uma sociedade como justa ou injusta a partir de um modelo abstrato<sup>42</sup>.

Pode também ser qualificada de social e institucional, na medida em que busca normativamente uma estrutura básica da sociedade por meio da adoção de princípios que terão a força de governar as instituições responsáveis por estabelecer direitos e deveres aos cidadãos.

Daí a busca de Rawls pelos princípios de justiça, cuja função é a de “definir os termos equitativos da cooperação social” e especificar “os direitos e deveres básicos que devem ser garantidos pelas principais instituições políticas e sociais, regulam a divisão dos benefícios provenientes da cooperação social e distribuem os encargos necessários para mantê-la”<sup>43</sup>.

A escolha justa dos princípios decorre da equidade no respectivo procedimento, para o qual Rawls formulou, com fins metodológicos, a situação hipotética e ideal da posição original. Isso aponta o caráter contratualista de sua teoria, pois a posição original busca atribuir os predicados de justiça e equidade ao contrato constitutivo de uma sociedade<sup>44</sup>.

A característica da posição original que permite a escolha de princípios justos é o véu da ignorância, pelo qual se idealiza que os contratantes

[...] não sabem o seu lugar na sociedade, suas preferências morais e/ou religiosas, sua posição de classe ou seu status social, nem sua sorte na distribuição dos dotes naturais ou habilidades, sua inteligência e força. Também ninguém conhece a sua concepção de bem, as particularidades de seu plano de vida e nem mesmo os traços característicos de sua psicologia, como, por exemplo, a sua aversão ao risco ou sua tendência ao otimismo ou pessimismo. Além disso, as partes na posição original não sabem a posição econômica

---

<sup>42</sup> NAGEL, Thomas. John Rawls and affirmative action. *The Journal of Blacks in Higher Education*, n. 39, p. 82-84, Spring, 2003, p. 82.

<sup>43</sup> RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 10.

<sup>44</sup> SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Tradução Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 17. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 172.

e política de sua própria sociedade, ou o nível de civilização ou cultura que ela foi capaz de atingir.<sup>45</sup>

É a partir dessa situação que Rawls tenta responder à pergunta relativa a quais princípios os indivíduos selecionariam para regular a estrutura básica da sociedade. Com esse modelo, Rawls a um só tempo propõe um modelo ideal de justiça e equidade e também rejeita o princípio utilitarista da maximização da felicidade. Uma vez que não sabem qual a sua posição na sociedade, as pessoas não correriam o risco de adotar princípios que lhes impusessem dor, sacrifícios ou sofrimentos, ainda que tais penúrias pudessem maximizar a felicidade da maioria dos outros membros da sociedade. Princípios libertários também não seriam escolhidos<sup>46</sup>, a exemplo daqueles que atribuem às pessoas um direito absoluto aos frutos decorrentes da economia de mercado, pois elas poderiam se imaginar na posição de uma pessoa desfavorecida e excluída pelo sistema econômico, e que necessitaria da redistribuição desses frutos por meio das instituições básicas da sociedade.

Para Rawls, portanto, dois princípios seriam os escolhidos, aqueles por ele chamados de princípios de justiça<sup>47</sup>:

- Princípio 1: Toda pessoa deve ter um igual direito ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que guarde compatibilidade com um sistema semelhante de liberdades para todos (princípio da liberdade igual);
- Princípio 2: As desigualdades sociais e econômicas e sociais só são admitidas se: 2.1. forem vinculadas a cargos e posições abertos a todos em condições de igual oportunidade (princípio da igualdade de oportunidades) e 2.2. garantirem o maior benefício possível para os menos favorecidos (princípio da diferença).

Dos referidos princípios de justiça conclui-se que Rawls sustenta uma neutralidade para com doutrinas sobre o bem (doutrinas abrangentes). Os princípios

---

<sup>45</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 147.

<sup>46</sup> SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Tradução Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 17. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 172.

<sup>47</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 64. Foi alterada a ordem em que os princípios aparecem e adotados números ao invés de letras para demonstrar a ordem léxica ou preferencial que os princípios guardam entre si. A identificação por números dá a ideia dessa ordem, que aqui não será discutida por fugir ao objetivo do trabalho.

escolhidos, ao preconizarem a liberdade, garantem que cada cidadão possa escolher sua concepção de bem e seu objetivo de vida. Se os cidadãos escolhem que a sociedade na qual vivem seja regulada por princípios justos, conseqüentemente pretendem assegurar que a estrutura dessa sociedade seja mantida<sup>48</sup>, ou seja, que permaneça ao longo do tempo sendo regulada por princípios justos.

Apresenta-se, então, a necessidade de se julgar objetivamente a justiça e o bem-estar na sociedade, o que demanda, por sua vez, elementos também objetivos que sirvam de critérios a esses julgamentos. Esses elementos são aquilo que Rawls chama de bens primários, que são “bens sociais em vista de sua ligação com a estrutura básica da sociedade”<sup>49</sup>. São bens que todos os cidadãos gostariam de “ter mais a ter menos”<sup>50</sup>.

Guardando coerência com a preferência que a liberdade assume nos princípios de justiça, os bens primários são aqueles que os cidadãos utilizam como meios para atingir seus objetivos de vida, independentemente do conceito de bem que adotem ao planejar uma vida boa.

Servem, portanto, de comparação entre os indivíduos de uma sociedade, pois a concentração de bens primários seria óbice à liberdade dos desprovidos, o que contraria o princípio de justiça da diferença, segundo o qual a desigualdade só se justifica se garantir benefícios maiores aos desfavorecidos.

É a partir desse aspecto do princípio da diferença que decorre o caráter igualitário da teoria de Rawls.

Uma vez que a teoria da justiça de Rawls não se compromete com um conceito de bem, sendo pluralista, surge a questão de saber quais bens primários os indivíduos podem justamente demandar da sociedade<sup>51</sup>. Em outras palavras, quais recursos devem ser atribuídos aos indivíduos a partir dos princípios de justiça que normatizam a atividade das instituições na atribuição de direitos e responsabilidades?

---

<sup>48</sup> Inerente à estabilidade das instituições é o conceito de “consenso sobreposto” introduzido por Rawls, que aqui não será discutido em virtude da limitação de escopo.

<sup>49</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pissetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 98.

<sup>50</sup> Ibid., p. 97.

<sup>51</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 226.

O princípio de justiça que parece responder mais diretamente a essa questão é o princípio da diferença, na medida em que regula diretamente as desigualdades sociais e econômicas, fornecendo as justificativas para sua legitimidade (trazer mais benefícios aos desfavorecidos) ou eliminação (desigualdade arbitrária por não beneficiar em maior medida os desfavorecidos).

Antes, aponta-se que Rawls, após elaborar seus princípios de justiça, esclareceu, desenvolveu e revisou alguns pontos de sua teoria da justiça na obra “O Liberalismo Político”. Uma das passagens da obra é de especial interesse ao tema em análise, e indica a existência de um princípio lexicamente precedente aos princípios de justiça aqui expostos:

Em particular o primeiro princípio, que trata dos direitos e liberdades básicas e iguais, pode facilmente ser precedido de um princípio lexicamente anterior, que prescreva a satisfação das necessidades básicas dos cidadãos, ao menos à medida que a satisfação dessas necessidades seja para que os cidadãos entendam e tenham condições de exercer de forma fecunda esses direitos e liberdades. É evidente que um princípio desse tipo tem de estar pressuposto na aplicação do primeiro princípio.<sup>52</sup>

Percebe-se que Rawls impõe a satisfação de necessidades básicas como princípio de justiça superior, a partir do qual serão garantidas liberdades iguais e oportunidades. A justiça depende de que se parta de um mínimo de distribuição de bens primários que satisfaça as necessidades dos cidadãos para que possam desenvolver uma vida digna como pessoas livres e iguais<sup>53</sup>, tenham possibilidade de se tornar um cidadão politicamente engajado nessa sociedade<sup>54</sup> e se tornem membros plenamente cooperativos da sociedade. Os bens primários, enquanto objeto de necessidades dos cidadãos políticos, ganham uma qualidade objetiva, distante do subjetivismo próprio dos desejos ou vontades<sup>55</sup>.

O princípio da diferença determina a redistribuição dos bens primários, uma vez que até sua concentração (desigualdade) está condicionada à melhora da situação dos desfavorecidos. Eis a lista de bens primários proposta por Rawls:

---

<sup>52</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 49-50.

<sup>53</sup> “Esses bens, a meu ver, são coisas que os cidadãos necessitam como pessoas livres e iguais, e as exigências acerca desses bens são consideradas exigências válidas” (Ibid., p. 228).

<sup>54</sup> Que satisfaça as necessidades do cidadão e promova “condições da cidadania para os propósitos da justiça política” (Ibid., p. 226). Também nesse sentido: ZULLO, Silvia. *La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013, p. 122-123.

<sup>55</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 237.

- a. os direitos e liberdades fundamentais que também constituem uma lista;
- b. liberdade de movimento e livre escolha de ocupação num contexto de oportunidades diversificadas;
- c. poderes e prerrogativas de cargos e posições de responsabilidade nas instituições políticas e econômicas da estrutura básica;
- d. renda e riqueza;
- e. as bases sociais do auto-respeito.<sup>56</sup>

A lista pode ser ampliada, desde que dentro dos limites do “político e do praticável”, ou seja, que possa ser objeto de um “consenso sobreposto” e que não seja decorrente de uma doutrina abrangente, respeitando as limitações de informação e simplicidade<sup>57</sup>.

Além de ampliada, como decorre do próprio item “a” da lista, pode ela ser especificada dentro desses limites. E pode-se recorrer ao próprio Rawls para encontrar dentre os direitos fundamentais previstos no item “a” o direito a acesso a bens sociais.

A satisfação das necessidades básicas como primeiro princípio de justiça facilmente outorga legitimidade a exigências de garantia de alimentação, saúde, educação e habitação.

Nesse sentido, ao tratar da liberdade de oportunidade, Rawls atribui ao governo o dever de prover igualdade de educação mediante ações<sup>58</sup> e abstenções:

Também suponho que há uma igualdade de oportunidades que é eqüitativa (em oposição a uma igualdade formal). Isso significa que, além de manter as formas habituais de despesas sociais básicas, o governo tenta assegurar oportunidades iguais de educação e cultura para pessoas semelhantes dotadas e motivadas, seja subsidiando escolas particulares seja estabelecendo um sistema de ensino público. Também reforça e assegura a igualdade de oportunidades nas atividades econômicas e na livre escolha de trabalho. Isso se consegue por meio da fiscalização de empresas e associações privadas e pela prevenção do estabelecimento de medidas monopolizantes e de barreiras que dificultem o acesso às posições mais procuradas.<sup>59</sup>

<sup>56</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 228.

<sup>57</sup> Ibid., p. 229.

<sup>58</sup> Nesse contexto é que Nagel sustenta, com base na teoria de Rawls, a legitimidade das chamadas ações afirmativas de inclusão social e racial (NAGEL, Thomas. John Rawls and affirmative action. *The Journal of Blacks in Higher Education*, n. 39, p. 82-84, Spring, 2003, p. 84).

<sup>59</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pissetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 303.

A justiça das pretensões de acesso a bens primários não é julgada em termos de mérito individual. Isso legitima pretensões de cidadãos em situação desfavorecida decorrente de más escolhas, incapacidade, falta de talento ou até mesmo insuficiência de condições de explorar o talento para obter tais bens. Para Rawls, “a dotação inicial de bens naturais e as contingências de seu crescimento e desenvolvimento nos primeiros anos de vida são arbitrárias”<sup>60</sup>, pois sofrem influências do ambiente familiar, econômico e até mesmo do *status* social da pessoa<sup>61</sup>. Como explica Vita, a preocupação de Rawls é com a estrutura básica da sociedade, e não com a censura moralizante de atitudes e condutas individuais<sup>62</sup>.

Por fim, importante aporte à teoria surge quando Rawls responde à crítica de Amartya Sen, especificando que sempre supôs a variação que as pessoas têm em sua capacidade de se tornar um membro cooperativo normal da sociedade. Para Rawls, apesar de possuírem capacidades distintas, os cidadãos “têm, de fato, ao menos no grau mínimo essencial, as faculdades morais, intelectuais e físicas que lhes possibilitam ser membros plenamente cooperativos da sociedade”, propondo que a análise da variação deva perguntar se elas colocam as pessoas acima ou abaixo de uma linha divisória que “as deixa com mais ou menos” do que o mínimo requerido para tanto. Ao dizer como se deve lidar com essas variações no âmbito das habilidades físicas, Rawls assim se pronuncia:

[...] as variações que situam alguns cidadãos abaixo da linha divisória, em consequência de doença ou fatalidade (já que admitimos essas circunstâncias), podem ser resolvidas, a meu ver, no estágio legislativo, quando a ocorrência desses infortúnios e seus tipos é conhecida e os custos de seu tratamento podem ser verificados e computados nos gastos totais do governo. O objetivo é recuperar a saúde das pessoas por meio do tratamento médico, para que possam voltar a ser membros plenamente cooperativos da sociedade.<sup>63</sup>

A teoria da justiça de Rawls permite afirmar que meios materiais compostos pelos bens sociais podem ser objeto de exigências legítimas no contexto de uma sociedade ordenada por instituições regidas por princípios de justiça.

---

<sup>60</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pissetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 344.

<sup>61</sup> SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Tradução Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 17. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 192.

<sup>62</sup> VITA, Alvaro de. Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual. *DADOS - Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 4, p. 569-608, 2011, p. 599. Dados [online].

<sup>63</sup> RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução de Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 231-232.



### 1.2.2 As instituições básicas de justiça distributiva e a tributação

Ao tratar das instituições básicas da justiça distributiva, Rawls continua repelindo que a distribuição seja determinada por fatores moralmente arbitrários. Para ele “a idéia de justiça como equidade é usar a noção de justiça procedimental pura para lidar com as contingências de situações particulares”, resultando em distribuição justa “independentemente do que venha a acontecer”.<sup>64</sup>

Sob uma Constituição justa que garante um sistema de liberdades iguais, o governo se divide em quatro setores: alocação e estabilização, que “devem manter a eficiência da economia de mercado em termos gerais”<sup>65</sup>; transferências, que tem por responsabilidade o mínimo social<sup>66</sup> e, por último, a distribuição, cuja “tarefa é preservar uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas por meio da tributação e dos ajustes no direito de propriedade que se fazem necessários”<sup>67</sup>.

O sistema tributário encaixa-se nas instituições rawlsianas dentro do setor de distribuição, e é caracterizado por dois aspectos.

O propósito do primeiro aspecto é “corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades”<sup>68</sup>.

Impostos progressivos sobre heranças e doações cumprem esse propósito, encorajando “uma ampla dispersão da propriedade que é, ao que parece, uma condição necessária à manutenção das liberdades iguais”<sup>69</sup>. As desigualdades que se fundam na herança só são permitidas, segundo o princípio da diferença, na medida em que “tragam vantagens para os menos afortunados e sejam compatíveis com a liberdade e com a igualdade equitativa de oportunidades”<sup>70</sup>. Disso se conclui que onde a herança significa pura e simplesmente acumulação de riqueza entre gerações em benefício específico de grupos familiares já afortunados, essa tributação progressiva realiza o princípio da diferença.

---

<sup>64</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pissetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 303.

<sup>65</sup> Ibid., p. 304.

<sup>66</sup> Ibid., p. 305.

<sup>67</sup> Ibid., p. 306.

<sup>68</sup> Ibid., p. 306.

<sup>69</sup> Ibid., p. 306.

<sup>70</sup> Ibid., p. 307.

O segundo aspecto tem caráter arrecadatório e corresponde à obtenção da “receita exigida pela justiça”. Trata-se de exigência de justiça porque o “governo deve receber uma parte dos recursos da sociedade, para que este possa fornecer os bens públicos e fazer os pagamentos de transferências necessários para que o princípio da diferença seja satisfeito”<sup>71</sup>. E pertence ao setor de distribuição “já que a carga tributária deve ser partilhada de forma justa e esse setor tem por objetivo criar organizações justas”<sup>72</sup>.

Nesse ponto há uma grande controvérsia em torno da teoria de Rawls. Ao contrário de muitos liberais igualitários, Rawls indica sua preferência por um imposto proporcional sobre o consumo, atribuindo ao imposto progressivo sobre a renda uma tarefa residual, utilizado em caso de necessidade para garantir a “justiça da estrutura básica com relação ao primeiro princípio da justiça e à igualdade equitativa de oportunidades, e desse modo evitar os acúmulos de propriedade e poder, que provavelmente minarão as instituições correspondentes”<sup>73</sup>.

São duas as justificativas<sup>74</sup> para um imposto proporcional sobre o consumo. Primeiro, ele seria melhor que o imposto sobre a renda por incidir “sobre o quanto uma pessoa retira do estoque comum de bens, e não sobre o quanto ela contribui (supondo-se aqui que a renda é ganha de forma justa)”<sup>75</sup>. Em segundo lugar, é compatível com isenções para dependentes e outras exonerações semelhantes, permitindo com que todos sejam “tratados de uma maneira uniforme (ainda na suposição de que a renda é ganha de forma justa)”<sup>76</sup>.

A compatibilidade desse imposto com os princípios de justiça é simplesmente enunciada em termos de arrecadação “para manter os bens públicos, o setor de transferências e o estabelecimento da igualdade equitativa de oportunidades na educação, e em outros campos, de modo a implementar o segundo princípio”<sup>77</sup>.

---

<sup>71</sup> RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 307.

<sup>72</sup> Ibid., p. 307.

<sup>73</sup> Ibid., p. 308.

<sup>74</sup> Rawls ainda se refere à maior eficiência desse imposto, por interferir menos no estímulo, o que poderia ser um argumento decisivo em seu favor. Contudo, situa essa argumentação no plano do julgamento político de escolha de instituições menos injustas ou como parte de um arranjo institucional mais amplo, não pertencendo propriamente a uma teoria da justiça (Ibid., p. 308).

<sup>75</sup> Ibid., p. 307.

<sup>76</sup> Ibid., p. 308.

<sup>77</sup> Ibid., p. 309.

A crítica mais contundente ao posicionamento de Rawls nesse ponto é feita por Fried<sup>78</sup>, para quem Rawls não pensou de forma clara a implicação desse imposto no arranjo institucional por ele proposto.

Para a autora, a uniformidade requerida pelo princípio da diferença não pode ser resumida à uniformidade no tratamento tributário. O princípio deveria ser utilizado para demandar uma “uniformidade de níveis de renda absolutos após a tributação e as transferências, sujeita a exceções para desigualdades que beneficiaram os membros em piores condições”<sup>79</sup>. Um imposto proporcional sobre o consumo não seria uniforme nesse sentido, pois a renda pós tributária dos mais ricos seria proporcionalmente maior do que a dos pobres, considerando-se o mesmo consumo, e as transferências terminariam custeadas de forma a favorecer mais os primeiros.

Além disso, no contexto da teoria rawlsiana, o direito de um indivíduo de não ter sua renda tributada por uma alíquota maior que a de outro constituiria “uma ilha de direitos inundada por um mar de redistribuição”<sup>80</sup>. Uma tributação proporcional somente melhoraria a situação dos menos afortunados se toda a receita fosse a eles transferida pelo setor de transferências. Logo, dificilmente o princípio da diferença restaria satisfeito diante da necessidade de bens públicos que beneficiam a coletividade de forma indistinta.

Outra afirmação contrastada por Fried é o pressuposto de que a renda tenha sido ganha de forma justa. Essa premissa para a justiça do imposto proporcional sobre o consumo é incompatível com a teoria de Rawls sobre o que é devido a cada um e os fatores moralmente arbitrários de vantagem. Nas palavras da autora:

Dada a visão de Rawls de que talentos, incluindo a preferência pelo trabalho árduo, não são merecidas, e por isso a renda derivada desses talentos não são merecidas, o que poderia significar para Rawls que uma pessoa ganhe renda de forma justa, a ponto de que

---

<sup>78</sup> FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. *Chapman Law Review*, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999.

<sup>79</sup> Tradução livre de: “[...] uniformity of absolute income levels after tax and transfer, subject to the exception for inequalities that help the least well off.” (Ibid., p. 185).

<sup>80</sup> Tradução livre de: “In the context of the overall Rawlsian scheme, the right not to have one's income taxed at a higher marginal rate than one's neighbor's stands as an island of deontological rights swamped by a sea of redistribution.” (Ibid., p. 185).

ela não poderia ser apreendida sob um imposto de renda progressivo?<sup>81</sup>

O quadro seria mais grave se analisado o papel reservado por Rawls ao imposto de renda progressivo, qual seja, o de evitar acúmulos de poder e riqueza. Se o pressuposto é que a renda foi ganha de forma justa, não haveria motivo para tributá-la progressivamente, pois o “ganhar a renda de forma justa” seria a legitimação do imposto sobre o consumo. Por exclusão, o imposto sobre a renda deveria retificar situações de acúmulo de renda de forma injusta. Mas aqui, Fried afirma a presença do princípio da retificação de Nozick<sup>82</sup>, que não tem lugar na teoria de Rawls<sup>83</sup>.

Sugin faz outra leitura acerca daquilo que a teoria de Rawls demanda de um sistema tributário. Para a autora, a teoria de Rawls é compatível com diversos sistemas de tributação, a depender das circunstâncias de uma sociedade<sup>84</sup>. Além disso, sua teoria é mais bem compreendida como impositiva de limites à tributação do que na exigência de um determinado modelo de tributação<sup>85</sup>.

A principal demanda do princípio da diferença seria por uma tributação suficiente para prover os recursos necessários para sustentar instituições públicas que são necessárias para uma justa igualdade de oportunidades, como educação e regulação econômica<sup>86</sup>.

Sendo esta a exigência, vários sistemas tributários podem ser compatíveis com o princípio da diferença:

Talvez a justiça como equidade seja mais preocupada com uma tributação suficiente do que com uma específica distribuição da carga tributária. Por essa perspectiva, as demandas de justiça no desenho da tributação são mínimas, ou ao menos não necessariamente ocasionam um arranjo específico. Um tributo

---

<sup>81</sup> Tradução livre de: “Given Rawls's view that talents, including a taste for hard work, are undeserved, and hence the income derived from those talents undeserved, what could it mean to Rawls for a person to earn income fairly, such that it was not up for grabs under a steeply progressive income tax?” (FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. *Chapman Law Review*, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999, p. 186).

<sup>82</sup> Nozick admite que a distribuição seja justa, mas a justiça deve ser aferida apenas na aquisição e transferência da riqueza (NOZICK, Robert. *Anarchy, state and utopia*. New York: Basic Books, 1974, p. 149). Sendo assim, a redistribuição não se justifica pela busca da igualdade, mas sim para retificar erros pretéritos na aquisição ou na transferência da propriedade.

<sup>83</sup> FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. *Chapman Law Review*, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999, p. 186.

<sup>84</sup> SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. *Fordham Law Review*, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 1994.

<sup>85</sup> *Ibid.*, p. 2001.

<sup>86</sup> *Ibid.*, p. 1999.

proporcional poderia certamente proporcionar receita suficiente para prover uma redistribuição substancial, tanto diretamente na forma de transferências em dinheiro aos membros mais necessitados da sociedade quanto indiretamente, pela provisão de bens públicos que desproporcionalmente beneficiem os membros em piores condições.<sup>87</sup>

Como observado, algumas circunstâncias devem estar, contudo, presentes para que essa conclusão seja verdadeira. A primeira delas é que a tributação deve ser uma das diversas instituições sociais (inclusive não tributárias) destinadas a fazer com que a desigualdade beneficie os menos afortunados. E apenas nesse conjunto é que diversos sistemas tributários podem ser legitimados<sup>88</sup>. O mesmo vale para a análise dos tributos pertencentes a determinado sistema tributário. Além de depender de outras instituições, um tributo regressivo pode ser compensado por outro tributo progressivo, atingindo assim uma versão tributária que respeite o princípio da diferença<sup>89</sup>.

Se as instituições existentes garantirem que a desigualdade entre os mais ricos e os mais pobres de uma sociedade seja estreita, e ainda adotarem mecanismos para redistribuição da arrecadação para os menos afortunados, tributos regressivos e mesmo fixos não seriam vedados pelo princípio da diferença<sup>90</sup>.

A avaliação da teoria de Rawls proferida nesses termos nos parece ter como objeto a sociedade e suas instituições, cujo parâmetro é a democratização da propriedade privada (*property-owning democracy*). Seu objeto não é o sistema tributário, cujo parâmetro deveria ser um critério de distribuição justa da carga tributária.

Em razão disso, a autora afirma que o primeiro princípio de justiça de Rawls exerceria maior influência no sistema tributário. Compreendido como o direito de todos os indivíduos a um esquema justo de liberdades básicas iguais, o primeiro princípio de justiça aciona o sistema tributário para romper concentrações de riqueza

---

<sup>87</sup> Tradução livre de: "Perhaps justice as fairness is more concerned with sufficient taxation than with the particular distribution of tax burdens. From that perspective, the demands of justice on tax design are minimal, or at least do not necessarily entail any particular arrangement. A proportional tax could certainly raise enough revenue to provide for substantial redistribution, both directly in the form of transfer payments to the neediest members of society, and indirectly, through the provision of public goods that disproportionately benefit the least well-off." (SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. *Fordham Law Review*, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 1999).

<sup>88</sup> Ibid., p. 2005.

<sup>89</sup> Ibid., p. 2003.

<sup>90</sup> Ibid., p. 2000.

causadoras de concentração de poder político que pudesse colocar em risco aquelas liberdades<sup>91</sup>.

Além disso, o próprio sistema tributário poderia ameaçar essas liberdades<sup>92</sup>, e o princípio da diferença atuar como limite à tributação. Por exemplo, o referido princípio vedaria um tributo sobre o talento (que pode ser considerado também um tributo sobre dotes naturais ou renda potencial), pois ele obrigaria o indivíduo a empregar seu talento para obter dinheiro para pagar o tributo, impedindo-o de exercer sua liberdade de escolher qual atividade é a melhor para si próprio<sup>93</sup>.

Outra vedação decorrente do primeiro princípio seria a de um sistema tributário fundado na tributação sobre o consumo em uma sociedade cujas instituições falham no setor da distribuição, pois esse modelo viabiliza uma infinita acumulação de riqueza<sup>94</sup>. A autora afirma que, nos atuais níveis de concentração de riqueza e desigualdade, essa vedação demanda que, ao lado da tributação sobre o consumo, alguma forma de tributação da riqueza acumulada seria demandada pelo primeiro princípio de justiça<sup>95</sup>.

Da leitura de Sugin decorre que o primeiro princípio de justiça de Rawls pode impor diretrizes ao sistema tributário de forma mais abstrata, enquanto o segundo princípio (princípio da diferença), não exerce grande influência em abstrato. Tem grande utilidade, contudo, na avaliação concreta da justiça do sistema tributário em uma determinada sociedade.

O princípio da diferença poderia ser satisfeito com um papel bastante reduzido da tributação em uma economia em que “os membros em piores condições são capazes de investir produtivamente seu capital humano de forma que se habilitem no mercado aos benefícios da produtividade da sociedade juntamente aos que apresentam maiores vantagens”<sup>96</sup>.

---

<sup>91</sup> SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what Rawls demands from tax systems. *Fordham Law Review*, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2005.

<sup>92</sup> Por isso afirma a autora que “the tax system must protect the scheme of basic liberties in two ways: (1) taxation itself may not violate any of the basic liberties, and (2) the tax system may not allow other institutions with which it interacts, such as the market, to violate any basic liberties” (Ibid., p. 2005).

<sup>93</sup> Ibid., p. 2008.

<sup>94</sup> Ibid., p. 2008.

<sup>95</sup> Ibid., p. 2009.

<sup>96</sup> Tradução livre de: “[...] the least well-off are able to invest their human capital in productive ways so that they are entitled in the market to the benefits of society’s productivity along with the most advantaged.” (Ibid., p. 2011).

Contudo, afirma a autora que no mundo real se observa uma concentração de riqueza, e que o regime tributário geralmente dedicado aos mais ricos não parece beneficiar os mais pobres<sup>97</sup>. Isso só ocorreria se o benefício fosse revertido para a criação de empregos e expansão de atividades produtivas da qual se beneficiariam as classes média e baixa, e não é claro que esses benefícios tenham destinatários secundários além do contribuinte diretamente exonerado<sup>98</sup>, o que não se justifica em face do princípio da diferença.

Da discussão pode-se concluir que o imposto proporcional sobre o consumo defendido por Rawls em poucas linhas não pode ser visto como um ponto fora de sua teoria. A leitura de Rawls deve partir da teoria do próprio Rawls. E retomando sua teoria enquanto forma de avaliação da justiça com que uma sociedade é organizada, seus princípios vedam uma tributação regressiva em situações de desigualdade econômica ou de exonerações tributárias que não beneficiam, ainda que indiretamente, os membros mais desfavorecidos da sociedade. Pelo contrário, a única afirmativa peremptória que pode se extrair da leitura de Rawls é que a tributação deve ser suficiente para que os direitos básicos sejam garantidos, o que, como visto acima, inclui os direitos sociais.

### **1.3 A abordagem das capacidades (capability approach)**

#### *1.3.1 As capacidades humanas e o desenvolvimento*

A abordagem das capacidades surge em um contexto de redefinição do desenvolvimento, questionando seus componentes numericamente avaliativos como o PIB, que são vistos como meros instrumentos, e maus instrumentos, para se atingir o bem-estar e à qualidade de vida<sup>99</sup>. O desenvolvimento deve ser definido em termos daquilo que as pessoas podem ser ou fazer (*doings and beings*), dando origem a uma ética do desenvolvimento trabalhada por Amartya Sen e Martha Nussbaum.

---

<sup>97</sup> SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. *Fordham Law Review*, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004, p. 2012.

<sup>98</sup> *Ibid.*, p. 2013.

<sup>99</sup> CROCKER, David. Functioning and Capability: the Foundations of Sen's and Nussbaum's Development Ethic. *Political Theory*, v. 20, n. 4, p. 584-612, Nov. 1992, p. 585-586.

Em um de seus livros mais recentes, Sen parte da teoria da justiça de Rawls como modelo, mas propõe modificações que se conectam a um objetivo mais imediato de eliminar as injustiças atuais e perceptíveis. Para Sen, julgar a ocorrência de uma injustiça concreta e real independe de prévios acordos transcendentais sobre uma sociedade idealmente justa, o que é próprio do contratualismo de Rawls.

Essa visão se aproveita de suas anteriores elaborações acerca da ética do desenvolvimento e da abordagem das capacidades humanas (*capability approach*), que servem de padrão para uma análise de vários aspectos da vida humana, principalmente o desenvolvimento, o bem-estar e a justiça.

A teoria é criticada pela ausência de um princípio moral que unifique o conhecimento e julgamento das injustiças, levando a uma análise instintiva<sup>100</sup> e, portanto, não justificada. Essa é, porém, justamente a explicação do motivo pelo qual a abordagem das capacidades vem sendo utilizada principalmente (não exclusivamente) nas discussões acerca da pobreza, uma vez que eliminar a pobreza parece ser um princípio ideal, e que a incompletude derivada de um critério unificador permite que esse princípio seja atingido em diferentes contextos<sup>101</sup>.

Para Sen, a abordagem das capacidades não propõe “qualquer fórmula específica” sobre como as informações por meio dela obtidas podem ser utilizadas. Com isso, “diferentes usos podem surgir em função da natureza das questões que estão sendo abordadas, por exemplo, políticas que tratam respectivamente da pobreza, da incapacidade ou da liberdade cultural”<sup>102</sup>.

Outra crítica dirigida à abordagem das capacidades é que o mérito de servir de base para a eliminação de injustiças independentemente de um acordo ideal e transcendental não é seguido de uma identificação concreta de quem tem o dever e a responsabilidade de eliminá-las, dever este bastante trabalhado em teorias da justiça<sup>103</sup>. Nesse ponto, Sen apenas estabelece um pressuposto para a responsabilização, sem apontar, concretamente, quem nele se enquadra, ao afirmar que aquele que tem o poder de eliminar a injustiça tem o dever de fazê-lo.

---

<sup>100</sup> KULICKI, Michael. Transcendental and comparative Theories of Justice: a critique of Sen. In: WORKSHOP on Non-ideal and Institutional Theory at the 82nd Annual Conference of the Canadian Political Science Association, 3 de June 2010. 13 p.

<sup>101</sup> ALKIRE, Sabina. *Valuing freedoms: Sen's capability approach and poverty reduction*. New York: Oxford University Press, 2002.

<sup>102</sup> SEN, Amartya. *A idéia de justiça*. Tradução Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

<sup>103</sup> Por exemplo: POGGE, Thomas. *Haciendo justicia a la humanidad*. Tradução David Álvarez. México: UNAM, 2009, p. 150-152.



As críticas não impediram a recepção da abordagem das capacidades, sobretudo nas análises acerca do bem-estar, o que se apresenta como principal ponto de contato com o trabalho aqui desenvolvido, que tem por objeto os direitos sociais congenitamente ligados ao Estado de bem-estar social.

A análise e a comparação do bem-estar das pessoas e valorações de uma vida boa é medida pelos funcionamentos e capacidades.

Funcionamentos são o “fazer” e o “ser” de uma pessoa, são ações (como comer, descansar, criar os filhos, votar, etc.) ou situações (estar bem nutrido, ter uma família, ter uma casa aquecida e segura, tomar parte em decisões políticas, etc.).

Já a capacidade refere-se à possibilidade que um indivíduo tem de combinar funcionamentos de forma valiosa para si, de forma a alcançar o que julga ser uma vida boa.

Os funcionamentos representam o bem-estar alcançado ou realizado por um indivíduo, que Sen aponta como “culminação”<sup>104</sup>, e constituem o “ser” de uma pessoa<sup>105</sup>. Já as capacidades abordam o aspecto de escolha de bem-estar<sup>106</sup>.

O conceito de capacidade está ligado à liberdade em sua vertente da oportunidade, pois ocupa-se da “liberdade que uma pessoa realmente tem para fazer isso ou ser aquilo – coisas que ela pode valorizar fazer ou ser”<sup>107</sup>.

A justificativa de Sen para direcionar o foco para as capacidades é que não basta analisar os meios à disposição de uma pessoa, mas sim, sua possibilidade de converter esses bens em uma vida boa, pois as pessoas possuem muitas diferenças nas capacidades de realizar essa conversão<sup>108</sup>. Igualdade de meios sem oportunidades reais de vida<sup>109</sup> não possibilitam o julgamento do bem-estar de uma pessoa ou da qualidade de sua vida.

Como exemplo, de nada adianta dar a duas crianças a mesma educação formal, se uma delas, ao voltar para casa, dispõe de um ambiente seco, limpo, sadio e sem perturbações para estudar e assimilar o conteúdo, e outra se abriga em uma

---

<sup>104</sup> SEN, Amartya. *A idéia de justiça*. Tradução Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

<sup>105</sup> SEN, Amartya. *Inequality re-examined*. Oxford: Clarendon Press, 1992, p. 39.

<sup>106</sup> *Ibid.*, p. 40.

<sup>107</sup> SEN, Amartya. *A idéia de justiça*. Tradução Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

<sup>108</sup> SEN, Amartya. *Inequality re-examined*. Oxford: Clarendon Press, 1992, p. 26.

<sup>109</sup> SEN, Amartya. *A idéia de justiça*. Tradução Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

casa úmida e mais suscetível à contração de doenças, sem provimento adequado de bens básicos e com um ambiente familiar conturbado. Apesar de uma igualdade parcial de um meio, a educação formal, a capacidade de convertê-lo em uma vida boa se verifica com mais intensidade na primeira criança, que tem uma oportunidade real de fazê-lo.

Isolar, entretanto, um meio e avaliar apenas um aspecto das capacidades de sua conversão em uma vida boa pode indicar uma análise parcial da situação analisada. Daí a amplitude atribuída à abordagem das capacidades, como decorre da fala de Sen:

A abordagem das capacidades se concentra na vida humana e não apenas em alguns objetos separados de conveniência, como rendas ou mercadorias que uma pessoa pode possuir, que muitas vezes são considerados, principalmente na análise econômica, como o principal critério do sucesso humano.<sup>110</sup>

Decorre dessa construção uma outra ótica na análise da justiça e do bem-estar relativo das pessoas a partir da distribuição dos “bens primários” de Rawls, pois eles “são apenas meios para outras coisas, em especial para a liberdade”. Para Sen, a liberdade em Rawls é compatível com a liberdade de oportunidade, mas propõe uma mudança de foco “sobre os meios para a oportunidade de satisfazer os fins e a liberdade substantiva para realizar esses fins arrazoados”<sup>111</sup>.

### 1.3.2 Capacidades e direitos: a lista de capacidades e os direitos sociais

Sen conceitua as capacidades básicas como a “habilidade para satisfazer certos funcionamentos elementares e cruciais acima de determinados níveis”<sup>112</sup>. Recusa-se, contudo, a elaborar uma lista de capacidades.

Bem compreendido o propósito de Sen, pode-se perceber, como ele próprio diz, que ele não é contra uma listagem de capacidades, mas teme que essa prática dê origem a um grande “mausoléu para uma lista fixa e definitiva”<sup>113</sup>. Defender uma lista poderia, na visão de Sen, mitigar a utilidade da abordagem das capacidades como ferramenta para eliminar injustiças concretas independentemente

<sup>110</sup> SEN, Amartya. *A idéia de justiça*. Tradução Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

<sup>111</sup> Ibid.

<sup>112</sup> SEN, Amartya. *Inequality re-examined*. Oxford: Clarendon Press, 1992, p. 45.

<sup>113</sup> SEN, Amartya. Capabilities, Lists, and Public reason: Continuing the Conversation. *Feminist Economics*, v. 10, n. 3, p. 77-80, 2004. Entrevista.

de consensos ideais sobre a justiça e servir de ferramenta a políticas públicas imperfeitas e incapazes de se modificar dentro de contextos específicos.

Portanto, apesar de definir parâmetros para avaliar e selecionar capacidades importantes ou básicas, não há, por parte de Sen, a defesa de uma listagem básica de capacidades importantes.

Essa atitude não se verifica em outros adeptos da abordagem das capacidades, a exemplo de Nussbaum. Em passagem bastante sintética, a autora estabelece este ponto como um dos principais (não o único) diferenciais entre ela e Sen, ao consignar que “Sen tem focado no papel das capacidades na demarcação do espaço dentro do qual os julgamentos da qualidade de vida são feitos; eu uso a ideia de uma forma mais exigente, como uma fundação para princípios políticos básicos que deveriam subscrever garantias constitucionais”<sup>114</sup>

Nussbaum sustenta a necessidade de valores universais que devem informar garantias a todos os seres humanos em razão da pluralidade social<sup>115</sup>. A abordagem das capacidades seria, então, a base para o reconhecimento de garantias constitucionais para promover o bem-estar e a dignidade humana, naquilo que constitui seu núcleo<sup>116</sup> (*core areas of human functioning*). Ao conectar o reconhecimento de capacidades à ideia de dignidade humana, as fronteiras nacionais são ultrapassadas, o que se dá em virtude de um poder intuitivo<sup>117</sup>.

Esse poder intuitivo aponta que “certos funcionamentos são particularmente centrais na vida humana, no sentido de que sua presença ou ausência é tipicamente compreendida como um marco para a presença ou ausência da vida humana” e que esses funcionamentos devem ser exercidos “de maneira verdadeiramente humana, e não meramente animal”<sup>118</sup>.

A afirmativa é sustentada nas ideias de que a vida humana é formada por meio dos poderes humanos da razão prática e da sociabilidade, e de que possui um fim em si mesmo<sup>119</sup>.

---

<sup>114</sup> Tradução livre de: “Sen has focused on the role of capabilities in demarcating the space within qua-lity of life assessments are made; I use the idea in a more exigent way, as a foundation for basic political principles that should underwrite constitutional guarantees.” (NUSSBAUM, Martha. *Women and human development: the capabilities approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, p. 71).

<sup>115</sup> Ibid., p. 35.

<sup>116</sup> Ibid., p. 71.

<sup>117</sup> Ibid., p. 72.

<sup>118</sup> Ibid., p. 72.

<sup>119</sup> Ibid., p. 73.

A proposta de Nussbaum é que, com base nessas ideias, é possível alcançar uma enumeração de elementos centrais de funcionamentos verdadeiramente humanos que podem alcançar um consenso global. Nesse ponto, Nussbaum caminha em direção distinta de Sen. Enquanto Sen não elaborou uma lista de capacidades, apesar de a ela não se opor, Nussbaum não apenas formula essa lista, mas a defende com pretensão global, afirmando que o peso primário de justificação da lista é justamente aquela concepção intuitiva da verdadeira vida humana<sup>120</sup>. E assim expõe o propósito e a composição da lista:

A lista proporciona sustentação para princípios políticos básicos que podem ser corporificados em garantias constitucionais. Para esse propósito, ela isola aquelas capacidades humanas que podem ser convincentemente arguidas como de importância central em qualquer vida humana, independentemente do que mais a pessoa busque ou escolha. As capacidades centrais não são apenas instrumentos para outros objetivos: são compreendidas como tendo valor em si próprias, em fazer a vida que as inclui plenamente humana<sup>121</sup>.

É reconhecido que essa lista não é definitiva, e que não representa uma completa teoria da justiça, que deveria ser complementada por outros elementos, principalmente a relação entre o mínimo social e a igualdade e as responsabilidades dos agentes públicos e privados na promoção da lista<sup>122</sup>.

Eis a versão sintetizada da lista proposta por Nussbaum<sup>123</sup> de “oportunidades para funcionamentos”<sup>124</sup>:

1. Vida: ser capaz de ter uma vida de duração normal sem morte prematura ou redução que tire o valor de viver;
2. Saúde física: capacidade de ter boa saúde, inclusive reprodutiva, ser adequadamente nutrido e ter abrigo adequado;
3. Integridade física: ser capaz de ir e vir, de ter suas fronteiras corporais tratadas como soberanas, ser capaz de estar seguro contra danos,

---

<sup>120</sup> NUSSBAUM, Martha. *Women and human development: the capabilities approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, p. 76.

<sup>121</sup> Tradução livre de: “The list provides the underpinnings of basic political principles that can be embodied in constitutional guarantees. For this purpose, it isolates those humans capabilities that can be convincingly argued to be of central importance in any human life, whatever else the person pursues or chooses. The central capabilities are not just instrumental to further pursuits: they are held to have value in themselves, in making the life that includes them fully human” (Ibid., p. 74).

<sup>122</sup> Ibid., p. 75.

<sup>123</sup> Ibid., p. 78-80.

<sup>124</sup> Ibid., p. 88.

inclusive sexuais, ter capacidade de satisfazer-se sexualmente e decidir em questões reprodutivas;

4. Sentidos, imaginação e pensamento: ser capaz de utilizá-los de forma verdadeiramente humana, informada e cultivada pela educação adequada, inclusive científica, que viabilize a capacidade de se autoexpressar, de se conectar a experiências sensoriais, religiosas, políticas e filosóficas e de evitar dor desnecessária.
5. Emoções: ser capaz de se relacionar com outras pessoas por meio de sentimentos e de evitar que outros lhe causem sentimentos traumáticos;
6. Razão prática: ser capaz de formar uma concepção de bem e se engajar em reflexões críticas sobre o planejamento da vida.
7. Pertencimento: ser capaz de viver em conjunto com outros, reconhecer e mostrar preocupação por outros seres humanos, ser capaz de ter amizades e senso de justiça. Ter as bases sociais do autorrespeito e da não-humilhação, o que demanda proteção contra discriminações. Ser capaz de trabalhar como um ser humano, exercendo a razão prática e travando relações significativas com outros trabalhadores.
8. Outras espécies: ser capaz de viver em preocupação com e para animais plantas e o mundo da natureza.
9. Entretenimento: ser capaz de rir, se divertir e gozar de outras atividades recreacionais.
10. Controle sobre o ambiente: politicamente, tendo capacidade de participar de decisões políticas que impactem na vida, e materialmente, sendo capaz de ter propriedade, também em termos de oportunidade real, em igualdade de condições para com outros, direito de procurar emprego em igualdade de condições com outros.

A lista se caracteriza pela sua contemporaneidade, o que se prova pela menção à educação científica, não pretendendo ser uma lista canônica e atemporal<sup>125</sup>. Aspecto também importante é a sua composição por elementos separados, de forma que a satisfação menor ou inexistente de um deles não pode ser compensada pela maior satisfação de outro<sup>126</sup>.

---

<sup>125</sup> NUSSBAUM, Martha. *Women and human development: the capabilities approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, p. 75.

<sup>126</sup> *Ibid.*, p. 81.

Trata-se de uma lista de capacidades combinadas, pois a capacidade interna para desempenhar os funcionamentos (que são os requisitos inerentes à pessoa, geralmente derivados de sua constituição ou crescimento, como a maturidade orgânica ou é para a liberdade de reprodução) deve ser combinada com fatores externos favoráveis (ambiente material e social)<sup>127</sup>.

Rejeitando uma visão metafísica ou teleológica, afirma-se que algumas capacidades são consequências éticas de premissas também éticas e formulam uma exigência moral para que possam ser desenvolvidas, com base na noção intuitiva de uma vida humana digna. Para a autora, pode ser criado um consenso em torno de um pleito moral e político segundo o qual “seres humanos são criaturas que, providos com o correto suporte educacional e material, podem se tornar plenamente capazes de todos esses funcionamentos humanos”<sup>128</sup>.

É possível, a partir da abordagem das capacidades, afirmar que a disponibilidade de meios materiais é essencial para oportunidades de funcionamentos que devem ser garantidos por exigência moral e ética de uma vida boa. Apesar de apelar para noções intuitivas e sem apego a uma noção ideal (ainda que contrafática) de justiça, trata-se de uma formulação provida de razões e que pleiteiam certo consenso em determinadas noções, como humanidade, bem-estar e qualidade de vida.

Pela abordagem das capacidades podemos identificar meios materiais que, coincidindo com o objeto de direitos fundamentais sociais<sup>129</sup>, são essenciais a ponto de que o acesso aos mesmos é tão importante que não pode ser deixado ao alvedrio de decisões legislativas.

### 1.3.3 A abordagem das capacidades e a tributação

Como visto acima, uma das críticas à abordagem das capacidades de Sen é a ausência de uma teoria da responsabilidade. Também a proposta de Nussbaum, ao aproximar a lista de capacidades dos direitos humanos, como base

---

<sup>127</sup> NUSSBAUM, Martha. *Women and human development: the capabilities approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000, p. 86.

<sup>128</sup> Tradução livre de: “Human beings are creatures such that, provided with the right educational and material support, they can become fully capable of all these human functions.” (Ibid., p. 83).

<sup>129</sup> Nussbaum afirma que a lista de capacidades tem a função de prover “the philosophical underpinning for basic constitutional principles” (Ibid., p. 97).

para sua compreensão, não apresenta novos critérios além daquele, tradicionalmente desenvolvido, de que o Estado termina por ser responsável pelos direitos.

Isso reflete diretamente na análise da responsabilidade por prover os recursos financeiros para a garantia dessas capacidades. Bamford afirma que não se noticia nenhuma política tributária pela: perspectiva da abordagem das capacidades<sup>130</sup>, o que não o impede de concluir que

É muito plausível assumir que atividade estatal é necessária para incrementar as capacidades e que aqueles que tenham mais capacidade oriundas de seu poder político seriam a fonte ideal de receita para o governo de uma forma a preservar as capacidades. Se a eficiência econômica for danificada isso provavelmente seria atrativo para teorias das capacidades de toda a sorte.<sup>131</sup>

No mesmo sentido, Gallo conecta a abordagem das capacidades ao conceito de capacidade econômica para orientar a tributação.

Para o autor, a justificção ética do tributo parte da premissa de que a propriedade é garantida pelo sistema jurídico, motivo pelo qual sua limitação ou tributação não constituem violação, mas sim, instrumentos internos ao sistema para viabilizar a promoçao de princípios de igualdade e solidariedade<sup>132</sup>. O critério de justiça na tributação deve ser aferido pelos princípios adotados pelo direito, e não por aqueles que resultam do mercado, uma vez que a pessoa contribuinte não se insere na sociedade por vínculos puramente econômicos e materiais, mas principalmente por relações políticas e sociais guiadas pela solidariedade. Logo, sua personalidade não está projetada e não se resume à sua propriedade, mas sim, à sua qualidade de ser humano integrado em sociedade.

A tributação não depende apenas de signos de riqueza determinados e reconhecidos pelo mercado com aptos a suportar a tributação sem que a propriedade seja ofendida. Gallo reprova energicamente que o tributo seja apenas um preço que se paga ao Estado para garantir serviços básicos e o funcionamento

---

<sup>130</sup> BAMFORD, Douglas. Ethical taxation: progressivity, efficiency and hourly averaging. In: GAIS-BAUER, Helmut P.; SCHWEIGER, Gottfried; SEDMAK, Clemens (Ed.). *Philosophical explorations of justice and taxation: national and global issues*. New York: Springer, 2015, p. 140.

<sup>131</sup> Tradução livre de: “[...] it is very plausible to assume that state activity is necessary to improve capabilities and that those who with the most capabilities from their economic power would be the ideal source of government revenue in a capability-preserving manner. If economic efficiency were damaged this would also be attractive to capability theorists of all stripes.” (Ibid., p. 140).

<sup>132</sup> GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*. 2. ed. Bologna: Mulino, 2011, p. 59-63.

do sistema, mas sim um instrumento de justiça distributiva e solidariedade ao qual devem ser associados critérios justos de realização das despesas públicas<sup>133</sup>.

Se o sistema jurídico permite que alguns indivíduos se coloquem em situação de vantagem econômica, esse mesmo sistema pode tributá-los quando essas situações sejam economicamente avaliáveis.

Nesse ponto, Gallo recorre expressamente à formulação de Sen para propor seu conceito de capacidade econômica, deixando claro que ele não se restringe às disponibilidades financeiras reconhecidas pelo mercado e que ganham a forma de direito subjetivo a um patrimônio líquido e disponível tutelado pelo direito civil. É ver a fala do autor:

O só fato de inserir-se a pessoa-contribuinte em um contexto institucional e social, e não aquele da sua identificação com um sujeito titular de direitos subjetivos a conteúdos patrimoniais, que deveria justificar, em termos gerais e abstratos, a assunção da própria pessoa a sujeito passivo do imposto em relação a índices de potencialidade econômica representados de posições e valores – capacidades, diria Amartya Sen – apenas socialmente relevantes, desde que expressivos, em termos de vantagem, de uma capacidade diferenciada economicamente avaliável.<sup>134</sup>

Esse conceito serve de justificativa para se abrir ao legislador, com base no princípio da capacidade econômica, a aptidão política para escolha dos fatos geradores e sujeitos passivos dos tributos sem o constrangimento de ter que se reportar apenas àquilo que o mercado admite como patrimônio líquido disponível:

Queremos dizer que o art. 53, 1 da Constituição não impõe, nem literalmente nem pela via lógico-sistemática, que o contribuinte seja escolhido pelo legislador somente se demonstra uma capacidade econômica “qualificada” no sentido acima dito e se coloca, portanto, como um pressuposto que o enriqueça patrimonialmente. Se a pessoa não é um *homo oeconomicus* “reduzido à propriedade”, mas um sujeito dela desconectável, imerso em relações sociais, é perfeitamente lícito que esta seja tributada, por escolha autônoma do legislador, em relação a capacidades derivadas do seu existir na sociedade e ligadas à satisfação de suas exigências: capacidade, então, expressada em situações, fatos ou atos vantajosos, ainda que estranhos aos mecanismos de mercado e da troca e assumidos,

---

<sup>133</sup> GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*. 2. ed. Bologna: Mulino, 2011, p. 64-66.

<sup>134</sup> Tradução livre de: “Il solo fatto dell’inserimento della persona-contribuente in un contesto istituzionale e sociale e non quello della sua identificazione con un soggetto titolare di diritti soggettivi a contenuto patrimoniale, che dovrebbe giustificare, in via generale e astratta, l’assunzione della persona stessa a soggetto passivo d’imposta in relazione anche a indici di potenzialità economica rappresentati da posizioni e valori – “capacitazioni”, direbbe Amartya Sen – solo socialmente rilevanti, purchè espressivi, in termini di vantaggio, di una capacità differenziata economicamente valutabile.” (Ibid., p. 84).



justamente, pelo próprio legislador como pressupostos do imposto (com a condição, claramente, de sua mensurabilidade como objeto imponible)<sup>135</sup>.

Nota-se, portanto, que na mesma esteira de Bamford, Gallo admite que o alvo da tributação deve ser as capacidades que os indivíduos demonstram, ou seja, a sua capacidade para converter recursos naquilo que julgam ser uma vida boa, recursos que assim lhes garantam maior poder econômico. A progressividade, como afirma Bamford, é compatível com essa formulação, porque viabiliza a equalização dos recursos disponíveis por tributar menos aqueles com menos capacidades, aumentando progressivamente a possibilidade de que os recursos com eles remanescentes após a tributação sejam convertidos.

## 1.4 DWORKIN e a igualdade

### 1.4.1 A igualdade de recursos e o igualitarismo de DWORKIN

Dworkin analisa abstratamente a igualdade e vislumbra duas possibilidades para sua compreensão: o direito do indivíduo de receber igual tratamento (*equal treatment*) e o direito do indivíduo de ser tratado como um igual (*treatment as an equal*).

Fiel à linha liberal (liberalismo igualitário), Dworkin rejeita o tratamento igual como sendo o conteúdo da igualdade, pois a situação em que os indivíduos se encontram pode ser a mesma, mas decorrente de escolhas distintas, o que contradiz um dos princípios de dignidade, que é o da responsabilidade individual<sup>136</sup>. Não é possível afirmar em abstrato que um indivíduo merece a mesma distribuição de

---

<sup>135</sup> Tradução livre de: "Vogliamo dire che l'art. 53, comma 1, Cost. non impone, né letteralmente né in via logico-sistematica, che il contribuente sia scelto dal legislatore solo se dimostra una capacità economica "qualificata" nel senso sopra detto e se pone in essere perciò, un presupposto che lo arricchisce patrimonialmente. Se la persona non è un *homo oeconomicus* "ridotto à proprietà", ma un soggetto da questa disgiungibile immerso nelle relazioni sociali, è perfettamente lecito che essa sia tassata, per autonoma scelta del legislatore, in relazione a capacità sprigionate dal suo solo esistere nella società e legate alla soddisfazione di sue esigenze: capacità, dunque, espresse da situazioni, fatti o atti vantaggiosi, anche estranei al meccanismo del mercato e dello scambio e assumibili, appunto, dal legislatore stesso quali presupposti d'imposta (alla condizione, beninteso, della misurabilità dell'oggetto imponibile)." (GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*. 2. ed. Bologna: Mulino, 2011, p. 85).

<sup>136</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 338.

bens<sup>137</sup>, que é o conteúdo da igualdade enquanto *equal treatment*, pois isso poderia justificar uma distribuição (igualitária) *ex post* independentemente das suas escolhas individuais<sup>138</sup>.

Para Dworkin, a melhor interpretação da igualdade é concebê-la como o dever de tratar as pessoas como iguais, o que significa que todas as pessoas devem ser tratadas como portadoras de igual dignidade, respeito e consideração no âmbito das decisões políticas de como a distribuição de recursos deve ser empreendida<sup>139</sup>.

O desenvolvimento dessa fundamentação da igualdade se deu com a introdução da teoria da igualdade de recursos, que é incompatível com uma economia planificada, na medida em que a planificação anula os custos das escolhas individuais, motivo pelo qual se afirma que “uma economia igualitária é, basicamente, uma economia capitalista”<sup>140</sup>.

Deve-se, contudo, abrir um parêntese para afirmar que Dworkin se distancia dos libertários, defensores de um estado mínimo e de um mercado desregulamentado. O argumento do Estado mínimo e omissos é um disparate, pois os recursos que as pessoas possuem dependem não apenas de questões naturais como o talento, ou aleatórias como a sorte, mas também decorrem das políticas tributária, trabalhista, ambiental, fiscal, creditícia, dentre outras, todas empreendidas pelo Estado<sup>141</sup>. Em suas palavras “é uma evasão desajeitada dizer que uma política de *laissez-faire*, que significa, simplesmente, um conjunto de leis em vez de outro, não é uma ação do governo”<sup>142</sup>.

Retornando à igualdade de recursos, Dworkin a explica recorrendo ao argumento contrafático do leilão realizado em uma ilha inabitada. Não é necessário explicar aqui as fases do leilão, mas apenas dizer que ele é um mecanismo distributivo guiado pelos seguintes princípios: os participantes do leilão reconhecem que ninguém tem direito aos recursos e acordam em distribuí-los igualmente<sup>143</sup>; conhecem a natureza do leilão, os recursos da ilha e são capazes de escolhê-los de

---

<sup>137</sup> DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977, p. 272-273.

<sup>138</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 366-367.

<sup>139</sup> DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977, p. 273.

<sup>140</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 365.

<sup>141</sup> *Ibid.*, p. 361.

<sup>142</sup> *Ibid.*, p. 361.

<sup>143</sup> DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 66.

forma autêntica, genuína, individual e sem coerção; e, por último, os lances determinam, inclusive, a medida dos bens sujeitos ao leilão (tamanho dos lotes da ilha, quantidade de bens comestíveis, etc.)<sup>144</sup>.

O leilão se encerra quando nenhum participante desejar os recursos de outro, o que se chama de teste da inveja (*envy test*), segundo o qual a igualdade na divisão só é alcançada quando nenhum participante preferir os recursos obtidos por outro aos seus próprios recursos<sup>145</sup>.

A conexão da igualdade com o leilão fictício é assim sintetizada por Guest:

O princípio de que as pessoas têm igual valor objetivo é trabalhado aqui. Ele explica o teste da inveja, porque nenhuma pessoa deve ficar com inveja dos bens de outra. Além disso, ele governa a assunção de que pessoas vão ao leilão como iguais, para que nenhuma pessoa comece de uma posição superior em recursos ou superior em conhecimento.<sup>146</sup>

O leilão fictício e o teste da inveja falham logo após o encerramento dos lances e a consequente divisão dos recursos. Quando a vida econômica se inicia, os participantes passam a acumular recursos em escala distinta, quer pelo talento em realizar operações e decisões econômicas, quer por serem vítimas de má sorte<sup>147</sup> ou de intempéries como a contração de doenças. A falha então se dá “porque os seus recursos já não dependem das suas escolhas. O mercado já não é igualitário”<sup>148</sup>.

<sup>144</sup> GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 189.

<sup>145</sup> DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 67.

<sup>146</sup> Tradução livre de: “The principle that people are of equal objective value is at work here. It explains the envy test, because no person is to remain envious of another’s goods. Further, it governs the assumption that people come to the auction as equals, so that no one person begins from a superior position of resources or superior knowledge.” (GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 190).

<sup>147</sup> Dworkin distingue entre a sorte bruta e a sorte por escolha ou opcional, a primeira ligada a eventos caracterizados pela imprevisibilidade e a segunda relativa a situações que poderiam ser previstas e serem consideradas para as decisões e ações tomadas (DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 73). A distinção é relevante em razão do princípio da responsabilidade individual. Aquele que aposta em situações de risco previsíveis tem tanto o direito de obter os frutos da sua decisão, situação em que ele não poderia ser legitimamente invejado no sentido de outro indivíduo preferir os resultados daquela escolha ao resultado de sua escolha mais conservadora e menos arriscada (GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 191), quanto o ônus de incorrer nos custos. Logo, a sorte decorrente das suas escolhas não é considerada na redistribuição de recursos, ao passo que a sorte bruta deve ser computada pois, não vinculada à responsabilidade individual, é relevante na consideração da pessoa como um igual.

<sup>148</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 365.

Daí a proposta do mecanismo do seguro hipotético, que tem por objetivo a extensão da igualdade ao momento do funcionamento da vida econômica, não permitindo que ela se esgote no leilão, como meio de suprir deficiências físicas, mentais, ou de talento, que não dependem das escolhas dos indivíduos. A obrigatoriedade desse seguro na comunidade decorre do dever de tratar todos como iguais em dignidade, fornecendo-lhes as condições mínimas para participação no mercado, afastando os riscos que não decorram de suas escolhas.

Também esse seguro é balizado pelos princípios de uma sociedade liberal. A escolha de um nível alto de cobertura teria um custo muito alto, e é rejeitada por Dworkin. Os indivíduos se tornariam “escravos” de rendimentos altos para pagamento do seguro, o que os constrangeria a escolher o trabalho de melhor remuneração, e não o trabalho adequado às suas aptidões<sup>149</sup>. Logo, as decisões dos indivíduos não seriam governadas pela responsabilidade individual e pela liberdade de escolher como empregar seus talentos, mas sim, pela necessidade de se pagar o seguro.

Outro óbice à escolha de um nível muito alto de cobertura é a falta de informações no momento *ex ante*, quando ainda não há como saber todos os riscos que devem ser segurados, a exemplo dos tipos de má sorte que podem acometer os indivíduos. Também não é possível saber qual o valor da remuneração a ser obtida com o emprego dos seus talentos no mercado, o que faz com que seja impossível prever que o indivíduo terá recursos para pagar um seguro com alto nível de cobertura. Na leitura de Guest:

Dworkin justifica um esquema de redistribuição no qual os que estão em pior situação são compensados ao fundamento de que as pessoas fariam seguros para não ficar em pior situação e o custo do seguro é a soma combinada dos prêmios que um mercado de seguros seria hábil, hipoteticamente, de coletar. Na prática, esses prêmios seriam pagos na forma de um tributo progressivo.<sup>150</sup>

---

<sup>149</sup> DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 94.

<sup>150</sup> Tradução livre de: “Dworkin justifies a scheme of redistribution whereby those worse off are compensated on the basis that people would take out insurance not to be worse off and the cost of this insurance is the combined sum of the premiums that an insurance market would be able, hypothetically, to collect. In practice those premiums would be paid for in the form of a progressive tax.” (GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Stanford: Stanford University Press, 2013, p. 194).

Em conclusão, a cobertura escolhida deve ser pautada por critérios que “refletem pressupostos razoáveis sobre as preferências gerais da comunidade em relação ao risco e ao seguro”<sup>151</sup>.

A igualdade em Dworkin é princípio que rege a redistribuição de bens numa sociedade para afastar as falhas decorrentes de situações indesejadas não escolhidas pelos indivíduos, que devem ser obrigatoriamente cobertas por um seguro obrigatório que garanta a todos um nível satisfatório de cobertura, ditado pela necessidade de um nível de igual dignidade.

#### *1.4.2 Os direitos sociais e a igualdade em DWORKIN*

Por filiar-se explicitamente à uma corrente liberal, porém igualitária, deve-se ter reservas ao utilizar o modelo de Dworkin como norte para uma justificativa dos direitos sociais, mesmo diante da conclusão de que tais direitos compõem o seu modelo, embora em escala mais moderada. As justificativas não podem ser indistintamente aplicadas a qualquer sociedade, principalmente àquelas que já se encontram em um nível acentuado de desigualdade.

Porém, do que foi exposto acima resulta que a própria visão da igualdade de Dworkin justifica algum nível de atuação estatal redistributiva.

Ao se analisar o esquema do seguro obrigatório, fica claro que sua proposta é identificar “um nível de cobertura tal que fosse estúpido que a maioria das pessoas, dadas as suas preferências como as conhecemos, não as adquirisse”, e “insistir para que os nossos governos usem, pelo menos, esse nível de cobertura como guia para vários programas redistributivos”<sup>152</sup>. Isso é coerente com uma universalidade dos serviços financiados por toda a comunidade por meio de impostos e com as responsabilidades sociais e econômicas de um governo.

Por um lado, a veia igualitária de Dworkin rejeita o pensamento libertário, pois atribui ao Estado tarefas no âmbito da redistribuição e garantia de uma cobertura contra riscos. Por outro lado, porém, a face liberal de seu pensamento rejeita um Estado Providência que tente igualar as pessoas em bem-estar ou capacidades.

---

<sup>151</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 369.

<sup>152</sup> *Ibid.*, p. 369.

O Estado Providência, quando concebido nesse sentido, falha por desvalorizar a responsabilidade individual pelo que as pessoas fazem da própria vida, pois visa “tornar as pessoas iguais na providência, no bem-estar ou na capacidade, segundo alguma concessão daquilo que conta como bem-estar ou que oportunidades ou capacidades são importantes”<sup>153</sup>. Como as pessoas discordam sobre a felicidade, oportunidades e capacidades, impor um juízo coletivo sobre o nível desses bens que cada um deveria ter equivaleria a eliminar a responsabilidade pessoal nessa determinação<sup>154</sup>.

Para evitar essa situação, Dworkin afirma a necessidade de se “concentrar nos recursos e não na providência”, o que demanda “uma distinção entre recursos pessoais e recursos impessoais”, sendo os primeiros aqueles que constituem “suas capacidades físicas e mentais”, ao passo que os últimos “consistem na sua riqueza, avaliada da forma mais abstrata possível”<sup>155</sup>.

A rejeição da teoria da providência equivale, na elaboração de Dworkin, à defesa da igualdade de recursos, que já foi anteriormente abordada. A preocupação com a responsabilidade ética pessoal está nitidamente concentrada “numa distribuição justa dos meios quando determina sua situação política”, cabendo “a questão dos fins para cada um dos seus cidadãos”<sup>156</sup>.

A partir desse ponto, a questão passa a ser não mais de identificação de um direito à obtenção de recursos necessários para uma vida digna, mas a extensão com a qual esses recursos devem ser providos aos indivíduos pela comunidade.

Esse tema é tratado a partir da análise dos direitos. Na abordagem da moral política, que é “aquilo que devemos aos outros enquanto indivíduos, quando agimos em nome dessa coletividade artificial”<sup>157</sup>, Dworkin afirma:

[...] os direitos oferecem claramente uma base melhor do que os deveres ou obrigações, pois a sua identificação é mais rigorosa: os indivíduos têm direitos políticos e pelo menos alguns desses direitos só têm correspondência com os deveres coletivos da comunidade como um todo e não com os dos indivíduos particulares.<sup>158</sup>

---

<sup>153</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 362-363.

<sup>154</sup> *Ibid.*, p. 363.

<sup>155</sup> *Ibid.*, p. 363.

<sup>156</sup> *Ibid.*, p. 363-364.

<sup>157</sup> *Ibid.*, p. 334.

<sup>158</sup> *Ibid.*, p. 336.

Os direitos políticos são direitos que protegem interesses especiais que não podem ser objeto de barganhas e *trade-offs* pela comunidade<sup>159</sup>. Os dois princípios de justificação dos direitos políticos, que atribuem “força moral” a uma comunidade política para “criar e impor obrigações aos seus membros” são: “tratar com preocupação e respeito iguais; ou seja, se as suas políticas tratarem as vidas dos seus membros como igualmente importantes” e “respeitar as suas responsabilidades individuais sobre as suas próprias vidas”<sup>160</sup>.

Os direitos políticos, de especial importância a ponto de serem exigíveis da comunidade quando embasados naqueles dois princípios, são anteriores ao direito positivo, mas este, ao instituir “direitos legais”, “pode ser concebido para dar efeito a um direito político preexistente”<sup>161</sup>. Esses direitos, muitas vezes, são elevados ao patamar constitucional, o que lhes atribui maior força jurídica decorrente da proteção contra a forma ordinária de revogação ou alteração<sup>162</sup>. Dentro dessas possibilidades, exemplifica Dworkin que “as Constituições de alguns Estados, incluindo a África do Sul, impõem ao governo o dever de providenciar um certo nível de cuidados de saúde para todos os cidadãos”<sup>163</sup>.

É no plano dos direitos que a teoria de Dworkin reconduz os direitos sociais, como a saúde, à força moral da comunidade para impor obrigações. Tais obrigações só ganham legitimidade frente ao princípio da igual dignidade na presença de uma moral política que estabeleça o que os indivíduos devem uns aos outros enquanto iguais em respeito e consideração.

Dworkin tratou especificamente do direito à saúde. A face liberal de seu pensamento o conduziu à análise desse direito sob o prisma da responsabilidade individual: mesmo pressupondo a necessidade de que esse direito seja garantido, há um limite ao fornecimento estatal de serviços de saúde. Na medida em que os indivíduos devem suportar os custos de suas escolhas, o alto preço de tratamentos médicos ensejaria o questionamento acerca do custo que deve ser suportado pela comunidade na garantia de programas de saúde pública.

---

<sup>159</sup> DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008, p. 30-31.

<sup>160</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 336.

<sup>161</sup> *Ibid.*, p. 336.

<sup>162</sup> *Ibid.*, p. 339.

<sup>163</sup> *Ibid.*, p. 339.

Por isso Dworkin propõe que a cobertura desses serviços deva abranger apenas aqueles riscos à saúde cobertos por tratamentos não duvidosos, liberando os recursos dos indivíduos para gastos outros com aquilo que julgam tornar suas vidas melhores<sup>164</sup>.

Há um claro pressuposto de que esse modelo é adequado a uma sociedade com um certo nível de igualdade de recursos, como afirma Zullo:

De uma ótica dworkiniana, os indivíduos poderiam simplesmente comprar assistência médica em um mercado livre, do mesmo modo como se comportam com outros bens, objetos das nossas preferências e ambições. Uma distribuição justa da saúde seria aquela que previsse uma correta informação para os cidadãos, que os coloca na condição de escolher a opção mais razoável e que oferece ao indivíduo os instrumentos adequados para se construir um pacote médico individual, supondo que a distribuição da riqueza e o sistema econômico sejam justos na comunidade.<sup>165</sup>

Não fosse a premissa da justa distribuição de riqueza, não haveria motivos para reduzir a cobertura da saúde pública sob a justificativa de que os recursos dos indivíduos devem ficar livres para outros gastos, inclusive coberturas adicionais aos riscos relativos à sua saúde por meio de tratamentos dispendiosos e duvidosos.

Em conclusão, a teoria de Dworkin fornece bases para a institucionalização de direitos sociais a partir das exigências de igualdade, justiça distributiva e garantia de dignidade. Seus limites podem, contudo, não se adequar a sociedades com grande desigualdade de recursos, em que os indivíduos dependam do fornecimento público de cuidados de saúde, raciocínio que pode perfeitamente ser estendido para outros direitos sociais.

---

<sup>164</sup> DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 317.

<sup>165</sup> Tradução livre de: “Da un’ottica dworkiniana, gli individui potrebbero, semplicemente comprare assistenza sanitaria in un mercato libero, allo stesso modo in cui si comportano con gli altri beni, oggetto delle nostre preferenze e ambizioni. Una distribuzione giusta della salute sarebbe quella che prevede una corretta informazione per il cittadino, che lo pone nelle condizione di scegliere l’opzione più ragionevole e che offre quindi all’individuo gli strumenti adeguati per costruirsi un pacchetto sanitario individuale, supponendo che la distribuzione della ricchezza e il sistema economico siano giusti in questa comunità.” (ZULLO, Silvia. *La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013, p. 124).



### 1.4.3 DWORKIN e a tributação progressiva da renda

Dentro da teoria de Dworkin, a tributação progressiva da renda realiza a igual dignidade, a responsabilidade individual e a igualdade *ex ante*<sup>166</sup>. A redistribuição é justa por considerar os indivíduos como iguais, ou seja, merecedores de condições que não os subjuguem, relegando-os à pobreza. A responsabilidade individual fornece a base para impedir que os indivíduos que se encontram nessa situação não em razão de suas escolhas (sorte opcional), mas sim, em razão de sua má sorte bruta, devam contribuir menos, ou não contribuir, para que o Estado proveja o seguro contra esses riscos. A igualdade *ex ante* indica a opção por um sistema tributário progressivo, pois é impossível saber de antemão quais riscos existem ou quais se concretizarão: a submissão à tributação progressiva antes do início da vida econômica coloca todos na mesma situação antes que se concretizem os riscos da má sorte bruta.

Como a proposta de Dworkin é pela estruturação de um esquema básico de seguro disponível a todos, uma tributação proporcional ou regressiva não seria justa. Os indivíduos de baixa renda teriam que dispor de uma parcela maior de seus recursos em comparação aos de alta renda para ter acesso ao mesmo plano obrigatório. Apenas a tributação progressiva faz com que a quantidade de recursos disponíveis aos indivíduos seja equivalente entre ricos e pobres após o pagamento do prêmio do seguro na forma do imposto progressivo, o que é requerido pelo princípio da responsabilidade individual, na medida em que a filiação ao seguro é proposta em caráter universal e obrigatória, e não uma opção.

## 1.5 CHANG e a defesa capitalista dos direitos sociais

Em seu livro “23 coisas que não nos contaram sobre o capitalismo”, o economista sul-coreano Ha-Joo Chang fornece argumentos para sustentar a existência de provisões de bem-estar social típicas do Welfare State em uma economia capitalista. Já na Introdução do livro, afirma que dentro do modo de produção e distribuição capitalista, há uma vertente teórica do livre mercado, que se trata de um discurso ideologicamente motivado como diversos outros, e não de uma

---

<sup>166</sup> DWORIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. Princeton, NJ: Princeton University Press, 2008, p. 113-117.

descrição do sistema capitalista. Outros pontos de vista, motivados em convicções distintas, podem descrever e propor novas condutas econômicas sem que seja para tanto necessária uma destruição do sistema capitalista e sua substituição por outro modelo.

Daí sua proposta de debater vinte e três afirmações que, apesar de serem lançadas como uma descrição ou proposição do que é ou deve ser o capitalismo, não constituem um elemento essencial desse sistema. Nas palavras do autor, o objetivo do seu livro é “revelar algumas verdades essenciais a respeito do capitalismo que não serão reveladas pelos defensores do livre mercado”<sup>167</sup>, propondo formar “um entendimento de como o capitalismo realmente funciona e como é possível fazê-lo funcionar melhor”<sup>168</sup>.

E, ao tecer as críticas a essas afirmações, o autor termina por compatibilizar a economia capitalista com a atividade estatal de fornecimento de prestações relativas ao bem-estar social, tendo em vista o princípio da igualdade.

### *1.5.1 Igualdade de oportunidades*

O ponto de partida da análise da igualdade é a afirmativa de que igualar os resultados econômicos é injusto, desde que o ponto de partida seja equalizado entre as pessoas, de forma que todas tenham, de início, a mesma oportunidade. Chang não desmente essa afirmativa. Pelo contrário, afirma que ela deve ser promovida. Aponta, porém, para sua insuficiência, pois também é relevante saber se as pessoas mantêm as condições igualitárias durante a competição por mais rendas, recursos e posições<sup>169</sup>.

Há grande resistência entre economistas liberais na igualação dos resultados das ações e escolhas dos indivíduos, pois isso criaria “enormes desincentivos contra o trabalho árduo e a inovação”<sup>170</sup>. Isso se desenvolve para uma crítica frontal ao estado do bem-estar social, como expõe Chang:

Se tributarmos desproporcionalmente os ricos e usarmos essa receita para financiar o estado do bem-estar social, os ricos não perderão o incentivo de criar a riqueza, enquanto os pobres perderão

---

<sup>167</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>168</sup> Ibid.

<sup>169</sup> Ibid.

<sup>170</sup> Ibid.

o incentivo de trabalhar, já que têm garantido um padrão de vida mínimo quer trabalhem arduamente ou não – ou até mesmo se não trabalharem? Dessa maneira, argumentam os economistas que defendem o livre mercado, todo mundo fica em uma situação pior devido à tentativa de reduzir a desigualdade do resultado.<sup>171</sup>

A remoção de preconceitos impeditivos do acesso às oportunidades, a exemplo da cor da pele, religião, descendência e nível de renda, entre outros fatores arbitrários, não é suficiente para uma efetiva igualdade. Basear-se unicamente na ausência desses obstáculos é uma forma de culpar os malsucedidos por não terem se esforçado o suficiente para vencer a competição econômica, e que, portanto, não devem ter seu resultado igualado àqueles que trabalharam para vencê-la<sup>172</sup>.

Para Chang, “as pessoas não nascem em um vácuo”, e o “ambiente socioeconômico no qual elas atuam impõe sérias restrições ao que elas podem fazer. Ou até mesmo ao que elas querem fazer”, embora fique bastante claro que também o ambiente socioeconômico não pode ser tido como o único responsável pelo insucesso<sup>173</sup>.

O primeiro exemplo refere-se às crianças: de nada adianta remover obstáculos ao ingresso da criança em uma escola se os pais não têm renda suficiente para alimentá-la e se o trabalho excessivo necessário para a subsistência lhes toma o tempo sem que possam apoiá-la nos estudos em casa. A criança cujos pais dispõem de mais recursos terá uma boa alimentação e o auxílio direto dos pais nos estudos, quando não contam com a contratação de professores particulares para incrementar seus resultados.

Por isso Chang defende um esquema estatal de bem-estar social para incrementar a situação da criança, para que ela tenha, a partir da igualdade de oportunidades, uma chance de alcançar também resultados iguais ao longo de sua vida estudantil<sup>174</sup>.

O mesmo se diz de trabalhadores em setores que não exigem qualificação que perdem o emprego por fatores estranhos ao seu desempenho, a exemplo da maior concorrência estrangeira ou desenvolvimento tecnológico. Defender que não lhes é vedado ingressar em outras carreiras é insuficiente, pois dificilmente eles terão condições de competir com pessoas que direcionaram suas

---

<sup>171</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>172</sup> Ibid.

<sup>173</sup> Ibid.

<sup>174</sup> Ibid.

vidas desde o início para outros setores. Sarcasticamente, Chang afirma que não se encontram muitos operários que viraram engenheiros de computação e nem muitos trabalhadores da construção que viraram banqueiros<sup>175</sup>. A partir disso, sai em defesa do estado de bem-estar social, necessário também para uma efetiva igualdade também na vida adulta. Seria mais equitativo, em vez de dar a oportunidade de entrar em uma competição que jamais poderiam vencer, que esses trabalhadores sejam auxiliados “a encontrar uma nova carreira por meio do auxílio-desemprego, do seguro saúde mesmo sem que eles estivessem trabalhando, de programas de treinamento e ajuda na procura de emprego”<sup>176</sup>.

Disso decorre o vínculo entre mobilidade social e estado social:

De fato, a comparação internacional da mobilidade social corrobora esse raciocínio. De acordo com um estudo cuidadoso realizado por um grupo de pesquisadores na Escandinávia e no Reino Unido, os países escandinavos têm uma mobilidade social mais elevada do que o Reino Unido, o qual, por sua vez, tem mais mobilidade que os Estados Unidos. Não é coincidência que quanto mais forte o estado do bem-estar social, maior a mobilidade.<sup>177</sup>

Em conclusão, a ausência de vantagem inicial não faz com que a competição seja justa. É necessário manter essas condições durante a competição, o que demanda que seja “criado um ambiente no qual sejam asseguradas a todos algumas aptidões mínimas por meio da garantia de um salário mínimo, instrução, e cuidados da saúde”<sup>178</sup>. Portanto, se a economia capitalista é tributária da competitividade e da eficiência de resultados, a efetiva competição termina por depender da existência de uma garantia de bem-estar.

### 1.5.2 Segurança social, dinamismo e crescimento econômico

O ponto da obra em que Chang discute de forma mais aberta o papel do estado de bem-estar social é o relativo ao tamanho do Estado e o seu entrave ao crescimento e dinamismo da economia. A afirmativa que prega essa relação é assim por ele exposta:

O governo poderoso é mau para a economia. O estado do bem-estar social emergiu devido ao desejo dos pobres de ter uma vida mais

<sup>175</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>176</sup> Ibid.

<sup>177</sup> Ibid.

<sup>178</sup> Ibid.

fácil fazendo com que os ricos paguem pelos custos dos ajustes que são constantemente exigidos pelas forças de mercado. Quando os ricos são tributados para pagar pelo seguro-desemprego, os cuidados com a saúde e outras medidas voltadas para o bem-estar social dos pobres, além de tornar os pobres preguiçosos e privar os ricos de um incentivo para criar a riqueza, isso também torna a economia menos dinâmica. Com a proteção do estado do bem-estar social, as pessoas não sentem a necessidade de se ajustar a novas realidades do mercado, retardando com isso as mudanças nas suas profissões e padrões de trabalho que são necessários para os ajustes econômicos dinâmicos.<sup>179</sup>

Isso seria provado não apenas pelo fracasso do comunismo, mas também pela “falta de dinamismo na Europa com o seu intumescido estado do bem-estar social” quando comparado com a “vitalidade dos Estados Unidos”<sup>180</sup>.

Chang contesta essa afirmação, pois um estado de bem-estar bem planejado (o que aponta que um estado de bem-estar social ineficiente realmente é um entrave) “pode na realidade encorajar as pessoas a correr riscos”<sup>181</sup>. A certeza da existência de uma rede de proteção social eficiente pronta para auxiliar em momentos de insucesso econômico e fornecer as bases para a retomada da atividade econômica pode incentivar as pessoas ao dinamismo econômico.

Isso não seria alcançado em uma situação de total insegurança social, pois o medo de perder o emprego e não manter o padrão de vida seria um desincentivo à inovação e aos investimentos, e as pessoas optariam não pelo trabalho que pudesse levar a uma maior pujança econômica decorrente do seu talento, mas sim por trabalhos que garantam maior estabilidade<sup>182</sup>.

Há uma comparação direta para com os benefícios econômicos da introdução de leis de falência, no final do século XVII e início do século XVIII, quando a percepção foi de que a abertura de uma segunda chance encorajava os empresários a correrem riscos e, com isso, dinamizar e movimentar a economia. Para Chang:

Da mesma maneira como as leis de falência incentivam os empresários a correr riscos, o estado do bem-estar social incentiva

<sup>179</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>180</sup> Ibid.

<sup>181</sup> Ibid.

<sup>182</sup> O exemplo de Chang é de seu país, a Coreia do Sul, no qual o autor aponta que muitos jovens desperdiçam seus talentos, que não são eficientemente aproveitados, pois a busca pela estabilidade leva à escolha de profissão como a de médico. A longo prazo, isso não apenas destrói o dinamismo como acarreta um excesso de profissionais, fazendo com que parte deles seja empurrada novamente para a insegurança (Ibid.).

os trabalhadores a ser mais abertos à mudança (e aos riscos resultantes) nas suas atitudes. Por saber que haverá uma segunda oportunidade, as pessoas podem ser mais audaciosas na escolha de sua carreira inicial e mais abertas à ideia de mudar de profissão mais tarde na vida.<sup>183</sup>

Chang aponta dados que mostram que países com um forte estado de bem-estar social cresceram mais rápido que os Estados Unidos no período posterior à Segunda Guerra Mundial, e que, mesmo após o ano de 1990, o maior crescimento se verificou na Finlândia e na Noruega, países com altos gastos sociais em relação ao PIB. Isso para concluir que “um estado do bem-estar social forte não é incompatível com o crescimento elevado”<sup>184</sup>.

### 1.5.3 A tributação progressiva, os benefícios sociais e o crescimento econômico

O autor debate a afirmativa segundo a qual “temos que criar a riqueza antes que possamos compartilhá-la” e que “são os ricos que vão investir e criar empregos”<sup>185</sup>. Isso levou à “dicotomia usual de ‘política pró-ricos que estimula o crescimento’ e ‘política pró-pobres que reduz o crescimento’”<sup>186</sup>.

Historicamente, após o florescimento de ideais que concentravam os recursos no investidor, seja ele público (socialismo) ou privado (capitalismo), entre o final do século XIX e o início do século XX, os pobres passaram a ser alvo de ações políticas, o que se iniciou com a concessão do direito ao voto.

A isso não se seguiu, entretanto, uma expropriação ou tributação excessiva sobre os ricos. Isso só veio a ocorrer após a Segunda Guerra Mundial. Apesar de a tributação progressiva contrariar as anteriores políticas de concentração de recursos no investidor, “ela não destruiu o capitalismo, na realidade, ela o tornou ainda mais forte”<sup>187</sup>.

---

<sup>183</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>184</sup> Ibid.

<sup>185</sup> Ibid.

<sup>186</sup> Ibid.

<sup>187</sup> Ibid.

Chang enfatiza que esse período coincide com o aumento dos gastos com o bem-estar social na maioria dos países ricos, período no qual se presenciaram “as mais elevadas taxas de crescimento já vistas nesses países, e ficou conhecida como a ‘Era de Ouro do Capitalismo’”<sup>188</sup>.

A desaceleração da economia, a partir da década de 1980, levou à retomada do ideal do livre mercado que se mostrou exitoso e fez com que o estado do bem-estar social passasse a crescer moderadamente, aquém das pressões estruturais para sua expansão, levando à execução, em diversos países, de políticas que “acabaram redistribuindo a renda dos pobres para os ricos”<sup>189</sup>.

Contrariando esse pensamento, Chang se baseia em dados que demonstram que tais políticas de concentração agravaram ainda mais a desaceleração da economia, e que os pretendidos investimentos não resultaram em uma redistribuição de renda pelo que se conhece como *trickle down* ou gotejamento. Segundo essa concepção, a concentração de recursos nas mãos do investidor tornaria mais eficiente sua alocação, e os mais pobres terminariam beneficiando-se desses investimentos na medida do crescimento econômico. Para Chang, “não existe nenhuma garantia de que os pobres irão se beneficiar dessas rendas adicionais”<sup>190</sup> e, novamente baseado em estatísticas, afirma que o “*trickle down* em geral não acontece com muita frequência se for deixado a cargo do mercado”<sup>191</sup>.

Diante disso, Chang propõe uma política que necessariamente tem como ingredientes privilegiados mecanismos próprios do Estado de bem-estar social, ao afirmar:

[...] em um período de retração econômica como o de hoje, a melhor maneira de impulsionar a economia é redistribuir a riqueza para baixo, já que as pessoas pobres tendem a gastar uma proporção maior de sua renda. O efeito impulsionador da economia do bilhão de dólares adicional dado aos lares de baixa renda por meio de gastos maiores com o bem-estar social será maior do que se a mesma quantia for dada aos ricos por meio da redução de impostos.

Em complemento, Chang não descarta uma política concentracionista da renda nas hipóteses em que isso parecer politicamente viável e economicamente eficiente, desde que os beneficiários sejam obrigados a realizar um investimento que

---

<sup>188</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>189</sup> Ibid.

<sup>190</sup> Ibid.

<sup>191</sup> Ibid.

proporcione crescimento e redistribuição, ou sejam tributados para “compartilhar os frutos desse crescimento por meio de um mecanismo como o estado do bem-estar social”<sup>192</sup>.

## 1.6 Exonerações tributárias e as teorias da justiça

Um último ponto a ser analisado consiste na possibilidade de justificação de exonerações tributárias pelas teorias de justiça abordadas, principalmente aquelas que podem ser de alguma forma justificadas nos direitos sociais demandados pelas teorias.

Pela teoria rawlsiana, a tributação se encontra no setor distributivo, e as exonerações tributárias não podem, por incompatibilidade lógica, integrar o seu aspecto arrecadatório, enquadrando-se, ainda que por exclusão, como mecanismos de distribuição.

Consequentemente, as exonerações tributárias devem ser justificadas pelo princípio da diferença, responsável por reger a redistribuição de bens na sociedade.

As exonerações tributárias diretamente direcionadas aos menos favorecidos são justificadas. Já aquelas que beneficiam os mais ricos só serão justificadas se beneficiarem também os mais pobres.

Nesse ponto, valem as observações de Sugin, segundo as quais os benefícios exclusivamente direcionados aos mais ricos dificilmente trazem consigo beneficiários secundários. Por isso, no âmbito da teoria da justiça de Rawls, exonerações dessa espécie dependem de fatores externos à tributação para serem justificadas, que demonstrem o direcionamento da renda economizada com a exoneração tributária ao benefício dos mais pobres.

A rápida fala de Rawls acerca do imposto proporcional sobre o consumo fornece um indício de como tratar as exonerações. Como citado acima, um de seus argumentos para a defesa dessa imposição é a sua compatibilidade com a exoneração de dependentes e outras similares, o que permitiria o tratamento uniforme de todos. Outro dado importante é que, ao mencionar isenções de dependentes, Rawls está claramente se reportando a um imposto direto sobre o

---

<sup>192</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.



consumo, e não a um imposto indireto sobre o consumo, categoria na qual, no Brasil, se enquadram, por exemplo, o IPI e o ICMS.

Isso pressupõe que os membros de todos os espectros da sociedade se encontram em condições de consumir bens, sujeitando-se à tributação, o que em última análise significa a inexistência de um grau elevado de desigualdade devido ao funcionamento das instituições regidas pelos princípios de justiça. Nesses termos, as exonerações tributárias poderiam beneficiar todos uniformemente, excluindo da tributação o consumo com dependentes e mesmo com bens primários (dentre os quais, como visto, incluem-se bens abrangidos pelos direitos sociais). A renda pós-tributária seria redistribuída pelo funcionamento das demais instituições que não se ocupam da tributação.

Se se partir de um pressuposto distinto, qual seja, o de um nível de desigualdade relevante a ser considerado, o imposto progressivo sobre a renda passa a ter que desempenhar o papel a ele reservado por Rawls, de instrumentalizar a dispersão da propriedade, viabilizando a participação de todos os membros na riqueza e nos bens primários existentes na sociedade.

A uniformidade de tratamento, nesse caso, pode ser vista como a uniformidade na dispersão da renda pós-tributária<sup>193</sup>. Atribuí-la em maior grau aos ricos depende do concomitante benefício aos mais pobres, com o que se retoma o que foi dito acima acerca da necessidade de fatores extratributários de dispersão dessa renda.

Esse critério poderia colocar sob suspeita isenções e deduções da base de cálculo do imposto progressivo sobre a renda. A redução da base tributável pode colocar a renda sob alíquotas menores, o que significa beneficiar mais aqueles que já dispõem de rendas maiores, atribuindo-lhes maior renda pós-tributária. Sem o concomitante funcionamento de outras instituições cujos princípios regentes propiciem a dispersão dessa renda, o sistema tributário estaria contra o princípio da diferença. Nessa situação, a redução das alíquotas decorrentes da redução da base tributável poderia, na ausência de outros mecanismos, comprometer inclusive a arrecadação suficiente para manutenção dos bens primários e das instituições.

---

<sup>193</sup> FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. *Chapman Law Review*, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999, p. 185.

No plano estritamente tributário a legitimação para exonerações tributárias que propiciem uma maior uniformidade nos níveis de renda pós-tributária entre os setores da sociedade pode ser encontrada nos princípios rawlsianos.

O princípio da diferença atribui valor e relevância às alterações no sistema tributário que alteram a renda pós-tributária de forma a reduzir a desigualdade na sua propriedade<sup>194</sup>.

A partir desse critério, nos casos de tributos indiretos sobre o consumo, exonerações tributárias relativas a bens e serviços essenciais, como aqueles que integram os direitos sociais, podem ser plenamente justificadas pelo princípio da diferença.

Da própria característica da fundamentalidade do direito ao acesso a esses bens e serviços decorre a característica de serem consumidos por todas as faixas de renda da sociedade. O preço desses bens e serviços, todavia, não é determinado em razão da distribuição de renda na sociedade e na parcela dessa renda detida pelo consumidor, mas sim, por outros mecanismos de mercado. Logo, pessoas que são proprietárias de parcelas distintas dos recursos existentes na sociedade adquirem esses bens a preços similares, e acabam suportando a mesma tributação (característica da tributação indireta).

A exoneração nesse caso termina por beneficiar tanto ricos quanto pobres, mas pode-se afirmar que, isoladamente, beneficiam mais os pobres se a referência for a renda pós-tributária em termos relativos.

É ver a seguinte situação hipotética ocorrida em um mês:

	Tributação indireta suportada no consumo com bens sociais	Renda mensal	Renda pós tributária
Indivíduo 1	100	1000	900
Indivíduo 2	100	6000	5900

Introduzindo uma redução tributária que corresponda à metade da carga suportada indiretamente, a situação é a seguinte:

<sup>194</sup> KAMIN, David. What is a progressive tax change?: unmasking hidden values in distributional debates. *New York University Law Review*, v. 83, n. 1, Apr. 2008, p. 270.

	Tributação indireta suportada no consumo com bens sociais	Renda mensal	Renda pós tributária
Indivíduo 1	50	1000	950
Indivíduo 2	50	6000	5950

É ver que a renda pós-tributária de 1 aumentou 5,5% com a exoneração, enquanto a de 2 teve aumento de 0,8%.

Kamin adverte<sup>195</sup>, porém, que o princípio da diferença não é conclusivo nesse ponto, porquanto se ocupa da redução da desigualdade. Se em termos relativos os mais pobres foram mais beneficiados, em termos absolutos nada se alterou, pois ambos tiveram um aumento de 50 em sua renda pós-tributária. O princípio da diferença não fornece nenhum critério pelo qual se possa preferir medir a desigualdade em termos relativos ou absolutos. Seria necessário outro critério, não fornecido pelo princípio da diferença, para medir a desigualdade decorrente da atribuição de 50 a mais a ambos os indivíduos, que possuem distintos níveis de renda. Esse outro critério consiste no uso corretivo do imposto progressivo sobre a renda, mantendo-se o princípio da diferença como legitimador de exonerações sobre bens sociais nos impostos indiretos sobre o consumo, principalmente em sistemas pluritributários que contemplam a imposição direta sobre a renda e indireta sobre o consumo.

Já o princípio da igualdade de recursos se preocupa em rejeitar a má distribuição de recursos pessoais. As alterações introduzidas na tributação por meio das exonerações tributárias podem encontrar justificativa quando aproximarem os recursos disponíveis dos membros mais e menos ricos da comunidade, após a incidência da tributação<sup>196</sup>. Como adverte Kamin, por ter uma preocupação semelhante à teoria de Rawls, de redução da desigualdade, os resultados a que se pode chegar por meio da igualdade de recursos são muito parecidos aos oriundos do princípio da diferença<sup>197</sup>.

Já a abordagem das capacidades oferece outro referencial para a análise das exonerações tributárias. Antes de tentar construir esse ponto, cabe frisar que

<sup>195</sup> KAMIN, David. What is a progressive tax change?: unmasking hidden values in distributional debates. *New York University Law Review*, v. 83, n. 1, Apr. 2008, p. 271.

<sup>196</sup> Ibid., p. 268.

<sup>197</sup> Ibid., p. 71.

não há notícia de uma tentativa sistemática de propostas tributárias baseadas nessa abordagem. E não sendo este o objeto do presente trabalho, as possibilidades se mostram aqui bastante reduzidas.

O cerne da abordagem das capacidades é a rejeição dos meios disponíveis às pessoas e o foco na oportunidade das pessoas de exercer a capacidade de combinar esses meios para alcançar situações (funcionamentos) que sejam julgados como integrantes de uma vida boa.

Some-se a isso que a eliminação de algum desses aspectos pode ser considerada injusta independentemente dos acordos ideais sobre a justiça das instituições e da sociedade.

Disso decorre que exonerações tributárias que aumentem as capacidades dos indivíduos de converter meios em uma vida boa, eliminando uma situação de injustiça, são plenamente justificáveis.

Numa economia de mercado, em que muitos funcionamentos dependem do acesso a bens adquiridos por meio da compra de bens e serviços junto a agentes econômicos privados, a existência do recurso pode não ser suficiente: o indivíduo deve ter a capacidade de convertê-lo naqueles bens.

Exonerações que viabilizam a oportunidade de se realizar essa conversão (capacidades), são, portanto, justificadas.

No âmbito de tributos indiretos sobre o consumo, exonerações sobre bens sociais certamente podem ser avaliadas como justas, principalmente frente a pessoas de menor renda que têm a necessidade de consumi-los. Dado o fenômeno da repercussão do ônus do tributo sobre o consumidor, a exoneração tende a pressionar os preços com menos intensidade do que uma tributação “cheia”, facilitando sua aquisição. Quanto maior a pressão sobre os preços, menor a capacidade das pessoas de converter sua renda em funcionamentos que dependem desses bens.

Sob o aspecto da igualdade, também exonerações em tributos diretos seriam justificáveis. As isenções sobre a renda de pessoas portadoras de doenças graves, por exemplo, podem ser justificadas no fato de que elas, apesar de possuírem o mesmo meio quando comparadas com pessoas saudas, têm uma maior dificuldade de convertê-lo em uma vida boa, pois, além do maior sofrimento com a doença, têm a necessidade de gastar parte da renda com o tratamento. Logo, ainda que tenham a mesma renda, não têm a mesma capacidade, e seria injusto tratá-las

de forma semelhante, motivo pelo qual a isenção constituiria um meio de colocar em vantagem a pessoa com menor oportunidade de conversão.

Em conclusão, a abordagem das capacidades pode justificar exonerações tributárias sempre que elas possam ser compreendidas como meios de incrementar as capacidades, ou seja, a oportunidade dos contribuintes de converter seus recursos para atingir funcionamentos tidos por valiosos.

O que é importante ressaltar é que a possibilidade de justificação das exonerações tributárias, principalmente as vinculadas a direitos sociais, não significa que essas medidas possam ser legitimadas de forma isolada. Em todas elas, verifica-se que o pressuposto é que a sociedade apresente alguma forma de garantia institucional ideal dos direitos básicos por meio de instituições e mecanismos alheios ao direito tributário. Basta ver a fala de Rawls sobre a “tributação suficiente” para manutenção de instituições justas ou a necessidade de um “seguro prudente” que, para Dworkin, permitir que recursos disponíveis (o que pressupõe ainda outros mecanismos redistributivos) sejam utilizados a partir da responsabilidade individual.

Mesmo a abordagem das capacidades, negando a necessidade de consensos abstratos (Sen), parte de um conceito de capacidade que, por essência, depende de atitudes e omissões estatais das mais diversas ordens para garantir a igualdade na oportunidade para desempenhar capacidades, o que fica mais nítido quando da elaboração da lista de capacidades por Nussbaum.

## **1.7 Conclusão**

Em conclusão, pode-se afirmar que, sob a ótica das teorias da justiça, há plena compatibilidade e coerência em um sistema constitucional que garanta a liberdade, a ordem capitalista e o direito de propriedade e que ao mesmo tempo atribua às suas instituições o dever de garantir direitos sociais. Todos esses elementos são constitutivos de uma sociedade justa e bem ordenada.

As mesmas teorias ainda respaldam que o financiamento desses direitos, no aspecto tributário, deve ser suportado por um sistema dotado do caráter de progressividade.

Por fim, legitima-se que as exonerações tributárias podem ser meios justos para que tais direitos sejam garantidos, funcionando como mecanismos que atuam dentro da própria ordenação justa da sociedade.

As teorias da justiça aqui analisadas servem, portanto, para legitimar o caminho a ser trilhado na presente tese, bem como fornecem um substrato material para a compreensão e avaliação da interação entre o sistema tributário e os direitos sociais.

## 2 DOGMÁTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DIREITOS SOCIAIS

### 2.1 Conceito de direito fundamental

O conceito de direito fundamental é muito controverso, e pode ser construído (ou reconstruído) a partir de distintas óticas sobre o que é uma Constituição e qual o papel do Estado<sup>198</sup>.

Ao analisar o papel do Estado conferido pelas Constituições dos Estados Unidos, da França e da Alemanha, Pieroth e Schlink concluem que uma característica comum do conceito é a da anterioridade que a Constituição confere a esses direitos frente ao Estado. Não se trata de uma anterioridade cronológica ou no sentido de mera recepção do direito natural, mas sim, do “fato de o seu exercício não necessitar de justificação em face do Estado e de, pelo contrário, ser o Estado a ter de justificar a sua limitação dos direitos fundamentais”<sup>199</sup>.

Baseando-se nisso, extraem a característica que identifica um “conceito ordinário” segundo o qual “direitos fundamentais são direitos do indivíduo e vinculam o Estado”<sup>200</sup>. A característica de constituírem vinculações ao Estado aparece em diversas definições e encontra reflexo na jurisprudência.

Dworkin compreende o direito fundamental a ser tratado como um igual e com respeito às suas responsabilidades individuais como aquele do qual decorrem todos os direitos políticos. Os direitos fundamentais constituem, nessa perspectiva, exigências de moralidade política inderrogáveis que o Estado deve cumprir para impor legitimamente deveres aos cidadãos<sup>201</sup>, funcionando como trunfos contra a maioria e contra objetivos políticos<sup>202</sup>. Nítida a vinculação do Estado aos direitos, pois deve respeitar as exigências dele decorrentes como pressuposto para a regulação jurídica da vida em comunidade.

Tratando dogmaticamente os direitos fundamentais, Alexy os define como “direitos que vinculam diretamente o legislador, o Poder Executivo e o Poder

---

<sup>198</sup> SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio José Fonseca. *Princípios de direito ambiental*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 90.

<sup>199</sup> PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução António Francisco de Sou-sa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>200</sup> Ibid.

<sup>201</sup> DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012, p. 338.

<sup>202</sup> Ibid., p. 337.

Judiciário”, o que decorre de sua fundamentalidade formal como componentes do ápice da estrutura escalonada do ordenamento jurídico<sup>203</sup>.

Essa superioridade combina elementos procedimentais e materiais, por meio das quais se determina como o direito será produzido e qual será o seu conteúdo. Ao contemplar direitos fundamentais a Constituição fixa conteúdos necessários e impossíveis, ao lado daqueles simplesmente possíveis por meio do procedimento estabelecido<sup>204</sup>.

Os direitos fundamentais gozam ainda de característica substancial por serem o veículo de tomada de “decisões sobre a estrutura normativa básica do Estado e da sociedade”. Em termos genéricos, “direitos fundamentais são posições que são tão importantes que a decisão sobre garanti-las ou não garanti-las não pode ser simplesmente deixada para a maioria parlamentar simples”<sup>205</sup>.

Esse conceito de direitos fundamentais permite que Alexy os posicione como uma regulação, no grau mais elevado e com maior força executória, dos objetos mais importantes e com a maior abertura possível<sup>206</sup>.

Apesar de analisar o contexto alemão, a formulação é aplicável a diversas realidades constitucionais, inclusive à brasileira.

O grau mais elevado reservado aos direitos fundamentais se confunde com a fundamentalidade formal. A maior força executória se contrapõe à compreensão meramente “lítica” dos direitos fundamentais, como uma “proposta” a ser aceita pelos poderes constituídos<sup>207</sup>. Direitos fundamentais são vinculantes e dotados de eficácia imediata, ainda que o grau de eficácia possa variar de acordo com a dicção, estrutura e sistematização constitucional, tema que será abordado adiante, principalmente com vistas aos direitos sociais.

Essa força dos direitos fundamentais no Brasil recebeu acolhida expressa na Constituição, que proclama a aplicabilidade imediata dos direitos individuais, na possibilidade de declaração de inconstitucionalidade por omissão, e na previsão do mandado de injunção (art. 5º, LXXI e §1º e art. 103, §2º).

---

<sup>203</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 520.

<sup>204</sup> *Ibid.*, p. 522.

<sup>205</sup> *Ibid.*, p. 447.

<sup>206</sup> ALEXY, Robert. *Teoria discursiva do Direito*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014. Ebook.

<sup>207</sup> *Ibid.*



O fato de os direitos fundamentais regularem os objetos de maior importância decorre diretamente da fundamentalidade substancial. Sua positivação implica decisão prévia sobre aquilo cuja importância é relevante, a ponto de não constituir matéria a ser deixada sob a decisão dos poderes constituídos, que podem apenas decidir quanto à forma de garantir esses direitos, e não, se são eles dignos de garantia.

Na Constituição Brasileira os direitos fundamentais podem ser encontrados em seu preâmbulo, nos objetivos e fundamentos da República, são previstos antes da organização do Estado (sintoma da anterioridade acima apontada) e, a partir daí se espraiam por todo o texto constitucional. Esse caráter prévio dos direitos no texto constitucional demonstra a precedência e a importância dos objetos neles regulados. Além disso, o desrespeito aos direitos da pessoa humana autoriza a intervenção federal nos Estados e no Distrito Federal, ou seja, sua importância justifica medida grave e drástica de rompimento momentâneo da autonomia federativa (art. 34, VIII, 'b').

Também esclarecedora do conceito de direitos fundamentais de Alexy é a sua definição como direitos do homem convertidos em direito positivo<sup>208</sup>. Isso significa que os direitos fundamentais compartilham de algumas das características dos direitos humanos, adicionando-lhes eficácia e vinculatividade decorrente da positivação constitucional.

Essas características fazem esses direitos: a) universais, pois não se distinguem entre seus titulares, que são todos os seres humanos; b) morais, pois valem moralmente, independentemente de positivação, sustentados por uma justificação racional; c) fundamentais, pois têm por objeto interesses e necessidades que tocam à existência e autonomia dos indivíduos; d) prioritários, pois condicionam de forma leve ou débil a legitimidade do direito positivo; e) abstratos, pois dependem de especificação e sua limitação depende de justificativa racional por meio da ponderação.

A ausência de identidade entre direitos humanos e fundamentais decorre do processo de positivação, que pode alterar algumas dessas características. É ver que a fundamentalidade dos direitos humanos é mais restrita do que a dos direitos

---

<sup>208</sup> ALEXY, Robert. La institucionalización de los derechos humanos en el Estado constitucional democrático. *Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas: Boletín Oficial del Estado*, Madrid, v. 8, p. 21-42, enero/jun. 2000, p. 26 e ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 95.

fundamentais, ao menos na visão de Alexy. A característica da fundamentalidade tem uma vocação restrita à existência da pessoa humana<sup>209</sup>, enquanto textos constitucionais, como o brasileiro, positivam direitos fundamentais com uma amplitude bem maior, colhendo de forma mais ampla os sujeitos ativos dos direitos e contemplando objetos que vão muito além da manutenção da existência.

Essa maior amplitude pode ser visualizada na experiência constitucional pós-liberalismo, em que se abandona a tarefa exclusiva de submissão do Estado à lei em decorrência do alargamento da cidadania para legitimar substancialmente o Estado frente aos não proprietários<sup>210</sup>.

Outra corrente também trabalha o conceito de direitos fundamentais negando sua identidade com os clássicos direitos humanos de origem puramente racional (característica moral), sem com isso afastar as características de fundamentalidade, importância e vinculação.

Exemplo disso é a interessante construção autorreferencial e sistêmica dos direitos fundamentais. De clara inspiração na teoria de Luhmann, os direitos fundamentais são concebidos como mecanismos de fechamento e estabilidade do sistema constitucional, estabilizando expectativas cuja manutenção é considerada a chave para sua organização e funcionamento:

A fundamentalidade dos direitos tem assim, desde a perspectiva do constituinte (e do próprio ordenamento jurídico como um sistema) uma explicação funcional; certos direitos se articularão como fundamentais no texto constitucional porque as pretensões e expectativas que formam seu objeto são estimadas como chave para a organização e funcionamento do sistema constitucional que se trata de estabelecer. A depender de qual seja que se pensa ordenar juridicamente, a Constituição articulará como fundamentais um ou outros direitos, os concederá a uns ou outros sujeitos e configurará sua estrutura jusfundamental de um ou outro modo.<sup>211</sup>

---

<sup>209</sup> ALEXY, Robert. La institucionalización de los derechos humanos en el Estado constitucional democrático. *Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas: Boletín Oficial del Estado*, Madrid, v. 8, p. 21-42, enero/jun. 2000, p. 29.

<sup>210</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 69.

<sup>211</sup> Tradução livre de: "La fundamentalidad de los derechos tiene así, desde la perspectiva del constituyente (y del propio ordenamiento jurídico como sistema) una explicación funcional; ciertos derechos se articularán como fundamentales en el texto constitucional porque las pretensiones y expectativas que forman su objeto se estiman claves para la organización y el funcionamiento del sistema constitucional que se trata de establecer. Depende de cuál sea la sociedad que se piensa ordenar jurídica, la constitución articulará como fundamentales unos u otros derechos, los asignará a unos o a otros sujetos y configurará su estructura iusfundamental de uno u otro modo." (BASTIDA, Francisco J. ¿Son los derechos sociales derechos fundamentales? Por una concepción

Essa formulação desloca a fundamentalidade dos direitos integralmente para o interior do sistema jurídico, eliminando a dependência jusnatural ou racional (moral) desses direitos<sup>212</sup>, embora não se chegue ao ponto de separá-los da moral enquanto justificativa (e não enquanto fator de correção), debate que é diverso e estranho ao objeto aqui analisado.

Apesar de compartilhar das características dos direitos humanos tais como concebidas originariamente, os direitos fundamentais positivados na esteira do constitucionalismo da segunda metade do século XX ganham em amplitude e em funções, que não se resumem aos clássicos direitos do homem, mantendo, porém, sua característica de vinculação dos poderes constituídos<sup>213</sup>. Mesmo no plano internacional essa tendência se observou, com a incorporação de novos direitos humanos decorrentes da nova concepção de cidadania, a exemplo do Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC).

A proposta de definição dos direitos fundamentais sob a Constituição Brasileira de 1988, segundo Sarlet, não destoia do que foi até aqui analisado. É esta sua versão do conceito de direitos fundamentais:

[...] aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).<sup>214</sup>

Esse conceito de direito fundamental é que suscita o debate acerca da fundamentalidade dos direitos sociais, onde ocorre disputa acerca da eficácia

---

normativa de la fundamentalidad de los derechos. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. 2. ed. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 90-91).

<sup>212</sup> O objetivo de analisar os direitos fundamentais por meio da teoria sistêmica de Luhmann é colocado por Trindade como uma forma de garantir sua efetividade, pois permitiria “criar padrões universalizantes” e impedir que os direitos fundamentais sejam diluídos na hipercomplexidade da sociedade contemporânea. Sendo assim, os direitos fundamentais seriam uma diferenciação interna do sistema jurídico a partir das necessidades humanas, eliminando o risco de que o direito seja corrompido e impedido de satisfazê-las (TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoiética*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007).

<sup>213</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 71.

<sup>214</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 78.

imediate e da vinculação/indisponibilidades desses direitos, que terminam por refletir em sua exigibilidade.

Antes, porém, de se adentrar na temática da fundamentalidade dos direitos sociais, devem ser expostas as razões pelas quais será realizada uma abordagem dogmática dos direitos fundamentais.

## 2.2 Dogmática dos direitos fundamentais

O estudo da evolução dos direitos fundamentais ao longo da história nos fornece elementos para se compreenderem de forma direta os movimentos políticos, éticos e filosóficos que embasaram sua formulação e sustentação.

É útil também para a interpretação dos direitos fundamentais acolhidos juridicamente pelas Constituições e normas de direito internacional, principalmente quando se utiliza do argumento histórico.

Para Alexy<sup>215</sup>, a “história da gênese da Constituição” não revela um “argumento decisivo” na interpretação dos direitos fundamentais, embora isso não a torne irrelevante. Se dela é possível extrair razões a favor ou contra determinada interpretação, tais razões devem ser usadas como argumento.

Não se chega ao ponto, contudo, de negar que se possa “resgatar na leitura dos direitos sociais, na sua inteireza, o método histórico de interpretação”<sup>216</sup>. A interpretação dos direitos fundamentais deve estar atenta ao seu caráter de luta e de conquista contra um desvalor extrajurídico. Como exemplo, a assistência social e o direito do trabalho foram concebidos em momento de exploração da classe trabalhadora, desvalorizando suas condições. Logo, a interpretação desses direitos deve sempre levar em conta a necessidade de valorizá-los juridicamente frente à leitura proveniente de outros sistemas que os desvalorizam em favor de outros parâmetros econômicos e sociais.

O fato de o argumento histórico ser relevante na interpretação dos direitos fundamentais não significa que o estudo da evolução destes seja suficiente para a prática jurídica.

---

<sup>215</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

<sup>216</sup> CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. Interpretação dos direitos fundamentais sociais, solidariedade e consciência de classe. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 146.

Uma análise meramente histórica dos direitos fundamentais acarretaria uma insegurança que impediria sua aplicação. O campo de visão se abriria para todo o processo de lutas, movimentos e conflitos políticos e respectivos modelos de superação ocorridos ao longo da história, tornando extremamente fluido o objeto a ser construído.

O relevante para a dinâmica jurídica é decidir se, diante de uma determinada situação, há uma conduta estatal obrigatória correspondente ao direito fundamental invocado. Isso se viabiliza por uma abordagem dogmática dos direitos fundamentais que, “enquanto disciplina prática, visa, em última instância, a uma fundamentação racional de juízos concretos de dever-ser no âmbito dos direitos fundamentais”<sup>217</sup>.

A investigação dogmática do direito consiste em metodologia que não abre toda e qualquer premissa ao questionamento até que se torne objeto de uma evidência (característica da zetética). A premissa tomada como verdade “é dogmática, quando relacionada a uma dúvida que, não podendo ser substituída por uma evidência, exige uma decisão”<sup>218</sup>.

Uma abordagem dogmática não questiona a premissa de que os juízos de dever-ser no âmbito do direito devem se limitar à ordem jurídica em vigor<sup>219</sup>.

A dogmática jurídica, ao partir de dogmas contra os quais se nega a possibilidade de questionamento, não demanda a formulação de abstrações idealizadas e justificadas em um argumento de autoridade às quais a prática jurídica deveria se adequar para adquirir legitimidade ou adequação ao direito<sup>220</sup>.

No âmbito da dogmática dos direitos fundamentais, portanto, há um distanciamento relativo para com o âmbito histórico da conquista dos direitos e dos acordos e consensos políticos que os embasaram. Embora possam ser utilizados dentro de uma dogmática jurídica, principalmente pelos argumentos histórico e teleológico, tais questões não são determinantes para a atribuição, a partir da ordem

---

<sup>217</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 43.

<sup>218</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito, técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993, p. 44.

<sup>219</sup> *Ibid.*, p. 48.

<sup>220</sup> Isso equivale, na distinção operada por Ledur, ao dogmatismo jurídico (LEDUR, José Felipe. *Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009, p. 81-82).

jurídica em vigor, de deveres ao Estado<sup>221</sup>. E como os direitos fundamentais são vinculantes para o Estado, o mínimo de certeza e segurança demanda a investigação dogmática para a verificação desses deveres.

Ante essa necessidade, Alexy atribui à dimensão analítica da dogmática jurídica a possibilidade de se “falar de um controle racional das valorações indispensáveis à Ciência do Direito e de uma aplicação metodologicamente controlada do saber empírico”<sup>222</sup>. Essa dimensão “diz respeito à dissecação sistemático-conceitual do direito vigente”, e abrange

[...] desde a análise de conceitos elementares (por exemplo, do conceito de norma, de direito subjetivo, de liberdade e de igualdade), passando por construções jurídicas (por exemplo, pela relação entre o suporte fático dos direitos fundamentais e suas restrições perante terceiros), até o exame da estrutura do sistema jurídico (por exemplo, da assim chamada irradiação dos direitos fundamentais) e da fundamentação no âmbito dos direitos fundamentais (por exemplo, de sopesamento)<sup>223</sup>.

E conclui o autor que “se há algo que pode livrar ao menos um pouco a ciência dos direitos fundamentais da retórica política e das idas e vindas das lutas ideológicas é o trabalho na dimensão analítica”<sup>224</sup>.

Segundo Hierro, esse é um mérito da construção de Alexy, pois “afortunadamente” permite uma “classificação dos direitos fundamentais baseada em sua estrutura deontica e não nos avatares de sua aparição histórica”<sup>225</sup>.

No que toca aos direitos sociais essa redução se faz ainda mais necessária, dada a facilidade com que os debates sobre o tema descambam para afirmações de convicções políticas e questionamento de leitura acerca de fatos históricos e suas consequências<sup>226</sup>.

<sup>221</sup> “[...] o objeto da questão ético-filosófica pode desempenhar um papel também no âmbito da dogmática dos direitos fundamentais. A diferença entre questões ético-filosóficas e jurídico-dogmáticas está no fato de que estas últimas dizem respeito àquilo que é válido no sistema jurídico, enquanto as primeiras podem ser suscitadas independentemente desse sistema.” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 181).

<sup>222</sup> *Ibid.*, p. 49.

<sup>223</sup> *Ibid.*, p. 33-34.

<sup>224</sup> *Ibid.*, p. 49.

<sup>225</sup> Tradução livre de: “[...] clasificación de los derechos fundamentales basada en su estructura deontica y no en los avatares de su aparición histórica.” (HIERRO, Liborio L. *Los derechos económico-sociales y el principio de igualdad en la teoría de los derechos de Robert Alexy*. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundacion Coloquio Juridico Europeo, 2009, p. 203).

<sup>226</sup> Segundo Novais, “[...] tal impregnação política é perfeitamente normal e compreensível, pois, na medida em que os direitos sociais se orientam necessariamente para a existência de actuação do

Perde-se a possibilidade de compreender os direitos fundamentais em seu aspecto jurídico quando se tenta fazer prevalecer ideias que os restringem a determinado momento histórico. A Constituição atual não pode perder sua força vinculante em razão da preferência por determinados movimentos políticos historicamente situados, ainda que naquele momento tenham sido vencedores.

As potencialidades de realização da Constituição são frustradas quando se verifica uma “invasão do espaço jurídico por argumentos de natureza política, mesmo admitindo, por hipóteses, que eles assentam num *consenso suficientemente* generalizado sobre a bondade dos direitos sociais”<sup>227</sup>.

O generalizado acordo sobre a “bondade” dos direitos sociais é seguido de insolúveis desacordos políticos sobre estratégias, conveniência, oportunidade e intensidade na sua realização prática. Isso revela a incapacidade dessa argumentação política para “produzir quaisquer resultados partilháveis em termos de resolução dos problemas jurídicos suscitados pelos direitos sociais”<sup>228</sup>.

A teoria analítica de Alexy será o ponto de partida para expor quais as potencialidades jurídicas dos direitos fundamentais, em especial os sociais, na imposição de deveres ao Estado.

### 2.3 Direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais

O catálogo de direitos fundamentais nem sempre outorga direitos subjetivos, o que faz com que Alexy entenda recomendável compreender a “norma de direito fundamental” como um conceito mais amplo que o de “direito fundamental”<sup>229</sup>. O modelo semântico de norma por ele adotado diferencia entre norma e enunciado normativo, sendo aquela o significado deste<sup>230</sup>. A norma é o conceito primário, onde residem as modalidades deônticas do dever, da proibição e

---

Estado enquanto fornecedor de prestações fácticas de natureza económica e social, aí se confrontam imediatamente as diferentes concepções políticas e ideológicas sobre temas diretamente *políticos* como as funções do Estado, as relações do Estado com a prossecução do bem ou da justiça social ou a sua posição face à autonomia individual.” (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 23).

<sup>227</sup> Ibid., p. 25.

<sup>228</sup> Ibid., p. 25.

<sup>229</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 53.

<sup>230</sup> Ibid., p. 54.

da permissão<sup>231</sup>, nos quais os enunciados podem ser transformados sempre que expressarem normas<sup>232</sup>.

Ao transpor o conceito de norma para o âmbito dos direitos fundamentais, Alexy passa a se referir à “disposição de direito fundamental” no lugar de “enunciado normativo de direito fundamental”<sup>233</sup>.

O fato de o dispositivo enunciar um modal deôntico ou ser em um deles transformado diz pouco, afinal “as disposições jurídicas são enunciados aos quais se pode atribuir uma multiplicidade de normas”<sup>234</sup>, o que decorre das diversas indeterminações que acometem as disposições de direito fundamental.

A indeterminação semântica em sentido estrito pode ser decomposta em ambiguidade, vagueza e abertura valorativa (axiológica). Por exemplo, com base no dispositivo do art. 5º, XXII da Constituição, afirmar que o Estado está proibido de tomar a propriedade privada demanda estabelecer antes o que é propriedade, reduzindo a indeterminação.

Já a vagueza é a indeterminação em saber se a conduta pode ser enquadrada em um suposto de fato previsto em um enunciado normativo de acordo com determinada proposta interpretativa<sup>235</sup>. Impor ao Estado a obrigação de assegurar às presidiárias condições para que possam permanecer com seus filhos durante o período de amamentação (art. 5º, L da Constituição) não resolve a questão de saber se o Estado deve apenas se abster de impedir o convívio com os filhos, ou se deve ainda adotar ações positivas para estabelecer determinados padrões de conforto e higiene durante esse convívio, muito menos saber quais são esses padrões.

A indeterminação valorativa faz com que o enunciado seja preenchido por juízos de valor, como expressões da qualidade de “bom”, “mau”, degradante, etc.

A indeterminação sintática envolve a incerteza decorrente da relação entre os termos que compõem o enunciado, como por exemplo, a enumeração de

---

<sup>231</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 55.

<sup>232</sup> *Ibid.*, p. 57.

<sup>233</sup> *Ibid.*, p. 66.

<sup>234</sup> Tradução livre de: “[...] las disposiciones jurídicas son enunciados a los que se atribuye una pluralidad de significados normativos. A toda disposición se puede adscribir una multiplicidad de normas.” (PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 103.

<sup>235</sup> *Ibid.*, p. 108.



vários substantivos seguidos de predicados, sem estabelecer uma relação direta entre cada um deles<sup>236</sup>.

De grande importância para este trabalho é a indeterminação estrutural, que ocorre quando o direito fundamental é enunciado de forma a permitir seu cumprimento de “diversas maneiras”, todas elas satisfazendo o “dever-ser jusfundamentalmente prescrito” de acordo com o semanticamente admissível<sup>237</sup>.

Mesmo diante dessas indeterminações, ao menos uma das normas decorrentes de uma disposição de direito fundamental pode ser identificada *a priori*, chamada “norma jusfundamental diretamente estatuída”. Essa norma tem como característica um maior grau de generalidade, e expressa o significado prescritivo em sentido literal<sup>238</sup>. Apesar de se afirmar que “cada disposição de direito fundamental estatui diretamente apenas uma norma”, em termos linguísticos basta combinar os modais deônticos para que essa afirmativa careça de sentido. Por exemplo: dizer que “é obrigatório reconhecer tal direito” é igual a dizer que “é proibido não reconhecer tal direito”. A afirmativa, contudo, faz sentido diante da compreensão de que nesse momento há uma “tradução” automática daquilo que as normas diretamente estatuídas ordenam<sup>239</sup>.

Para que as normas sejam aplicadas ao caso concreto é necessário um refinamento fundamentado, do qual resulta a “norma jusfundamental atribuída”. É que a norma diretamente estatuída é carente de significado a permitir a resolução da maioria dos casos, que não se deixam subsumir ao significado literal da disposição. Isso porque “os problemas que a realidade propõe ao intérprete constitucional são tão concretos, matizados, minuciosos e complexos que desbordam da explicitude semântica das normas diretamente estatuídas”<sup>240</sup>.

Há uma série ilimitada de normas que podem ser atribuídas às normas diretamente estabelecidas. A limitação das normas “candidatas à atribuição” é

---

<sup>236</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 109-110.

<sup>237</sup> Tradução livre de: “Una disposición de derecho fundamental adolece de indeterminación estructural cuando estatuye una o varias normas que puedan ser cumplidas de diversas maneras. Todos estos modos de cumplimiento satisfacen por completo el deber ser iusfundamentalmente prescrito por el enunciado y, por tanto, tienen cabida dentro del campo de referencia semántica de la disposición.” (Ibid., p. 110).

<sup>238</sup> Ibid., p. 115.

<sup>239</sup> Ibid., p. 115-116.

<sup>240</sup> Tradução livre de: “[...] los problemas que la realidad propone al intérprete constitucional son tan concretos, matizados, minuciosos y complejos, que desbordan la explicitud semántica de las normas directamente estatuidas.” (Ibid., p. 116).

proposta, por Alexy, por meio de uma correta fundamentação referida a direitos fundamentais<sup>241</sup>. Trata-se de um dos diversos pontos de contato entre a sua teoria dos direitos fundamentais e a sua teoria da argumentação jurídica<sup>242</sup>, que compõe, juntamente com sua tese acerca da conexão do direito à moral<sup>243</sup>, os três principais elementos de sua construção.

Diante disso, é necessário concretizar uma norma jusfundamental atribuída a cada vez que uma solução não emane diretamente do texto constitucional<sup>244</sup>, pois elas “formam parte *prima facie* do campo semântico ou do âmbito normativo das disposições jusfundamentais”, demandando sua conversão em normas definitivas<sup>245</sup>.

Essa concretização não é realizada apenas pelo Judiciário diante de um caso concreto, pois sua tarefa nesse campo é indireta. A fonte direta de normas atribuídas são as disposições infraconstitucionais emanadas do Poder Legislativo. Embora não aprecie um caso concreto no sentido de lide judicial, o Poder Legislativo também avalia situações para, mirando o futuro, regulá-las juridicamente, e assim concretiza normas atribuídas<sup>246</sup>. A tarefa legislativa de criar normas atribuídas é assim descrita por Pulido:

Como desenvolvimento do princípio democrático, a Constituição atribuiu ao legislador diversas competências gerais e específicas para intervir nos direitos fundamentais. No exercício dessas competências, o legislador atribui explicitude e validade com pretensão definitiva às normas atribuídas que se encontram na zona de indeterminação semântica das disposições jusfundamentais. Dessa maneira, além de articular os interesses sociais que subjazem

<sup>241</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 66.

<sup>242</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

<sup>243</sup> ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

<sup>244</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 117.

<sup>245</sup> Tradução livre de: “[...] *forman* parte *prima facie* del campo semântico o del ámbito normativo de las disposiciones iusfundamentales.” (Ibid., p. 119). O autor afirma que a norma definitiva somente adquire essa característica após o sopesamento. Mas, pela linha aqui adotada, o sopesamento nem sempre é necessário no sentido de balancear o direito em questão com outros princípios. Isso se faz necessário apenas quando previamente se realize um juízo subsuntivo do qual se extraiam duas subsunções possíveis que expressem normas e condutas contraditórias, que não podem ser solucionadas por critérios preestabelecidos como o da norma posterior ou mais específica.

<sup>246</sup> Ibid., p. 120. O autor também admite que o Poder Executivo e os particulares, nas respectivas áreas de competência, podem formular normas jusfundamentais atribuídas.

o pano de fundo de toda decisão política, a legislação se transforma em fonte direta de direitos fundamentais.<sup>247</sup>

Quando derivadas do Poder Legislativo, as normas jusfundamentais podem guardar nexos de contradição (inconstitucionalidade) ou identidade (constitucionalidade) com as normas legais objeto do processo constitucional<sup>248</sup>.

A tarefa reservada exclusivamente ao Poder Judiciário está na introdução das normas jusfundamentais individuais, contidas na parte dispositiva das decisões judiciais que versam sobre direitos fundamentais<sup>249</sup>. São o produto da subsunção do caso concreto ao âmbito de uma norma jusfundamental diretamente estabelecida ou atribuída. Como será analisado em outro local, mesmo a utilização do método de ponderação pela proporcionalidade se encerra com uma subsunção, com a formulação de uma regra na qual, sempre que estiverem presentes determinadas condições normativamente relevantes, terão precedência os efeitos decorrentes do princípio ao qual se atribui maior peso<sup>250</sup>.

Quando a decisão judicial não envolver a aplicação direta de princípios constitucionais concorrentes, centrando-se na análise da constitucionalidade de uma lei, ainda que diversos princípios concorram para oferecer-lhe suporte constitucional, a norma individual terá caráter geral e abstrato, que será sobre ela projetado pela lei analisada<sup>251</sup>. Seu caráter individual, nesse caso, não se refere à introdução de uma

---

<sup>247</sup> Tradução livre de: “Como desarrollo de este principio [democrático], la Constitución ha atribuido al Legislador diversas competencias generales y específicas para intervenir en los derechos fundamentales. En ejercicio de estas competencias, el Legislador hace adquirir explicitud, y validez con pretensión definitiva, a las normas adscritas que se hallan en la zona de indeterminación semántica de las disposiciones iusfundamentales. De esta manera, además de articular los intereses sociales que yacen en el trasfondo de toda decisión política, la Legislación se transforma en una fuente directa de los derechos fundamentales.” (PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 122).

<sup>248</sup> Ibid., p. 117.

<sup>249</sup> Ibid., p. 135. O contrário não é verdadeiro, pois o Poder Judiciário não se ocupa exclusivamente da criação de normas individuais. No controle concentrado de constitucionalidade, por exemplo, o Poder Judiciário não analisa direitos subjetivos invocados diante de uma situação concreta, mas sim, o contraste entre o ato impugnado (objeto controlado) e a Constituição (parâmetro de controle).

<sup>250</sup> “Como resultado de todo sopesamento que seja correto do ponto de vista dos direitos fundamentais pode ser formulada uma norma de direito fundamental atribuída, que tem estrutura de uma regra e à qual o caso pode ser subsumido. Nesse sentido, mesmo que todas as normas de direitos fundamentais diretamente estabelecidas tivessem a estrutura de princípios – o que, como ainda será demonstrado, não ocorre -, ainda assim haveria normas de direitos fundamentais com a estrutura de princípios e normas de direitos fundamentais com a estrutura de regras.” (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 102).

<sup>251</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 135.

norma específica a uma parte de um litígio, mas sim, pelo fato de analisar a validade de uma única lei<sup>252</sup>.

As normas diretamente estatuídas, atribuídas e individuais constituem uma cadeia contínua<sup>253</sup> e reciprocamente determinante, e a individualização desses elos representa importante contribuição dogmática na compreensão dos direitos fundamentais.

## 2.4 Posições de direitos fundamentais, deveres objetivos e direitos subjetivos

É elemento essencial do conceito de direitos fundamentais a vinculação do Estado, o que significa que, em razão daqueles, o Estado passa a ter deveres junto à sociedade, tanto no plano coletivo quanto no individual.

Genericamente todos os direitos fundamentais impõem deveres ao Estado<sup>254</sup> de respeitar, proteger e realizar<sup>255</sup>. Tais deveres são impostos por meio das normas de direito fundamental, que concedem posições jurídicas dos indivíduos em face do Estado.

Alexy discute esse conceito ao tratar da questão acerca da concessão de direitos subjetivos pelas normas de direito fundamental.

Ao exemplificar a necessidade analítica de diferenciar entre norma e posição, Alexy parte do enunciado normativo para uma norma que confere um direito a alguém. A análise da posição em que alguém é colocado por essa norma é de interesse quando revela uma relação entre duas pessoas<sup>256</sup>, que pode ser enunciada em uma linguagem sobre direitos, ainda que inexistam uma capacidade jurídica para exigí-los judicialmente (um direito subjetivo), pois isso refletiria melhor a estrutura do ordenamento jurídico e seu conhecimento.<sup>257</sup> Direito subjetivo é, ao

---

<sup>252</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 137.

<sup>253</sup> *Ibid.*, p. 115.

<sup>254</sup> Não se ignora a existência de deveres impostos aos particulares a partir da noção de eficácia horizontal dos direitos fundamentais. Contudo, essa análise escapa ao objeto aqui tratado.

<sup>255</sup> O'CONNELL, Rory; NOLAN, Aoife; HARVEY, Colin; DUTSCHKE, Mira; ROONEY, Eoin. *Applying an international human rights framework to state budget allocations: rights and resources*. London: Routledge, 2014, p. 65.

<sup>256</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 184-185.

<sup>257</sup> *Ibid.*, p. 189.

final, tomado como um “supraconceito para posições em si bastante distintas, para que, a partir daí, sejam feitas diferenciações e classificações terminológicas”<sup>258</sup>.

O catálogo das posições jurídicas fundamentais sistematizado por Alexy pode ser assim apresentado<sup>259</sup>:

1. DIREITOS A ALGO
  - 1.1. Direitos de defesa (a abstenções)
    - 1.1.1. Direitos ao não impedimento de ações
    - 1.1.2. Direitos à não afetação de características e situações
    - 1.1.3. Direitos à não eliminação de posições jurídicas
  - 1.2. Direitos a ações positivas
    - 1.2.1. Direitos a ações positivas fáticas (prestações fáticas)
    - 1.2.2. Direitos a ações positivas normativas (prestações normativas)
2. LIBERDADES
  - 2.1. Liberdades jurídicas não protegidas
  - 2.2. Liberdades jurídicas protegidas
3. COMPETÊNCIAS

As posições jurídicas são compreendidas como direitos fundamentais em sentido estrito, no sentido de que atribuem um dever ao destinatário de realizar uma conduta positiva ou omissiva (objeto) em favor de um titular do respectivo direito, motivo pelo qual é possível formalizar a estrutura da posição jurídica em uma fórmula genérica de relação jurídica<sup>260</sup>, nos seguintes termos:

Titular —> direito>objeto<dever <— Destinatário

Como é próprio da linguagem formalizada, sua vantagem é fornecer um esquema geral que represente todas as posições jurídicas de direito fundamental, a depender de como se preenchem suas variáveis: se o titular for uma pessoa física, o destinatário o Estado e o objeto uma abstenção de violar a vida, a propriedade e a liberdade, ter-se-á um direito fundamental em sentido estrito típico do Estado Liberal. Se se alterar o objeto para o fornecimento de assistência médica, um direito típico do Estado Social<sup>261</sup>.

<sup>258</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 193.

<sup>259</sup> *Ibid.*, p. 193-248.

<sup>260</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 85.

<sup>261</sup> ALEXY, Robert. La institucionalización de los derechos humanos en el Estado constitucional democrático. Derechos y Libertades. *Revista del Instituto Bartolomé de las Casas: Boletín Oficial del Estado*, Madrid, v. 8, p. 21-42, enero/jun. 2000, p. 25.

Os direitos fundamentais não são, entretanto, reduzidos ao conceito de direito subjetivo construído no direito privado<sup>262</sup>, no sentido de pretensão jurídica individual de exigir seu objeto em juízo.

Isso decorre da distinção entre o “direito fundamental como um todo” ou “direito fundamental completo” e as diversas posições jurídicas que lhe integram por decorrerem de uma norma de direito fundamental<sup>263</sup>.

O direito fundamental completo é integrado não só de posições jurídicas reconduzidas ao conceito de direito subjetivo exercitável em juízo, individualmente, mas também de posições decorrentes de deveres objetivos que não correspondem a um direito subjetivo individual. Essa a síntese de Hachem:

A impossibilidade de se associar automaticamente direito fundamental e direito subjetivo individual não significa, nesse influxo, enfraquecer a sua proteção jurídica. Pelo contrário: um direito fundamental será sempre mais do que um mero direito subjetivo, concebido segundo o prisma tradicional. E isso por dois motivos: (i) primeiro, porque quando considerado como um tudo (sentido amplo), ele não engloba apenas uma, mas sim uma gama de pretensões jurídicas jusfundamentais (sentido estrito) que poderiam, grosso modo, ser consideradas como direitos subjetivos; (ii) segundo, porque além dessa dimensão subjetiva, a norma de direito fundamental apresenta uma perspectiva objetiva, que endereça implicitamente ao Estado, independentemente de determinações expressas ou de postulação subjetiva dos seus titulares, deveres objetivos de proporcionar as condições materiais e jurídicas adequadas para a tutela e exercício efetivos desses direitos, protegendo-os contra investidas estatais e particulares e criando mecanismos procedimentais que tornem possível a sua posterior exigibilidade subjetiva.<sup>264</sup>

A dimensão objetiva dos direitos fundamentais realça sua “eficácia vinculante, cada vez mais enérgica e extensa, com respeito aos três Poderes” e acarreta, dentre outras consequências, a “perda do caráter de normas programáticas” das respectivas normas de direito fundamental<sup>265</sup>. Nesse contexto, é identificada uma “abertura de conteúdos positivados” que demandam concretização

---

<sup>262</sup> HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, jul./dez. 2013, p. 627.

<sup>263</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 251.

<sup>264</sup> HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, jul./dez. 2013, p. 630.

<sup>265</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 588.

e desenvolvimento mesmo quando não se está diante de um clássico direito subjetivo<sup>266</sup>.

Disso decorre que a dimensão objetiva impõe que “a legislação expresse o melhor possível os direitos fundamentais”. Os deveres objetivos trazem um mandado para que o legislador crie posições jurídicas correspondentes a normas atribuídas de direito fundamental que possam ser formuladas em termos de direitos subjetivos exigíveis judicialmente, atingindo, assim, o grau máximo de eficácia dos direitos fundamentais<sup>267</sup>.

Os deveres de respeito, proteção e realização são impostos ao Estado pelos direitos fundamentais de forma objetiva, vinculando principalmente o Poder Legislativo que, na sua atividade, deve respeitar os direitos fundamentais, editar normas visando protegê-los, e atribuir-lhes feição mais concreta e com maior amplitude, realizando-os.

A identificação dessa multiplicidade de elementos e dimensões do direito fundamental completo é de grande importância para sua aplicação, pois considerações genéricas e abstratas sobre o direito como um todo impedem a solução de problemas jurídicos concretos, em que o acordo sobre todo o conteúdo do direito fundamental não contribui para a decisão jurídica<sup>268</sup>.

O desacordo é inerente ao surgimento histórico, sustentação política e fundamentação moral dos direitos sociais. No âmbito jurídico-constitucional, entretanto,

[...] tudo se resume em última análise, em saber se o juiz, designadamente o juiz constitucional, pode, com fundamento nas normas sobre direitos sociais, e em caso afirmativo, em que medida e com que alcance, impor ao Governo/maioria democrática a invalidação das respectivas decisões ou o cumprimento positivo de deveres, ainda que contra a vontade ou a opção política desses titulares do poder político.<sup>269</sup>

---

<sup>266</sup> SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio José Fonseca. *Princípios de direito ambiental*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 92.

<sup>267</sup> Como será visto oportunamente, quando a norma de direito fundamental impõe prestações positivas que demandem recursos financeiras no âmbito dos direitos sociais, o dever de outorgar máxima eficácia aos direitos fundamentais é balizado pelo princípio da realização progressiva.

<sup>268</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 35.

<sup>269</sup> *Ibid.*, p. 33.

Daí a opção por um conceito dogmático de direitos sociais, que forneça o substrato necessário para o conhecimento de sua estrutura e fundamentalidade perante o direito positivo.

## 2.5 Direitos sociais

O adjetivo social atribuído a alguns direitos decorre do fato de que sua imposição ao Estado foi a solução encontrada, na superação do modelo de Estado de Direito Liberal, para solucionar os problemas sociais por ele gerados. Tais problemas, muito debatidos nas diversas narrativas da evolução dos modelos estatais, podem ser resumidos na larga faixa da população excluída do processo de acumulação de riquezas e, conseqüentemente, do exercício efetivo dos direitos de liberdade e propriedade.

A sua exclusão do âmbito dos direitos então fundamentais revelava a desigualdade criada pelo modelo liberal, criando uma “questão social” respondida por mecanismos que visaram à inclusão social e à igualdade substancial, que consistiam nos direitos sociais<sup>270</sup>. É da tarefa de solucionar essa questão social que esses direitos tomam de empréstimo o adjetivo “sociais”.

Essa característica pode ser encontrada na definição de Silva, para quem os direitos sociais “possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações desiguais”<sup>271</sup> bem como na afirmação de Borowski de que os direitos sociais possibilitam “ao indivíduo a defesa da liberdade jurídica, a liberdade fática”<sup>272</sup>.

A expectativa depositada no Estado Social refletia a garantia de acesso a bens econômicos e sociais antes negados à parcela excluída da população, como trabalho, seguridade social, saúde, educação e moradia. Isso se traduziu no “uso do poder do Estado” para quebrar a desigualdade material de acesso a esses bens,

---

<sup>270</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 69.

<sup>271</sup> SILVA, José Afonso da. *Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 199.

<sup>272</sup> BOROWSKI, Martin. A estrutura dos direitos fundamentais sociais na lei fundamental da Alemanha. In: TOLEDO, Cláudia (Org.). *Direitos sociais em debate*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 17.



compensando as diferenças ou mesmo “excluindo” o acesso a esses bens das regras do mercado<sup>273</sup>.

O reflexo no conceito dogmático de “direitos sociais” está na grande relevância atribuída ao caráter prestacional, segundo o qual o acesso a esses bens é garantido pelo seu fornecimento pelo Estado. O Estado deveria realizar prestações materiais em prol dos cidadãos para fornecer esses bens, e não deixar que esse acesso seja determinado pelas condições de mercado. A definição de Alexy é formulada nestes termos:

Direitos a prestação em sentido estrito são direitos do indivíduo, em face do Estado, a algo que o indivíduo, se dispusesse de meios financeiros suficientes e se houvesse uma oferta suficiente no mercado, poderia também obter de particulares. Quando se fala de direitos fundamentais sociais, como, por exemplo, direitos à assistência à saúde, ao trabalho, à moradia e à educação, quer-se primariamente fazer menção a direitos a prestação em sentido estrito.<sup>274</sup>

Sem abandonar o caráter prestacional, Alexy também admite que nos direitos sociais “há um feixe de posições que dizem respeito em parte a prestações fáticas e em parte a prestações normativas”<sup>275</sup>. Os direitos sociais completos podem ser integrados por um dever de abstenção estatal de intervir nos bens que integram o objeto do direito social (respeitar), de protegê-los da intervenção por parte de terceiros (proteger), de criar mecanismos e procedimentos para o acesso a esses bens (realizar), bem como o dever de fornecer os bens (prestar)<sup>276</sup>.

O conceito enunciado por Alexy é restritivo quando comparado com sua construção de “direito fundamental completo” e dos diversos deveres que podem ser a ele atribuídos.

Na medida em que as diversas normas atribuídas também constituem o próprio direito fundamental<sup>277</sup>, é mais adequado tentar formular um conceito aglutinador, o que não ocorre com um conceito que enfatiza apenas normas que imponham deveres prestacionais.

---

<sup>273</sup> ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. *El umbral de la ciudadanía: el significado de los derechos sociales en el Estado social constitucional*. Buenos Aires: Editores del Puerto, 2006, p. 17.

<sup>274</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 499.

<sup>275</sup> *Ibid.*, p. 442.

<sup>276</sup> *Ibid.*, p. 443.

<sup>277</sup> *Ibid.*, p. 73.

Considerando os diferentes direitos qualificados como sociais (mínimo existencial, saúde, educação, assistência e previdência social e trabalho), Novais apresenta uma definição que enfatiza o acesso a esses bens como elemento central do conceito. O objeto do direito deixa de ser estritamente a prestação material para ser compreendido como o direito ao “acesso individual a bens de natureza económica, social e cultural absolutamente indispensáveis a uma vida digna”<sup>278</sup>.

Esse acesso pode ser garantido por meio dos deveres estatais de respeitar, proteger e realizar, embora o autor enfatize que a dimensão principal dos direitos sociais é a prestacional<sup>279</sup>. Não se ignora, contudo, que a prestação e o respectivo custo podem ser realizados também de forma indireta<sup>280</sup>, por meio da facilitação de acesso a esses bens com recursos do próprio indivíduo, como é o caso das exonerações tributárias de que aqui se ocupa. Apesar de diferenças qualitativas<sup>281</sup> entre esses dois mecanismos (prestar e facilitar), há entre eles uma conexão e equivalência no sentido de revelarem um esforço orçamentário pelo Estado, quer realizando uma despesa, quer abrindo mão de uma receita tributária.

## 2.6 A disputa em torno da fundamentalidade dos direitos sociais

Doutrina e jurisprudência nacionais acolhem os direitos sociais como direitos fundamentais. Parece difícil sustentar outra conclusão diante da Constituição do Brasil, a qual formalmente inclui os direitos sociais no Título II, que se refere nominalmente aos “Direitos e Garantias Fundamentais”.

No que toca à fundamentalidade substancial, pode ela ser construída de diversas maneiras. Como visto, a importância dos direitos sociais é afirmada em diversas teorias da justiça, que os apontam como importante elemento para a justiça e boa ordenação de uma sociedade.

É ainda comum a construção de que os direitos sociais guardariam relação, ainda que parcial<sup>282</sup>, com a dignidade humana, sendo esta um elemento de

---

<sup>278</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 41.

<sup>279</sup> *Ibid.*, p. 41-42.

<sup>280</sup> *Ibid.*, p. 59.

<sup>281</sup> Veremos tais diferenças oportunamente, com base na formulação encontrada em ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 348.

<sup>282</sup> Como afirmam Sarlet e Saavedra, nem todo direito fundamental social, econômico e cultural tem o mesmo “conteúdo em dignidade”, sendo a dignidade humana formada por elementos mais

valor e importância indubitável no sistema constitucional<sup>283</sup>. Os direitos sociais também poderiam ser pressupostos de outros direitos fundamentais, como o direito de liberdade, cujo exercício real dependeria de condições mínimas de bem-estar e mesmo dos direitos políticos e de participação<sup>284</sup>.

O direito positivo oferece critérios para a identificação da fundamentalidade substancial dos direitos sociais, por exemplo, por meio da previsão de vinculação de receitas tributárias às despesas com saúde e educação (art. 167, IV), bem como a previsão de tributos cuja receita deve ser obrigatoriamente destinada à seguridade social (art. 149). Na visão de Ávila, trata-se de regras constitutivas de vinculações sociais instrumentais, que garantem os meios para promover os direitos sociais<sup>285</sup>.

Nota-se que tal reserva de recursos constitui um mínimo garantido pela Constituição, a qual prevê que outros recursos podem ser destinados pelos entes federativos e pela sociedade para essas finalidades (art. 195, *caput*) e novos tributos podem ser criados para fornecer novas receitas à seguridade social (art. 195, § 4º).

---

restritos do que a totalidade dos direitos fundamentais previstos constitucionalmente (SARLET, Ingo Wolfgang; SAAVEDRA, Giovanni Agostini. *Constitucionalismo e democracia - Breves notas sobre a garantia do mínimo existencial e os limites materiais de atuação do legislador*, em destaque para o caso da Alemanha. In: MACHADO, Felipe; CATTONI, Marcelo (Coord.). *Constituição e processo: entre o direito e a política*. Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 130).

<sup>283</sup> Novais aponta a inutilidade de se identificar a dignidade humana com o catálogo de direitos fundamentais previsto nas Constituições do Brasil e de Portugal e reconhece as dificuldades de um consenso e a multiplicidade de dissensos em torno da dignidade humana, concluindo com a necessidade de esforço para identificar-lhe um conteúdo autônomo (NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana: dignidade e direitos fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 1, p. 58-66). Barroso também afirma a impossibilidade de fazer com que a dignidade humana seja princípio capaz de superar os desacordos morais, atribuindo a ela um conteúdo autônomo, composto do valor intrínseco do ser humano, sua autonomia e seu valor comunitário, que servem ainda para guiar o intérprete em casos difíceis (BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Tradução Humberto Laport de Mello. Belo Horizonte: Fórum, 2013, p. 111-112).

<sup>284</sup> Alexy afirma a definitividade dos direitos sociais prestacionais quando de sua efetivação depender a liberdade fática do indivíduo (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 447). Contra, argumentando pela autonomia dos direitos sociais na Constituição brasileira: NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 85). Pulido, por sua vez, afirma que a construção autônoma dos direitos sociais pela necessidade individual a ser satisfeita pela comunidade em virtude dos vínculos sociais e políticos é complementar à tese dos direitos sociais como instrumentos de liberdade (PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 361).

<sup>285</sup> ÁVILA, Humberto. *Os vínculos sociais na Constituição Brasileira*. In: BOVERO, Michelangelo (Ed.). *Teoria Política*. Madrid: Marcial Pons, 2015, p. 223. (Nuova Serie, Annali V).

Além disso, é sustentado no âmbito doutrinário<sup>286</sup> e jurisprudencial<sup>287</sup> que os direitos sociais estão abrangidos pela cláusula pétrea do art. 60, §4º, IV da Constituição<sup>288</sup>, ou seja, são normas cuja importância foi oposta até mesmo ao poder constituinte derivado.

Diante dessa situação, o debate em torno da fundamentalidade dos direitos sociais é travado em torno das características da eficácia e da vinculação.

A crítica de Roberto Campos, muitas vezes vazada em tom sarcástico, coloca em cheque a possibilidade de que o Estado seja vinculado à garantia dos direitos sociais. Chegou a afirmar que a Constituição de 1988 concedeu “imortalidade aos idosos” e teria “nacionalizado a doença”<sup>289</sup>. Classificou como utopia a “garantia de vida, ou seja, a imortalidade, aos idosos” e também a possibilidade de que “num país que precisa exportar competitivamente se possa ao mesmo tempo encurtar o horário de trabalho e expandir os benefícios sociais”<sup>290</sup>.

Em resumo, proclama-se uma impossibilidade concreta de constranger juridicamente o Estado a satisfazer direitos fundamentais a partir de sua expansão para abranger os direitos sociais.

A posição de Roberto Campos, externada em outro artigo jornalístico<sup>291</sup>, foi diretamente combatida por Sarlet. Sarlet critica o pensamento de Campos por ser portador da matriz neoliberal<sup>292</sup>, que agrava a crise dos direitos fundamentais.

Para Sarlet, a acusação de indeterminação semântica do que seja o Estado Social, de qual seria sua denominação e quais seus objetivos é superada pelo fato de que todas as teorias e propostas do Estado Social de Direito podem ser aglutinadas por pontos em comum como a intervenção na economia e os objetivos

<sup>286</sup> BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 525; SARLET, Ingo Wolfgang. A problemática dos direitos fundamentais sociais como limites materiais ao poder de reforma da constituição. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais Sociais: estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 58.

<sup>287</sup> STF, Pleno, ADI 1946, Relator Min. Sydney Sanches, julgado em 03/04/2003, Publicado no DJ em 16/05/2003, p. 90.

<sup>288</sup> Contra, no sentido de que a cláusula pétrea excluiria os direitos sociais prestacionais e coletivos, por referir-se apenas à cláusula do Estado de Direito e suas inerentes limitações ao poder estatal: Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. Os limites da revisão constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência Política*, v. 5, n. 21, p. 69-91, out./dez.1997, p. 86.

<sup>289</sup> CAMPOS, Roberto. *O Século Esquisito*. Rio de Janeiro: Topbooks, 1990, p. 198.

<sup>290</sup> *Ibid.*, p. 198, 209.

<sup>291</sup> CAMPOS, Roberto. *Jornal Zero Hora*, RGS, 5ª edição, 14 fev. 1999, p. 14.

<sup>292</sup> Campos assumidamente elogia a posição de “luta” do liberal HAYEK em CAMPOS, Roberto. *Antologia do bom senso*. Rio de Janeiro: Topbooks, 1996, p. 71.

de alcançar a igualdade substancial, condições materiais para uma vida digna e a garantia real de liberdade<sup>293</sup>.

O Estado Social teria a função de impedir o avanço da opressão econômica, de forma a evitar o desmoronamento da cidadania refletida no direito a ter direitos. Na ausência de proteção social, aqueles que não têm propriedade ficam também sem liberdade, pois não lhes resta alternativa que não o jogo do mercado, cujas regras apontam inevitavelmente para sua derrota. Em um verdadeiro círculo vicioso, isso alimenta a crise de direitos fundamentais, e não apenas dos direitos sociais, pois a exclusão social coloca em risco a convivência pacífica, gerando insegurança e violência<sup>294</sup>.

As objeções à fundamentalidade dos direitos sociais no plano dogmático são construídas de duas formas. Segundo Novais, a primeira refere-se à utilização do modelo alemão de atribuição de relevância constitucional aos direitos sociais, importado acriticamente para realidades constitucionais distintas<sup>295</sup>. A segunda, refere-se à compreensão dicotômica entre direito de liberdade e direitos sociais, como exposto por Netto<sup>296</sup>.

A análise dessas objeções é útil não apenas para se concluir pela fundamentalidade ou não dos direitos sociais, mas também para investigar dogmaticamente a sua estrutura, motivo pelo qual os dois temas serão tratados em conjunto.

### 2.6.1 A distinção entre Constituições em matéria de direitos sociais

O primeiro questionamento sobre a fundamentalidade dos direitos sociais surge em países nos quais a Constituição não os prevê de forma expressa, a exemplo da Alemanha<sup>297</sup>, cuja doutrina e jurisprudência constitucional gozam de grande prestígio em outros países.

---

<sup>293</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Os Direitos Fundamentais Sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, v. 1, n. 1, 2001, p. 3-4

<sup>294</sup> *Ibid.*, p. 8-9.

<sup>295</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 85.

<sup>296</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 47-48.

<sup>297</sup> Alexy relata que “[...] a Constituição alemã, com pouquíssimas exceções, não contém direitos fundamentais sociais formulados de maneira expressa; mesmo assim discute-se, com grande empenho e veemência, se, e em caso afirmativo, quais direitos sociais são por ela garantidos.”

A ausência de previsão não impediu uma compreensão da Constituição adequada à realidade política e econômica que superou o liberalismo clássico. Na ausência de consagração expressa dos direitos sociais como direitos fundamentais autônomos, eram eles deduzidos dos clássicos direitos de liberdade, como sintetiza Borowski:

Da vontade do legislador constituinte e do legislador ordinário não resulta, por isso, uma proibição de atribuir direitos fundamentais sociais interpretativamente às determinações de direito fundamental. Com isso, argumentos substanciais ou de conteúdo ganham importância decisiva. A favor do reconhecimento de direitos fundamentais sociais depõe que a garantia dos direitos de defesa poderá não ter valor, se faltarem ao indivíduo os reais pressupostos para pleitear e exercer a liberdade jurídica. Em uma moderna sociedade industrial, o indivíduo depende, em diferentes aspectos, de prestações estatais. Isso leva a que, em alguns casos, o interesse em determinadas prestações do Estado seja maior do que o interesse em omissões estatais em muitas conjunturas de direitos de defesa. Liberdade fática pode, sob certas circunstâncias, ser tão ou até mais importante do que liberdade jurídica. Foi assim que direitos fundamentais sociais à concessão do mínimo existencial, interpretativamente atribuídos, foram reconhecidos pela jurisprudência – com aprovação generalizada da doutrina<sup>298</sup>.

A necessidade de controle judicial da dignidade humana ao qual o Estado estava vinculado levou à construção do direito ao mínimo existencial, cuja tutela independe da atuação legislativa. Para além do mínimo “só existiriam, no plano jurídico, meras obrigações objectivas do Estado, directivas constitucionais, encargos ou tarefas de legislação”<sup>299</sup>, em geral extraídas do princípio do Estado Social. Uma vez positivadas as garantias de direitos sociais, a tutela dos cidadãos em caso de omissão ou negativa do direito pelo Estado era demandada junto ao Poder Judiciário a partir do princípio da igualdade de participação nos benefícios sociais e do

---

(ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 500).

<sup>298</sup> BOROWSKI, Martin. *A estrutura dos direitos fundamentais sociais na lei fundamental da Alemanha*. In: TOLEDO, Cláudia (Org.). *Direitos sociais em debate*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013, p. 22. Conforme afirma Novais “[...] sustentava-se que estes direitos de liberdade só cobriam sentido prático efectivo se os respectivos titulares dispusessem de um mínimo de condições materiais para o gozo e, logo, inclusão consequente de bens potencialmente protegidos pelos direitos sociais no âmbito de proteção dos próprios direitos de liberdade e dedução, a partir das normas constitucionais jusfundamentais, dos correspondentes deveres estatais de prestação e de fomento.” (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 79).

<sup>299</sup> *Ibid.*, p. 81.

princípio da proteção do retrocesso extraído da segurança jurídica e da proteção da confiança<sup>300</sup>.

Esse cenário poderia contribuir para a afirmativa de que direitos sociais não integram o âmbito dos direitos fundamentais. Afinal, se a tutela judicial dos direitos sociais era realizada por meio de outras normas constitucionais (liberdade, igualdade e segurança jurídica) e não de normas que conferiam aos indivíduos direitos sociais contra o Estado, eles não poderiam ser compreendidos como direitos fundamentais, a não ser por via indireta, por meio dos verdadeiros direitos fundamentais, resumidos àqueles direitos de liberdade do Estado de Direito Liberal.

A mudança das características do texto constitucional, contudo, é fator relevante. Em Constituições como a brasileira, que formalmente atribui aos direitos sociais o qualificativo de direitos fundamentais, é desnecessário que eles ganhem a dimensão fundamental por meio dos direitos de liberdade. A tutela desses direitos por meio de outros princípios se faz “sentido no contexto germânico onde surgiram, perdem função, justificação e interesse dogmático em contextos de Constituição com *direitos sociais*”<sup>301</sup>.

A conclusão de Novais é, portanto, pela impossibilidade de se partir do modelo alemão para negar a característica dos direitos sociais como direitos fundamentais e vinculantes. A previsão expressa dos direitos sociais no catálogo dos direitos fundamentais tem “implicações dogmáticas não negligenciáveis”, fazendo com que esses direitos gozem de plano do regime jusfundamental “enquanto normas jurídicas vinculativas de força superior e gozam desse regime relativamente a todo o seu conteúdo”.<sup>302</sup>

Isso sem contar que o uso de outras normas constitucionais para tutelar direitos sociais, em Constituições nas quais eles não são alçados à condição de direitos fundamentais, demonstra um nítido propósito ampliativo. Em razão disso não cabe utilizar essa construção como premissa para se chegar a propósito diverso, consistente na redução da força normativa dos direitos sociais e na negativa de sua fundamentalidade<sup>303</sup>.

---

<sup>300</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 83.

<sup>301</sup> *Ibid.*, p. 83.

<sup>302</sup> *Ibid.*, p. 84.

<sup>303</sup> *Ibid.*, p. 199.

### 2.6.2 A contraposição entre direitos de liberdade e direitos sociais

Um segundo grupo de objeções à fundamentalidade dos direitos sociais refere-se diretamente à sua exigibilidade. Tendo como parâmetro a característica de vinculação do Estado, que reflete na exigibilidade dos direitos fundamentais, a análise da estrutura dos direitos sociais revelaria diferenças para com os direitos de liberdade, que demonstrariam que apenas estes últimos poderiam ser concebidos como fundamentais.

Essas objeções podem ser assim sintetizadas<sup>304</sup>:

- as normas de direitos sociais são portadoras de alto grau de indeterminação, o que demanda interposição legislativa para que ganhem concretude suficiente para a vinculação do Estado e exigibilidade judicial, não consistindo, portanto, em direitos “anteriores” ao Estado;
- a satisfação de direitos sociais demanda o fornecimento de prestações positivas aos cidadãos, o que tornaria impossível impor ao Estado uma determinada maneira de garantia desses direitos;
- em decorrência da objeção anterior, constata-se que a garantia dos direitos sociais depende da existência de recursos financeiros para financiar as ações positivas do Estado, o que impediria a exigibilidade desses direitos na ausência desses recursos.

Essas “deficiências” não se apresentariam nos direitos de liberdade, assim compreendidos os mecanismos de defesa do indivíduo contra a intervenção estatal em matéria de livre ação econômica e proteção da propriedade e liberdade<sup>305</sup>, positivados no contexto do projeto liberal-burguês de contenção e limitação do poder estatal.

Os direitos de liberdade seriam núcleos definidos de exclusão da ação da sociedade ou do Estado, em que o indivíduo teria direito de negar qualquer

---

<sup>304</sup> Utilizamos aqui a compilação feita em NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 48-54.

<sup>305</sup> É comum ainda a referência à segurança como um direito típico de defesa oriundo da revolução liberal burguesa que consolidou o Estado de Direito. A não ser que se analise o prisma do direito do próprio indivíduo adotar as medidas para sua segurança, trata-se de matéria em que surge intensa a atuação do Estado para garantir um ambiente seguro para o desenvolvimento da ação econômica, a exemplo dos órgãos e forças de segurança pública, manutenção do Poder Judicial e defesa das fronteiras.



intervenção. A aferição da violação se daria apenas pela constatação de que a área de liberdade e propriedade protegida pelo direito foi invadida, sendo possível exigir judicialmente a abstenção do Estado, independentemente de qualquer atuação legislativa prévia. Já os custos incorridos estariam justamente no financiamento da intervenção, e cessariam junto com a abstenção do Estado.

Estariam plenamente caracterizadas a vinculação e exigibilidades desses direitos a partir de sua configuração constitucional, de onde se conclui também pela “anterioridade” desses direitos.

Uma análise mais detalhada da estrutura desses direitos sob a perspectiva da dogmática dos direitos fundamentais é, porém, capaz de desfazer essa contraposição e, conseqüentemente, afastar os mencionados óbices à caracterização dos direitos sociais como direitos fundamentais.

O Judiciário quase nunca é colocado de frente com a necessidade de determinar todo o conteúdo do direito social para a solução de uma demanda, mas sim “com a aplicação ou a relevância jurídicas de uma faculdade concreta nele compreendida, seja em função de um problema concreto, real, ou de uma situação juridicamente problemática, intelectivamente antecipada”<sup>306</sup>.

E, ao se distanciar do direito fundamental completo para analisar qual a conduta a ser exigida do Estado, verifica-se que inexistem diferenças estruturais para com os direitos de liberdade a retirar dos direitos sociais o caráter fundamental.

### *2.6.3 Impossibilidade de distinguir a fundamentalidade dos direitos a partir dos direitos e deveres a eles correlativos*

O teste de fundamentalidade analisado no presente tópico passa pela eleição do critério da característica do dever atribuível às categorias de direitos para separá-los entre direitos fundamentais e direitos que não gozam dessa qualidade.

Para essa visão, direitos fundamentais seriam apenas aqueles plenamente passíveis de tutela judicial, independentemente de sua institucionalização legislativa, com base direta e única na Constituição.

A partir dessa premissa, apenas os direitos de liberdade de primeira geração, chamados de direitos individuais de proteção contra ações do Estado e de

---

<sup>306</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 34.

terceiros, que demandariam destes uma abstenção (conduta negativa), seriam fundamentais.

A posição radica na afirmação de que, ao contrário dos direitos negativos de liberdade (correspondentes a uma abstenção estatal), os direitos sociais demandariam prestações fáticas na medida da sua institucionalização normativa infraconstitucional (prestações normativas), submetidos ainda à reserva do financeiramente possível.

Os direitos sociais seriam, portanto, direitos derivados da lei, encontrando aí seu lugar no ordenamento jurídico, e não nas normas constitucionais, o que lhes retiraria o caráter vinculante e anterior para com os poderes constituídos, pois alocados justamente nas mãos destes, que teriam a discricionariedade para instituí-los ou não em disposições legais.

Pode-se avançar para afirmar que não se nega que os deveres de abstenção que possam ser atribuídos aos direitos fundamentais gozam de uma maior facilidade na identificação de sua violação, quando comparados aos deveres de conduta positiva. Formulando os direitos de defesa como direitos contra a destruição ou afetação de algo, são proibidas todas as ações de destruição e afetação. Por outro lado, se o direito é de que algo seja realizado ou protegido, inúmeras condutas positivas podem satisfazê-lo. A partir disso, o argumento de que apenas direitos negativos seriam fundamentais reside na afirmação de que a presença de discricionariedade na escolha dessas condutas positivas levaria à impossibilidade de encontrar uma vinculação necessária a um juízo concreto de dever-ser<sup>307</sup>.

De fato há uma diferença estrutural decorrente da exigibilidade de uma conduta positiva ou negativa decorrente de um direito fundamental, pois o “conteúdo de uma omissão devida é inequívoco, dispensa delimitações prévias” ao passo que, nos deveres positivos “só não haverá dúvidas quanto ao respectivo conteúdo e correspondentes possibilidades de controlo judicial quando, na ausência de

---

<sup>307</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 461-462. Nas palavras de Novais: “Quando o Estado está obrigado a fazer algo, é, em geral, duvidoso saber quando está ou não essa obrigação a ser incumprida, ou conhecer a partir de que momento passou a ser incumprida, qual é o alcance do incumprimento e o meio adequado de o conjurar.” (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 127).

determinação constitucional, o conteúdo da prestação devida e o momento de sua realização já foram delimitados de forma precisa e concreta”<sup>308</sup>.

Padece de graves equívocos a utilização dessas afirmações para negar aos direitos sociais o caráter de direitos fundamentais, pois seriam direitos positivos dos quais seria impossível identificar a conduta devida com base nas normas constitucionais que os positivam.

Essas especificidades não sustentam a ausência de caráter jusfundamental dos direitos sociais<sup>309</sup>, pois elas próprias permitem afirmar que o que é relevante para marcar a diferença nas possibilidades de tutela desses direitos é se o dever respectivo é positivo ou negativo, seja ele integrado em um direito de liberdade ou social<sup>310</sup>.

Caso o dever atribuído ao direito seja negativo, não há diferença entre direitos sociais e de liberdade, como aponta Novais:

As reservas a que o direito em questão está sujeito, seja de liberdade ou social, são as mesmas, a densidade do dever de abstenção é a mesma, a justiciabilidade é plena num caso ou no outro. Por exemplo, se alguém dispõe, por si próprio, dos recursos necessários a aceder a bens de saúde – cuidados médicos – sem qualquer encargo financeiro para o Estado, o dever estatal de respeito, de abstenção, de não impedimento do acesso individual àquele bem jusfundamental social é exatamente igual, como dissemos, a idêntico dever estatal de respeito, de não atentar contra o bem pessoal ‘integridade física’. As reservas que afectam os dois direitos, de liberdade e social, são as mesmas, a justiciabilidade de um e outro é a mesma<sup>311</sup>.

É relevante, “em última análise, a natureza do dever estatal correlativo ao direito em questão”<sup>312</sup>, e não sua origem histórica ou sustentação política de cunho liberal ou social. Adotar esse último fator como determinante é invadir o campo jurídico com afirmações estranhas à estrutura dos direitos fundamentais.

Holmes e Sunstein criticam a distinção entre direitos positivos e negativos, que reputam “ter criado raízes profundas no senso comum”, e segundo a qual

Direitos negativos banem e excluem o governo, os positivos convidam e demandam o governo. Os primeiros requerem atividade

<sup>308</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 127.

<sup>309</sup> *Ibid.*, p. 129.

<sup>310</sup> *Ibid.*, p. 134.

<sup>311</sup> *Ibid.*, p. 135.

<sup>312</sup> *Ibid.*, p. 138.

de agentes públicos, enquanto os últimos requerem sua intervenção afirmativa. Direitos negativos tipicamente protegem a liberdade; direitos positivos tipicamente promovem igualdade. Os primeiros defendem o reino privado, enquanto os últimos realocam o dinheiro oriundo da tributação. Os primeiros são privados e obstrucionistas, enquanto os últimos constituem caridade e são contributivos. Se direitos negativos nos dão escudos contra o governo, os positivos nos fornecem serviços do governo. Os primeiros incluem direitos de propriedade e contrato e, claro, de liberdade e garantia de não ser torturado pela polícia, os últimos compreendem direitos a vale alimentação, moradia subsidiada e pagamentos mínimos para o bem-estar.<sup>313</sup>

Para os autores, a disputa moral entre progressistas e conservadores norte-americanos é intensa em torno dessa distinção. Os direitos positivos, ligados ao *welfare state* pelos conservadores, são por eles tidos como criadores de dependência e infantilizadores, erodindo a liberdade real dos indivíduos de duas maneiras: “pelo confisco da propriedade privada dos ricos e pelo imprudente enfraquecimento da autossuficiência dos pobres”<sup>314</sup>.

Por outro lado, os representantes do espectro político progressista “reescrevem a mudança de imunidades para titularidades como um conto progressista de incremento evolutivo e crescimento moral”. Os direitos negativos são vistos como princípios estreitos que serviram interesses de proprietários e grandes empresas em detrimento da maioria” e por isso mostram uma face excludente cruel<sup>315</sup>.

Para Holmes e Sunstein, esse debate funda-se em uma confusão empírica e teórica, motivo pelo qual nenhum dos lados pode estar certo<sup>316</sup>. Para eles

---

<sup>313</sup> Tradução livre de: “Negative rights ban and exclude government; positive ones invite and demand government. The former require the hobbling of public officials, while the latter require their affirmative intervention. Negative rights typically protect liberty; positive rights typically promote equality. The former shield a private realm, whereas the latter reallocate tax dollars. The former are private or obstructionist, while the latter are charitable and contributory. If negative rights shelter us from the government, then positive rights grant us services by the government. The former rights include the rights of property and contract and, of course, freedom from being tortured by the police; the latter encompass rights to food stamps, subsidized housing, and minimal welfare payments.” (HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 40).

<sup>314</sup> Tradução livre de: “[...] by unfairly confiscating the private assets of the wealthy and imprudently weakening the self-sufficiency of the poor.” (Ibid., p. 41).

<sup>315</sup> Tradução livre de: “[...] redescribe the shift from immunities to entitlements as a progressive tale of e-volutionary improvement and moral growth”; e de “narrow principles that served the interests of property holders and big business to the detriment of the majority.” (Ibid., p. 42).

<sup>316</sup> Ibid., p. 43.

“todos os direitos são positivos”, na medida em que todos os direitos legalmente exigíveis dependem do funcionamento do respectivo aparato estatal para tanto.<sup>317</sup>

Os autores tentam provar seu ponto de vista por meio de diversos exemplos. Sustentam que mesmo direitos que são pertinentes unicamente a particulares demandam atuação estatal, a exemplo da tutela judicial dos contratantes ou da existência de um sistema administrativo que forneça segurança nessas relações, como é o caso dos serviços cartorários no Brasil. A existência de órgãos para a proteção do direito de patente, do direito do consumidor de não sofrer danos, do direito a contrair matrimônio e da propriedade privada imobiliária são todas atitudes positivas do Estado para garantir direitos negativos, de defesa<sup>318</sup>.

O que se verifica é que Holmes e Sunstein se utilizam dessa argumentação para concluir que não há razão na distinção entre direitos negativos e positivos, pois todos seriam positivos. Eles têm em mira as posições acima identificadas como “direitos à proteção”, correspondentes a “deveres de proteção” por parte do Estado.

Nesse sentido, Pulido demonstra a possibilidade de atribuição, às normas de direito fundamental geralmente compreendidas como relacionadas a deveres de abstenção de origem liberal, de deveres positivos ao Estado para “proteção dos próprios bens contra qualquer agressão, incluídas as estatais e aquelas que provêm de seus titulares”<sup>319</sup>. Novais também reprova a distinção entre direitos de liberdade e direitos sociais enquanto direitos negativos e positivos:

Os tradicionais direitos de liberdade também seriam *direitos sociais* em sentido lato, no sentido de que, por força da sua inserção comunitária, também eles careceriam de uma conformação em grande medida baseada em prestações; de facto, a generalidade dos tradicionais direitos civis e políticos exige igualmente, tal como os direitos sociais, a realização de actuações e prestações estatais positivas, sem as quais ou não podem exercer-se ou não podem ser efetivamente garantidos (por exemplo, não é possível exercer o direito de voto sem a organização jurídica, material, institucional, de todo o processo eleitoral). Da mesma forma, e ao invés, também os direitos sociais seriam de algum modo direitos negativos, uma vez que também deles é possível deduzir obrigações estatais de omissão. Por exemplo, o direito à protecção da saúde envolve necessariamente, da parte do Estado, a obrigação de não atentar

---

<sup>317</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 43.

<sup>318</sup> Ibid.

<sup>319</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 311.

contra a saúde dos particulares ou contra o acesso aos cuidados de saúde garantidos aos particulares ou assegurados por eles próprios, com os seus recursos<sup>320</sup>.

Tanto os direitos de liberdade quanto os direitos sociais são constituídos de um “conjunto de figuras elementares de direitos”, pois ambos contêm em sua estrutura direitos de realizar determinada ação, direitos a prestações negativas, direitos a prestações positivas, poderes e imunidades. A decomposição dos direitos nessas figuras “pode ser útil para mostrar que a distinção entre os assim ditos direitos de liberdade e direitos sociais é menos clara quanto mais se considere que uns e outros se compõem efetivamente e de forma nebulosa de várias figuras elementares”<sup>321</sup>.

Essa questão também já foi amplamente desenvolvida no plano do direito internacional, onde os chamados direitos de liberdade e direitos sociais são positivados em instrumentos distintos, respectivamente no Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos (PIDCP)<sup>322</sup> e no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC)<sup>323</sup>.

Há uma percepção de que, como a redação dos dois instrumentos apresentam características diferentes, a princípio estaria legitimada a distinção entre direitos de liberdade e direitos sociais acima exposta e combatida, como demonstram Saul, Kinley e Mowbray ao comentar o PIDESC:

O tom e a natureza das demandas são bem diferentes aqui em comparação ao equivalente Artigo 2, 1 do PIDCP, sendo mais similares a exortações do que a mandamentos; mais progressivas que imediatas. A relevância dessa diferença – ou pelos o quão relevante se percebe ser a diferença – tem sido fonte de muitas das opiniões de que os direitos econômicos, culturais e sociais são

<sup>320</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 128.

<sup>321</sup> Tradução livre de: “[...] può essere utile per mostrare che la distinzione tra i cosiddetti diritti di libertà e i cosiddetti diritti sociali è meno chiara di quanto spesso si ritenga, poiché gli uni e gli altri si compongono in effetti di una nebulosa di varie figure elementar.” (DICIOTTI, Enrico. Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica. *Quaderni costituzionali*, Bologna, n. 4, p. 733-762, dic. 2004, p. 738).

<sup>322</sup> Adotado pela XXI Sessão da Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 16 de dezembro de 1966, aprovado pelo Congresso Nacional por meio do Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991 e cujo instrumento de adesão foi depositado em 24 de janeiro de 1992 e promulgado pelo nº 592 de 6 de julho de 1992. A sigla correspondente em inglês é ICCPR (International Covenant on Civil and Political Rights).

<sup>323</sup> Adotado pela XXI Sessão da Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 19 de dezembro de 1966, aprovado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991, com instrumento de adesão depositado em 24 de janeiro de 1992 e por fim tivemos sua promulgação por meio do Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992. A sigla correspondente em inglês é ICESCR (International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights).

menos impositivos aos Estados – menos jurídicos (ou até não-justificáveis) e mais orientados pela política (estabelecendo objetivos desejáveis, e não tanto padrões mínimos imutáveis).<sup>324</sup>

Eis as redações dos Pactos sobre as quais versaram o comentário acima citado:

#### PIDCP

Artigo 2º, 1. Os Estados Partes do presente pacto comprometem-se a respeitar e garantir a todos os indivíduos que se achem em seu território e que estejam sujeitos a sua jurisdição os direitos reconhecidos no presente Pacto, sem discriminação alguma por motivo de raça, cor, sexo, língua, religião, opinião política ou de outra natureza, origem nacional ou social, situação econômica, nascimento ou qualquer condição.

#### PIDESC

Artigo 2º, 1. Cada Estado Parte do presente Pacto compromete-se a adotar medidas, tanto por esforço próprio como pela assistência e cooperação internacionais, principalmente nos planos econômico e técnico, até o máximo de seus recursos disponíveis, que visem a assegurar, progressivamente, por todos os meios apropriados, o pleno exercício dos direitos reconhecidos no presente Pacto, incluindo, em particular, a adoção de medidas legislativas.

Mas a conclusão a que se chega não difere daquela a que chegamos a partir da análise da dogmática dos direitos fundamentais sob a ótica do direito constitucional.

Primeiramente, a explicação para a adoção de dois instrumentos distintos, obtida a partir de entrevistas com os líderes que debateram essa separação no âmbito da ONU, é basicamente de caráter político-ideológica. Apesar de muitos argumentos se referirem a uma distinta natureza entre direitos civis e sociais, a interferir nos mecanismos e custos de sua implementação, bem como por razões pragmáticas de redação dos instrumentos, Scott aponta que tais motivações nada

---

<sup>324</sup> Tradução livre de: “The tone and nature of the demands made of states are quite different here from the equivalent Article 2(1) in the ICCPR,1 being more exhortatory than mandatory; more progressive, than immediate. The significance of this difference - or at least how significant the difference is perceived to be - has been the source for much of the opinion that the ICESCR rights are less demanding of states - less legal (or even non-justiciable) and more policy-oriented (setting aspirational goals, rather than immutable minimum standards).” (SAUL, Bem; KINLEY, David; MOWBRAY, Jacqueline. *The international covenant on economic, social and cultural rights: commentary, cases, and materials*. Oxford: Oxford University Press, 2014, p. 134).

mais são do que um discurso político e ideológico externado em distinta linguagem<sup>325</sup>.

O contexto político se alterou, no entanto, com o fim da guerra fria, ultrapassando um dualismo entre o bloco socialista e capitalista para passar a um dualismo Norte-Sul, com a forte presença de atores internacionais, como a ONU, a demandar a implementação dos direitos humanos em geral<sup>326</sup>. Sendo assim, os argumentos restantes equiparam-se aos que já foram analisados anteriormente, e se resumem a saber se os direitos têm realmente uma característica distinta.

Na linha do que já foi exposto, Sepúlveda afirma, no plano do direito internacional, que tal diferença de natureza inexistente. Em resumo, sua conclusão, fundamentada no pronunciamento dos dois órgãos encarregados de interpretar, avaliar e supervisionar a garantia dos direitos previstos nos dois Pactos é de que ambos impõem aos Estados signatários deveres positivos e negativos, custosos e gratuitos, de implementação imediata e progressiva e trazem disposições vagas e precisas<sup>327</sup>.

E conclui a autora que a maneira com que a jurisprudência sobre os dois Pactos evolui torna hoje insustentáveis os argumentos existentes ao tempo da sua elaboração. Isso porque todos os direitos humanos impõem uma variedade de obrigações que podem ser de diferentes naturezas (*“continuum of variety of duties”* ou um *“spectrum of a variety of duties”*). Assim, a diferença de natureza existe entre obrigações e não entre direitos<sup>328</sup>.

A questão termina por ser quantitativa. Nesse espectro contínuo de obrigações existentes entre os dois pontos máximos consistentes no dever de respeitar (negativo) e de realizar (positivo), os direitos civis e políticos tendem a ser interpretados como requerendo menos intervenção estatal (obrigações mais próximas do componente negativo), enquanto os direitos sociais tendem a ser interpretados como impondo obrigações mais próximas ao ponto positivo do espectro<sup>329</sup>.

---

<sup>325</sup> SCOTT, Craig. Interdependence and permeability of human rights norms: towards a partial fusion of the international covenants on human rights. *Osgoode Hall Law Journal*, v. 27, n. 3, p. 769-878, Fall, 1989, p. 797.

<sup>326</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the international covenant on economic, social and cultural rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 117-118.

<sup>327</sup> *Ibid.*, p. 122-133.

<sup>328</sup> *Ibid.*, p. 422-423.

<sup>329</sup> *Ibid.*, p. 156.



Especificamente no âmbito dos direitos sociais, os deveres que preenchem esse espectro foram desenvolvidos pela doutrina e também pelo Comitê de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais da ONU (CESCR)<sup>330</sup>. Na doutrina, a posição que logrou maior aceitação é de Eide<sup>331</sup>, que divide os deveres em obrigações de respeito, proteção e realização<sup>332</sup>, sendo que esta última foi desdobrada nas obrigações de prover e facilitar<sup>333</sup> (Comentários Gerais nº 12 e 13 do CESCR), às quais foi posteriormente adicionada também a obrigação de promover<sup>334</sup>.

A primeira consiste em um dever de abstenção, e o Estado não pode interferir para impedir o exercício de direitos sociais pelo indivíduo por seus próprios recursos, nem mesmo interferir na sua liberdade de como exercê-los (liberdade bastante visível no direito à educação e no direito de escolher e se engajar em um trabalho, por exemplo).

---

<sup>330</sup> Sobre o papel e legitimidade desse órgão, remete-se à parte do texto que trata da obrigação de realização progressiva dos direitos sociais, onde a explicação é feita com maior detalhamento. Esclarece-se também que será utilizada a sigla que reflete o nome do Comitê em língua inglesa, por ser a mais difundida e utilizada internacionalmente (CESCR - Committee on Economic, Social and Cultural Rights).

<sup>331</sup> EIDE, Asbjørn. Economic, social and cultural rights as human rights. In: EIDE, Asbjørn; KRAUSE, Catarina; ROSAS, Alan. *Economic, social and cultural rights: a textbook*. 2. ed. Dordrecht: Kluwe Law International, 2001, p. 23-24.

<sup>332</sup> O termo utilizado em língua inglesa é “obligation to fulfil”. Literalmente, a tradução seria “obrigação de preencher”. Trata-se de preencher as disposições amplas e vagas dos direitos sociais com posições jurídicas específicas, tornando-as mais concretas. Como se verá, o entendimento é de que esse dever se desdobra em outros três, consistentes nas obrigações de prover, facilitar e promover. Logo, não apenas a concretização no sentido acima é englobada no conceito, mas também as prestações materiais concretas realizadas na execução dos direitos contemplados na Constituição e nas leis. Em língua italiana, a expressão utilizada é *adempiere* (COSTAMAGNA, Francesco. *Realizzazione progressiva dei diritti economici, sociali e culturali e migliori utilizzo delle risorse disponibili. Rivista quadrimestrale di Diritti Umani e diritto internazionale*, Milano, v. 2, n. 1, p. 165-170, 2008, p. 166), que literalmente se traduz por “cumprir”. A expressão cumprir é imprecisa, pois cumprir um dever significa adotar a conduta que satisfaça o respectivo direito, independentemente de qual seja. Sendo assim, numa linguagem mais próxima do texto do art. 2º, 1 do PIDESC, a melhor expressão seria dever de efetivar ou de dar efetividade. Mas essa denominação poderia trazer o inconveniente de atrair a discussão da teoria geral do direito acerca das distinções entre eficácia jurídica, eficácia social e efetividade. Por isso, é preferível adotar outra possível tradução da expressão inglesa “realization” utilizada no art. 2º, I do PIDESC para indicar um dever de realizar, cujo conteúdo é explicado no texto.

<sup>333</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n. 12: the right to adequate food* (art. 11). Documento E/C.12/1999/5. 20th session, 1999 e COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n.º 13: the right to education* (article 13 of the Covenant). Document E/1992/23. 21th session, 1999.

<sup>334</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n.º 14: the right to the highest attainable standard of health* (article 12 of the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights). Documento E/C.12/2000/4. 22th Session, 2000.

O dever de proteção engloba medidas legislativas para regular a conduta de indivíduos, grupos ou entidades portadores de poderes (geralmente econômicos) que podem impactar o exercício de direitos sociais por outros particulares. Como não basta a previsão legal que regule essas condutas, compreende-se que o dever de proteger demanda também a criação de órgãos, mecanismos e procedimentos para garantir a aplicação da lei e coibir práticas particulares que atentem contra os direitos de terceiros<sup>335</sup>.

O dever de realizar os direitos sociais prende-se diretamente às condutas positivas exigidas pelo Estado. No aspecto da facilitação, o CDESCR compreende que o Estado deve adotar medidas, legislativas ou não, para tornar mais fácil e menos oneroso o acesso aos bens necessários ao exercício dos direitos sociais<sup>336</sup>, inclusive por meio de incentivos aos particulares para sejam melhoradas as condições de distribuição, fornecimento e aquisição desses bens<sup>337</sup>.

O dever de prover (ou prestar), na visão do CDESCR, refere-se a situações nas quais os indivíduos não conseguem exercer os direitos sociais pelos meios à sua disposição e por fatores alheios ao seu controle<sup>338</sup>. Cabe então ao Estado prover diretamente os indivíduos desses meios materiais faltantes.

O CDESCR adiciona a essa classificação doutrinária mais um aspecto ligado ao dever de realização, que é o de promoção, consistente no dever do Estado de tomar medidas para disseminar os direitos previstos no PIDESC, auxiliando os indivíduos a criarem consciência acerca das obrigações estatais. Seu desenvolvimento no âmbito do Comentário Geral nº 14 ao PIDESC elucida bem seu sentido, pois tratando-se do direito à saúde, é fundamental que a população tenha ciência dos meios de prevenção, dos comportamentos de risco e dos meios mais efetivos de buscar o tratamento adequado em caso de necessidade.

A mesma vantagem apontada por Alexy para a análise dogmática dos direitos fundamentais é apontada por Sepúlveda na identificação das diferentes espécies de deveres atribuídas aos direitos sociais. A decomposição dos deveres é uma ferramenta analítica no sentido de que ajuda a traduzir a complexidade da

---

<sup>335</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the international covenant on economic, social and cultural rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 223.

<sup>336</sup> Ibid., p. 240.

<sup>337</sup> Ibid., p. 241.

<sup>338</sup> Ibid., p. 241.

realidade em noções acadêmicas mais simples<sup>339</sup>, possibilitando uma maior efetividade na aplicação dos direitos sociais.

Além disso, a inclusão das diversas categorias de dever em um espectro referente a todos os direitos fundamentais, tanto de liberdade quanto sociais, tem a vantagem de demonstrar a interdependência e igual natureza (unidade) dos direitos humanos<sup>340</sup>.

Em conclusão, a atribuição de normas que impõem deveres negativos não é exclusividade dos clássicos direitos de liberdade, assim como os direitos sociais não se resumem aos respectivos deveres positivos de prover ou prestar. Desafiar a afirmativa de que cada modalidade de direito tem um correspectivo dever próprio é importante para identificar a nota da fundamentalidade tanto aos direitos de liberdade quanto aos direitos fundamentais, e ganham em clareza analítica necessária para garantir a vinculação estatal a esses direitos.

#### 2.6.4 Direitos fundamentais e interposição legislativa

A necessidade de atuação do legislador infraconstitucional para implementação dos direitos sociais pode ser levantada contra a nota da fundamentalidade desses direitos.

Se são fundamentais, tais direitos deveriam gozar de uma supralegalidade, e não sofrer de uma dependência do legislador infraconstitucional para sua concretização. Nesse sentido, Loewenstein negou o caráter fundamental aos direitos sociais, pois carecem de exigibilidade judicial antes de sua institucionalização pelos poderes constituídos do Estado<sup>341</sup>. Wellman por sua vez, ressalta a dificuldade de se localizar o “título” que confere o direito social<sup>342</sup>.

No âmbito dos direitos sociais, essa necessidade de atuação do legislador infraconstitucional levou a doutrina alemã a criar uma divisão entre direitos originários e derivados. No Brasil, a distinção é exposta por Sarlet, ao se ocupar da possibilidade de se reconhecer um direito subjetivo a uma prestação vinculada aos

---

<sup>339</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the international covenant on economic, social and cultural rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 170.

<sup>340</sup> *Ibid.*, p.170-173.

<sup>341</sup> LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970, p. 401.

<sup>342</sup> WELLMAN, Carl. *An approach to rights: studies in the philosophy of law and morals*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1997, p. 114.

direitos sociais com base direta nas normas constitucionais que o asseguram, ou seja, o reconhecimento de um direito originário à prestação social. O autor afirma que essa possibilidade existe para algumas posições de direitos fundamentais sociais, embora reconheça a dificuldade em se estabelecer o objeto da respectiva relação jurídica com base direta na Constituição<sup>343</sup>.

No âmbito dos direitos derivados a prestações sociais, que são aqueles cujo objeto da relação jurídica subjetiva é definido pela lei, que cria a estrutura jurídica e administrativa necessária para seu exercício, os problemas jurídicos seriam de outra ordem. Não mais se indagaria da dificuldade de definir seu objeto, mas sim, sobre a vinculação do legislador à igualdade e o seu respectivo dever de estender igualmente a todos a participação nos benefícios criados; sobre a possibilidade ou não de se invocar a reserva do possível após a concretização legislativa e, principalmente, sobre o direito de manutenção das posições jurídicas assim criadas contra novas leis que as eliminem ou restrinjam decorrente do princípio da proibição do retrocesso<sup>344</sup>.

Os chamados direitos sociais derivados contariam apenas com parte do regime jurídico dos direitos fundamentais<sup>345</sup>, naquilo que fossem reconduzidos à sua função de defesa contra a restrição do acesso aos bens sociais já alcançados e ao dever de concedê-los de forma igualitária, não arbitrária e livre de medidas retrocessivas.

A diferença entre direitos de liberdade e direitos sociais, no que toca à vinculação do legislador àqueles e à dependência destes da atividade do legislador, levaria à negação da qualidade de direitos fundamentais aos chamados direitos sociais. Essa diferença foi muito bem sintetizada por Ledur:

Aqui parece residir o principal problema que envolve os direitos sociais em geral: enquanto no terreno dos direitos individuais o legislador pode, por autorização constitucional, intervir no âmbito de proteção já existente, estabelecendo limites para solucionar colisões com outros direitos fundamentais, ou bens constitucionais, no campo dos direitos fundamentais sociais, ao contrário, sua atuação é, “em” e

---

<sup>343</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 300-308.

<sup>344</sup> *Ibid.*, p. 309-313.

<sup>345</sup> MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional. Direitos Fundamentais*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. t. 4, p. 109-113.

“por” princípio, exigida para definir o próprio âmbito de proteção e conteúdo desses direitos.<sup>346</sup>

Não é adotada aqui, contudo, essa vertente.

No âmbito dos deveres de abstenção, existentes tanto nos direitos de liberdade quanto nos direitos sociais, não há diferença dogmática na identificação da violação ao respectivo direito. Nessa posição específica, o regime é comum a qualquer direito fundamental, como já visto.

Mesmo nos deveres negativos correspondentes aos direitos de liberdade a atuação do legislador é por vezes necessária para a verificação da invalidade da intervenção estatal. Nesse sentido a afirmação de Novais:

Em grande medida todos os direitos fundamentais, sejam de liberdade ou sociais, estão dependentes de uma conformação legal, sem a qual têm uma efectividade mais débil. No mínimo, o grau de certeza de que qualquer direito fundamental aumenta através de lei ordinária conformadora e aumentam, conseqüentemente, as respectivas justiciabilidade e efectividade<sup>347</sup>.

Exemplifica-se com o direito de propriedade, previsto no rol de direitos fundamentais e compreendido como direito de liberdade, cuja principal dimensão é a abstenção estatal de intervenção na propriedade<sup>348</sup>.

A definição do que é propriedade e como protegê-la contra ações interventivas encontra-se na lei infraconstitucional, a exemplo do Código Civil (Lei nº 10.406/2002), da Lei de Registros Públicos (Lei nº 6.015/73), da Lei de Propriedade Industrial (Lei nº 9.279/96) e do Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015).

Mendes chega à mesma conclusão ao analisar o direito de propriedade garantido na Constituição Brasileira, afirmando que esse direito é interpretado “de acordo com parâmetros fixados pela legislação ordinária”, concluindo que “as

---

<sup>346</sup> LEDUR, José Felipe. *Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009, p. 93.

<sup>347</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 162.

<sup>348</sup> Alexy afirma que “[...] inúmeros direitos fundamentais pressupõem conceitualmente a existência de institutos jurídicos de direito privado. Sem as normas sobre propriedade, não há propriedade em sentido jurídico; sem as normas do direito matrimonial não há matrimônio em sentido jurídico, etc. De forma procedente, o Tribunal Constitucional Federal salienta: ‘O direito fundamental do indivíduo pressupõe o instituto jurídico ‘propriedade’. Um legislador que eliminasse institutos jurídicos como o da propriedade e do matrimônio retiraria dos titulares de direitos fundamentais algo a que eles têm um direito subjetivo.’ (ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 486).

disposições legais relativas ao conteúdo têm, portanto, inconfundível caráter constitutivo”.<sup>349</sup>

Partindo dessa formulação, é possível colocar em discussão a própria noção de direitos sociais prestacionais derivados em Constituições que, como a brasileira, acolhem expressamente os direitos sociais como direitos fundamentais.

Parece que a maior preocupação da doutrina que diferencia direitos sociais originários e derivados é a de solucionar situações de omissão do legislador. Os direitos prestacionais originários ganhariam posições jurídicas de direitos subjetivos às prestações que podem ser arguidas judicialmente mesmo na ausência de atividade do legislador<sup>350</sup>. E os direitos prestacionais derivados ganhariam eficácia por meio do princípio da igualdade para arguição por pessoas excluídas do âmbito institucionalizado pelo legislador<sup>351</sup>.

Apesar dessa nobre preocupação, a distinção recebe críticas. Novais inicia afirmando que a distinção tem sua origem na Alemanha e o respectivo contexto constitucional, o que é assumido por Sarlet<sup>352</sup>.

Segundo aquele autor, a diferença mais importante é que na Alemanha foi consagrado o Estado de Direito, inspirado por um princípio do Estado Social, mas sem a positivação de um catálogo de direitos sociais. Em outros países a Constituição não foi moldada dessa forma. No Brasil, por exemplo, a Constituição estabelece o Estado Democrático de Direito, que além de, por si só, constituir um reforço de juridicidade a princípios genéricos como a da redução da desigualdade e eliminação da pobreza, consagrou expressamente um catálogo expresso de direitos sociais inseridos topograficamente e nominadamente como direitos fundamentais, e que, portanto, também sofrem a influência do reforço de juridicidade e da participação solidária no seu desenvolvimento.

Em razão da ausência de consagração constitucional expressa na Alemanha, a estratégia da doutrina e jurisprudência para dar concreção ao princípio do Estado Social foi a de atribuir os direitos sociais às normas correspondentes aos

---

<sup>349</sup> MENDES, Gilmar Ferreira. Os direitos fundamentais e suas limitações: breves reflexões. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo. *Hermenêutica constitucional e Direitos fundamentais*. Brasília: IDP, 2000, p. 217-218.

<sup>350</sup> LEDUR, José Felipe. *Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa*. Porto Alegre, Livraria do Advogado, 2009, p. 92-95.

<sup>351</sup> *Ibid.*, p. 96.

<sup>352</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 309.

clássicos direitos de liberdade. Com isso, as possibilidades se resumiram, no plano constitucional, ao “mínimo social”, para além do qual “só existiriam, no plano jurídico, meras obrigações objectivas do Estado, directivas constitucionais, encargos ou tarefas de legislação”<sup>353</sup>.

E conclui o autor que, como os direitos sociais são extraídos de outros princípios na Alemanha,

[...] no plano das pretensões subjectivas o máximo que se pode retirar de uma tal fundamentação constitucional indirecta seriam direitos originários a prestações traduzidas num mínimo exigido pela dignidade da pessoa humana; tudo o que fosse para lá desse mínimo já entraria no plano dos “direitos *derivados*”, ou seja, de direitos à medida da lei, condicionada, é certo, pelo necessário respeito dos princípios constitucionais da igualdade e da protecção da confiança, mas pressupondo uma opção fundamentalmente livre e incondicionada dos órgãos políticos democraticamente legitimados<sup>354</sup>.

Trata-se de desenvolvimento da doutrina alemã que, a partir da “recusa de sua *entrada* na Constituição”, fez com que os direitos sociais adquirissem “relevância jurídico-constitucional indirecta” por meio dos princípios da igualdade e da protecção da confiança<sup>355</sup>, por meio da qual adquiriram uma “força de resistência com apoio constitucional”<sup>356</sup>.

Ocorre que, segundo Novais, os direitos sociais “para além do mínimo” foram intensamente desenvolvidos pelo legislador alemão. Logo, a atribuição indirecta de relevância constitucional a esses direitos derivados foi bem-sucedida na Alemanha, onde havia “uma amizade de princípio do poder político relativamente aos direitos sociais”, o que “tornava relativamente pacíficas e não problemáticas a ausência de positivação constitucional dos direitos sociais, compensada que estava pela remissão de sua garantia jurídica para um plano infraconstitucional”<sup>357</sup>. Nesse contexto, era indiferente saber em que plano (constitucional ou infraconstitucional) os direitos estariam garantidos<sup>358</sup>.

Mas a importação da teoria para países em que o contexto não é de uma amizade favorável “mesmo quando as Constituições respectivas consagram

<sup>353</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 81.

<sup>354</sup> *Ibid.*, p. 83.

<sup>355</sup> *Ibid.*, p. 156.

<sup>356</sup> *Ibid.*, p. 157.

<sup>357</sup> *Ibid.*, p. 157.

<sup>358</sup> *Ibid.*, p. 157.

inequivocamente os direitos sociais como direitos fundamentais se revela muito mais problemática e dogmaticamente questionável<sup>359</sup>.

Verifica-se uma reação positiva e outra negativa à estratégia de construção dos direitos sociais pela doutrina alemã. A primeira refere-se ao fato de que os direitos sociais podem e merecem a qualificação de fundamentais. A segunda, ao contrário, consiste em uma reserva

[...] sobre a *importação* não criticamente reflectida de conceitos como os de *mínimo social*, de distinção entre direitos sociais *originários* e *derivados* ou de princípio da *proibição do retrocesso* que, tendo uma explicação e fazendo sentido no contexto germânico onde surgiram, perdem função, justificação e interesse dogmático em contextos de Constituição com *direitos sociais*<sup>360</sup>.

Em ordens constitucionais como a portuguesa ou a brasileira, os direitos sociais, sendo direitos fundamentais constitucionais “gozam desse regime relativamente a todo o seu conteúdo, tal como os direitos de liberdade, e não apenas relativamente a um dificilmente delimitável ‘mínimo social’”<sup>361</sup>.

Por isso é que a construção dos direitos derivados e sua força própria de direitos fundamentais por meio de outros princípios é “simplista e redutora das relações entre Constituição (direitos fundamentais) e lei”<sup>362</sup>. Se a Constituição traz direitos fundamentais sociais de maneira expressa, e com maior detalhamento, o legislador participa diretamente, e não indiretamente, da construção de todo o âmbito do direito social. Essa complexidade na relação entre uma Constituição concessiva em matérias de direitos sociais e a atividade legislativa faz com que a “concepção formalista de separação radical entre norma constitucional e norma ordinária no domínio dos direitos fundamentais é incapaz de dar conta da complexidade referida”, assim como é incapaz de afirmar “que os direitos sociais concretizados ou criados através da lei ordinária – os *direitos a prestações derivados* da lei – não possuem, por facto da sua forma infraconstitucional, natureza jusfundamental”<sup>363</sup>. E conclui Novais:

[...] a natureza *princípial* (no sentido de DWORKIN e ALEXY) da maior parte das normas constitucionais de direitos fundamentais, não só admite, como exige, a respectiva abertura à integração dinâmica

<sup>359</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 157.

<sup>360</sup> *Ibid.*, p. 83.

<sup>361</sup> *Ibid.*, p. 84.

<sup>362</sup> *Ibid.*, p. 159.

<sup>363</sup> *Ibid.*, p. 161.



com as normas ordinárias que procedem à acomodação efectiva dos direitos fundamentais na vida jurídica real, numa imbricação substancial que obriga a extrair a norma vigente de direito fundamental não apenas dos enunciados normativos constitucionais, mas também dos enunciados legais<sup>364</sup>.

Dada essa situação, pode causar espanto a constatação de que “não há conhecimento de que alguém entre nós tenha sustentado a existência de análoga distinção entre *direitos originários de liberdade e direitos derivados a liberdade*”<sup>365</sup>.

Sendo assim, retoma-se a construção analítica dos direitos fundamentais para afirmar que as leis constituem fonte direta de normas atribuídas de direitos fundamentais, integrando o regime jurídico próprio do direito por ela desenvolvido, seja ele um direito de defesa ou à prestação, de origem liberal ou social.

Para o presente trabalho, a crítica à distinção entre direitos originários e derivados é importante, mas não determinante.

Sua importância é aquela de preservar em maior medida o âmbito de discricionariedade do legislador, ao mesmo tempo em que reconhece que sua atuação ocorre quer no âmbito dos direitos individuais quer no âmbito dos direitos sociais, sem que isso implique negar o carácter fundamental de qualquer deles.

A doutrina que preconiza a distinção não chega a negar aos direitos prestacionais derivados a nota da fundamentalidade, uma vez que afirma que eles decorrem de uma vinculação do legislador aos direitos fundamentais sociais, embora tal vinculação tenha diferentes níveis de eficácia dependendo das normas constitucionais nas quais o direito é contemplado.

Em outro aspecto, tanto a doutrina de Sarlet quanto a doutrina de Novais, embora divergentes no que toca à distinção entre direitos originários e derivados, outorgam proteção decorrente do regime jurídico dos direitos fundamentais às disposições legais que constituam desenvolvimento dos direitos sociais, embora tal proteção decorra de estratégias distintas. Sarlet trabalha a proteção pela via da proibição do retrocesso, ao passo que Novais, não fazendo distinção entre os direitos, aponta que todos eles gozam de uma proteção *prima facie* contra restrições, o que não apresenta nenhuma novidade à teoria das restrições e limites dos limites dos direitos fundamentais.

---

<sup>364</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 161.

<sup>365</sup> *Ibid.*, p. 84.

Cabe chamar a atenção para o fato de que o presente trabalho não tem por objeto a análise da existência de um direito subjetivo a prestações sociais com base direta na Constituição, situação em que a disputa em torno da distinção aqui analisada seria relevante.

Este trabalho parte da premissa de que o legislador já atuou, estabelecendo normas tributárias que podem influenciar o quadro geral de cumprimento do dever estatal de realizar direitos sociais, propondo um tratamento e efeitos jurídicos para essas normas. Resulta disso que a principal contribuição extraída da discussão aqui exposta é que normas infraconstitucionais, no nosso caso, tributárias, podem, ainda que por estratégias argumentativas diversas, integrar o regime jurídico dos direitos fundamentais sociais. E uma vez que são introduzidas para realizar o direito social, principalmente por exonerações que facilitam o acesso aos bens sociais, gozam do respectivo regime jurídico, servindo de fonte de vinculação do Estado.

#### 2.6.5 O custo dos direitos

A partir das noções acima expostas, de que a todos os direitos fundamentais podem ser atribuídos deveres de ações positivas por parte do Estado, e que todos eles dependem de desenvolvimento legislativo e administrativo para garantir sua eficácia, o argumento de que direitos sociais não são fundamentais por serem custosos, enquanto os direitos de liberdade seriam gratuitos perde a sustentação<sup>366</sup>.

Conectar a fundamentalidade de um direito à gratuidade na sua garantia é conclusão que depende da premissa de que o Estado nada gasta para garanti-lo, o que por sua vez implica assumir que direitos fundamentais são aqueles que exclusivamente correspondem a deveres de abstenção.

Atacada essa premissa, como feito acima, a conclusão coerente seria a de que não existem direitos fundamentais, mas sim posições jurídicas fundamentais reconduzidas às mais diversas espécies de normas constitucionais.

---

<sup>366</sup> “Não é difícil perceber como este raciocínio é simplista, e não resiste a uma análise mais pormenorizada dos direitos de liberdade, principalmente diante de suas várias vertentes e dimensões; esquece-se dos deveres de proteção ínsitos e essenciais a estes.” (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 78).

Além de negar inequivocamente o texto constitucional e seu catálogo aberto de direitos fundamentais, uma tal situação inverteria a forma de construção e compreensão desses direitos. Sem critério fundado na Constituição, concluiria-se que fundamentais seriam apenas as posições jurídicas cuja instauração e exigibilidade não dependeriam de atuação e, conseqüentemente, de gasto por parte do Estado.

Sobressairia uma “pura” concepção do Estado e Constituição própria do já ultrapassado modelo liberal do Estado de Direito, em detrimento do texto constitucional positivado.

A diferença de custos pode ser quantitativa, ou seja, alguns direitos podem ser mais ou menos custosos a depender da quantidade de deveres positivos a ele atribuídos e o respectivo suporte financeiro, mas “não se traduz em uma diferença ontológica”<sup>367</sup> entre direitos.

Isso sem contar que mesmo essa seleção poderia ser contestada com base na noção de Holmes e Sunstein, segundo a qual a simples existência do aparato judicial e administrativo para identificar e fazer cessar a ação lesiva ao direito negativo implicaria custo<sup>368</sup>. Os autores afirmam que todos os direitos têm custos e não podem ser garantidos sem recursos públicos<sup>369</sup>. Esse elemento é incluído na própria definição de direito: a existência de um direito é reconhecida pelo sistema jurídico mediante o uso de recursos públicos para garanti-lo<sup>370</sup>.

No âmbito jurisprudencial o Supremo Tribunal Federal (STF) se debruçou sobre a questão dos custos dos direitos justamente em um direito tipicamente considerado como “liberal”, qual seja, o da integridade física.

Trata-se do direito à integridade física e moral dos presos, garantido no art. 5º, XLIX da Constituição, analisado pelo STF no RE 592.581/RS (Repercussão Geral)<sup>371</sup>. No julgamento, o STF evidenciou que a tutela desse direito dependeria da construção e manutenção de estabelecimentos prisionais que garantissem a integridade dos detentos, e obrigou o Estado a realizar a reforma no

---

<sup>367</sup> HIERRO, Liborio L. Los derechos económico-sociales y el principio de igualdad en la teoría de los derechos de Robert Alexy. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 193.

<sup>368</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 51.

<sup>369</sup> *Ibid.*, p. 15.

<sup>370</sup> *Ibid.*, p. 16.

<sup>371</sup> Supremo Tribunal Federal, Pleno, RE 592.581/RS, Relator Min. Ricardo Lewandowski, julgado em 13/08/2015, DJe-018 Divulgado em 29/01/2016, Publicado em 01/02/2016.

estabelecimento prisional, ainda que isso dependa da realização de despesas públicas. O direito tinha “custos”, o que não impediu que o Judiciário afirmasse a vinculação do Estado e, conseqüentemente, sua obrigação de tomar as medidas (custosas) necessárias à sua garantia.

No âmbito do direito à saúde, tipicamente um direito social, o Min. Celso de Mello, ao julgar prejudicada a ADPF nº 45, reconheceu que sua tutela é custosa, afirmando que os direitos sociais guardam um “inescapável vínculo financeiro subordinado às possibilidades orçamentárias do Estado”. Isso, contudo, não impediu que a decisão reconhecesse expressamente que o direito à saúde constituía uma “obrigação constitucional”, impregnada “de um sentido essencial de fundamentalidade”.

Para o presente ponto, o exposto basta para atingir o objetivo de afirmar que a fundamentalidade dos direitos não está vinculada ao fato de ser o direito “custoso” ou “gratuito”. Coisa distinta é analisar se o custo dos direitos deve ser considerado no raciocínio de construção dos direitos fundamentais. Tal questão se refere ao que se convencionou chamar de “reserva do possível”, cuja atuação assume ainda uma feição diversa diante do direito tributário, quando comparado com a dimensão estritamente prestacional dos direitos.

#### *2.6.6 A exigibilidade judicial dos direitos como característica de sua fundamentalidade*

A questão da exigibilidade afeta de forma semelhante os direitos fundamentais, independentemente de sua concepção histórica.

Em todos eles, sejam direitos de liberdade ou direitos sociais, a interposição legislativa é essencial para uma justiciabilidade plena. Como visto a título de exemplo, a tutela da propriedade certamente não teria a amplitude que tem hoje na ausência das diversas leis de direito material e processual destinadas ao seu desenvolvimento e garantia.

O Judiciário, diante de eventual ausência das normas infraconstitucionais sobre a tutela da propriedade, encontraria dificuldades em delimitar seu âmbito de proteção com base direta e exclusiva na Constituição, e certamente estaria vinculado a um conteúdo mínimo.

O mesmo ocorre no caso dos direitos sociais. Quanto mais desenvolvidos pelo legislador, maiores serão as alternativas abertas ao Judiciário, seguindo o raciocínio desenvolvido pela jurisprudência alemã de que, nesses casos, estaria o juiz a decidir sobre aquilo que o legislador já decidiu, e não buscando em indeterminadas disposições constitucionais o conteúdo do direito a ser por ele garantido.

A indisponibilidade dos direitos fundamentais por parte do legislador é uma característica comum a todos os direitos fundamentais, segundo a qual constitui um dever do legislador não “ignorar que, quando é chamado a desenvolver o conteúdo dos direitos, o é em caráter imperativo, para dar efetividade às normas jusfundamentais”<sup>372</sup>. O reflexo dessa assertiva na exigibilidade de todos os direitos fundamentais é que “a omissão ou desatenção desta intervenção obrigatória do legislador fará emergir a eficácia direta da norma jusfundamental, ainda que em seu conteúdo mínimo ou essencial”<sup>373</sup>.

Hierro critica a premissa de que “o juiz não requer a intervenção do legislador para proteger direitos individuais” e afirma:

É difícil, se não impossível, conceber como se poderia levar a cabo uma fácil e imediata proteção do direito de propriedade, do direito ao voto, do direito à vida, da liberdade de expressão ou do direito à honra sem a mediação da legislação civil, eleitoral, penal e processual.<sup>374</sup>

Na visão do autor, o fenômeno verificado é que a tradição jurídica existente no momento da expansão dos direitos fundamentais para abranger os direitos sociais, fez com que, por razões óbvias (não existiam direitos fundamentais

---

<sup>372</sup> Tradução livre de: “[...] ignorar que, cuando es llamado a desarrollar el contenido de los derechos, lo es con carácter imperativo, para dar efectividad a las normas iusfundamentales.” (BASTIDA, Francisco J. ¿Son los derechos sociales derechos fundamentales? Por una concepción normativa de la fundamentalidad de los derechos. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 143).

<sup>373</sup> Tradução livre de: “[...] la omisión o desatención de esta obligada intervención del legislador hará e-merger la eficacia directa de la norma iusfundamental, aunque sea en su contenido mínimo o esencial.” (Ibid., p. 116).

<sup>374</sup> Tradução livre de: “[...] el juez no ha requerido la intervención del legislador para proteger los derechos individuales” e “Es difícil, si no imposible, concebir cómo podría llevar-se a cabo una fácil e inmediata protección del derecho de propiedad, del derecho de sufragio, del derecho a la vida, de la libertad de expresión o del derecho al honor sin la mediación de la legislación civil, la legislación electoral, la legislación penal y la legislación procesal.” (HIERRO, Liborio L. Los derechos económico-sociales y el principio de igualdad en la teoría de los derechos de Robert Alexy. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 197).

sociais), se constatasse um maior desenvolvimento da legislação relativa aos direitos individuais de liberdade:

A principal diferença entre direitos individuais e sociais não se funda, para efeitos de justiciabilidade, em que os primeiros não requeiram a mediação do legislador e os segundos sim, mas sim em que a mediação legislativa para configurar direitos individuais já estava, em grande medida, satisfeita na tradição jurídica ocidental (vida, propriedade, liberdade, comércio, honra, etc.) e foi corrigida e completada - principalmente mediante sua generalização formal e sua sistematização - no período das revoluções burguesas, enquanto tal mediação legislativa para configurar os direitos sociais se inicia, básica e timidamente, no século XX e está todavia ainda sendo feita.<sup>375</sup>

A exigibilidade judicial de um direito fundamental com base direta na Constituição não depende, portanto, de sua qualificação como um direito de liberdade ou social. Depende sim da extensão e grau de detalhamento com os quais a Constituição o contempla: quanto maiores, maior será o campo de atuação judicial na sua garantia. Quanto mais genérica a previsão constitucional, maior a extensão do dever constitucional do legislador em desenvolver o direito, na mesma medida em que cresce sua discricionariedade de como desenvolvê-lo (indeterminação estrutural).

Nesse ponto, a Constituição consagra direitos sociais com regramento altamente pormenorizado, a exemplo do direito à saúde, à educação, à assistência e previdência social, aos quais a Constituição cuidou, inclusive, de reservar recursos públicos destinados especificamente ao seu financiamento.

A Constituição ainda assume que a ausência de norma infraconstitucional pode inviabilizar o exercício dos clássicos direitos de liberdade, ao estabelecer a garantia do mandado de injunção para “sempre que a falta de norma regulamentadora torne inviável o exercício dos direitos e liberdades constitucionais e

---

<sup>375</sup> Tradução livre de: “La principal diferencia entre los derechos individuales y los derechos sociales no estriba, a efectos de su justiciabilidad, en que los primeros no requieran la mediación del legislador y los segundos sí, sino en que la mediación legislativa para configurar los derechos individuales ya estaba, en gran medida, satisfecha en la tradición jurídica occidental (vida, propiedad, libertad de comercio, honor, etc.) y fue corregida y completada – principalmente mediante su generalización formal y su sistematización – en el período de las revoluciones burguesas mientras que tal mediación legislativa para configurar los derechos sociales se inicia, básica y tímidamente, en el siglo XX y está todavía haciéndose.” (HIERRO, Liborio L. Los derechos económico-sociales y el principio de igualdad en la teoría de los derechos de Robert Alexy. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 197-198).

das prerrogativas inerentes à nacionalidade, à soberania e à cidadania” (art. 5º, LXXI).

Reconhece-se, assim, que um direito de liberdade pode ter seu exercício e, conseqüentemente, sua exigibilidade, inviabilizados pela falta de norma infraconstitucional regulamentadora, sendo que a omissão legislativa deve ser suprida pelo Judiciário.

E, apesar de o dispositivo mencionar expressamente os “direitos de liberdade”, isso não foi empecilho para que o Supremo Tribunal Federal concedesse mandado de injunção para censurar a falta de regulamentação do direito à aposentadoria especial do servidor público previsto no art. 40, §4º da Constituição, ou seja, o direito social à previdência (art. 6º da Constituição)<sup>376</sup>. Logo, mesmo não sendo um direito de liberdade, o direito à previdência foi submetido ao mesmo regime de concreção judicial dos direitos por meio do mandado de injunção previsto no art. 5º, LXXI.

## 2.7 Direito tributário e direitos sociais

O que foi exposto até o momento permite fazer a interação entre o direito tributário e os direitos sociais de forma mais precisa.

O alargamento do âmbito dos direitos fundamentais para incluir em seu catálogo os direitos sociais, ao lado dos clássicos direitos de liberdade, causa impactos no direito tributário.

Como relata Antonini, na medida em que as distinções entre direitos de liberdade e direitos sociais são abaladas, a tributação não pode ser concebida apenas como uma interferência estatal contra os “direitos de defesa”. Isso pode ocorrer, também, contra os “direitos sociais”, quando o tributo incide sobre fatos que representam o seu exercício, a exemplo do acesso aos meios materiais para a existência do indivíduo<sup>377</sup>. O autor termina sua obra afirmando a existência de um “Direito Tributário Social” adequado ao movimento de reforma do Estado Social:

Em outras palavras, a garantia constitucional concretizaria uma forma de Welfare fiscal idônea a proteger de modo efetivo as faixas

---

<sup>376</sup> Supremo Tribunal Federal, Pleno, MI 721/DF, Relator Ministro Marco Aurélio, julgamento em: 30/08/2007, publicação no DJe-152 divulgado em 29/11/2007 e publicado em 30/11/2007, p. 29.

<sup>377</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 398.

populacionais com menos recursos contra a redução das proteções resultantes do processo, já em curso, de redimensionamento das formas mais tradicionais do Estado Social.<sup>378</sup>

Sua visão é de que a Constituição valoriza a aquisição autônoma<sup>379</sup> dos meios materiais para desenvolvimento da personalidade e da família, havendo uma prioridade constitucional na proteção do indivíduo a esse respeito, coincidindo com a linha do princípio dworkiniano da responsabilidade individual.

Ao mesmo tempo, as necessidades que não possam ser autonomamente satisfeitas devem ser financiadas pela tributação sob a tutela do princípio da capacidade econômica como especificação do dever de solidariedade entre os membros de uma comunidade, a impedir que os custos da solidariedade recaiam sobre os seus próprios beneficiários<sup>380</sup>.

Em síntese, a tributação deve priorizar o acesso aos bens sociais adquiridos autonomamente (dever de realizar, especificado no dever de facilitação), bem como servir de suporte financeiro para que o Estado possa fornecer os bens àqueles que não os alcançam autonomamente (dever de realizar, especificado no dever de prestar)<sup>381</sup>. Assim “os tributos deixam de ser encarados como ameaças aos direitos fundamentais”, passando a “servir e atuar como aliados dos mesmos, contribuindo para sua maior eficácia e concreção”<sup>382</sup>

Aproveitando as lições de Antonini, pode-se avançar para afirmar que as normas tributárias destinadas a garantir o acesso aos bens sociais podem ser qualificadas como normas de direitos sociais, dotadas do caráter de

---

<sup>378</sup> Tradução livre de: “In altre parole, attuando la garanzia costituzionale si realizzerebbe una forma di *Welfare* fiscale idonea a garantire in modo effettivo le fasce meno abbienti della popolazione, ormai in atto, di redimensionamento delle forme più tradizionali dello Stato Sociale.” (ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 418-419).

<sup>379</sup> *Ibid.*, p. 372.

<sup>380</sup> *Ibid.*, p. 348.

<sup>381</sup> É salutar contextualizar tais decorrências da obra de Antonini. O autor claramente se refere a esses mecanismos tributários como forma de proteger os indivíduos do “redimensionamento” do Estado Social. Isso significa que eles serão idôneos enquanto condizentes com a realização dos princípios do Estado Social, não apenas dos direitos sociais, mas também daqueles que envolvem a solidariedade e o estabelecimento de vínculos sociais, comunitários e democráticos. Isso não permite, portanto, uma leitura indiscriminada no sentido de que seria viável a desoneração completa do Estado na condução desses processos, que se limitaria a conceder exonerações sobre a atividade privada relacionada a direitos sociais. Exemplo de mecanismos de privatização e liberalização seria aquele consistente nos *vouchers* da educação, ou no financiamento de instituições privadas de educação por meio de exonerações tributárias, ambos sem regulamentação do conteúdo a ser ministrado (o que de resto seria incompatível com o art. 208, III e V e com o art. 209 da Constituição Brasileira).

<sup>382</sup> SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A utilização do tributo como instrumento de políticas públicas. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 729.



fundamentalidade. Geralmente trata-se de normas tributárias exonerativas, ou seja, que eliminam o dever tributário, ou reduzem sua expressão quantitativa, sobre situações que representam o acesso dos cidadãos aos bens sociais, ou seja, uma exoneração que facilita o acesso.

A dogmática dos direitos fundamentais acima exposta corrobora e reforça essa afirmativa.

O conceito de direito social implica o dever do Estado de garantir o acesso aos referidos bens, dever este que pode ser decomposto em várias posições jurídicas, dentre elas os deveres de respeitar e facilitar o acesso autônomo aos bens sociais pelos indivíduos a partir do contexto jurídico e econômico existente.

As normas atribuídas pelo Poder Legislativo às normas de direito fundamental estatuídas na Constituição são normas de direito fundamental, constituindo também sua fonte e forma de desenvolvimento. Nesse sentido, se uma lei tributária pode ser atribuída à cláusula de “garantia de acesso a bens sociais”, ela se configura como uma norma atribuída ao direito social.

Essa tarefa legislativa não é desqualificadora da natureza jusfundamental dos direitos sociais, pois, como visto, é inerente a todos os direitos fundamentais, sendo que o grau e intensidade da atividade legislativa necessária ao desenvolvimento do direito fundamental não repousa em nenhum critério prévio à Constituição.

Importante desde já abordar um possível questionamento. Então as isenções e outros benefícios fiscais que versem sobre situações de acesso a esses bens são direito fundamental? Reduzindo ainda mais o questionamento: há um direito fundamental a essas exonerações?

A pergunta apresenta problemas em seus pressupostos, que já foram acima analisados. Ao indagar se há direito fundamental a essas isenções, a pergunta ignora três pontos já abordados: a inexistência de correspondência necessária entre direito fundamental e direito subjetivo no plano constitucional, o dever do legislador de desenvolver os direitos fundamentais e subjetivá-los e a discricionariedade decorrente da indeterminação estrutural.

Logo, inexistente um direito fundamental à exoneração tributária, mas sim, um dever do legislador, decorrente da consagração dos direitos fundamentais, no caso, sociais, de que ele os desenvolva pelos meios que entender adequados.

Uma vez que o legislador (ou o próprio constituinte derivado) opta por introduzir uma norma por meio da legislação tributária, que possa ser reconduzida aos deveres decorrentes dos direitos fundamentais (respeitar, proteger e promover), está cumprindo seu dever e a concretizar o direito fundamental pelo meio por ele escolhido. Tais normas, integrantes do direito fundamental, passam a sofrer a incidência do respectivo regime jurídico. Retomando as palavras de Antonini, são garantias de direitos sociais, pois realizadas em “forma de *welfare* fiscal”<sup>383</sup>.

Por isso essas normas ganham a força de resistência próprias dos direitos sociais contra revogações e restrições, o que significa que medidas dessa espécie devem ser justificadas em normas constitucionais por meio de uma argumentação vinculada a direitos fundamentais. Como se verá oportunamente, tais justificativas somente ficam disponíveis ao Estado por meio da demonstração de ter tomado todas as medidas para mobilizar o máximo de recursos disponíveis, cláusula inscrita no PIDESC. E essa justificativa, por sua vez, exige que o Estado tome medidas para distribuir a carga tributária e se financiar a partir das diversas bases tributárias disponíveis (que no Brasil estão em sua maioria previstas diretamente na Constituição). Entram em cena, portanto, os princípios da igualdade e da capacidade econômica, associados ainda com os princípios de igualdade, solidariedade e progressividade, pois a mobilização do máximo de recursos disponíveis demanda que as diversas manifestações de riqueza participem equitativamente da tributação. Portanto, é possível uma situação em que a própria restrição das exonerações tributárias torne o sistema tributário mais orientado àqueles princípios, bem como outras situações em que o Estado adota outras medidas para compensar a restrição que, por si só, não oriente a tributação àqueles princípios, de forma a justificá-las.

Um outro possível questionamento pode derivar da chamada “dimensão principal” dos direitos sociais, que corresponde a deveres prestacionais por parte do Estado e exigem o respectivo suporte financeiro. Para essa visão, o direito tributário deveria ser o instrumento de obtenção desses recursos, restando pouco espaço para que medidas de exoneração pudessem desempenhar um papel na realização de direitos sociais.

---

<sup>383</sup> A ideia de realização de direitos sociais pode ser encontrada também em outras manifestações doutrinárias será analisada no estudo da identificação das normas tributárias vinculadas a direitos sociais. Elas servem de reforço ao que aqui foi exposto, e a opção de embasamento na obra de Antonini nesse momento se dá porque ela representa de forma mais direta uma vinculação de normas tributárias com o caráter fundamental dos direitos sociais.

A visão de que os direitos sociais correspondem prioritariamente a gastos por parte do Estado pode, pelo contrário, conectar ainda mais as exonerações tributárias aos direitos sociais. A conexão é feita pela análise dos chamados “gastos tributários” (*tax expenditures*), que estabelece um importante vínculo entre tributação e direitos sociais, ainda que estes sejam compreendidos (equivocadamente) como correspondentes a deveres que necessariamente implicam custos.

Não basta, porém, afirmar que as exonerações tributárias podem constituir normas atribuídas a direitos fundamentais sociais, cujo vínculo é reforçado pela análise das *tax expenditures*. É necessário ainda estabelecer critérios que permitam identificar essas normas tributárias dentro das funções do direito tributário. Esses dois temas são objeto de estudo em capítulos posteriores.

### 3 A PROPORCIONALIDADE COMO METODOLOGIA ADOTADA

#### 3.1 A teoria adotada para a abordagem do problema

A tese se propõe a analisar o direito tributário sob o prisma da dogmática dos direitos fundamentais, especialmente os direitos sociais. A tese aqui defendida é que os direitos sociais são fundamentais e, portanto, vinculantes, e que as normas tributárias podem assumir a função de garantia desses direitos e submeter-se ao regime jusfundamental.

O objetivo é a construção de parâmetros para que o legislador seja vinculado e comprometido com os direitos sociais por ele concretizados por meio de normas tributárias.

Nesse âmbito de estudo, é importante ressaltar que normas tributárias, ainda que vinculadas à realização de direitos sociais, podem conflitar com outros princípios tributários, em especial a igualdade e a capacidade econômica.

Por isso, é necessário eleger uma teoria que possibilite: a utilização da linguagem da dogmática dos direitos fundamentais e dos deveres a eles atribuídos no âmbito tributário; lidar com a atividade legislativa de introduzir normas tributárias que podem ser atribuídas ao dever de realizar os direitos fundamentais e ainda avaliar os impactos dessas normas junto aos demais princípios tributários, principalmente os da igualdade e da capacidade econômica.

Em matéria de direitos fundamentais existem inúmeras teorias que propõem critérios adequados para sua abordagem e tratamento. Mas duas delas sempre se apresentam como candidatas imediatas a serem consideradas: as teorias de Ronald Dworkin e Robert Alexy acerca da distinção entre regras e princípios. E dada a impossibilidade de abordar todas as possíveis teorias e avaliar seus méritos e potencialidades para a análise aqui pretendida, cabe apenas justificar brevemente a teoria aqui adotada, qual seja, a de Alexy<sup>384</sup>.

Na medida em que o trabalho não tem por objeto a exposição e discussão das teorias em si, elas não serão aqui plenamente analisadas, mas sim, expostas nos pontos essenciais e necessários ao desenvolvimento da tese.

---

<sup>384</sup> O que não significa aderir integralmente a todas as afirmativas do autor, principalmente em razão do desenvolvimento de sua teoria por outros autores no sentido de aperfeiçoá-la, a exemplo de Ávila, Bustamante, Clérico, Klatt e Meisner, cujas referências bibliográficas são indicadas nas passagens seguintes.

No que toca à motivação da escolha, a conclusão é de que o modelo de Dworkin<sup>385</sup> não fornece instrumentos suficientes para a análise proposta.

As diferenciações entre regras e princípios e entre direitos e políticas parecem mais voltadas a embasar aquilo que ele próprio chamou de “ataque geral ao positivismo”, ataque este destinado a golpear a discricionariedade judicial afirmada pelo positivismo em caso de ausência de solução direta do caso concreto em análise no ordenamento jurídico. Nessa situação, o juiz criaria direito novo retroativamente aplicado.

Diante dessa situação, é negada a possibilidade de que o juiz crie a norma para o caso de forma discricionária, dada sua vinculação aos princípios jurídicos que informam o ordenamento e assumem uma dimensão de peso a ser considerada na formulação da resposta correta para a solução do caso.

Não é sua preocupação direta a vinculação do legislador a enunciados constitucionais que determinam a imposição de condutas para que sejam satisfeitos direitos fundamentais, em especial os direitos sociais. Pelo contrário, a aplicação da teoria de Dworkin poderia levar à qualificação de tais determinações como metas políticas, que em sua teoria assumem um papel muito pouco relevante na vinculação dos poderes constituídos, ao contrário dos direitos de liberdade e seu qualificativo de trunfos contra a maioria e contra os poderes estatais.

Apesar de desenvolver uma teoria da justiça que pressupõe o dever de garantir condições de bem-estar social como fundamento de uma sociedade justa, no plano jurídico não se verifica uma construção apta a estabelecer critérios para avaliar a conduta do legislador diante das diversas possibilidades de realização dos direitos fundamentais sociais.

Nesse ponto, a teoria de Alexy parece mais adequada, pois trabalha a realização de direitos fundamentais levando em consideração a diversidade de meios disponíveis para a realização do direito, construindo critérios para avaliar se o legislador agiu em respeito às normas constitucionais que vinculam sua atuação. Por meio dela, é possível visualizar a atuação do legislador e do juiz frente aos direitos fundamentais, bem como os critérios para identificar os limites dessa atuação e seu controle. A preocupação, portanto, não é unicamente com a limitação da possibilidade de o juiz criar direito novo retroativamente, sendo também uma teoria

---

<sup>385</sup> As afirmações aqui realizadas se baseiam na leitura de: DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

para o legislador, e não apenas para a revisão judicial<sup>386</sup>. Considerando que o legislador, ao estabelecer as normas, realiza ponderações entre direitos fundamentais, a metodologia da proporcionalidade permite a análise dessa ponderação e os critérios para seu controle. Partindo disso, o método da ponderação pode ser utilizado como ferramenta interpretativa para reconstruir a ponderação realizada pelo legislador e auxiliar na atribuição de sentido ao texto normativo<sup>387</sup>.

Além disso, principalmente em Constituições pluralistas e compromissórias como a brasileira, dois ou mais princípios, ou duas ou mais compreensões de um mesmo princípio, podem se candidatar a solucionar o caso, refletindo as diferentes forças e correntes que acordaram em submeter-se a uma mesma Constituição<sup>388</sup>.

Daí a utilidade de uma teoria que forneça critérios para identificar se existem normas concorrentes para solucionar o caso, se existem razões para compreender que uma norma concorra para a solução do caso e, existindo tal competição, um critério que permita sua solução.

### 3.2 Normas, metanormas e a metodologia da aplicação

A distinção entre regras e princípios, na teoria de Alexy, não tem por objetivo apenas identificar suas diferenças estruturais, embora este aspecto seja de grande importância. Trata-se verdadeiramente de uma condição de possibilidade de posituação dos direitos fundamentais. Como afirma Novais, em um Estado Democrático de Direito, em que a Constituição busca compor padrões de vida em sociedade e confia ao legislador a tarefa de regular a vida social em observância a seus comandos, é inevitável que direitos fundamentais previstos na Constituição sejam restringidos e desenvolvidos pelos poderes constituídos, não apenas pela interação com outros direitos fundamentais, mas também pelo prestígio outorgado a outras finalidades indicadas inequivocamente pela Constituição.

---

<sup>386</sup> KLATT, Matthias; MEISTER, Moritz. *The constitutional structure of proportionality*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 148.

<sup>387</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 94-95.

<sup>388</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011.

Os direitos fundamentais, portanto, são positivados já sobre esse inevitável pressuposto<sup>389</sup>, exceto nos raros casos em que a Constituição lhes atribua uma feição absoluta (uma regra decorrente de um sopesamento já realizado e positivado pelo Constituinte)<sup>390</sup> ou condicione materialmente os termos em que a restrição ou desenvolvimento devam ocorrer<sup>391</sup>.

Esse o ambiente em que Alexy afirma sua teoria dos direitos fundamentais enquanto normas<sup>392</sup>, que assumem a feição de regras e princípios, o que possibilita fornecer respostas mais adequadas a temas relevantes como a distribuição de competências entre o Poder Judiciário e o legislador e a racionalidade nas decisões de ambos acerca dos direitos fundamentais<sup>393</sup>.

Primeiramente, os princípios foram definidos como “mandamentos de otimização”, por admitirem satisfação em graus variados. Já as regras não comportam satisfação em várias medidas, mas prescrevem definitivamente comportamentos dentro de um âmbito fático e jurídico por ela mesma delimitado<sup>394</sup>.

Posteriormente, reconheceu-se que o mandamento de otimização era fator externo ao princípio, e sem alteração de terminologia Alexy afirmou que os princípios constituem mandamentos a serem otimizados. Com isso ficou “exata” a distinção entre o objeto de aplicação, a norma-princípio, e a metanorma sobre sua aplicação, o mandamento de otimização<sup>395</sup>.

Os princípios embasam a determinação de que sejam adotadas determinadas condutas com base em argumentos de finalidade, que Ávila especifica como um estado ideal de coisas cujo alcance é prescrito pela norma de caráter

---

<sup>389</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 569.

<sup>390</sup> Caso em que o Poder Judiciário terá um controle quase pleno sobre a atividade do legislador.

<sup>391</sup> Caso em que o Poder Judiciário fica dispensado de avaliar se o legislador estaria ou não autorizado a agir, e caso acionado passa diretamente ao controle da atividade da lei para verificar sua compatibilidade com os critérios estabelecidos na norma constitucional e o respeito aos chamados “limites dos limites”.

<sup>392</sup> Ressaltando o caráter prescritivo e obrigatório de ambas as espécies de normas, regras e princípios, como expressamente afirmado por Alexy, com variações nas características do mandamento (*prima facie* ou definitivo).

<sup>393</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 86.

<sup>394</sup> *Ibid.*, p. 90-91.

<sup>395</sup> ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris*, v. 13, n. 3, p. 294-304, Sept. 2000, p. 297.

principiológico, sendo que todos os comportamentos necessários para atingir essa finalidade são devidos<sup>396</sup>.

Daí a noção de satisfação gradual dos princípios: na medida em que prescrevem todas as condutas para que se alcance sua satisfação otimizada, muitas delas podem enfrentar limites advindos das possibilidades fáticas e jurídicas de satisfação. A não adoção dessas condutas (quer por uma permissão de não realização ou por uma proibição de realização) em virtude dessas possibilidades não significa que o princípio foi violado, mas sim, que foi encontrado, na situação, o grau máximo de sua satisfação. Em suma, princípios veiculam mandamentos *prima facie*, que podem ceder diante das possibilidades fáticas e jurídicas.

Sintetizando esses dois elementos, Bustamante afirma que “é justamente essa ligação direta com fins e a sua possibilidade de realização gradual que fazem com que os princípios possam ser qualificados como definidores de um ‘dever ser ideal’”<sup>397</sup>.

Já as regras são concebidas como normas que impõem um comportamento quando realizada sua hipótese de incidência. Diante dessa realização, é exigido exatamente o comportamento nela previsto, “nem mais nem menos”, contendo “determinações no âmbito daquilo que é fática e juridicamente possível”<sup>398</sup>. As regras têm acentuado caráter descritivo, tanto do fato que gera o dever de se adotar determinado comportamento quanto do próprio comportamento a ser adotado. Por isso podem ser concebidas como “normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta”<sup>399</sup>.

Essa diferença estrutural entre as normas implica diferentes métodos de aplicação, o que por sua vez demanda diferentes métodos de justificação das decisões baseadas em uma ou outra categoria de normas.

---

<sup>396</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 104.

<sup>397</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 190.

<sup>398</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 91.

<sup>399</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 95.



A diferença estrutural de regras e princípios não nos dá nenhuma vantagem na compreensão e prática do direito quando desconectadas da argumentação jurídica necessária a justificar sua distinta aplicação.

Por isso é necessária uma breve abordagem da teoria da argumentação jurídica elaborada por Alexy, escolhida pelo fato de sua maior compatibilidade com a distinção entre regras e princípios aqui utilizadas, seguida da análise da aplicação de regras e princípios e suas justificativas próprias.

### 3.3 Argumentação jurídica e justificação das decisões jurídicas

A teoria dos direitos fundamentais de Alexy, que engloba a caracterização de normas em regras e princípios e as diferenças na aplicação de cada uma delas somente pode ser bem compreendida em conjunto com sua teoria da argumentação jurídica.

Alexy formula sua teoria sobre as bases da razão prática, que demonstra a possibilidade de se chegar a decisões racionais sobre questões do “agir”, racionalidade esta que depende de que sejam seguidas as regras do discurso racional prático<sup>400</sup>. A teoria do discurso prático “busca fundamentar racionalmente proposições normativas que orientam a ação humana em geral”<sup>401</sup>. Suas regras não buscam alcançar um acordo sobre todas as questões práticas e do conhecimento e nem mesmo uma racionalidade absoluta<sup>402</sup>.

A necessidade de justificação de normas sobre o agir humano é infinita. Sempre que determinada afirmação normativa for questionada, será necessária uma nova norma para dar suporte à norma questionada, e assim até o infinito<sup>403</sup>. A cadeia de proposições normativas pode ser interrompida e tornar viável a fundamentação de normas se forem substituídas por regras que conduzem a

---

<sup>400</sup> ALEXY, Robert. A discourse theoretical conception of practical reason. *Ratio Juris*, Oxford, v. 5, n. 3, p. 231-251, Dec. 1992, p. 235.

<sup>401</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 76.

<sup>402</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007, p. 162. Há ainda limitações da ordem do possível para se alcançar uma racionalidade absoluta, pois não há garantia de cumprimento integral das regras do discurso, que também depende de condicionamentos históricos e convicções normativas, ao qual podemos adicionar que uma conclusão racionalmente fundada pode ser conhecida pelos participantes, mas não os constringe necessariamente a agir nesse sentido (Ibid., p. 163).

<sup>403</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 176.

argumentação para a racionalidade. Por trabalhar sobre a estrutura dos argumentos admitidos e de critérios para avaliar sua aceitabilidade (racionalidade), as regras que compõem o “código da razão prática” são dadas por uma teoria do discurso de caráter analítico e predominantemente normativo.

Essas regras incidem em dois âmbitos: o da estrutura dos argumentos e o do procedimento discursivo.

No primeiro, temos as regras fundamentais da razão prática, que regulam a estruturação dos argumentos para tornar possível a comunicação, determinando a presença das características da clareza, coerência, unidade conceitual e sinceridade. Podem ser resumidas nos seguintes enunciados, cuja numeração é dada por Alexy<sup>404</sup>:

- 1.1. nenhum participante do discurso pode se contradizer;
- 1.2. todo participante só pode afirmar aquilo em que acredita;
- 1.3. todo participante que aplique um predicado a um objeto deve estar disposto a aplicar o mesmo predicado a outro objeto que apresente as mesmas características relevantes de B;
- 1.4. expressões idênticas devem ser utilizadas pelos participantes com o mesmo significado.

As regras pertinentes ao discurso de forma específica regulam a posição e o acesso dos participantes do discurso, garantindo a igualdade e a liberdade no engajamento discursivo para que este possa ser compreendido como imparcial e para que as pretensões de validade nele levantadas sejam fundamentadas<sup>405</sup>. Eis as regras, tal como enumeradas por Alexy<sup>406</sup>:

- 2.1. todo aquele que pode falar pode participar do discurso;
- 2.2.a. qualquer participante pode problematizar qualquer afirmação;
- 2.2.b. qualquer participante pode introduzir qualquer afirmação no discurso;
- 2.2.c. qualquer participante pode expressar suas opiniões, desejos e necessidades;

---

<sup>404</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 183 et seq.

<sup>405</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007, p. 154-156.

<sup>406</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la Argumentación Jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 187 et seq.

2.3. nenhum participante pode sofrer impedimento no exercício dos direitos anteriores por meio de coação interna ou externa ao discurso.

A aplicação irrestrita dessas regras poderia inviabilizar o alcance de uma conclusão, entrando em cena a possibilidade de limitação da liberdade, desde que ocorra de forma não excludente, não arbitrária e devidamente justificada.

Um primeiro estágio de limitação dessas regras com o objetivo de viabilizar uma decisão racional passa pela adoção de regras sobre a carga da argumentação, que impedem o questionamento de uma afirmativa antes introduzida ou que um participante seja tratado de forma diferente sem o oferecimento de razões para tanto, afastando assim o capricho e o arbítrio. Eis as regras, na enumeração de Alexy:

- 3.1. aquele que pretende tratar uma pessoa A de modo distinto de uma pessoa B está obrigado a apresentar fundamentação;
- 3.2. quem questiona uma proposição que não é objeto da discussão tem que dar uma razão para o ataque;
- 3.3. aquele que aduz um argumento só está obrigado a dar outros argumentos em caso de contra argumentos;
- 3.4. aquele que introduz uma afirmação ou manifestação sobre suas opiniões, desejos, ou necessidades, que não se refira a um argumento anteriormente manifestado no discurso, deverá fundamentar o motivo da introdução da afirmativa.

Um outro conjunto de regras limitadoras se refere aos argumentos que podem ser objeto do discurso prático, e é regido pela universalidade, pois impõe a aceitação de todos à solução alcançada por todos, caso se encontrem em situação idêntica. São as regras da fundamentação, assim enumeradas por Alexy<sup>407</sup>:

- 5.1.1. aquele que afirma uma regra para satisfazer interesses de outras pessoas deve poder aceitar essa mesma regra, caso se encontre na mesma situação;
- 5.1.2. as consequências de cada uma das regras para a satisfação dos interesses de cada um, devem ser aceitas por todos;
- 5.1.3. toda regra deve poder ser elaborada de forma aberta e geral;

---

<sup>407</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 197 et seq.

5.2.1.as regras que embasam as concepções morais do orador devem ser passíveis de prova de sua gênese histórica, exceto se sua justificação racional se perdeu, ainda que originalmente possível, ou se não for possível a justificação racional na sua origem.

Em resumo, pode-se dizer que o código da razão prática é constituído de regras<sup>408</sup> que regulam o procedimento discursivo no que toca à introdução, refutação e aceitação de argumentos e participantes, atribuindo razões aceitáveis para justificar julgamentos sobre questões práticas. A obediência a essas regras viabiliza coerência, clareza, imparcialidade, liberdade e igualdade de participação no discurso<sup>409</sup>. Todas as limitações impostas pelas regras permitem que o procedimento discursivo chegue a um fim, mas mantendo aquelas qualidades.

O discurso jurídico é compreendido como um “caso especial”<sup>410</sup> do discurso prático geral, pois também se refere a questões práticas, e a demanda de que as soluções sejam fundamentadas e motivadas trazem consigo a pretensão de correção desse discurso, que se traduz na necessidade de que as decisões sejam racionalmente fundamentadas no direito em vigor, que deve ser corretamente colocado em funcionamento na solução de questões jurídicas.

Além das limitações do discurso prático geral, o discurso jurídico sofre limitações que o tornam especial. A limitação toca às razões e procedimentos que podem ser utilizados para fundamentar decisões, pois a argumentação jurídica deve, necessariamente, se vincular à lei, à dogmática e aos precedentes<sup>411</sup>.

---

<sup>408</sup> Alexy se refere também a formas de argumentos, que não serão aqui analisadas em detalhes em razão do escopo do trabalho. Contudo, Atienza afirma, com base no próprio Alexy, que tais formas podem ser expressadas em forma de novas regras (ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007, p. 155).

<sup>409</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 189 et seq.

<sup>410</sup> ALEXY, Robert. La tesis del caso especial. *Isegoría Revista de Filosofía Moral e Política*, Madrid, n. 21, p. 23-35, nov. 1999, p. 25.

<sup>411</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 210. Em interessante análise dessa limitação Saavedra afirma que a teoria dos direitos fundamentais de Alexy, ao se conectar com sua teoria da argumentação jurídica por meio da tese do caso especial, não apresenta uma abertura capaz de romper os limites da identificação do direito como um sistema que guarda sua autonomia. Na conclusão do autor: “Alexy, com sua tese do caso especial, explicita um outro aspecto característico de uma sociedade em que o sistema jurídico se diferenciou na forma de um sistema autopoietico. Também aqui a moral e a razão prática são absorvidas pelo âmbito formalmente organizado do direito. Alexy sustenta que a decisão sobre quais são os aspectos relevantes da moral que devem integrar as dimensões do justo é dada por um procedimento argumentativo que é realizado internamente pelo sistema jurídico.” (SAAVEDRA, Giovani Agostini. *Jurisdição e democracia: uma análise a partir das teorias de Jürgen Habermas, Robert Alexy,*

A característica de especialidade do discurso jurídico apresenta uma importante consequência: a racionalidade das decisões jurídicas clama pela obediência não apenas das regras e formas próprias da teoria da argumentação jurídica<sup>412</sup>, mas também das regras e formas do discurso prático geral<sup>413</sup>. Nesse contexto, é relevante ao objeto do presente trabalho o exemplo dado por Bustamante acerca da importância das regras sobre as cargas de argumentação no discurso jurídico pertinente aos direitos fundamentais:

As regras que estabelecem cargas de argumentação desempenham uma tarefa especial também no que concerne à *argumentação jusfundamental*, que possui a peculiaridade da menor vinculação à lei ordinária, uma vez que as normas sobre direitos fundamentais, além de possuírem *status* constitucional, são em geral muito abstratas, abertas e ideologizadas [Alexy, 1997-b: 532]. Neste domínio – onde se põe a necessidade de se estabelecer um sistema de prioridades *prima facie* entre direitos fundamentais, a fim de resolver as chamadas “colisões de direitos fundamentais” -, as regras sobre as cargas da argumentação criam uma “certa ordem no campo dos princípios” [Alexy, 1993-c: 19].<sup>414</sup>

A partir das regras do discurso racional prático, o discurso jurídico fundamentará decisões tomadas nos limites da ordem jurídica vigente, apresentando a justificativa do caso jurídico.

Se as regras do discurso racional estabelecem aquilo que é discursivamente possível, sem garantir a racionalidade absoluta, o direito encontra sua justificativa enquanto redutor da complexidade advinda desse possível déficit de racionalidade. Conforme Atienza:

O direito resulta, assim, justificado discursivamente tanto em sua dimensão propriamente normativa, isto é, enquanto conjunto de

Ronald Dworkin e Niklas Luhmann. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 117). A leitura de Luhmann e Alexy apresentada por Saavedra guarda particularidades que não podem ser aqui discutidas dado o escopo deste trabalho, ficando apenas registrada como uma possível relação entre as teorias.

<sup>412</sup> Cujas regras podem “aumentar as chances de um acordo racional sobre questões práticas no marco do ordenamento jurídico” (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 125).

<sup>413</sup> A partir do reconhecimento de que a teoria da argumentação jurídica é adequada a um Estado Democrático de Direito por Alexy, Bustamante demonstra que as regras do código da razão prática são compatíveis e podem ser reconduzidas à Constituição Brasileira que prevê a justiça como objetivo da República, a demandar uma pretensão de correção a ser considerada em todos os atos estatais, a adequação das “regras da razão” à igualdade, devido processo legal e inafastabilidade de jurisdição (acesso ao discurso e igualdade de participação), bem como a compatibilidade das “regras de fundamentação” com a exigência constitucional de fundamentação das decisões (Ibid., p. 130-131).

<sup>414</sup> Ibid., p. 81-82.

normas (logo veremos, regras e princípios) que, movendo-se dentro do campo do discursivamente possível, faz com que se aumente a possibilidade de resolução de questões práticas, como em sua dimensão coativa, isto é, enquanto suas normas possam se impor também a quem não está disposto a segui-las voluntariamente.<sup>415</sup>

Dentro daquilo que é discursivamente possível, o direito seleciona algumas normas por meio da criação de normas jurídicas. Essa seleção, contudo, dada a vagueza da linguagem, a imprecisão do método e a impossibilidade de se prever uma solução jurídica para todos os casos (todas as questões práticas que se reportem ao direito), também não garante uma racionalidade absoluta<sup>416</sup>, embora adicione a possibilidade de solução racional em comparação às regras do discurso prático consideradas sem a adição das normas jurídicas. Com isso se justifica, ao lado das normas (lado passivo do sistema jurídico), um nível de procedimento que consiste na argumentação jurídica ou discurso jurídico (lado ativo do sistema jurídico)<sup>417</sup>, que adiciona racionalidade às decisões.

Como um caso especial do discurso racional prático, o discurso jurídico fundamentará decisões tomadas nos limites da ordem jurídica vigente, apresentando a justificativa do caso jurídico.

A teoria da argumentação jurídica tem por objeto os argumentos empregados para que se chegue a uma decisão correta, ou seja, racionalmente fundamentada<sup>418</sup>. Não se trata apenas de uma descrição, pois a preocupação com a racionalidade demanda que sejam determinadas as relações entre as valorações necessárias à aplicação de normas jurídicas e os métodos de interpretação, conceitos dogmáticos e o desenvolvimento judicial do direito, para que se possa aceitar uma decisão como justificada racionalmente<sup>419</sup>.

---

<sup>415</sup> Tradução livre de: "El derecho resulta, pues, justificado discursivamente tanto en su dimensión propiamente normativa, esto es, em cuanto conjunto de normas (como luego veremos, de reglas y principios) que, moviendo-se dentro del campo de lo discursivamente posible, hacen que aumente la posibilidad de resolución de cuestiones prácticas, como en su dimensión coactiva, esto es, encuancto que sus normas puedan imponerse también a quienes no están dispuestos a seguirlas de buen grado." (ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007, p. 163).

<sup>416</sup> Ibid., p. 163.

<sup>417</sup> Ibid., p. 164.

<sup>418</sup> Dada essa limitação, o discurso jurídico apresenta limitações não apenas no uso de argumentos, mas também por meio de elementos de decisão, consistentes nas regras do procedimento judicial, que se destina à adoção de uma das respostas juridicamente possíveis e justificáveis em caráter institucionalizado (Ibid., p. 164).

<sup>419</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 46.

A compreensão do direito apenas no nível das regras e princípios é incompleta e não permite a racionalidade desejada em um Estado Democrático de Direito. Na medida em que regras e princípios são objetos de aplicação para que se chegue à decisão (lado passivo do sistema jurídico), é necessário um regramento do seu modo de aplicação, que não é ditado pelas normas aplicadas, mas sim, pela teoria da argumentação jurídica (lado ativo do sistema jurídico). Nas palavras de Alexy:

Os princípios, como as regras, não regulam por si mesmos sua aplicação. Se se quer alcançar um modelo adequado de sistema jurídico, então se deve acrescentar a estes dois níveis que expressam, em relação com a questão da correção da decisão, o lado passivo do sistema jurídico, outro lado ativo referente a esta questão. Aos níveis das regras e dos princípios, devem certamente complementar-se com um terceiro, a saber, com uma teoria da argumentação jurídica, que diz como, sobre a base de ambos os níveis, é possível uma decisão racionalmente fundamentada.<sup>420</sup>

Essa justificativa de decisões jurídicas se desdobra em dois tipos: a justificativa interna e a justificativa externa, ambas necessárias à compreensão global da argumentação jurídica utilizada para atribuições de razões justificadoras.

A visão conjunta do lado ativo do sistema jurídico é essencial à sua racionalidade, pois nenhum dos dois tipos de justificativa, isoladamente, será capaz de alcançá-la. Enquanto a justificativa interna expõe a face lógico-formal do discurso jurídico, evidenciando as premissas utilizadas para embasar a conclusão, a justificativa externa ocupa-se do embasamento argumentativo para sustentar a aceitabilidade das premissas utilizadas<sup>421</sup>.

A justificação interna é intrinsecamente vinculada às duas categorias de normas: regras e princípios. Ao dividir as normas em razão de sua estrutura, a diferença recai sobre o modo de sua aplicação. Se a teoria da argumentação jurídica busca regradar a aplicação das normas jurídicas por meio de regras do discurso jurídico, a forma de evidenciar as premissas utilizadas também se altera em função da categoria de normas.

---

<sup>420</sup> Tradução livre de: "Los principios, como las reglas, no regulan por si mismos su aplicación. Si se quiere lograr un modelo adecuado del sistema jurídico, entonces se debe añadir a estos dos niveles que expresan, en relación con la cuestión de la corrección de la decisión, el lado pasivo del sistema jurídico, otro lado activo referido a esta cuestión. Los niveles de la regla y de los principios deben certamente complementarse con un tercero, a saber, con una teoría de la argumentación jurídica, que dice como, sobre la base de ambos niveles, es posible una decisión racionalmente fundamentada." (ALEXY, Robert. *Derecho y razón práctica*. México: Fontamara, 1993, p. 20).

<sup>421</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 221.

A função de representação da justificação interna é reservada para a fórmula da subsunção no caso das regras e da fórmula do peso no caso dos princípios, sendo que a aplicação desta última categoria de normas ainda deve passar pela justificação em termos de adequação e necessidade, que também compõem a justificação interna no âmbito da ponderação regida pela máxima da proporcionalidade.

Dada a necessidade de melhor exposição, a justificação interna será abordada em separado nos tópicos seguintes.

A justificação externa da decisão jurídica é guiada por uma série de regras e formas da argumentação empírica, de interpretação, de argumentação dogmática, do uso de precedentes, formas especiais de argumentos jurídicos e de argumentação prática geral.

Geralmente se inicia a explicação pelas regras e formas da argumentação empírica, que é tratada por Alexy com muita brevidade. Dada a impossibilidade de normatizar juridicamente todos os meios de apreensão e afirmações de proposições empíricas, limita-se a afirmar que todo participante é autorizado a fazer, a qualquer tempo, uma transição para a argumentação empírica (regra 6.1), até mesmo porque esta se faz extensamente presente no discurso jurídico. A construção desses enunciados somente se faz possível por uma abordagem interdisciplinar com os campos do saber que lidam com esses fatos<sup>422</sup>, o que torna uma tarefa irrealizável para a argumentação jurídica pretender regrar essa transição de discurso.

Nas regras e formas de argumentos de interpretação da lei, a teoria da argumentação jurídica não reformula os chamados cânones ou métodos de interpretação. Preocupada com a racionalidade das decisões, sua grande contribuição é avançar na justificativa para o uso desses argumentos, bem como o estabelecimento de uma ordem de prioridade entre eles.

No primeiro aspecto, afasta-se a mera invocação do argumento sem a respectiva fundamentação, o que se traduz na regra da saturação (regra J.6), segundo a qual um argumento de interpretação invocado só é completo se contiver

---

<sup>422</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 224.



todas as premissas que pertencem à respectiva forma do argumento, demandando uma “plena afirmação de razões”<sup>423</sup>.

Quanto à ordem de preferência dos argumentos de interpretação, parece haver uma vinculação com a própria ideia do discurso jurídico como caso especial do discurso prático, especialidade esta que advém da sua vinculação à ordem jurídica vigente (lei, dogmática e precedentes). Sendo assim, Alexy sustenta uma ordem, embora não fixa (ou seja, superável por razões), de preferência entre os argumentos de interpretação (semântico, genético, teleológico, histórico, comparativo, sistemático)<sup>424</sup>.

Sua teoria dos direitos fundamentais aperfeiçoada pelo Posfácio de 2002, permite concluir que a inclusão da ponderação por meio da proporcionalidade como argumentação pertinente à justificativa interna teve reflexos na teoria da argumentação jurídica.

O fato de que a jurisprudência, com o passar do tempo, passa a formular regras de preferência condicionadas como resultado do processo de ponderação deu aos precedentes um novo destaque na argumentação jurídica, quando comparada a argumentos dogmáticos.

Por isso as regras segundo as quais os precedentes pertinentes a determinado caso devem ser citados, sejam a favor ou contra uma decisão (regra J.13), e que aquele que deseja uma solução contra um precedente deve assumir a carga de interpretação (J.14), ganham destaque na função de estabilização e sistematização da ordem jurídica em vigor<sup>425</sup>.

---

<sup>423</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 236.

<sup>424</sup> Ibid., p. 239 et seq. Trata-se das regras J.7 a J.9 da teoria da argumentação jurídica de Alexy. Cumpre observar que a doutrina brasileira reformulou a ordem de preferência proposta por Alexy, em especial por meio das obras de Ávila e Bustamante (ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. I, n. 5, ago. 2001; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 140-152).

<sup>425</sup> A possibilidade de existência de distintos precedentes com soluções opostas aplicáveis ao mesmo caso não pode ser descartada, principalmente diante da possibilidade de que um julgado pode ter múltiplas razões de decidir (*ratio decidendi*) a demandar juízos de ponderação, extensão e restrição para que a função de estabilização possa ser alcançada (sobre o tema: DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. O efeito vinculante e o princípio da motivação das decisões judicial: em que sentido pode haver precedentes vinculantes no Direito Brasileiro? In: DIDIER JÚNIOR, Fredie et al. (Org.). *Novas tendências no Processo Civil. Estudos sobre o projeto do Novo Código de Processo Civil*. Salvador: Juspodivm, 2013, p. 333-362). As consequências processuais da existência de um precedente aplicável ao caso não prescindem de uma verificação do direito positivo, a exemplo das inúmeras consequências dificultadoras do

Essa função está também presente na dogmática jurídica, compreendida como um conjunto coerente de proposições relacionadas às normas estabelecidas e à jurisprudência que antecipam estabelecem, fundamentam e comprovam, com conteúdo normativo, uma ciência jurídica institucionalizada<sup>426</sup>. Conforme compilação de Atienza<sup>427</sup>, para Alexy as funções da jurisprudência são:

- estabilização: fixa por consideráveis períodos de tempo determinadas formas de decisão;
- progresso: ampliam a discussão jurídica provocando novas proposições;
- descarga: possibilitam que uma discussão não seja reaberta originalmente em todo caso novo;
- técnica: apresenta a matéria de forma unificada e sistemática, o que serve como informação e promove o ensino e a capacidade de transmissão;
- controle: adiciona eficácia ao princípio da universalidade e justiça formal ao permitir a decisão de casos em relação com os já decididos e por decidir;
- heurística: por conter modelos de solução e sugestão de novas perguntas e respostas.

Os enunciados dogmáticos demandam eles próprios justificação, motivo pelo qual, se questionados, devem ser fundamentados em pelo menos um argumento prático geral (regra J.10) e passar por uma comprovação sistemática<sup>428</sup> (regra J.11)<sup>429</sup>. Dada a sua importância, demonstrada pelas funções dogmáticas, os enunciados dogmáticos devem ser utilizados no discurso sempre que isso for possível (regra J.12).

---

prosseguimento de processos decididos pela aplicação de determinados precedentes expressamente catalogados no CPC de 2015. Portanto, uma teoria dos precedentes com base argumentativa puramente dogmática também não é suficiente para a abordagem. O tema, pela extrema relevância e complexidade, foge aos limites do presente trabalho.

<sup>426</sup> Conceito inspirado em ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 253.

<sup>427</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007, p. 169-170).

<sup>428</sup> Sobre os tipos de comprovação sistemática: ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 251.

<sup>429</sup> *Ibid.*, p. 256.

Ao final, existem regras para argumentos jurídicos especiais, que são o argumento *a contrario*, por analogia e por redução ao absurdo, que se referem aos princípios da lógica<sup>430</sup>, da universalidade e da consideração de consequências<sup>431</sup>. Todas as premissas devem ser justificadas<sup>432</sup>, e o uso desses argumentos também está sujeito à exigência de saturação (regra J.18).

### 3.4 Justificação interna e método de aplicação das regras e princípios

Como as regras são normas que prescrevem comportamentos a serem integralmente exigidos caso preenchidos os pressupostos, sua aplicação se dá por meio de subsunção. Nas regras, à interpretação dos enunciados normativos construtiva do seu sentido e delimitadora dos respectivos conceitos utilizados segue-se logicamente o “enquadramento de proposições fáticas (enunciados sobre os fatos provados no curso da aplicação do direito) na moldura definida pela NJ hipotética (regra) a ser aplicada ao caso concreto”<sup>433</sup>.

Esse procedimento lógico de enquadramento constitui a subsunção, que no caso das regras segue logicamente após a interpretação, em clara distinção aos princípios, que após a interpretação dos enunciados normativos demanda um procedimento de ponderação para mútua adaptação e aquisição de precedência para regular o caso.

No caso da aplicação de princípios, após a fase de interpretação dos enunciados normativos, pode-se chegar à conclusão de que a conduta necessária para se alcançar o fim no caso concreto conflita com a finalidade determinada por outro princípio. Isso porque os princípios têm pretensão de realização máxima (todo o necessário para alcançar o fim é devido), devem ser otimizados, e essa vocação expansiva é mais suscetível a conflitos. Daí se afirmar que os princípios possuem uma “superabilidade imanente”, pois comportamentos incompatíveis são

---

<sup>430</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 119.

<sup>431</sup> ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007, p. 171.

<sup>432</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 119.

<sup>433</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 86.

determinados por “princípios opostos, os quais, a todo momento, atuam em sentido contrário”<sup>434</sup>.

O maior potencial de colisão entre princípios demanda um procedimento adicional destinado a atribuir precedência a um dos princípios concorrentes<sup>435</sup>. Isso decorre da característica dos princípios de serem normas vinculadas a finalidades, ordenando que algo seja realizado na maior medida possível, considerando as possibilidades fáticas e jurídicas, que envolvem não só o juízo de que uma medida é adequada e necessária à promoção do fim, mas também se uma conduta levada a cabo para sua promoção não é limitada por uma exigência decorrente de outros princípios (proporcionalidade em sentido estrito).

Este procedimento para atribuição de precedência é o da ponderação de princípios, que também atua na justificação interna. A necessidade de ponderação de princípios não aponta para qual dos princípios será atribuída a precedência, mas tão somente explicita o raciocínio desenvolvido para que se chegue a essa atribuição. Essa é a função metodológica da máxima da proporcionalidade no âmbito da argumentação jurídica justificadora da aplicação de princípios, como esclarece Bustamante:

O princípio da proporcionalidade, em qualquer das suas máximas parciais ou subprincípios, opera no nível da justificação interna da decisão jurídica, não no da justificação externa. Está mais preocupado com a correção formal do procedimento de justificação do direito do que com a correção material das premissas utilizadas pelo tribunal. Entre suas funções, destacam-se as de: i) revelar as premissas que foram utilizadas, em cada caso concreto, para justificar as decisões sobre a interferência/restricção e a importância da satisfação dos princípios jurídicos; ii) estabelecer a relação entre essas premissas e a conclusão, na aplicação dos princípios; e iii) construir um critério para medir a possibilidade de interferência/restricção desses mesmos princípios, com a finalidade de verificar a correção dos enunciados de justificação da decisão.<sup>436</sup>

A máxima da proporcionalidade, portanto, tem a mesma função na aplicação dos princípios do que a subsunção tem na aplicação das regras, sendo

<sup>434</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 237.

<sup>435</sup> “Exatamente por isso, a teoria dos direitos fundamentais de Alexy evita compreender a ponderação jurídica como um simples modelo puro de decisão, buscando, ao contrário, construir um modelo de fundamentação de enunciados de preferência entre princípios jurídicos, de acordo com a qual uma ponderação só pode ser considerada correta se o enunciado de preferência a que conduz puder ser fundamentado racionalmente.” (BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 258).

<sup>436</sup> *Ibid.*, p. 98.

esta a semelhança de ambos os modos de aplicação, qual seja, constituem “instrumentos para a ordenação das premissas na argumentação jurídica, estando a serviço da justificação interna da decisão”<sup>437</sup>.

A proporcionalidade expõe, portanto, as premissas utilizadas no confronto do princípio em análise com as possibilidades fáticas de sua aplicação por meio do exame da adequação e da necessidade. Tal como na ponderação, o juízo estritamente jurídico de aplicação dos princípios dentro de suas possibilidades jurídicas é evidenciado pela fórmula do peso, que é uma estrutura formalizada de exposição e relacionamento das premissas a serem utilizadas e das valorações empregadas no preenchimento dessa estrutura para se chegar à solução jurídica do caso.

### 3.5 Justificação interna e regras: subsunção

O procedimento de aplicação das regras consistente na subsunção é representado pela fórmula da subsunção<sup>438</sup>:

- (1)  $(x) (Tx \rightarrow ORx)$
- (2)  $Ta$
- (3)  $ORa$

Onde  $x$  = variável de indivíduo,  $a$  = indivíduo determinado,  $T$  = âmbito de aplicação de  $R$ ,  $O$  = obrigatoriedade,  $R$  = conduta imposta.

A construção dessa fórmula é rígida pela universalidade, segundo a qual para uma decisão deve ser aduzida ao menos uma regra<sup>439</sup>, que deve seguir-se, ao menos, de uma regra universal.

Em casos complexos, contudo, a fórmula e as regras de universalidade podem se mostrar insuficientes, sendo necessário um maior número de etapas para se concluir, de forma justificada, pelo enquadramento. O segundo passo do raciocínio deve então ser desdobrado, para que  $T$  seja decomposto nas características ( $M$ ) necessárias para a aplicação da regra, ao que se segue uma

<sup>437</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 99.

<sup>438</sup> Para evitar a referência múltipla à mesma obra, informa-se que a demonstração da fórmula da subsunção é extraída de diversas passagens da obra: ALEXY, Robert. *Teoria de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

<sup>439</sup> São as regras J.2.1 e J.2.2 (Ibid., p. 285-286).

afirmativa justificada de que todas as características estão presentes (S). A fórmula é assim desdobrada:

- (1)  $(x) (Tx \rightarrow ORx)$
- (2)  $(x) (M1x \rightarrow Tx)$
- (3)  $(x) (M2x \rightarrow M1x)$
- (4)  $(x) (Sx \rightarrow Mn x)$
- (5) Sa
- (6) ORa

A necessidade de certeza inerente às regras e, conseqüentemente, à subsunção, inaugura outras regras a serem seguidas, segundo as quais a dúvida na caracterização do âmbito de aplicação deve ser resolvida por uma regra e o campo de aplicação deve ser desdobrado em quantos passos sejam necessários para extirpar dúvidas na sua caracterização<sup>440</sup>.

### 3.6 Justificação interna e princípios: ponderação

As possibilidades fáticas e jurídicas para a satisfação dos princípios são estabelecidas pela máxima<sup>441</sup> da proporcionalidade, que se apresenta como uma resposta para problemas metodológicos acerca da consideração e do papel atribuído às diversas normas constitucionais na análise da atividade do legislador junto aos direitos fundamentais<sup>442</sup>. A proporcionalidade, portanto, é um critério estrutural e metodológico que permite a análise sobre a constitucionalidade das leis e demais atos dos poderes constituídos tendo em vista os princípios a serem considerados a favor e contra a conduta analisada<sup>443</sup>.

Na vertente das possibilidades fáticas de realização de um princípio, a análise é feita pelo juízo de adequação e necessidade, enquanto as possibilidades

<sup>440</sup> É o que se infere das regras J.2.3, J.2.4 e J.2.5 de Alexy (ALEXY, Robert. *Teoría de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 285-286).

<sup>441</sup> A proporcionalidade não recebe a mesma denominação das normas (regras e princípios). Na tradução aqui utilizada, Virgílio Afonso da Silva emprega o termo “maxima” para designar a proporcionalidade. Ávila também distingue entre as normas objeto de aplicação e as normas que regem essa aplicação, às quais designa “postulados”. Isso demonstra que a proporcionalidade não está no mesmo nível das regras e princípios, pois não é ela que regula e determina a solução dos casos concretos, funcionando como um critério estrutural de organização e racionalização da metodologia necessária para se chegar à solução.

<sup>442</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 151-152.

<sup>443</sup> *Ibid.*, p. 162.

jurídicas decorrem da proporcionalidade em sentido estrito, que corresponde de forma específica ao sopesamento entre princípios concorrentes a disputar a precedência na regulação do caso (ponderação por meio da proporcionalidade).

O modelo de ponderação é um “modelo de justificação”, tratando-se de uma “concepção argumentativa”, o que evidencia sua conexão com a teoria da argumentação jurídica.

Por essa conexão, ganha-se em racionalidade sempre que se decide diante de uma colisão entre direitos fundamentais, entre bens coletivos ou entre uns e outros<sup>444</sup>. A utilidade prática da ponderação opera na justificação de diversos casos. Quando o legislador ou administrador deve decidir sobre a regulamentação de uma determinada situação, ponderando quais dos bens e direitos conectados a essa situação devem ser privilegiados, quando julgador se encontra diante de uma lei que afeta determinado direito fundamental editada com base em outros direitos ou bens previstos na Constituição, quando duas normas constitucionais são utilizadas para fundamento de condutas incompatíveis, quando se pretende proibir determinada conduta não vedada por lei com base em normas constitucionais, dentre outros.

Nesses casos, será sempre necessária uma valoração acerca da prevalência de uma das normas constitucionais invocadas na disputa, e a ponderação permite que essas valorações sejam explicitadas e dotadas de maior transparência e sinceridade quanto aos argumentos utilizados para sustentar tais valorações<sup>445</sup>.

Ao explicitar essas valorações, permitindo a visualização do peso atribuído a cada uma das variáveis componentes da fórmula do peso, a ponderação enfatiza, em conexão com a teoria da argumentação, quais foram as variáveis utilizadas e necessidade de justificação sobre como elas foram abordadas e avaliadas<sup>446</sup>.

Essa característica argumentativa afasta da ponderação a pretensão de se apresentar como um meio a ser seguido formalmente na justificação das decisões. O julgador não precisa formalmente equacionar sua decisão graficamente nos termos das leis e fórmulas propostas para a ponderação. Contudo, uma vez

---

<sup>444</sup> CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2009, p. 198.

<sup>445</sup> *Ibid.*, p. 198.

<sup>446</sup> *Ibid.*, p. 198.

identificada na decisão uma ponderação, a lei da ponderação pode ser utilizada tanto como uma ferramenta descritiva de como a ponderação foi realizada, tanto como uma ferramenta normativa, que serve para avaliar e criticar a ponderação realizada, identificando eventuais déficits ou equívocos de justificação<sup>447</sup>.

Considerando que a metodologia estrutural da ponderação não fornece um critério para a correção material da decisão, sua utilidade reside, nesse ponto, em evidenciar qual teoria material dos direitos fundamentais<sup>448</sup> guia a valoração realizada. Além disso, sua conexão com a teoria da argumentação jurídica e a necessidade de justificação externa das decisões permite visualizar como foram fundamentadas as premissas utilizadas para se concluir pelas opções e valorações adotadas.

Os componentes da proporcionalidade obedecem a uma ordem subsidiária, e a conclusão definitiva pela constitucionalidade da conduta analisada se dá apenas se esta passar pelos três critérios. Sua incompatibilidade com qualquer deles enseja a inconstitucionalidade, sendo descabida a análise do critério seguinte.

Não se ignora que a metodologia da proporcionalidade sofre diversas críticas, sendo o mais notório exemplo as críticas de Habermas, segundo as quais a teoria dos princípios de Alexy nega o caráter deontológico das normas, que passam a ser meramente preferíveis e não obrigatórias por uma equiparação aos valores, e que seria incompatível com uma pretensão de correção e racionalidade<sup>449</sup>. As críticas foram respondidas pelo próprio Alexy<sup>450</sup>, e o debate em si pode ser visualizado com precisão em Bustamante<sup>451</sup>, que conclui pela sobrevivência da

---

<sup>447</sup> CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2009, p. 201.

<sup>448</sup> Sobre as teorias materiais dos direitos fundamentais, Pulido enumera a teoria liberal dos direitos fundamentais que fundamenta a prioridade das liberdades iguais do modelo de Rawls, a teoria democrática dos direitos fundamentais, que preconiza uma preferência dos direitos democráticos enquanto garantidores da participação na formulação e desenvolvimento dos demais direitos e a teoria do Estado Social que dá preferência aos direitos sociais vinculados às necessidades humanas e à garantia da liberdade real (PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 261-361).

<sup>449</sup> HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003, p. 315 et seq.

<sup>450</sup> ALEXY, Robert. *On the structure of legal principles*. *Ratio Juris*, v. 13, n. 3, p. 294-304, Sept. 2000, *passim*.

<sup>451</sup> BUSTAMANTE, Thomas. *Sobre a justificação e a aplicação de normas jurídicas: análise das críticas de Klaus Günther e Jürgen Habermas à teoria dos princípios de Robert Alexy*. *Revista de informação legislativa*, v. 43, n. 171, p. 81-90, jul./set. 2006.



teoria alexyana às críticas apresentadas. O autor aponta como virtude da teoria de Alexy o fornecimento de maior arsenal argumentativo para justificar racionalmente as decisões e dotá-las de pretensões universalizantes e de correção, portando maior funcionalidade prática para abordagem de questões jurídicas concretas.

Além disso, vários outros autores também defendem e adotam a teoria dos direitos fundamentais como princípios e a metodologia da ponderação por meio da proporcionalidade, ainda que com variantes que não abalam os alicerces da teoria, ressaltando sua racionalidade<sup>452</sup>, sua compatibilidade com concepções democráticas<sup>453</sup> e igualitária em sociedades plurais e multiculturais<sup>454</sup>.

A proporcionalidade enquanto critério de estruturação da aplicação de normas, em especial normas constitucionais com caráter principiológico, acabou por se espalhar mundialmente como pilar da jurisdição constitucional admitido por um número cada vez maior de tribunais<sup>455</sup>.

A partir dessa justificativa, será feita uma análise da proporcionalidade, não em forma de exposição do pensamento de Alexy, mas sim, de forma contextualizada com os principais pontos de contato que guarda com o presente trabalho, introduzindo as críticas e alterações pertinentes.

Antes, porém, é útil uma primeira especificação no uso dos dois tipos de justificação interna.

A interpretação (compreendida como a atividade de construir e atribuir sentido às disposições do texto positivo, em especial o constitucional) e a subsunção (no sentido de justificação interna), verifica-se em qualquer análise jurídica de casos a serem solucionados com base no direito.

Alexy aponta que, ao se atribuir uma intensidade à intervenção sofrida por um princípio, já se atribui um significado àquilo que constitui uma infringência ao

---

<sup>452</sup> PULIDO, Carlos Bernal. La racionalidad de la ponderación. In: CARBONELL, Miguel (Ed.). *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008, p. 43-68.

<sup>453</sup> GARDBAUM, Stephen. A democratic defense of constitutional balancing. *Law & Ethics of Human Rights*, v. 4, n. 1, p. 79-106, Apr. 2010.

<sup>454</sup> TREMBLAY, Luc B. An egalitarian defense of proportionality-based balancing. *International Journal of Constitutional Law*, v. 2, n. 4, p. 864-890, 2014.

<sup>455</sup> SWEET, Alec Stone; MATHEWS, Jud. Proportionality balancing and global constitutionalism. *Columbia Journal of Transnational Law*, v. 47, n. 1, p. 72-169, 2008, p. 68-149.

princípio ou o significado do próprio princípio realizado<sup>456</sup>, afirmando que já existe uma “suposição” do que constitui esse significado.

Em 2010, ao realizar uma autoanálise da evolução do seu pensamento, Alexy deixa clara essa situação ao mencionar o papel da “lei da colisão” (*law of competing principles*), afirmando que o início da ponderação é a subsunção do mesmo caso a duas normas incompatíveis, e o final do procedimento de sopesamento culminará na subsunção do caso a apenas uma delas, em razão das circunstâncias concretas:

A lei de colisão descreve como é possível ultrapassar o espaço entre a subsunção a princípios concorrentes e uma determinada conclusão no caso concreto. A resposta aqui é que se pode iniciar com duas subsunções concorrentes a princípios e se terminar com uma única subsunção sob uma regra do caso concreto se for inserida a relação condicional de precedência entre princípios de um lado, e a regra do caso de outro.<sup>457</sup>

Portanto, se o aplicador conseguir levar um princípio às suas últimas consequências, sem que consiga subsumir o caso a outro princípio concorrente que se apresente restringido, não há razão para a ponderação. Portanto, a ponderação pressupõe a interpretação e a subsunção e todos os problemas e incertezas delas advindos, mas que são, porém, inevitáveis.

Bustamante, comentando o julgado do Tribunal Constitucional Alemão sobre a constitucionalidade da lei que impunha a impressão de advertência nas embalagens de cigarros, afirma que, apesar da alegação das empresas fabricantes de cigarro de violação à liberdade de expressão, este princípio não foi utilizado na ponderação. O Tribunal reputou que a medida determinada pelo legislador não interferia “na formação ou expressão das opiniões dos fabricantes, mas apenas no seu exercício profissional”. Apesar de estarmos nitidamente diante de um princípio (liberdade de expressão), ele não foi interpretado de forma a nele se subsumir uma norma que proibisse ao Estado impor o dever de imprimir advertências. Trata-se de

---

<sup>456</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 599.

<sup>457</sup> Tradução livre de: “The Law of Competing Principles describes how is possible to bridge the gap between a subsumption under competing principles and a determinate decision of the case at hand. The answer here is that one can begin with two competing subsumptions under principles and end up with a subsumption under a concrete case rule if one inserts a conditional relation of precedence between the principles on the hand and the case rule on the other.” (ALEXY, Robert. *Reflections on How My Thinking about Law Has Changed over the Years*. Law, Democracy and Legal Argumentation: a Seminar Dedicated to the Thinking of Professor Robert Alexy. Tampere, 9.2.2010).

norma que modula diretamente o exercício da atividade econômica, pois ela não poderia, diante da lei debatida, ser exercida sem que o fabricante tomasse a obrigatória conduta de imprimir as advertências nas embalagens.

Sendo assim, quanto ao princípio da liberdade de expressão, estava-se diante

[...] de um típico caso de inaplicabilidade do referido princípio, ou seja, de situação em que não se chegou ao estágio da ponderação, pois o princípio em tela em nada estava sendo afetado pela medida estatal impugnada pelos concorrentes. Assim, a ponderação, que é um método para a solução de colisões entre princípios igualmente aplicáveis a um caso concreto, jamais poderia ser invocada.<sup>458</sup>

Portanto, nem sempre que se invoque a atribuição de uma norma a um princípio deverá ele ser ponderado. A própria atribuição da norma deve ser previamente controlada no estágio da interpretação e subsunção, e apenas se tal atribuição for admissível (ou seja, interna e externamente justificada) é que se passa ao juízo de proporcionalidade por meio de seus critérios.

### 3.6.1 Os critérios da adequação e da necessidade

A vinculação do legislador às prescrições constitucionais não é uniforme, variando de acordo com a estrutura e forma de redação da Constituição. Em algumas situações, fica claro que a Constituição não obriga nem proíbe o legislador a adotar determinada medida em relação aos direitos fundamentais, e mesmo quais os objetivos devem ser atingidos com a medida, abrindo espaço para sua discricionariedade<sup>459</sup>, que pode abranger a definição de objetivos, a escolha de meios e a discricionariedade para sopesar<sup>460</sup>.

Pretendendo abranger a maioria dos casos, Alexy propõe que, regra geral, há discricionariedade para definir objetivos quando a razão desses objetivos são interesses coletivos. Nesse caso, se a razão para a definição de um objetivo é um “direito individual”, e se o fim definido restringe outro direito fundamental, princípios constitucionais jogam contra e a favor do fim eleito, o caso demanda um

---

<sup>458</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 104.

<sup>459</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 584.

<sup>460</sup> *Ibid.*, p. 585.

juízo de proporcionalidade de forma a impedir que a persecução do fim eleito não implique restrição desproporcional de outro direito<sup>461</sup>.

A discricionariedade para escolher meios está presente quando existem deveres constitucionais positivos por parte do Estado. Ao contrário dos deveres negativos, em que qualquer conduta é vedada, nos deveres positivos várias condutas podem ser adotadas. Alexy exemplifica a situação com o dever de salvar quem se afoga<sup>462</sup>. Nadar em direção à pessoa e carregá-la para terra firme, utilizar um bote para até ela chegar e colocá-la dentro do bote, envolvê-la com uma boia e arrastá-la para uma área de segurança ou utilizar um helicóptero para envolvê-la em um dispositivo de salvamento e içá-la para fora da água, são todos meios de cumprimento desse dever.

O problema surge quando os vários meios à disposição do cumprimento do dever são distintos no que toca à certeza de que alcançarão a finalidade ou ao grau de intervenção que causam em outros princípios.

Alexy aponta a máxima da proporcionalidade, por meio dos critérios da adequação e da necessidade, como procedimento ordenado de forma subsidiária para estruturar a análise acerca da resistência oposta à medida escolhida pelo legislador pelos princípios por ela restringidos.

Contrapondo-se à ideia de que há obrigação da escolha em ponto máximo, que equivaleria a uma Constituição que tudo predetermina e não deixa margem de avaliação restante aos poderes constituídos, Alexy atrela a adequação à ideia de rejeição de meios inadequados. Por meio do exame de adequação, não se aponta a medida que é maximamente adequada, mas apenas se exclui aquilo que se considera inadequado. A inadequação decorre do fato de uma medida, além de não ser idônea para fomentar o princípio do qual extrai seu fundamento, implica prejuízo (custos) a outro princípio<sup>463</sup>.

Ultrapassada a análise de adequação (daí o caráter subsidiário do procedimento por meio da proporcionalidade), passa-se a um critério positivo de verificação do meio escolhido consistente no juízo de necessidade. Mais uma vez rejeitando a ideia de ponto máximo e de uma Constituição que tudo predetermina, Alexy afirma que, para perseguir o objetivo, o legislador deve adotar um meio mais

---

<sup>461</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 585.

<sup>462</sup> *Ibid.*, p. 586.

<sup>463</sup> *Ibid.*, p. 589-590.

suave (não em absoluto, pois não se trata de adotar “o” meio mais suave) em relação à medida analisada, ou seja, que cause menor intervenção no princípio que disputa a precedência para regular a situação. Isso significa que, existindo mais de um meio adequado, a disponibilidade de um meio mais suave em relação àquele adotado, isto é, que promova um princípio com menor custo para outro, implica desnecessidade da medida adotada, ou melhor dizendo, implica sua inconstitucionalidade por ferir a “vedação de sacrifícios desnecessários a direitos fundamentais”<sup>464</sup>.

Apesar de tentar retirar do exame de necessidade o caráter absoluto excludente, no sentido de que ele não aponta para o dever do legislador de escolher “o” meio mais suave, permanece grande dificuldade prática no desenvolvimento do juízo de necessidade. Isso porque basta que exista um meio que se julgue mais suave para que a medida adotada seja declarada inconstitucional.

Uma crítica dirigida ao exame de necessidade enquanto fundamento para a declaração de inconstitucionalidade de uma lei é que a conclusão terminaria por depender da imaginação do Judiciário. Se este, após a adoção da medida pelo legislador, imaginar uma outra medida qualquer que seja mais suave em relação ao princípio restringido, será possível declarar a inconstitucionalidade e tutelar o princípio afetado pela medida, atribuindo-lhe precedência em face do princípio que se buscou promover. García Amado expõe criticamente o viés imaginativo do exame de necessidade:

A regra de necessidade está sempre à mercê da imaginação: enquanto alguém acerta ao imaginar uma medida aparentemente melhor, deixa de ser necessária a medida examinada. E raro será que tal imaginação de uma medida melhor não seja possível. Por isso o juízo de constitucionalidade dependerá por completo do quão rica seja ou deixe de ser a imaginação do Tribunal. O juízo de necessidade depende da imaginação do Tribunal.<sup>465</sup>

A indagação que surge é de quais aspectos devem ser eleitos na comparação entre duas medidas. Uma medida dificilmente passaria no teste de

---

<sup>464</sup> ALEX Y, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 589-591.

<sup>465</sup> Tradução livre de: “La regla de necesidad está siempre al albur de la imaginación: en cuanto alguien acierta a imaginar una medida verosíblemente mejor, deja de ser necesaria la medida examinada. Y raro será que tal imaginación de una medida mejor no sea posible. Así que el juicio de constitucionalidad dependerá por completo de lo rica que sea o deje de ser la imaginación del Tribunal. El juicio de necesidad depende de la imaginación del Tribunal.” (GARCÍA AMADO, Juan Antonio. El juicio de ponderación y sus partes. Una crítica. In: ALEX Y, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 284).

necessidade pois, a “qualquer momento se invalidaria com a só demonstração que cabe uma alternativa menos danosa a um princípio, sempre que o dano a esse princípio for menor que o benefício a outro princípio”<sup>466</sup>. Com isso “nenhum meio resistiria ao controle de necessidade, pois sempre é possível imaginar, indutiva e probabilisticamente, algum meio que promova, em algum aspecto e em alguma medida, melhor o fim do que aquele inicialmente adotado”<sup>467</sup>.

Especificamente quanto ao argumento da dependência da “imaginação do Tribunal”, Bustamante recorre às regras sobre as cargas de argumentação do discurso prático geral, especificamente a regra 3.2 (quem ataca uma proposição que não é objeto de discussão deve dar razões para tanto), para concluir que a invalidação da norma no juízo de necessidade demanda que aquele que ataca a constitucionalidade da norma tem

[...] o ônus de demonstrar, claramente, quais seriam os outros meios admissíveis para atingir o fim ou princípio buscado pela norma questionada, bem como que esses meios são inequivocamente menos onerosos que os escolhidos pelo legislador (fala-se “inequivocamente menos onerosos” porque há uma margem de atuação do legislador que não pode ser desprezada, sendo necessária a prova cabal da desnecessidade de um meio para que se declare a inconstitucionalidade de uma regra jurídica concreta).<sup>468</sup>

Dessa premissa parte o autor para a conclusão de que os juízes estão condicionados às alegações das partes pertinentes ao juízo de necessidade, o que inclusive conta com apoio do direito positivo nas regras processuais de distribuição do ônus da prova (atual art. 337 do Código de Processo Civil) e da obrigatoriedade de fundamentação das decisões judiciais (art. 93, IX da Constituição). Isso retiraria o juízo de necessidade do âmbito da “imaginação do Tribunal”, pois este estaria vinculado às alegações e demonstrações das partes.

Da fala do autor sobressai, e ele próprio assim o faz, o uso dos adjetivos “claramente” e “inequivocamente”, ou seja, as partes têm que demonstrar claramente a existência de meios alternativos e inequivocamente sua menor onerosidade.

---

<sup>466</sup> GARCÍA AMADO, Juan Antonio. El juicio de ponderación y sus partes. Una crítica. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 286.

<sup>467</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 215.

<sup>468</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 110.

Com isso, conclui-se que o autor limita a aptidão do juízo de necessidade para fundamentar a inconstitucionalidade do meio estabelecido pelo legislador aos casos claros, que não comportam dúvidas e nem mesmo uma constelação complexa dos elementos do exame de necessidade.

O exame não seria suficiente, portanto, para invalidar o meio estabelecido quando medidas comparadas em razão da suavidade podem não ser homogêneas em seus aspectos, podendo apresentar diferenças relevantes no que toca, por exemplo, à velocidade na promoção de um princípio e concomitante restrição de outros princípios envolvidos, aos custos envolvidos para tanto e à certeza acerca de quanto o princípio será promovido ou afetado<sup>469</sup>. Além disso, o próprio Alexy parece resumir a pertinência do exame de necessidade a casos claros, na medida em que se o caso envolver um terceiro princípio afetado negativamente, apresenta-se uma constelação que não pode ser resolvida nesse âmbito, e que demandaria necessariamente o sopesamento (proporcionalidade em sentido estrito)<sup>470</sup>.

A conclusão é de que deve ser dada primazia ao princípio promovido pelo legislador por meio da medida escolhida, o que pode ser externamente justificado pela sua autoridade democrática. Essa a razão pela qual “deve-se respeitar a escolha da autoridade competente, afastando-se o meio se ele for manifestamente menos adequado que outro”. O Judiciário, para que realize esse controle de desnecessidade manifesta, não pode incluir na balança elementos distintos daqueles utilizados pelo legislador, pois somente com uma homogeneidade do objeto de comparação será possível analisar se o meio escolhido é manifestamente desnecessário<sup>471</sup>.

Reconhecendo a dificuldade inerente ao exame da necessidade, Alexy recorre à definição da discricionariedade epistêmica, por meio da qual aperfeiçoa a estrutura do sopesamento, de forma a incluir como variáveis os princípios formais, notadamente o princípio da autoridade do legislador democraticamente eleito.

A discricionariedade epistêmica refere-se tanto à cognição dos fatos relevantes para embasar a escolha de um determinado meio (discricionariedade

---

<sup>469</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 215.

<sup>470</sup> ALEXY, Robert. Constitutional rights, balancing, and rationality. *Ratio Juris*, v. 16, n. 2, p. 131-140, June 2003, p. 136.

<sup>471</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 217.

epistêmica empírica) quanto para viabilizar a escolha diante de “incerteza acerca da melhor quantificação dos direitos fundamentais em jogo e ao reconhecimento em favor do legislador de uma área no interior da qual ele pode tomar decisões com base em suas próprias valorações”<sup>472</sup> (discricionariedade epistêmica normativa). O princípio do legislador democraticamente eleito apresentaria assim peso relevante para justificar externamente a necessidade do meio escolhido para promover o princípio que ganhou a precedência por meio da legislação.

Nesse contexto ele reconhece “o grande papel que pode ser atribuído à discricionariedade epistêmica no exame de adequação e da necessidade”<sup>473</sup>. Essa é a esquina que Alexy encontra para mudar o rumo do procedimento em direção ao exame da proporcionalidade em sentido estrito, uma vez que o exame de constitucionalidade de uma medida passa a estar condicionado por outros princípios, formais e materiais, e não apenas por condicionantes fáticas<sup>474</sup>.

Se a adequação é um critério de mera exclusão e a necessidade abre grande espaço discricionário para o legislador, a validade de uma medida adotada que restringe determinado princípio passa a depender da inexistência de princípios que assumam maior peso e que possam contrastar a medida, o que inaugura o terceiro estágio do exame de proporcionalidade, aquele do sopesamento, ponderação ou proporcionalidade em sentido estrito.

Essa também é uma das alternativas vislumbradas por Clérico. Para a autora:

No marco de um discurso real, os recursos, a informação e as possibilidades de participação são limitados. Por isso, não se pode, em princípio, esperar do legislador que satisfaça ao mesmo tempo o mandato de busca e exame interminável de meios alternativos e que, por sua vez, sancione a medida estatal em tempo oportuno e que esta seja eficaz. Não se pode, então, dele exigir que prove meios que não se encontram, desde o princípio e com alto grau de probabilidade, em relação alguma com o fim perseguido. Nessa linha pode ser interpretada a seguinte jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal: o legislador poderia, sem embargo, deixar de lado outros meios, porque ele pode considerá-los por boas razões como não eficazes de forma suficiente.<sup>475</sup>

<sup>472</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 612.

<sup>473</sup> *Ibid.*, p. 592.

<sup>474</sup> *Ibid.*, p. 593.

<sup>475</sup> Tradução livre de: “En el marco de un discurso real, el tiempo, los recursos, la información y las posibilidades de participación son limitados. Por ello, no se puede, en principio, esperar del legislador que satisfaga al mismo tiempo el mandato de búsqueda y examen interminable de



A primeira forma de tratar o exame de necessidade é atribuir-lhe o caráter de argumento decisivo apenas em casos claros, o que o torna uma regra débil de justificação de casos complexos e duvidosos<sup>476</sup>.

Para esses casos duvidosos, Clérico aponta possíveis encaminhamentos ao exame do meio alternativo menos gravoso para que seja considerado um argumento mais forte de decisão. O primeiro, que também se infere da teoria de Alexy, seria passar ao exame da proporcionalidade em sentido estrito, que oferece melhores mecanismos (mais racionais e explícitos) para avaliar a afetação dos princípios. Mesmo assim o exame de necessidade continua, contudo, tendo o importante papel de “pré-estruturação”, pois antecipa a visualização do grau de afetação dos princípios envolvidos quando comparados com meios alternativos<sup>477</sup>.

A segunda alternativa seria adicionar ao exame novas regras justificadas por argumentos, que dariam ao exame um caráter não casuístico<sup>478</sup>.

Para normas gerais, que se apresentam mais conectadas com o objeto deste trabalho (que consiste em exonerações tributárias concedidas em caráter geral pelo legislador) a solução global seria trabalhar com a regra que atribui ao meio estabelecido pelo legislador o caráter de menos gravoso quando, na média geral dos casos, seja menos lesivo que o meio alternativo<sup>479</sup>.

A favor desta regra pesam os mesmos argumentos que servem de crítica ao exame de necessidade, qual seja, o procedimento legislativo e suas limitações de tempo e cognição. Soma-se a ela a necessidade de que a lei seja dotada de praticabilidade, o que demanda que sua adequação ao direito afetado se apresente na média dos casos. O contra-argumento é o próprio direito afetado em casos especiais pelo meio estabelecido e justifica a regra segundo a qual quanto mais

---

medios alternativos y que, a su vez, sancione la medida estatal en tiempo oportuno y que esta sea eficaz. No se le puede, entonces, exigir que pruebe medios que no se encuentran, desde un principio y con grado alto de probabilidad, en relación alguna con el fin perseguido. En esta línea puede ser interpretada la siguiente jurisprudencia del Tribunal Constitucional Federal: el legislador podría, sin embargo, dejar de lado a otros medios, porque él puede considerar por buenas razones a éstos como no eficaces en forma suficiente.” (CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2009, p. 105).

<sup>476</sup> Tradução livre de: “Por todo lo visto, se puede concluir que la aplicación de la regla del examen del medio alternativo menos gravoso sólo admite una decisión (definitiva) en los casos claros. Por esa podría también explicarse por qué el examen del medio alternativo menos gravoso no puede arrojar siempre como resultado necesario un medio menos gravoso.” (Ibid., p. 126-127).

<sup>477</sup> Ibid., p. 127.

<sup>478</sup> Ibid., p. 128.

<sup>479</sup> Ibid., p. 129.

intensa essa afetação em concreto, menor a força justificativa das limitações do legislador e da praticabilidade<sup>480</sup>.

Ávila segue a mesma linha, justificando-se na legalidade e na separação de poderes para concluir que “fica claro que a verificação do meio menos restritivo deve indicar o meio mais suave, em geral e nos casos evidentes” e que “na hipótese de normas gerais o meio necessário é aquele mais suave ou menos gravoso relativamente aos direitos fundamentais colaterais, para a média dos casos”<sup>481</sup>.

### 3.6.2 A proporcionalidade em sentido estrito

Ultrapassados os juízos de necessidade e adequação, a análise de validade de uma medida adotada pelo legislador depende da inexistência de intervenção em outros princípios que assumam a precedência. Logo, a premissa para se iniciar o sopesamento entre os princípios que concorrem contra e a favor da medida é o conflito entre esses princípios.

Pois bem, identificado o conflito e justificada a necessidade de ponderação, o primeiro passo do procedimento de ponderação é estabelecer o grau de afetação de um princípio e, o segundo, estabelecer a importância de satisfação do princípio colidente. Isso se passa no âmbito da primeira lei de ponderação, formulada no sentido de que “quanto maior a intensidade da intervenção em direito fundamental, maior deve ser o peso dos princípios contrários”.

Antes do Posfácio à sua Teoria dos Direitos Fundamentais, datado de 2002, a importância (peso) era atribuída a partir da avaliação das razões que embasavam a conclusão de que determinado princípio deveria ter precedência e surtir seus efeitos<sup>482</sup>.

Em 2002, Alexy introduz no procedimento de ponderação a importância abstrata dos princípios em colisão, que serão relevantes sempre que não sejam

---

<sup>480</sup> CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2009, p. 135-136.

<sup>481</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 217.

<sup>482</sup> ALEXY, Robert. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la teoría de los principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003, p. 130-131.

equivalentes, pois nesta hipótese se anulariam e sua consideração poderia ser dispensada sem alteração de conclusão<sup>483</sup>.

Mas Alexy adota uma visão pessimista da importância dos pesos abstratos. Tanto é que parte de uma premissa formulada em termos de negação: os pesos abstratos somente serão relevantes se *não* forem equivalentes. Com isso, apesar de introduzir os pesos abstratos, deixa-se de apontar regras e critérios justificados para a atribuição de pesos abstratos aos princípios.

Ocorre que, como já exposto em outra passagem deste trabalho, no caso da Constituição Brasileira os direitos fundamentais gozam de aplicabilidade imediata (art. 5º, §1º da Constituição), ensejam a impetração de mandado de injunção, entre outras características que não se encontram em outras normas que também são qualificadas como princípios por serem impositivas de condutas pela prescrição de finalidades. Isso demanda o estabelecimento de regras também para a atribuição de pesos abstratos para a solução de conflitos entre essas normas.

Sustenta-se essa necessidade com base na coerência demandada pela noção do direito enquanto sistema de normas que podem ser compreendidas a partir de diretivas gerais que informam e justificam normas mais específicas<sup>484</sup>.

Dentre todos os critérios de coerência elencados por Peczenik, o mais significativo para o presente ponto é o da necessidade de serem estabelecidas prioridades *prima facie* entre razões ou entre princípios. Otimizar princípios é uma questão de “criar coerência”. Apesar de negar a possibilidade de uma ordem rígida

---

<sup>483</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 600.

<sup>484</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 276. Essa afirmativa também pode ser justificada a partir da noção de integridade de Dworkin, por ele fundada no princípio da igualdade ou, mais precisamente, na cláusula da igual proteção da Constituição Americana na sua Décima Quarta Emenda (DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 225). A integridade serve para outorgar autoridade moral ao Estado, pois garante que as determinações jurídicas (contidas em lei ou decisões judiciais) derivem de princípios compartilhados por toda a comunidade política e assim seriam extensíveis e exigíveis reciprocamente por todos os cidadãos (Ibid., p. 228-230). Peczenik também faz uma leitura da integridade dworkiniana como coerência, pois compara o juiz e o jurista a um autor do romance em cadeia, cujo objetivo é fazer adições de previsões e julgamentos substantivos pessoais ao romance em curso, desde que caibam tanto nos princípios gerais e no material jurídico que lhe é passado pelo capítulo escrito pelo romancista anterior (PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 132). Também Canaris, ao afirmar que o direito deve portar as características da ordenação e adequação valorativa para ser considerado um sistema, estabelece que tanto o juiz quanto o legislador devem proceder com adequação, o que significa atuar de acordo com os valores que atribuem unidade ao sistema (CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 200, 218).

entre princípios, pois seria impossível prever sua aplicação para todos os casos possíveis de colisão entre princípios, Peczenik afirma que a ordem condicional de prioridade evita o uso do sistema para justificar decisões incoerentes, consistindo a incoerência no fato de que ainda que as decisões sejam logicamente compatíveis, a relação entre elas é arbitrária. Daí afirmar que quanto maior o número de prioridades condicionadas entre princípios, mais coerentes serão as decisões<sup>485</sup>.

A formulação de critérios para a atribuição de pesos abstratos para os princípios é uma forma de serem criadas relações condicionadas de prioridade entre eles. Isso porque, ao serem preenchidas as variáveis da fórmula do peso, a justificação coerente da decisão dependerá, para a superação do princípio de maior peso abstrato, de uma argumentação que demonstre o maior peso do princípio concorrente em concreto (possibilidade decorrente do caráter *prima facie* e condicional da relação de prioridade). Isso acontece porque o peso abstrato é apenas uma das variáveis da fórmula do peso, e não o único fator determinante do resultado da ponderação<sup>486</sup>.

No contexto dessas duas ideias, Bustamante formula os dois primeiros critérios a serem considerados na atribuição de pesos abstratos. O primeiro é o da “importância para a coerência do sistema jurídico”, segundo o qual “quanto maior for a contribuição de um dado princípio para a coerência do ordenamento jurídico, maior será a sua importância e, por conseguinte, o seu peso abstrato”<sup>487</sup>. A identificação da relevância do princípio para a coerência é extraída do conceito de *strong support* (fundamentação rigorosa) de Peczenik, cujo elemento de maior relevância é que determinado princípio seja condição necessária, dentro de uma série de premissas justificadoras da decisão, para que dessa série se siga a conclusão<sup>488</sup>. Em sentido

---

<sup>485</sup> PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 136.

<sup>486</sup> KLATT, Matthias Klatt; MEISTER, Moritz. Proportionality: a benefit to human rights? Remarks on the I-CON controversy. *International Journal of Constitutional Law*, v. 10, n. 3, p. 687-708, July 2012, p. 690.

<sup>487</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 294.

<sup>488</sup> Peczenik exemplifica esse conceito dentro da argumentação jurídica com a posição privilegiada ocupada pelas normas derivadas de um texto legal estabelecido. Uma conclusão pode ser suportada por uma série de premissas incluindo a norma derivada do texto legal, a descrição dos fatos e precedentes judiciais. Caso desse conjunto de premissas seja extraído o precedente e invocado outro que suporte a mesma conclusão, adicionando-se ainda materiais decorrentes dos debates parlamentares, conclui-se que o precedente e esses debates não serão necessários, motivo pelo qual integram a série de premissas mas podem ser removidos sem que se altere a conclusão. Apesar de contribuírem para a maior fundamentação da decisão, não representam seu *strong support* (PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 111).

próximo, Clérico afirma que essa relação de fundamentação não se confunde com a mera acumulação de princípios que apontam na mesma direção, devendo ser considerada a existência de conexão e justificação entre os princípios<sup>489</sup>.

O segundo critério é o da “ligação com direitos individuais”, justificado pela necessidade de que se “leve a sério o indivíduo quanto tal”, motivo pelo qual a superação de direitos individuais por bens de interesse coletivo, na inexistência de diferença estrutural de ambos enquanto princípios, “exige que para a solução requerida pelos bens coletivos existam razões mais fortes que aquelas demandada pelos direitos individuais”<sup>490</sup>.

O critério demanda um esclarecimento, uma vez que o autor utiliza a expressão “direitos individuais” sem precisar seu sentido. Não parece, até pelos demais pontos da obra do autor, que a expressão seja utilizada no sentido de direitos de liberdade, até mesmo porque isso corresponderia a outro critério do próprio autor, a ser exposto em seguida. Ao contrapor os direitos individuais aos bens e interesses coletivos, o adjetivo individual refere-se ao titular do direito o que, como visto, abrange os direitos sociais. Como já dito em outra passagem, o adjetivo social não significa titularidade coletiva, mas sim, a identificação desses direitos como mecanismos de solução jurídica para a crise social existente na derrocada do liberalismo.

Klatt e Meisner afirmam que é possível combinar, em um modelo fraco, a ideia de direitos fundamentais enquanto trunfos com o método da ponderação. Num primeiro estágio, que seria a primeira “lei do trunfo” (*first law of trumping*) apenas bens ou interesses coletivos que também possuam base direta na Constituição podem ser sopesados com direitos fundamentais. Dessa lei decorre que os direitos fundamentais sempre triunfam contra objetivos definidos pelo legislador e não pela Constituição. Em um segundo estágio, caracterizada a sede constitucional do bem ou interesse coletivo, os direitos fundamentais teriam, de partida, um peso abstrato maior do que outros princípios (admitindo-se, inclusive, uma variação de peso entre direitos fundamentais). Os autores propõem então a segunda “lei do trunfo” (*second law of trumping*), segundo a qual, quanto maior o peso abstrato do direito fundamental, maior a probabilidade de que ele prevaleça sobre outros princípios,

---

<sup>489</sup> CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2009, p. 222.

<sup>490</sup> *Ibid.*, p. 297-298.

que devem apresentar no caso concreto um peso relativo especialmente alto para justificar a afetação do direito fundamental<sup>491</sup>.

O último critério proposto por Bustamante é o da “precedência *prima facie* dos princípios da liberdade e da igualdade”, pois tais princípios são essenciais a qualquer teoria da justiça e se portam como valores estruturantes do ordenamento jurídico<sup>492</sup>.

Já a importância (peso) concreta de um princípio passa a ter um significado relacionado à não satisfação do princípio colidente. Trata-se de analisar os custos impostos a um princípio colidente em razão de se poupar o outro princípio afetado<sup>493</sup>.

A importância não mais se mede apenas pelos pesos das razões que justificam a precedência de um princípio, mas sim, pela análise relacional entre o grau de não-satisfação de um princípio e a importância de outro. Grau e importância significam intensidade e esta intensidade é sempre uma grandeza concreta, que se expressa diante das circunstâncias do caso concreto<sup>494</sup>.

No exemplo citado por Alexy relativo ao conflito entre liberdade de imprensa e direito à honra (caso *Titanic*), considerando idênticos os pesos abstratos, os custos impostos à honra cresceriam na medida inversa da intensidade da intervenção na liberdade de imprensa. A ausência de condenação de uma revista por chamar uma pessoa de “aleijado” implicaria um alto custo à honra, pois tais ofensas poderiam continuar sendo usadas sem limites. Logo, estaria justificada uma interferência na liberdade de imprensa com uma condenação à indenização por dano à honra do ofendido.

Alexy então formula uma escala triádica de avaliação da não realização (intervenção) e da importância dos princípios em leve, média e severa, que deve ser aplicada às grandezas em jogo, ordenadas na sua fórmula do peso.

A fórmula do peso traduz a relação entre as grandezas analisadas no processo de sopesamento em linguagem formalizada, por meio da qual são obtidas

---

<sup>491</sup> KLATT, Matthias Klatt; MEISTER, Moritz. Proportionality: a benefit to human rights? Remarks on the I-CON controversy. *International Journal of Constitutional Law*, v. 10, n. 3, p. 687-708, July 2012, p. 690-691.

<sup>492</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 298-299.

<sup>493</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 601.

<sup>494</sup> *Ibid.*, p. 600.

“estruturas reduzidas a variáveis e constantes lógicas”<sup>495</sup>. Eis sua representação, onde  $W_{ij}$  simboliza o peso concreto do princípio “i” em relação ao princípio “j”;  $W_i$  e  $W_j$  são as importâncias abstratas dos referidos princípios;  $l_i$ , o grau de intervenção no princípio “i” e  $l_j$ , a importância concreta de “j”:

$$W_{ij} = \frac{W_i \cdot l_i}{W_j \cdot l_j}$$

Tratando-se de uma relação entre grandezas, cujo resultado será obtido por um quociente, é intuitivo que isso seja realizável apenas por meio de números<sup>496</sup>, que seriam recursos de analogia para a argumentação jurídica. Uma analogia, contudo, “instrutiva”, nos dizeres de Alexy. Sua proposta é de uma sequência geométrica, que seria simples e representaria o aumento da resistência de um princípio em caso de aumento do grau de intervenção, consentâneo à lei da ponderação. Sendo assim, são atribuídos os valores  $2^0$  (leve),  $2^1$  (médio) e  $2^2$  (grave)<sup>497</sup>. Eis a justificativa de Alexy:

Nos casos em que  $P_i$  tenha precedência a atribuição dos números mencionados faz com que o peso concreto de  $P_i - (G_{P_i, jC})$  – tenha os seguintes valores:  $s/l = 4$ ,  $s/m = 2$ ,  $m/l = 2$ . Isso corresponde à intuição de que um princípio tem peso concreto especialmente alto (4) quando a ele se pretende impor uma intervenção profunda (s) por um motivo relativamente pouco importante (l).

Presumindo a equivalência dos pesos abstratos, a precedência do princípio “i” levará sempre a um resultado superior a 1. Sua superação pelo princípio “j” será indicada por um resultado inferior a 1. O resultado 1 apresenta uma situação de impasse, situação na qual há um espaço estrutural de ponderação reservado ao legislador, no qual ele tem discricionariedade para intervir no princípio, no mesmo nível de importância do princípio colidente, mantendo sempre a equivalência entre as medidas<sup>498</sup>.

<sup>495</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 78.

<sup>496</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 604.

<sup>497</sup> *Ibid.*, p. 605.

<sup>498</sup> *Ibid.*, p. 608. Alexy admite, quando necessário, um refinamento da escala em nove níveis: levemente leve ou levíssima (20), moderadamente leves (21), leves quase moderadas (22), moderadas tendentes para leve (23), moderadas (24), moderadas quase sérias (25), levemente sérias (26), moderadamente sérias (27) e seríssimas (28). Maior refinamento escaparia à compreensão humana, a exemplo de uma intervenção “moderado levemente sério”. (*Ibid.*, p. 610).

Alexy reconhece a partir disso que os impasses na identificação de um princípio precedente podem decorrer não apenas da estrutura normativa principiológica, mas também de uma limitação cognitiva, que pode ser normativa ou empírica. Na terminologia de Alexy, trata-se de verificar a existência do espaço epistêmico empírico de discricionariedade do legislador para intervir em direitos fundamentais, quando "não se disponha de conhecimentos cientificamente fundados que digam necessariamente a favor da correção de uma ou outra alternativa"<sup>499</sup>.

No caso da discricionariedade epistêmica empírica, a validade da não realização de um princípio em razão da importância do princípio colidente depende da certeza das premissas empíricas que justificam esta última. Nesse ponto é formulada a segunda lei da ponderação, nos seguintes termos: quanto maior a intensidade da intervenção em um direito fundamental, maior deve ser a certeza de suas premissas.

Trata-se, no modelo de Alexy, da definição da competência decisória do legislador e da competência de controle por parte da jurisdição.

O princípio da competência decisória do legislador democraticamente eleito é formal ou procedimental, pois "não determina nenhum conteúdo, mas apenas diz quem deve definir conteúdos"<sup>500</sup>. A competência para decidir questões relevantes para a sociedade que dependam de avaliações empíricas, "exigida *prima facie* pelo princípio formal, inclui a competência para decidir sobre ela também nos casos de incerteza". Verifica-se, portanto, a necessidade de definição sobre a existência de discricionariedade do legislador, definição que Alexy formula em linguagem de colisão a exigir uma ponderação:

Nesses termos, o princípio formal colide com o princípio material de direito fundamental. Este último exclui *prima facie* a competência do legislador para fundamentar decisões desvantajosas para o direito fundamental em premissas incertas; o primeiro requer *prima facie* exatamente essa competência<sup>501</sup>.

A precedência absoluta de princípios materiais teria como consequência impor ao legislador o dever de "perseguir seus objetivos apenas com base em

<sup>499</sup> Tradução livre de: "[...] no se dispone de conocimientos científicamente fundados que hablen necesariamente a favor de la corrección de una o de otra alternativa." (ALEXY, Robert. *Epílogo a la teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Colegio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de España, 2004, p.83).

<sup>500</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 615.

<sup>501</sup> *Ibid.*, p. 615.



premissas empíricas comprovadamente verdadeiras”<sup>502</sup>, situação que raramente se verifica e levaria ao engessamento da função legislativa. Por outro lado, a precedência da competência decisória permitiria intervenções em direitos fundamentais sem um mínimo de certeza quanto à promoção dos princípios materiais afetados pela decisão legislativa, o que esvaziaria sua força vinculante. Portanto, os extremos devem ser excluídos.

Os direitos fundamentais enquanto princípios exigem “que a certeza das premissas empíricas que fundamentam a intervenção seja tão maior quanto mais intensa for a intervenção”, do que decorre a segunda lei do sopesamento, associada à “qualidade epistêmica” segundo a qual “quanto mais pesada for a intervenção em um direito fundamental, tanto maior terá que ser a certeza das premissas nas quais essa intervenção se baseia”<sup>503</sup>.

Contendo a mesma hipótese da primeira lei do sopesamento, a segunda lei do sopesamento permite a combinação de “elementos materiais e epistêmicos no âmbito das razões para a intervenção” pois, ao final, o peso concreto de um princípio “cresce à medida que o grau de incerteza empírica no âmbito da realização do princípio colidente também cresce”<sup>504</sup>. A análise do grau de certeza demanda o enfrentamento dos problemas das escalas também na análise empírica do sopesamento.

Com base nisso e analisando a jurisprudência do Tribunal Constitucional Alemão, Alexy faz afirmações bastante explicativas sobre sua compreensão das referidas escalas. Primeiramente, afirma que “no caso de uma intervenção de intensidade alta deve ser exigida uma grande certeza das premissas empíricas que a sustentam”. Posteriormente afirma:

Se tanto a intensidade da intervenção quanto a importância alcançam o nível mais alto, então, uma certeza apenas mediana do lado do princípio colidente nunca será suficiente para justificar uma perda certa do lado do objeto da intervenção. Está-se diante de uma certeza média quando as premissas são plausíveis ou defensáveis.<sup>505</sup>

Por outro lado, se a intervenção não atinge a uma intensidade máxima, é suficiente que as premissas que a justificam sejam “plausíveis”, o mesmo valendo

---

<sup>502</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 616.

<sup>503</sup> *Ibid.*, p. 617.

<sup>504</sup> *Ibid.*, p. 617.

<sup>505</sup> *Ibid.*, p. 619.

“quando é suficiente que não seja evidente que as premissas empíricas sejam falsas”<sup>506</sup>.

Alexy trabalha com a atribuição de uma escala triádica à certeza empírica como “não evidentemente falso” (nf), “plausível” (p) e “certo” (c)<sup>507</sup>. Trata-se de um grau de confiabilidade ou credibilidade (*reliability*) e não de probabilidade<sup>508</sup>.

Com a introdução da segunda lei do sopesamento, a fórmula do peso de Alexy passa a considerar como variáveis: o peso abstrato dos princípios em disputa (W), a importância dos princípios em disputa, medida pela intensidade da interferência por ele sofrida, que decorre da sua não satisfação (I) e a segurança ou certeza empírica das premissas (R). Em linguagem formalizada, eis a fórmula para se obter o peso concreto de um princípio i afetado por uma medida justificada pelo princípio j:

$$W_{ij} = \frac{W_i \cdot I_i \cdot R_i}{W_j \cdot I_j \cdot R_j}$$

Às escalas atribuídas à certeza das premissas são atribuídos os mesmos fatores numéricos previstos para a intensidade da interferência. Sendo assim, para a atribuição de pesos abstratos e concretos, utilizam-se os valores  $2^0$  (leve),  $2^1$  (médio) e  $2^2$  (grave). Para o grau de certeza das premissas empíricas que embasam a interferência nos princípios é aplicado o valor de  $2^{-2}$  corresponde ao grau “não evidentemente falso”,  $2^{-1}$ , ao grau plausível e  $2^0$ , ao grau certo.

Se o resultado for maior que 1, o princípio que sofre a intervenção (i) terá precedência. Se o resultado for inferior a 1, o princípio (j) que justifica a intervenção terá precedência. Se o resultado for igual a 1 apresenta-se um espaço de discricionariedade do legislador, e a consequência é conclusão de que, na repartição da competência decisória, essa competência é atribuída ao legislador, que não pode, portanto, ser censurado em sua decisão.

Ávila também adota um modelo de controle judicial de intensidades distintas, dependendo das mesmas variáveis, que consistem na incerteza das

<sup>506</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 620.

<sup>507</sup> ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 150.

<sup>508</sup> KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. *International Journal of Constitutional Law*, Oxford, v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012, p. 74.

premissas utilizadas, na evidência de equívoco na prognose sobre os efeitos futuros da lei, no grau de restrição do bem jurídico afetado e na sua importância. Maiores essas variáveis, maior o âmbito de controle judicial. Caso contrário, o Judiciário terá uma maior amplitude de controle<sup>509</sup>.

A construção do espaço de discricionariedade do legislador é essencial em um Estado Democrático de Direito que lhe atribui competência para legislar e ao mesmo tempo condiciona a validade das leis às prescrições constitucionais que a vinculam a conteúdos materiais.

Nesses termos, é importante o problema colocado e que se propõe a resolver por meio da discricionariedade. Também é admissível afirmar que a discricionariedade do legislador está condicionada à certeza das premissas empíricas, caso contrário meras suposições sem um mínimo de lastro empírico justificariam intervenções em direitos fundamentais, o que equivaleria a enfraquecer sobremaneira sua força vinculante.

Discorda-se, porém, de que o chamado “princípio formal” do legislador democraticamente eleito seja ele mesmo sopesável. Cabe aqui uma crítica “interna” à teoria de Alexy, que apesar de anunciar que tal princípio seria sopesável, não o inclui nas variáveis que compõem a fórmula do peso.

Em recente escrito, publicado no ano de 2015, Alexy analisa a inclusão do peso dos “princípios formais” (princípio da democracia) e critica seu próprio modelo anterior de combinação de pesos dos princípios formais e materiais, para afirmar que essa combinação não pode alterar a inconstitucionalidade decorrente da constatação de que “se uma grave intervenção no direito fundamental só pode ser justificada por uma razão de peso médio ou leve, a intervenção é desproporcional”.<sup>510</sup>

Os chamados princípios formais, dentre eles o do mencionado “legislador democraticamente eleito” correspondem à tradicional cláusula constitucional da separação de poderes, que estrutura o próprio Estado Democrático de Direito.

---

<sup>509</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 218-219.

<sup>510</sup> ALEXY, Robert. *Direitos fundamentais sociais e proporcionalidade*. In: ALEXY, Robert; BAEZ, Narciso Leandro Xavier; SILVA, Rogério Luiz Nery da (Org.). *Dignidade humana, direitos sociais e não-positivismo inclusivo: em comemoração ao 70º aniversário de Robert Alexy*. Florianópolis: Qualis, 2015, p. 175.

Admitir que eles sejam ponderados abalaria essa estrutura e dissolveria a rigidez constitucional, como bem aponta Novais:

A colocação dos “princípios formais” (ALEXY), como a separação de poderes, na *balança* da ponderação de valores significa, inevitavelmente, a dissolução tendencial da rigidez e supremacia da Constituição formal face as decisões de ponderação dos poderes constituídos.<sup>511</sup>

Conectando o tema à separação de poderes, é possível eleger o princípio do controle de constitucionalidade pelo juiz também como princípio formal, que apenas diz que o Judiciário deve controlar os atos dos demais poderes, sem dizer qual o conteúdo ou a extensão desse controle. Isso levaria a uma ponderação, cujo resultado seria encontrar a “competência definitiva” do Legislativo ou do Judiciário diante das circunstâncias do caso que apontaria para a prevalência de um ou outro princípio. Segundo Novais:

A distribuição de competências não pode ser deixada a ponderação *ad hoc* com o inevitável resultado de nuns casos ser o legislador a decidir e num outro ser o juiz, consoante as valorações subjectivas de quem faz a respectiva ponderação de caso concreto numa determinada altura.<sup>512</sup>

A ponderação dos princípios formais levaria ao “paradoxo de atribuir a quem faz a última pesagem a decisão sobre quem deve ter competência para fazer... a *última* pesagem. O juiz que *pesa* coloca-se, ele próprio, nos pratos da *balança*”<sup>513</sup>.

Novais entende que pode até existir uma controvérsia sobre a intensidade do controle judicial, que pode ser débil ou forte, contudo, uma vez definido o modelo de controle inerente à separação de poderes adotada por uma Constituição, “ele é de aplicação *tudo* ou *nada*, tem um carácter de regra”<sup>514</sup>.

A crítica é procedente em parte, e pode ser formulada no interior da própria teoria de Alexy. A definição das competências de cada um dos poderes (separação de poderes) é estruturada em torno de regras. As disposições constitucionais que definem as atribuições do Legislativo, do Executivo e do Judiciário são normas de competência, e enquanto tal são mesmo regras.

<sup>511</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 228.

<sup>512</sup> *Ibid.*, p. 229.

<sup>513</sup> *Ibid.*, p. 234.

<sup>514</sup> *Ibid.*, p. 228.

Definidos os âmbitos de competência de cada poder, a própria cláusula de separação de poderes também é regra. Como afirma Novais, trata-se da estruturação do Estado de Direito, e nenhum outro princípio pode autorizar que as competências definidas constitucionalmente sejam alteradas ou que um poder passe a exercer funções de outros Poderes. Na Constituição Brasileira, por exemplo, além da separação de poderes do art. 2º, outros dispositivos expressamente estabelecem competências do Poder Legislativo (v.g. arts. 48, 49, 51 e 52) do Poder Executivo (v.g. art. 84) e de órgãos do Poder Judiciário (v.g. arts. 102, 105, 125). Tais dispositivos se referem diretamente a condutas devidas, permitidas ou proibidas dos sujeitos que exercem a atividade de cada um dos poderes<sup>515</sup>, o que faz com que as normas deles resultantes sejam regras.

A crítica de Novais não é, todavia, integralmente procedente pois não soluciona a questão de saber se os chamados “princípios formais” são eles mesmos sopesáveis. Crê-se que a resposta a essa questão seja negativa.

Primeiro porque, como visto, os chamados “princípios formais”, se compreendidos como normas que permitem que determinados sujeitos exercentes dos poderes constituídos tomem decisões, são regras. E regras não são ponderáveis.

Além disso, o equívoco de Alexy consiste em anunciar que os “princípios formais” serão sopesados com os princípios materiais sem que, ao final, integrem a fórmula do peso. A simples leitura demonstra que os princípios formais não constituem nenhuma de suas variáveis<sup>516</sup>.

Essa situação foi bem apontada por Klatt e Schmidt:

Podemos aceitar que a segunda lei do sopesamento de Alexy, demandando um sopesamento entre incertezas epistêmicas e princípios materiais é bem justificada. Contudo, a relevância dos princípios formais não foi suficientemente demonstrada. Ao contrário do que se sustenta explicitamente, não se encontra um sopesamento entre princípios materiais e formais na segunda lei do sopesamento.<sup>517</sup>

---

<sup>515</sup> Tratando as normas de competência como regras, vide ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 105-106.

<sup>516</sup> KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. *International Journal of Constitutional Law*, Oxford, v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012, p. 97.

<sup>517</sup> Tradução livre de: “We can accept that Alexy’s second Law of Balancing, demanding a balancing between epistemic uncertainties and material principles, is well justified. However, the relevance of formal principles to this is not sufficiently demonstrated. Contrary to the explicit claim, there is no balancing between material and formal principles to be found in the second Law of Balancing.” (Ibid., p. 98.).

Concluem os autores que, apesar de enquadrar a competência legislativa naquilo que chama de “princípios formais”, Alexy não os trata como princípios nos termos em que ele próprio define essa categoria de normas, mas sim como uma regra, segundo a qual o legislador, e não a Corte Constitucional, tem a competência para decidir dentro do escopo da discricionariedade epistêmica<sup>518</sup>.

Sendo assim, o espaço de discricionariedade epistêmica deve ser definido de forma justificada. Definido esse espaço e encontrando-se o legislador dentro de seus limites, a situação de empate da ponderação é o pressuposto da regra que proíbe o Judiciário de invalidar a medida.

Partindo disso, propõem a separação entre a definição da discricionariedade e a definição do peso dos princípios materiais, alocando o princípio democrático no âmbito da justificação externa que embasa a conclusão de que, em caso de impasse, caberá ao legislador a decisão, uma vez que ele, e não o Judiciário, conta com o respaldo eleitoral direto<sup>519</sup>. Disso se conclui que o princípio formal é, em verdade, uma justificativa externa da construção de um parâmetro material para estruturar o sopesamento e guiar sua conclusão, segundo o qual, em caso de incerteza, deve o Judiciário concluir pela discricionariedade epistêmica do legislador e se abster de invalidar a medida por ele tomada.

### **3.7 A identificação de regras e princípios**

Da distinção entre regras e princípios e a respectiva utilização de distintas metodologias para sua aplicação decorre a necessidade de se estabelecerem critérios prévios para identificação de uma ou outra espécie de norma. Caso contrário, o intérprete e aplicador poderia qualificar arbitrariamente a norma apenas para que lhe seja aberto caminho para a metodologia de aplicação que lhe facilite chegar a uma conclusão já prévia (e arbitrariamente) alcançada. Se determinada conduta lhe parece indesejada, bastaria qualificar a norma que a estabelece como um princípio para que ela pudesse ser sopesada com outras normas constitucionais e, ao fim, vencida por lhe ser atribuído um peso menor. Se determinado fim não lhe agrada,

---

<sup>518</sup> KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. *International Journal of Constitutional Law*, Oxford, v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012, p. 98.

<sup>519</sup> *Ibid.*, p. 99.

bastaria qualificar a norma como uma regra, e apenas aquilo nela prescrito seria devido, sendo o restante inexigível.

Seguindo a escala de prioridades da argumentação jurídica, o argumento literal é predominante na identificação da espécie de norma. É o texto do direito positivo o argumento que prevalece na caracterização de uma norma como regra ou princípio, não cabendo tal escolha ao juiz ou administrador<sup>520</sup>.

Se o dispositivo constitucional descreve elementos caracterizadores de uma conduta humana ou estabelece o âmbito de atuação do poder, apresenta-se uma regra, imponderável com outras normas constitucionais, o que não significa que não possa haver indeterminação no significado dos termos nela empregados. Pelo contrário, se do dispositivo constitucional se extrai a determinação do alcance de finalidades com abstração da descrição de condutas, foi instituído um princípio, e não se pode negar o dever, ao menos *prima facie*, de se adotarem todas as condutas que possam promovê-lo, sob pena de negar sua normatividade<sup>521</sup>.

A questão também pode ser vista sob a ótica da relação entre as espécies de normas<sup>522</sup>. No nível das regras há uma amplitude maior de decisão, pois as condutas reputadas obrigatórias, permitidas ou proibidas são determinadas direta e imediatamente, ao passo que nos princípios as condutas, apesar de obrigatórias para a promoção do fim, são consideradas definitivamente exigíveis por meio da ponderação com outros princípios. Em razão dessas características afirma-se que os princípios são incompletos, e só se passa ao nível de uma argumentação por princípios quando esgotada a completude das regras, motivo pelo qual há uma prioridade desta última categoria de normas.

### 3.8 Direitos fundamentais sociais, regras e princípios

A partir da distinção entre texto (documento normativo emanado do poder constituinte e dos poderes constituídos) e norma (resultado da interpretação do texto

---

<sup>520</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 125.

<sup>521</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 160.

<sup>522</sup> BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 125.

jurídico)<sup>523</sup>, temos que regras e princípios são espécies de normas. Apesar do argumento literal portar maior força na identificação da categoria de norma e não poder ser desconsiderado na atividade de interpretação e aplicação (conforme exposto acima), não há uma correspondência única entre determinado texto e a espécie de norma que a partir dele se constrói<sup>524</sup>.

O importante, no presente momento, é estabelecer que de um mesmo texto, a partir de um dispositivo ou mais de um dispositivo combinados, pode-se extrair tanto uma regra quanto um princípio<sup>525</sup>, o que significa que também não há uma correspondência prévia entre direitos fundamentais e princípios. Os direitos fundamentais podem ser positivados como regras ou como princípios, a depender de como o texto positivo constrange o intérprete na identificação da categoria da norma<sup>526</sup>.

Sem nenhuma pretensão de exaurir o tema, verifica-se na Constituição Brasileira diversos direitos fundamentais ligados à liberdade cujos dispositivos indicam a categoria das regras, por exemplo: “a casa é asilo inviolável do indivíduo, ninguém nela podendo penetrar sem consentimento do morador, salvo em caso de flagrante delito ou desastre, ou para prestar socorro, ou, durante o dia, por determinação judicial” (art. 5º, XI).

O dispositivo claramente se refere a uma conduta, e determina de forma definitiva um comando que proíbe a qualquer pessoa entrar em casa sem consentimento do morador, estabelecendo expressamente as exceções nas quais o ingresso será permitido mesmo sem tal consentimento. A verificação de compatibilidade de determinada conduta com a referida proibição é feita com abstração de qualquer finalidade, uma vez que o texto sequer sugere um estado de coisas a ser buscado. Trata-se, sem dúvida, de uma regra, imponderável, ainda que

---

<sup>523</sup> GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 298-299.

<sup>524</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 54.

<sup>525</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 113.

<sup>526</sup> Nesse sentido a lição de Derzi acerca da necessidade de balancear princípios: “Essa necessidade se apresenta em relação a quaisquer textos constitucionais, em maior ou menor grau. Mas, nem por isso podem ser negligenciadas as peculiaridades da Consituição da República, que é dotada de extensa normatividade, que consagra uma gama de princípios, muitos deles já balanceados, não sendo raro que se eleja o princípio e o contraprincípio, a regra e suas exceções.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 58).



exista alguma indeterminação, a exemplo do sentido de “desastre”. Como visto acima, a diferença entre regras e princípios não reside, entretanto, na dificuldade de atribuição de sentido aos dispositivos constitucionais.

O mesmo se pode verificar, embora em menor extensão, no âmbito dos direitos sociais. O art. 6º da Constituição não se refere diretamente a nenhuma conduta descrita para que os direitos ali consagrados sejam garantidos. Enunciando que constituem direitos sociais que vinculam o Estado, consagra tais direitos na modalidade de princípios, positivando um estado a ser alcançado, no qual os indivíduos possam ter acesso aos bens que integram o conteúdo dos direitos ali enunciados.

Porém, é possível também vislumbrar direitos sociais positivados com caráter de regra, como é o caso da educação básica gratuita. O art. 218, I da Constituição enuncia de forma inequívoca uma conduta imposta ao Estado:

Art. 208. O dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de:

I - educação básica obrigatória e gratuita dos 4 (quatro) aos 17 (dezesete) anos de idade, assegurada inclusive sua oferta gratuita para todos os que a ela não tiveram acesso na idade própria;

Não bastasse essa formulação, estabelece-se ainda que “o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo” (art. 208, §1º) e que “o não-oferecimento do ensino obrigatório pelo Poder Público, ou sua oferta irregular, importa responsabilidade da autoridade competente” (art. 208, §2º).

É nítida a diferença para com o ensino médio gratuito, no qual o dever do Estado decorre da imposição de uma finalidade correspondente à “progressiva universalização” (art. 208, II), e também do ensino superior, no qual o dever do Estado decorre também de uma finalidade de que seja garantido “acesso aos níveis mais elevados do ensino, da pesquisa e da criação artística, segundo a capacidade de cada um” (art. 208, V).

Evidente é que todos os níveis de ensino compõem o direito fundamental à educação, e que o Estado está obrigado a tomar todas as condutas necessárias para fazer com que os indivíduos possam ter acesso ao ensino. No âmbito da educação básica, o ensino gratuito é, no entanto, um dever definitivo, enquanto nos demais âmbitos é um dever *prima facie*, o que identifica a regra e os princípios vinculados a cada um deles.

Para os direitos sociais vale, portanto, a noção aplicável a qualquer princípio, e bem identificada por Derzi<sup>527</sup>: gozam de eficácia jurídica imediata, que se identifica com a regra que pode deles ser extraída em seu núcleo de efeitos jurídicos vinculantes. Além disso, apresentam também uma vocação expansiva, que pode ser buscada pelos poderes constituídos de forma gradual, captando situações que fluidamente a ele se reconduzem e a partir delas moldando novos efeitos jurídicos.

---

<sup>527</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 67-71. Provando essa visão em qualquer princípio, a autora sustenta o mesmo em princípios estritamente tributários, como o princípio da não-cumulatividade do ICMS, interpretando a jurisprudência do STF no sentido de garantir um núcleo mínimo do princípio, irreduzível por força da Constituição (e, portanto, insuperável, demonstrando caráter de regra), consistente no sistema de crédito físico. Ao lado desse núcleo, porém, identifica Derzi, a vocação expansiva, que indicaria inconstitucionalidade por omissão do legislador caso não a buscasse, consistente no regime do crédito financeiro (DERZI, Misabel Abreu Machado. O conceito de princípio da não-cumulatividade - ICMS: RE 200.168; RE 195.894; ADI n. 2325-0; ADI n. 1851-4. Não-cumulatividade: o que construímos em 20 anos? In: *A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos 20 anos da Constituição do Brasil de 1988*. Brasília: IDP e Observatório da Jurisdição, 2008, p. 11-22).

## 4 MÉTODOS DE CONSTRUÇÃO E APLICAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

### 4.1 A disputa em torno da metodologia de construção dos direitos fundamentais sociais

Não se mostra possível analisar a adequação da metodologia da proporcionalidade à dimensão principiológica dos direitos sociais de forma genérica. A diversidade dos deveres a eles atribuíveis (respeitar, proteger e realizar) demanda que essa análise seja feita de forma separada.

O presente trabalho aborda apenas os aspectos tributários relativos ao tema. Por isso o aspecto prestacional fático direto não será profundamente analisado, e será mencionado apenas para se demonstrar a controvérsia na utilização da proporcionalidade na matéria.

A controvérsia em saber se o Estado tem o dever prestacional fático em uma determinada situação está bastante presente nos pleitos fundados diretamente na Constituição, extraíndo-se o direito das disposições de direito fundamental por dedução direta do texto constitucional.

Utilizando-se da proporcionalidade como método para identificar um direito prestacional definitivo, extraído diretamente de uma Constituição que não apresenta expressamente direitos sociais, Alexy propõe a construção desses direitos por um “modelo baseado no sopesamento”<sup>528</sup>. Os direitos sociais teriam unicamente uma dimensão de princípio, *prima facie* vinculante, que pode ceder frente a outros princípios, como o princípio formal da competência decisória do legislador e de princípios materiais “que dizem respeito sobretudo à liberdade jurídica de terceiros, mas também a outros direitos fundamentais sociais e a interesses coletivos”<sup>529</sup>, com especial destaque para as limitações advindas da reserva do possível.

O caráter definitivo de um direito social decorreria do maior peso a ele atribuído em face do comprometimento da liberdade fática do indivíduo<sup>530</sup>. O

---

<sup>528</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 514.

<sup>529</sup> *Ibid.*, p. 512.

<sup>530</sup> *Ibid.*, p. 517.

sopesamento, portanto, seria uma necessidade para se construir o conteúdo do direito e sua vinculação definitiva, e não uma abertura para seu esvaziamento<sup>531</sup>.

A caracterização de direitos sociais como mandamentos *prima facie*, e, portanto, restringíveis, também é feita por Pulido. O autor analisa e critica as diversas teorias que atribuem às normas de direitos sociais o caráter de normas programáticas, de normas que apenas indicam fins a serem alcançados, de mandamentos exclusivamente objetivos ou que nelas enxergam apenas posições jurídicas de direitos definitivos a prestações (que se confunde com o essencialismo na definição de um conteúdo mínimo dos direitos sociais)<sup>532</sup>.

No caso específico dos direitos sociais prestacionais, Pulido afirma que o teste de proporcionalidade recebe o nome de proibição de proteção deficiente<sup>533</sup>. Não se identifica, contudo, uma diferença estrutural entre a proibição de proteção deficiente e a proporcionalidade, prevalecendo, portanto, o método da ponderação.

O modelo de sopesamento é criticado por Novais, que vê dificuldades em sua aplicação aos direitos sociais. Para o autor, as dificuldades aumentam nos direitos sociais em razão de o contrapeso aos direitos residir nas “carências financeiras do Estado” e nos “princípios formais de separação de poderes atinentes à reserva de competência orçamental do legislador democrático e à sua liberdade de conformação nesse domínio”<sup>534</sup>, o que leva à ponderação “não apenas de bens mensuráveis”, mas também de “natureza incomparável”<sup>535</sup>.

O modelo de ponderação pressupõe uma restrição a ser testada, e “nos direitos sociais, a primeira dificuldade reside precisamente aí, em delimitar e identificar uma *restrição* quando o Estado está a omitir, de alguma forma e com algum alcance, comportamentos que contribuiriam para a realização de um direito social”<sup>536</sup>. Os direitos sociais “estariam permanentemente a serem restringidos, já que haveria sempre algo a ser omitido, seria sempre possível fazer algo mais que, não sendo feito, constituiria uma *restrição*”. Se a restrição é permanente, conclui

---

<sup>531</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 515.

<sup>532</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 368-395.

<sup>533</sup> *Ibid.*, 2007.

<sup>534</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 225.

<sup>535</sup> *Ibid.*, p. 226.

<sup>536</sup> *Ibid.*, p. 230.

Novais que nos direitos sociais “esse é o seu estado *natural*” e a restrição termina por se confundir “com a própria *natureza* do direito”<sup>537</sup>.

A proposta do autor português, portanto, é a substituição da ponderação por meio da proporcionalidade por um critério metodológico autônomo consistente na “proibição de déficit”:

Por isso, no domínio do controlo da constitucionalidade de omissões, esse princípio da proibição de excesso tem vindo a ser substituído, com vantagem, pelo chamado princípio da proibição do déficit, não num sentido de puro *negativo* do princípio da proibição de excesso e dos seus vários subprincípios, mas num sentido autónomo segundo o qual o princípio se traduz na vinculatividade de realização de um mínimo aquém do qual o *défice* deriva inconstitucional<sup>538</sup>.

Ao contrário de Pulido, Novais propõe a “construção autónoma” do princípio da proibição de déficit ou proibição da protecção insuficiente, subdividindo-o em “(i) princípio de realização do *mínimo*; (ii) princípio da razoabilidade”<sup>539</sup>.

No *mínimo*, reconhece-se a dificuldade de uma definição absoluta (rejeitada anteriormente pelo autor), e o “mais longe que se pode ir” é na sua associação com o princípio da dignidade humana<sup>540</sup>. Como ideia geral, o autor sustenta o direito a um mínimo de meios materiais para autodeterminação pessoal, que não cede a outros valores (absoluta) mas que está condicionado pelo nível de desenvolvimento económico e moral da sociedade<sup>541</sup>.

Já a razoabilidade desloca o controle para as “consequências da omissão estatal na esfera, e do ponto de vista, dos afectados”<sup>542</sup>, possibilitando verificar que “há um déficit inconstitucional de prestação quando a omissão estatal deixa os cidadãos afectados numa situação pessoal intolerável, desarrazoável, à luz dos padrões de um Estado de Direito social”<sup>543</sup>. O controle versa sobre a comparação entre “os efeitos e as consequências em que se encontra alguém que não beneficiou de um actuar estatal ou que beneficiou de um actuar com um certo alcance” e “os

---

<sup>537</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 231.

<sup>538</sup> *Ibid.*, p. 235.

<sup>539</sup> *Ibid.*, p. 307.

<sup>540</sup> *Ibid.*, p. 308.

<sup>541</sup> *Ibid.*, p. 308-309.

<sup>542</sup> *Ibid.*, p. 310.

<sup>543</sup> *Ibid.*, p. 310.

efeitos e as consequências que ocorreriam provavelmente com adoção de uma outra *constelação possível*<sup>544</sup>.

A discussão assume feição distinta nos casos em que o legislador já institucionalizou o direito social com maior grau de concreção<sup>545</sup> por meio de normas diretamente atribuídas que dispensam a ponderação para com outros princípios<sup>546</sup> como método para determinar o dever estatal imposto pela Constituição. A ponderação nesses casos já foi realizada pelo legislador, que positivou de forma específica o dever atribuído ao direito fundamental, sendo desnecessário que o intérprete o determine. Não se trata mais de formular um parâmetro metodológico para extrair diretamente da Constituição uma posição jurídica definitiva.

Demonstrado que as normas instituídas pelo legislador podem ser caracterizadas como normas (diretamente atribuídas) de direito fundamental, e sendo os direitos fundamentais caracterizados pela anterioridade, vinculatividade e indisponibilidade por parte do legislador, o relevante é construir um modelo que faça com que tais normas ofereçam uma resistência à atividade do legislador, o que é próprio daquelas características.

Se o legislador puder livremente desfazer sua atividade de realização dos direitos fundamentais, não há outra conclusão senão negar a própria presença da fundamentalidade, pois teria que ser afirmada a inexistência daquelas propriedades. Diante das premissas aqui apresentadas, rejeita-se a absoluta liberdade do legislador para empreender uma “ação erosiva” dos direitos sociais já por ele realizados.

Se a premissa é a vinculação do legislador, duas são as abordagens propostas para controlar a atividade do legislador na restrição a direitos sociais por ele já desenvolvidos e realizados.

---

<sup>544</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 311.

<sup>545</sup> “[...] a partir do momento em que o legislador ordinário fixa, com elevado grau de precisão e certeza – até por razões de igualdade e segurança jurídicas – o conteúdo do direito exigível do Estado, o direito social adquire na ordem jurídica um grau pleno de definitividade e densidade, de resto bastante superiores aos que apresenta, em geral, a conformação legal dos direitos de liberdade.” (Ibid., p. 152).

<sup>546</sup> Restaria a controversa questão de saber se, mesmo após a atuação legislativa, estariam esses direitos submetidos à chamada reserva do possível, principalmente quando esta atividade legislativa envolveu a previsão orçamentária não do respectivo suporte financeiro que não se mostrou factível ao longo da execução orçamentária, a exemplo de uma queda na arrecadação decorrente de desaceleração econômica, inadimplência ou litigiosidade tributária.

A primeira, que conta com grande desenvolvimento internacional em razão da sua construção por meio dos dispositivos do Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, é aquela fundada no dever de progressiva realização dos direitos sociais e na proibição do retrocesso.

A segunda reafirma a resistência dos direitos sociais legislativamente promovidos a partir da teoria das restrições dos direitos fundamentais, lançando mão da metodologia do sopesamento para analisar a validade ou não das restrições advindas de alterações legislativas desfavoráveis à tutela dos direitos sociais.

Serão analisadas as duas vertentes, adiantando a conclusão de que ambas as vertentes apresentam variação de fundamentação e construção, que não necessariamente levam a conclusões distintas. Sendo assim, parece possível entendê-las como complementares, no sentido de que formam metanormas compostas por critérios a serem considerados na avaliação da existência de justificativas para a restrição (ou retrocesso) sobre direitos sociais objeto de desenvolvimento legislativo.

As divergências encontradas entre as teorias referem-se muito mais a uma questão de nomenclatura e qualificação sobre qual é a espécie de norma consistente na chamada “proibição de retrocesso”.

#### **4.2 O ponto de partida comum entre a teoria das restrições e da proibição do retrocesso**

No que interessa ao âmbito do presente trabalho, ambas as vertentes possuem o mesmo ponto de partida e trabalham sobre o mesmo objeto. Iniciam seu desenvolvimento por meio da verificação de uma norma que afeta negativamente o direito anteriormente desenvolvido pelo legislador.

Ao se trabalhar com a teoria das restrições por meio da ponderação, este método entra em cena “sempre que o âmbito de protecção do direito social, tal como resultou da conformação realizada pelo legislador ordinário, resulta negativamente afectado por uma acção dos poderes públicos”, pois em tal situação “não há

qualquer dificuldade dogmática em identificar uma tal afectação como restrição a direito fundamental”<sup>547</sup>.

Para os defensores da existência e relevância jurídica da proibição do retrocesso, a sua utilização como parâmetro de controle da atividade do legislador se dá em razão da possibilidade de que este venha a “suprimir determinados conteúdos da Constituição ou revogar normas legais destinadas à regulamentação de dispositivos constitucionais, notadamente em matéria de direitos sociais, ainda que com efeitos meramente prospectivos”<sup>548</sup>.

Outra característica comum encontrada em ambos os modelos decorre da própria categorização de direitos sociais como direitos fundamentais. Referidos direitos são anteriores ao Estado (no sentido já explicitado anteriormente) e vinculam o legislador, motivo pelo qual a ação deste contra esses direitos, no sentido de operar uma restrição ao seu âmbito, sofre uma resistência constitucionalmente fundada. Ambos os modelos de construção da força dos direitos sociais buscam assim o mesmo resultado: tutelar os direitos sociais, na medida em que já garantidos, contra a chamada “ação erosiva do legislador”<sup>549</sup>.

### **4.3 A ausência de autonomia da proibição do retrocesso na construção dos direitos sociais**

#### *4.3.1 Proibição do retrocesso como regra e como princípio: críticas*

De forma genérica, a proibição do retrocesso é norma que limita a atividade do legislador de revogar ou restringir direitos sociais anteriormente concretizados por meio de desenvolvimento legislativo.

O uso da expressão “limite” é proposital, porque boa parte das controvérsias existentes refere-se à expressão “proibição” constante no *nomen juris* aqui analisado, pois seria ela o indicativo de que espécie de norma se trata.

---

<sup>547</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 315.

<sup>548</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, item 4.4.1 segunda parte.

<sup>549</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 95.



Com base nisso encontra-se como fundamento usual para negar a existência da proibição do retrocesso a referência a uma suposta “regra”<sup>550</sup>, segundo a qual, uma vez desenvolvido legislativamente o direito social, a consequência jurídica seria a de um dever definitivo que proíbe a alteração do regramento que garante o direito em desfavor dos seus beneficiários.

Uma regra nesses termos compreendida nunca foi, porém, seriamente sustentada, e sequer talvez seja mesmo sustentável.

Mesmo a posição original de Canotilho pela inconstitucionalidade de “quaisquer medidas estaduais” correspondentes a uma “anulação, revogação ou aniquilação” do “núcleo essencial dos direitos sociais já realizado e efetivado através de medidas legislativas” admitia uma exceção consistente na admissão dessa revogação, desde que diante da “criação de esquemas alternativos ou compensatórios”<sup>551</sup>.

Uma vez que não se encontra na doutrina e jurisprudência uma sustentação de que a proibição de retrocesso seria em toda sua extensão uma regra a cristalizar determinado esquema legislativo garantidor de direitos sociais, aqueles que se utilizam desse argumento para rejeitar a proibição de retrocesso enquanto norma jurídica travam uma batalha sem inimigos.

O que se encontra na doutrina é a posição de que é possível sustentar uma regra de proibição de retrocesso, mas que não esgota toda a dimensão da norma. Trata-se apenas de uma das feições da proibição de retrocesso, que teria também um caráter de princípio. É o caso de Netto, para quem da proibição de retrocesso pode ser extraída uma norma-regra quando a legislação concretiza o núcleo essencial dos direitos sociais. Nessa situação é vedado o retrocesso, pois a autora parte da premissa de que existe um núcleo essencial dos direitos sociais que não é ponderável e impõe deveres definitivos de concretização ao legislador. Uma vez que este os cumpre, está impossibilitado de desconcretizá-los e retornar a uma situação de omissão inconstitucional<sup>552</sup>.

---

<sup>550</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 109.

<sup>551</sup> CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 375.

<sup>552</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 172-191.

Logo, não se trata de afirmar que a proibição do retrocesso é uma regra, mas sim que dela se pode extrair uma regra nessa específica situação de concretização do núcleo essencial dos direitos sociais, o que por sua vez demanda a justificação da premissa de que tal núcleo existe.

Na visão da autora, para além do núcleo essencial dos direitos sociais concretizados pelo legislador, a proibição de retrocesso apresenta caráter de princípio, impondo um dever *prima facie* de manutenção da garantia legislativa do direito. Na sua visão, esse dever poderá ser convertido em definitivo caso, diante de uma situação de ação desconcretizadora por parte do legislador, quando princípios contrários não assumam maior peso no processo de sopesamento. Em conclusão, o retrocesso será admitido nessa hipótese quando a medida for “racionalmente fundada”, qualidade que adquire após a demonstração de que:

- a) não esvazia o núcleo essencial do direito social, preservando sua eficácia prestacional essencial;
- b) é um meio apto a atingir o fim — constitucionalmente legítimo — visado;
- c) determinou-se em comparação com outras alternativas mais gravosas para o direito social, para o sistema de direitos fundamentais e para o sistema constitucional;
- d) foi determinada considerando a intensidade da restrição ao direito social relativamente ao favorecimento do bem a que se visa proteger;
- e) é conforme com o mandado de igualdade;
- f) coaduna-se com a segurança jurídica e com a proteção da confiança;
- g) foi determinada no bojo de medidas voltadas ao aproveitamento pleno e otimizado dos recursos disponíveis, inserida em políticas públicas adequadas às tarefas constitucionalmente previstas;
- h) conforma-se, segundo as normas aplicáveis, à participação social na definição de políticas públicas;<sup>553</sup>

Existem duas objeções à proposta de estrutura normativa da proibição do retrocesso acima apresentada. A primeira é a noção de núcleo essencial dos direitos fundamentais, que a própria autora reconhece ser problemática. O desafio não parece ser apenas a “problemática” definição de um núcleo essencial, pois a dificuldade na definição de conteúdos é recorrente no direito, em seus diversos e variados campos.

A questão deve ser aquela colocada por Novais, que passa pela inexistência de motivos para excluir o legislador da definição do que constitui esse

---

<sup>553</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 233.

conteúdo. Mesmo os defensores da existência de um conteúdo essencial dos direitos fundamentais aceitam a ideia de que esse conceito é mutável e passa por uma constante evolução.

Além disso, ao se admitir a premissa de que há uma imbricação interativa entre Constituição e lei no desenvolvimento dos direitos fundamentais, é incompatível admitir também um conteúdo essencial decorrente da Constituição que somente poderia ser declarado e não desenvolvido pelo legislador<sup>554</sup>.

Desses dois pontos derivam as respostas a duas indagações, feitas por Novais. A primeira é: “por que razão deveria o legislador democrático ser excluído da possibilidade de *declarar* o sentido e conteúdo dessa evolução?”<sup>555</sup>. A segunda indaga se seria “possível, no caso em que a lei contemple a protecção deste direito, determinar o que nessa lei é declaração do conteúdo constitucional ou criação construtiva do legislador”.

As respostas de que inexistente razão para a exclusão do legislador e de que é impossível tal cisão é dada pelas afirmativas acima, e leva à rejeição da separação entre uma regra de proibição de retrocesso vinculada ao núcleo essencial dos direitos sociais e um princípio de proibição de retrocesso para além desse núcleo.

Se a norma positivada infraconstitucionalmente pode ser qualificada como uma norma diretamente atribuída de direito fundamental social, faz parte do “direito fundamental completo”, que merece a protecção jusfundamental quanto a todo o seu conteúdo<sup>556</sup>. A metodologia da ponderação, tal como concebida por Alexy<sup>557</sup> e Pulido<sup>558</sup> sustenta que, quanto maior a restrição a esse direito, intensidade que aumenta na medida em que as posições jurídicas que revelam seu exercício forem sendo eliminadas, maior o peso que deve ser a ele atribuído na ponderação.

---

<sup>554</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 175-177.

<sup>555</sup> *Ibid.*, p. 177.

<sup>556</sup> Diante de uma lei concretizadora do direito social, Novais sustenta que “[...] o direito que ela consagra não é *direito derivado a prestação* na livre disponibilidade do legislador; é direito fundamental social, está jusfundamentalmente protegido, não num *mínimo* mas no seu todo; o direito que ela consagra, tal como qualquer outro direito fundamental, mas com justificação suficiente e bastante, e só com base em razões capazes de fazer ceder um direito fundamental de valor constitucional.” (*Ibid.*, p. 178).

<sup>557</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 517.

<sup>558</sup> PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 425.

Uma outra objeção refere-se à própria tipologia normativa desenvolvida. “Para além do conteúdo essencial do direito social”, a proibição do retrocesso assumiria um caráter de princípio, impondo um dever *prima facie*, que pode ser superado caso as normas desconcretizadoras sejam proporcionais e se fundamentem em outros princípios como a igualdade e a reserva do possível.

Se a proporcionalidade tem por objeto balancear os direitos sociais e os princípios que justificam o retrocesso imposto pela alteração legislativa, parece que a proibição do retrocesso não se encontra em nenhum dos pratos da balança. O sopesamento se verifica entre o direito social restringido e os princípios que justificam a restrição.

O retrocesso social seria a razão pela qual os referidos princípios são ponderados. Uma lei que seja qualificada como um retrocesso social passa a ser analisada tendo em seu desfavor o direito social por ela promovido e em seu favor os outros princípios justificadores.

Se o retrocesso social não é ele mesmo sopesado contra outros princípios, mas sim uma característica da legislação cuja constitucionalidade se afere pelo sopesamento, não há como qualificá-lo como um princípio no âmbito da teoria de Alexy, que é a mesma teoria parcialmente adotada por Netto.

Daí a crítica de que a proibição do retrocesso em nada acrescenta à já desenvolvida teoria das restrições aos direitos fundamentais<sup>559</sup>, pois o retrocesso nada mais seria do que uma restrição ao direito fundamental já desenvolvido, e sua validade deveria passar pelo teste de ponderação.

#### 4.3.2 A dissolução da proibição do retrocesso na metodologia da ponderação: crítica

A partir da crítica acima, pode-se antever uma postura que, sem chegar ao ponto de negar resistência jurídica, contra o legislador, do direito social desenvolvido, chega a negar utilidade ao princípio de proibição de retrocesso. São precisas as palavras de Novais, que partem de premissa compartilhada no presente trabalho. Para o autor, quando o legislador altera uma lei que desenvolve um direito

---

<sup>559</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 246.

fundamental ele “não está só a *mexer* numa lei, está a *mexer* no direito fundamental, com todas as consequências dogmáticas que isso implica”<sup>560</sup>. E daí conclui:

[...] uma vez que a norma ordinária se torna parte integrante da norma de direito fundamental, o legislador deixa de dispor livremente das possibilidades de alteração dessa norma, exatamente porque de direito fundamental se trata. Qualquer posterior alteração dessa norma em sentido restritivo, ou seja, desvantajoso ou negativo para os titulares do direito, é sujeita ao controlo de constitucionalidade exactamente porque se trata de restrição a direito fundamental.<sup>561</sup>

A inutilidade de se trabalhar com a noção de proibição de retrocesso é denunciada ainda por ser uma decorrência da importação de construção de origem alemã, onde o texto constitucional, como já visto, não contempla direitos sociais. Daí que os direitos sociais desenvolvidos pelo legislador são compreendidos como direitos “derivados”, e não direitos originariamente constitucionais. Não se encontrando no plano constitucional, esses direitos ganharam a força de resistência por meio do desenvolvimento de outros parâmetros normativos, como a proibição do retrocesso.

Nada disso faria sentido em países nos quais o texto constitucional qualifica direitos sociais como direitos fundamentais, e sua força de resistência contra o legislador encontra amparo direto por meio da interpretação das próprias disposições de direitos fundamentais. Isso torna desnecessária a criação de meios paralelos, como a proibição de retrocesso, deduzida dos princípios do Estado social, da segurança jurídica, da garantia da propriedade e da proteção da confiança, para que essa força normativa seja alcançada<sup>562</sup>.

Essa crítica se faz sentir pela doutrina que trabalha a proibição de retrocesso. Um dos principais defensores do reconhecimento da proibição de retrocesso no Brasil, Sarlet, após afirmar se tratar de princípio por não admitir “solução baseada na lógica do tudo ou nada”, reconhece a robustez da crítica<sup>563</sup>, para em seguida negar uma autonomia da proibição do retrocesso e afirmar sua

---

<sup>560</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 164.

<sup>561</sup> *Ibid.*, p. 169.

<sup>562</sup> *Ibid.*, p. 247-251.

<sup>563</sup> “Se – como parece propor Jorge Reis Novais – a problemática da proibição de retrocesso social constitui, em verdade, apenas uma forma especial de designar a questão dos limites e restrições aos direitos fundamentais sociais no âmbito mais amplo dos direitos fundamentais, aqui não será objeto de maior desenvolvimento, embora se trate de uma tese que merece ser levada a sério.” (SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, item 4.4.3.5 segunda parte).

conexão “com outras categorias, como a segurança jurídica e a proporcionalidade”. Por não constituir seu objeto, o autor expressamente renuncia desenvolver as relações entre as mencionadas categorias, e conclui:

Embora de modo sumário, especificamente no concernente ao princípio da proporcionalidade e sua relevância também na esfera da assim designada proibição de retrocesso (ou não reversibilidade ou regressividade), importa lembrar que a proporcionalidade opera tanto como uma proibição de excesso, quanto naquilo em que, vinculada aos deveres de proteção – com os quais não se confunde –, proíbe uma proteção insuficiente – exigindo, pelo contrário, uma proteção social compatível com as exigências da dignidade da pessoa humana no marco de um Estado Democrático e Social de Direito.<sup>564</sup>

Não se extrai uma categorização específica da proibição de retrocesso, a não ser a afirmativa excludente de que ela não se aplica como regra. A proibição de retrocesso é qualificada como princípio, para em seguida ser colocada ao lado de categorias que, na visão aqui adotada, não se enquadram no conceito de princípio, como a proporcionalidade, a proibição de excesso e a proibição de proteção deficiente, bem como ao lado de figuras que podem tanto ser consideradas como princípios ou como metanormas, a exemplo da igualdade.

É pertinente a visão de Ávila<sup>565</sup> segundo a qual essas categorias não se confundem com os princípios, e integram aquilo que ele chama de postulados. Mesmo entre os postulados existem, entretanto, diferentes dinâmicas de estruturar a aplicação de outras normas. Logo, colocar a proibição de retrocesso ao lado de outras figuras como a proporcionalidade, a proibição de excesso e a proibição de déficit, sem esclarecer sua autonomia enquanto parâmetro para estruturar e viabilizar a aplicação de outras normas não contribui de forma analítica para identificação de sua dinâmica normativa.

---

<sup>564</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, item 4.4.3.5 segunda parte

<sup>565</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 164 et seq.

#### 4.3.3 A proibição de retrocesso como elemento da justificação externa da aplicação dos direitos sociais

Nosso entendimento acerca da proibição de retrocesso é análogo ao desenvolvido por Klatt e Schmidt<sup>566</sup> acerca do papel reservado aos princípios formais na metodologia do sopesamento. Como visto, tais princípios, versando sobre questões de competência decisória, não são colocados na balança. Sua função é a de guiar a justificação externa da ponderação entre princípios materiais diante de uma discricionariedade legislativa prévia e materialmente estabelecida.

Como resulta da lição dos autores, diante de uma situação de justificada discricionariedade, o princípio formal da competência decisória do legislador atua para justificar uma maior valorização do princípio material por ele promovido pela restrição ao princípio que deveria ceder precedência na visão legislativa.

O mesmo pode ser visualizado na proibição do retrocesso, mas em sentido contrário. Como demonstrado, a proibição do retrocesso não é colocada na balança do sopesamento. Ela nos fornece critérios para distribuir os pesos entre os princípios em conflito. É parâmetro para a argumentação jurídica, previsto expressamente no PIDESC e decorrente do texto constitucional, ou seja, é uma metanorma<sup>567</sup> que vincula a argumentação jurídica ao guiar a atribuição de importância e peso aos direitos sociais restringidos. Uma verdadeira regra metodológica na avaliação das restrições dos direitos sociais e na sua aplicação.

Em sentido próximo ao aqui defendido, Abramovich e Courtis afirmam que a proibição de retrocesso é uma modalidade de “análise da razoabilidade” das leis<sup>568</sup>, e que traz critérios para um controle “agravado” da validade substancial de leis que “piorem a situação dos direitos sociais”<sup>569</sup>.

Esses critérios indicam os argumentos de justificação externa que são construídos com base direta na noção de proibição de retrocesso.

---

<sup>566</sup> KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. *International Journal of Constitutional Law*, Oxford, v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012.

<sup>567</sup> Como ressalta Alexy, a especificidade dessa argumentação advém de sua vinculação aos precedentes, à lei e à dogmática. E todos esses fatores reconhecem na proibição do retrocesso critérios que determinam a atribuição de maior peso aos direitos sociais diante de medidas retrocessivas.

<sup>568</sup> Como os autores esclarecem, a noção argentina de razoabilidade abrange todo o devido processo substantivo, incluindo a proporcionalidade e seus critérios.

<sup>569</sup> ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2002, p. 96-97.

Tratando-se de critérios largamente trabalhados, com especial esforço no plano internacional em decorrência do Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, parece que a crítica de Novais àqueles que negam a fundamentalidade aos direitos sociais se aplica contra sua própria afirmação de negar utilidade à proibição de retrocesso. Caberia a ele o ônus de demonstrar a inexistência ou inutilidade afirmada. Isso implicaria, como dito, negar utilidade não apenas a um dispositivo do PIDESC, mas também a um amplo trabalho de interpretação do mencionado tratado, e a consequente formulação de critérios para avaliar a conduta dos Estados na garantia dos direitos fundamentais nele assegurados.

Ao realizar tais afirmações, passa-se automaticamente à necessidade de se expor quais são os critérios fornecidos pela proibição de retrocesso para a valorização dos direitos sociais em detrimento de princípios que com eles entrem em conflito para justificar a medida restritiva. Esses critérios, concebidos como consequências jurídicas da proibição do retrocesso, são construídos pela doutrina e jurisprudência principalmente no âmbito da interpretação do Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, ao qual será dedicado ponto específico.

A referência ao mencionado tratado internacional desperta uma necessidade anterior de fundamentar a existência jurídica da proibição de retrocesso no ordenamento jurídico brasileiro.

Passa-se a empreender essas duas análises.

#### **4.4 Da fundamentação constitucional da proibição de retrocesso**

Inexiste na Constituição uma dicção expressa que impeça o legislador de restringir os direitos sociais por ele anteriormente desenvolvidos pela legislação.

Seguindo a linha até aqui abordada, essa limitação ao Poder Legislativo decorre da própria qualificação constitucional dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais, característica aliás comum aos direitos fundamentais em geral, portadores que são das características de anterioridade, vinculação e indisponibilidade.

Quando os poderes constituídos, dentre eles o Poder Legislativo, atuam para garantir que os cidadãos usufruam dos direitos sociais, estão cumprindo um



dever constitucional. A restrição aos direitos já desenvolvidos pela legislação por meio de nova legislação implica um descumprimento daquele dever, dever este imposto, na maioria das vezes, em caráter *prima facie* decorrente da qualidade principiológica das normas de direito fundamental (exceção se faz às hipóteses em que a norma de direito fundamental possa ser constitucionalmente construída como regra, a impor diretamente um dever definitivo).

Se no caso de direitos sociais já desenvolvidos pelo legislador a nova legislação significa uma decisão legislativa por retirar toda ou parte das vantagens ou facilidades ao exercício dos direitos anteriormente concedidas, a restrição pode ser, sem maiores problemas, caracterizada como um retrocesso no grau em que tais direitos eram anteriormente garantidos. Essa restrição ou retrocesso pode ter sua constitucionalidade desafiada, e deverá passar, na metodologia aqui adotada, pelo teste de proporcionalidade por meio do qual se realiza a ponderação para com eventuais<sup>570</sup> princípios contrários que justifiquem a medida.

A doutrina, contudo, quer por compreender a proibição do retrocesso como um princípio relativamente autônomo, quer por não identificar a interação entre Constituição e lei no âmbito dos direitos fundamentais nos moldes aqui adotados, termina por fundamentar o princípio da proibição de retrocesso também em outras normas constitucionais que não as próprias normas definidoras de direitos sociais.

Sendo assim, além da primeira fundamentação nos deveres impostos pelas normas de direitos fundamentais sociais, a doutrina aponta outras normas das quais se pode extrair os fundamentos para a proibição de retrocesso social.

Tal esforço não é inútil, muito menos despropositado. Mesmo diante da nossa proposta de compreensão da proibição de retrocesso, a identificação de outros fundamentos para além da própria fundamentalidade dos direitos sociais contribuem para um reforço argumentativo e justificativo da respectiva força normativa dos direitos sociais a vincular o legislador.

---

<sup>570</sup> Faz-se questão de destacar a expressão “eventuais”, pois a existência de um princípio contrário deve ser indicada e justificada, ou seja, a conduta legislativa de restringir o direito deve ser uma conduta permitida pela sua subsunção a algum outro princípio constitucional. Como já se teve a oportunidade de destacar, antes da ponderação, há um processo inevitável de subsunção.

Diante do trabalho já intensamente feito pela doutrina<sup>571</sup>, não há necessidade de uma elaboração exaustiva ou extensiva da questão, bastando o resumo dos fundamentos já desenvolvidos.

O primeiro fundamento de origem alemã, formulado em razão da ausência da consagração de direitos sociais, traz a proibição de retrocesso como forma de tutela do direito de propriedade. Como expõe Sarlet, as prestações patrimoniais concedidas pelo Estado na satisfação de direitos sociais encontram força de resistência contra investidas do legislador no direito de propriedade quando configurem posições exclusivamente individuais que invistam o sujeito ativo de um direito subjetivo contra o Estado de exigir a prestação patrimonial destinada a garantir sua existência<sup>572</sup>. Portadora dessas características, a prestação social se incorporaria ao patrimônio jurídico do beneficiário, e sua retirada ou restrição implicaria ofensa ao direito de propriedade.

A recusa a essa fundamentação foi bem exposta por Derbi<sup>573</sup> com vistas ao direito brasileiro, cujo regime de propriedade é incompatível com um respectivo dever de prestação material (aqui a propriedade, tal como configurada, é tutelada pela imposição de deveres de abstenção e proteção), bem como não está atrelada a uma fruição exclusivamente individual, pois admite a transmissão integral ou cessão parcial de um de seus atributos.

Adiciona-se que, como visto, a interação Constituição-Lei é constitutiva do conceito de propriedade, e no nosso direito não houve uma determinação de seu conteúdo para além do direito privado. Logo, falta base jurídica para extrair daí um conceito de propriedade inerente aos direitos sociais.

Além disso, Derbi questiona o último aspecto da fundamentação pela alegação de que, tanto no Brasil quanto na Alemanha, a existência individual se encontra garantida pela dignidade humana na sua versão do mínimo existencial<sup>574</sup>.

---

<sup>571</sup> Veja-se, nesse aspecto, a compilação feita por Netto e Sarlet, nas obras aqui utilizadas como referência, que por sua vez se embasam em extensa doutrina (NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010; SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012).

<sup>572</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 15, set./out./nov. 2008.

<sup>573</sup> DERBI, Felipe. *O princípio da proibição de retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 206.

<sup>574</sup> *Ibid.*, p. 2016.

Se o mínimo é garantido constitucionalmente, seria inútil a manutenção de uma legislação que o garanta, já que sua tutela continuaria sendo extraída diretamente da Constituição.

Concorda-se em parte com a afirmação. Na versão aqui proposta, reduzir a proibição do retrocesso como critério de análise de revogação ou restrição de normas que se refiram ao mínimo é reduzir de forma injustificada sua operacionalidade. Como já sustentado aqui, o direito fundamental completo é, todo ele, submetido ao regime jusfundamental, e não apenas a sua parcela conectada ao mínimo existencial. Além disso, há uma grande dificuldade de se definir, em uma lei, o que constitui parcela inerente ao mínimo e o que não o é. O que a metodologia aqui adotada aponta é que, quanto mais posições jurídicas forem sendo restringidas, maior é o peso assumido pelo direito social enquanto princípio a se opor à restrição.

Portanto, a proibição de retrocesso sempre terá sua operacionalidade diante de legislação restritiva de direitos sociais antes assegurados, ainda que não se refira ao mínimo existencial, variando sua aptidão para justificar o peso atribuído ao direito social.

De qualquer forma, mesmo para a vertente que admite a possibilidade de identificação do mínimo existencial, separando na lei o que concretiza o mínimo daquilo que não corresponde a essa tarefa, a proibição de retrocesso teria utilidade. A existência de uma lei garantindo o mínimo torna-o mais concreto, dotado de características menos indeterminadas e, conseqüentemente, facilita sua tutela judicial. Sua supressão lançaria a análise a uma situação de menor objetividade e, conseqüentemente, maior dificuldade de tutela judicial efetiva do direito social, o que caracteriza o retrocesso social.

O segundo fundamento de origem alemã deduz a proibição de retrocesso social da segurança jurídica e de sua face subjetiva da proteção da confiança.

A segurança jurídica indica como finalidade a calculabilidade e previsibilidade<sup>575</sup> das conseqüências jurídicas dos atos e fatos empreendidos pelas pessoas submetidas à determinada ordem jurídica. Está tradicionalmente ligada aos chamados direitos individuais de primeira geração, e garante que o cidadão se

---

<sup>575</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 295.

previna contra ingerências inesperadas e repentinas em seus direitos de liberdade e propriedade<sup>576</sup>.

O planejamento da vida para o desenvolvimento da personalidade requer a manutenção não só da liberdade e da propriedade, mas também de todos os meios materiais assegurados pelos direitos sociais<sup>577</sup>.

A segurança jurídica, dessa forma, assume a feição de um direito à continuidade da ordem jurídica<sup>578</sup> que a vincula à segurança social<sup>579</sup>, atribuindo aos cidadãos “a possibilidade de confiar na eficácia e, acima de tudo, na efetividade dos direitos que lhes são assegurados pela ordem jurídica”<sup>580</sup>.

Gotti afirma que a fundamentação da proibição de retrocesso na segurança jurídica é desnecessária e inútil, pois a Constituição Brasileira já assegura a irretroatividade, o ato jurídico perfeito, a coisa julgada e o direito adquirido<sup>581</sup>. Ocorre que esses clássicos institutos concretizadores da segurança jurídica são insuficientes para a proteção dos direitos sociais.<sup>582</sup>

Isso porque “medidas tomadas com efeitos prospectivos podem representar um grave retrocesso”<sup>583</sup>, ou seja, podem, para o futuro, retirar ou restringir direitos fundamentais antes concretizados. Com isso, os cidadãos que contavam com determinado padrão de acesso a bens sociais assegurados podem se ver deles despidos. Em caso de retrocessão operada por revogação ou restrição de normas tributárias, os meios financeiros com os quais os cidadãos contariam, principalmente em momentos de crise, passam a ter que ser utilizados para suprir o

<sup>576</sup> Essa compreensão é largamente trabalhada no direito tributário por meio dos princípios da legalidade, irretroatividade e anterioridade, todos eles à disposição do contribuinte para se defender de imposições tributárias que não sigam aqueles ditames, propiciando, assim, a realização de seus direitos individuais de liberdade e propriedade.

<sup>577</sup> CONTO, Mario de. *O princípio da proibição do retrocesso social: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 90.

<sup>578</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 9, mar./maio 2007, p. 12-13.

<sup>579</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 15, set./out./nov., 2008, p. 3.

<sup>580</sup> *Ibid.*, p. 2.

<sup>581</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>582</sup> CONTO, Mario de. *O princípio da proibição do retrocesso social: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 87.

<sup>583</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, *passim*, especialmente, p. 383-387.

acesso a bens sociais antes assegurados pelo Poder Público por meio das exonerações.

O princípio da proteção da confiança é latente no sistema jurídico, e apenas demanda o uso de sua força normativa quando a situação não é protegida por regras específicas do direito positivo, como reconhece Derzi:

No Direito Público, igualmente, onde fracassarem “ético-juridicamente” as garantias constitucionais dos direitos fundamentais, a proteção da confiança ressurgirá com toda sua força e, nos casos concretos, desdobrada em proteção da boa-fé objetiva.

No Brasil, apenas nos espaços restritos e controversos ou de fragilidade do princípio da irretroatividade é que surgirá, como garantia ético-jurídica, o princípio da proteção da confiança<sup>584</sup>.

É desnecessário o recurso à proteção da confiança, com a análise e verificação dos seus pressupostos no caso concreto, quando a conduta necessária à promoção do estado ideal de previsibilidade e calculabilidade dos efeitos jurídicos dos atos praticados estiver conceituada em regras, especialmente em regras constitucionais. É o caso da proteção ao ato jurídico perfeito, à coisa julgada e ao direito adquirido.

Contudo, como a referida regra é insuficiente para outorgar segurança à fruição de direitos sociais, dada a possibilidade de sua alteração prospectiva, mas retrocessiva, é adequada ao direito brasileiro a fundamentação da proibição de retrocesso na segurança jurídica.

Um terceiro fundamento, que se encontra na doutrina nacional, é a determinação constitucional de aplicabilidade imediata das normas de direito fundamental determinada pelo art. 5º, §1º da Constituição.

O dispositivo já foi analisado anteriormente, ao se tratar da fundamentalidade dos direitos sociais. No presente ponto, o raciocínio segue da seguinte maneira: se há um mandado de aplicação imediata das normas de direitos fundamentais, o legislador está convocado a desenvolvê-los compulsoriamente onde tal atuação seja necessária para a fruição desses direitos (trata-se da face objetiva do plexo de deveres impostos pelos direitos fundamentais, como já analisado). Na medida em que grande parte dos direitos fundamentais podem ser caracterizados como princípios, e considerando-se que o direito é fundamental no seu todo, há um

---

<sup>584</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 413-414.

mandamento para que todas as posições a ele integráveis sejam imediatamente consagradas em normas atribuídas.

Logo, esse mandamento ao legislador de dar aplicabilidade imediata aos direitos fundamentais estabelece que, *prima facie*, seu dever é de concretizar todas as posições que podem ser atribuídas ao direito fundamental completo.

Utilizando-se de outra terminologia, mas em desenvolvimento cujo raciocínio se aproxima do que foi acima sustentado, temos a sempre lembrada posição de Sarlet, para quem a proibição de retrocesso extrai seu fundamento

Do princípio da máxima eficácia e efetividade das normas definidoras de direitos fundamentais, contido no artigo 5º, § 1º, e que necessariamente abrange também a maximização da proteção dos direitos fundamentais. Com efeito, a indispensável otimização da eficácia e efetividade do direito à segurança jurídica (e, portanto, sempre também do princípio da segurança jurídica) reclama que se dê ao mesmo a maior proteção possível, o que, por seu turno, exige uma proteção também contra medidas de caráter retrocessivo, inclusive na acepção aqui desenvolvida.<sup>585</sup>

Por fim, Gotti aponta como fundamento para a proibição do retrocesso o art. 3º da Constituição, cujos objetivos somente podem ser alcançados com a concretização de direitos sociais, sem os quais não se pode falar em efetiva liberdade. A garantia de acesso aos bens sociais também é caráter essencial de uma sociedade justa, o que decorre do texto constitucional e pode ser ainda amparado pelas teorias de justiça já analisadas.<sup>586</sup>

Sem rejeitar esses fundamentos que, sem dúvida, servem de sustentação de uma proibição *prima facie* do legislador de alterar normas para restringir direitos sociais já concretizados, entende-se que o fundamento mais direto para a visualização da proibição de retrocesso encontra-se no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais que, por isso, merece tratamento em um tópico separado.

---

<sup>585</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. item 4.4.3.4.

<sup>586</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

## **4.5 Fundamentação da proibição do retrocesso no Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais**

### *4.5.1 Brevíssima premissa sobre os tratados internacionais no direito brasileiro*

O Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC) foi adotado pela XXI Sessão da Assembleia-Geral das Nações Unidas, em 19 de dezembro de 1966, e aprovado pelo Congresso Nacional pelo Decreto Legislativo nº 226, de 12 de dezembro de 1991.

O instrumento de adesão do Brasil foi depositado em 24 de janeiro de 1992, e, por fim, foi promulgado por meio do Decreto nº 591, de 6 de julho de 1992. Sendo assim, quanto à sua incorporação no direito interno, inexistem maiores controvérsias.

No que toca à discussão de sua localização na estrutura hierárquica do ordenamento jurídico brasileiro, limita-se à exposição da posição do Supremo Tribunal Federal, já que o objeto deste trabalho não é a discussão específica desse tema.

Após experimentar uma evolução de entendimento, a jurisprudência do STF terminou por reconhecer que os tratados sobre direitos humanos gozam de um *status* supralegal. O julgamento versou sobre a Convenção Americana de Direitos Humanos – Pacto de São José da Costa Rica (promulgada pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992), que se dedica detalhadamente aos direitos individuais civis e políticos, embora contenha uma previsão genérica acerca dos direitos econômicos, sociais e culturais em seu art. 26.

Assim como o Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, o Pacto de São José da Costa Rica foi incorporado ao direito brasileiro antes da EC 45/2004, que atribui aos tratados sobre direitos humanos aprovados por quórum qualificado o caráter de normas constitucionais (art. 5º, §3º da Constituição).

Para esses tratados anteriores à EC 45/2004, o STF recusou a tese de que o fato de versarem sobre direitos humanos os alçariam automaticamente à categoria constitucional, servindo, inclusive, de parâmetro para o controle de constitucionalidade. Reconheceu neles, contudo, uma supralegalidade capaz de paralisar a aplicabilidade da legislação interna (anterior ou posterior) que disponha em sentido contrário.

A exceção seriam aqueles tratados, anteriores ou posteriores, que venham a passar pelo rito mais rigoroso do art. 5º, §3º da Constituição, que deixariam de ser considerados como supralegais para subir um nível e obter o caráter de normas constitucionais.

Com essa conclusão, no RE 349.703/RS<sup>587</sup>, o STF entendeu que a previsão de prisão do depositário infiel no art. art. 1.287 do Código Civil (CC) de 1916 e no art. 652 do Código Civil de 2002 eram inaplicáveis diante de sua vedação pela Convenção Americana de Direitos Humanos.

No âmbito tributário o STF<sup>588</sup> também entende que as normas trazidas em tratados internacionais incorporados ao direito brasileiro teriam precedência face às normas tributárias da União, dos Estados, Distrito Federal e Municípios. O argumento é que os tratados são celebrados pela República Federativa do Brasil (art. 52, §2º da Constituição), pessoa jurídica de direito público internacional dotada de soberania, que, ao assumir compromissos internacionais vincula todas as ordens jurídicas parciais internas<sup>589</sup>. Sendo assim, normas tributárias de tratados internacionais não podem ser ignoradas pelos Estados, Distrito Federal e Municípios, ao argumento de que a União estaria invadindo sua competência tributária (art. 151, III da Constituição), pois o tratado, como dito, não é celebrado pela União.

Acompanhando o entendimento jurisprudencial, a premissa é que os tratados internacionais sobre direitos humanos, como ocorre com os direitos sociais contemplados no Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, gozam de supralegalidade e são plenamente aplicáveis às ordens tributárias das esferas federativas internas.

---

<sup>587</sup> STF, Pleno, RE 349703/RS, Relator Min. Carlos Britto, Relator(a) p/ Acórdão Min. Gilmar Mendes, julgado em 03/12/2008, DJe-104 divulgado em 04/06/2009 e publicado em 05/06/2009, p. 675.

<sup>588</sup> STF, Pleno, RE 229096/RS, Relator Min. Ilmar Galvão, Relatora p/ Acórdão Min. Cármen Lúcia, julgado em 16/08/2007, DJe-065, divulgado em 10/04/2008, publicado em 11/04/2008.

<sup>589</sup> Nesse sentido também a doutrina: “os princípios federativo e da separação dos Poderes não podem ser invocados para afastar a responsabilidade da União em relação à violação de obrigações contraídas no âmbito internacional. Como leciona Louis Henkin: ‘A separação dos poderes no plano nacional afeta a forma de responsabilização do Estado? No que se refere à atribuição de responsabilidade, não faz qualquer diferença se o órgão é parte do Executivo, Legislativo ou Judiciário. Não importa ainda se o órgão tem, ou não, qualquer responsabilidade em política internacional. [...] Estados Federais, por vezes, têm buscado negar sua responsabilidade em relação a condutas praticadas por Estados ou Províncias. Um Estado Federal é também responsável pelo cumprimento das obrigações decorrentes de tratados no âmbito de seu território inteiro, independentemente das divisões internas de poder. Exceções a esta regra podem ser feitas pelo próprio tratado ou em determinadas circunstâncias (PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 299-300).



#### 4.5.2 Da construção e interpretação do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais

A previsão no direito internacional é que o Conselho Econômico e Social da ONU desempenhe importantes tarefas no âmbito dos direitos sociais. Trata-se de órgão constituído pela Carta das Nações Unidas e que, conforme síntese de Gotti, tem as seguintes funções:

(1º) iniciar estudos e relatórios a respeito de assuntos internacionais de caráter econômico, social, cultural, educacional, sanitário e conexos, e fazer recomendações a respeito de tais assuntos à Assembleia Geral, aos Membros das Nações Unidas e às entidades especializadas interessadas; (2º) poderá, igualmente, fazer recomendações destinadas a promover o respeito e a observância dos direitos humanos e das liberdades fundamentais para todos; (3º) poderá preparar projetos de convenções a serem submetidos à Assembleia Geral, sobre assuntos de sua competência; e (4º) poderá convocar, de acordo com as regras estipuladas pelas Nações Unidas, conferências internacionais sobre os assuntos de sua competência.<sup>590</sup>

Especificamente em relação ao PIDESC, uma das principais tarefas do Conselho consiste na análise dos relatórios que os Estados signatários enviam acerca dos avanços e dificuldades no cumprimento das suas obrigações derivadas dos direitos constantes do tratado, como previsto no art. 16 do PIDESC.

Para desempenhar essa tarefa, o Conselho Econômico e Social da ONU constituiu o Comitê de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais da ONU (CESCR<sup>591</sup>), por meio da Resolução 1985/17. Além de delegar a tarefa de analisar os relatórios, a referida Resolução estabeleceu ainda que o CESCR tem a tarefa de elaborar “Comentários Gerais”, por meio dos quais é divulgada sua interpretação das disposições do PIDESC.

É a partir dos Comentários Gerais e da análise dos relatórios que a doutrina interage com o CESCR para a interpretação e construção dos direitos sociais assumidos no PIDESC.

---

<sup>590</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>591</sup> Foi utilizada a sigla que reflete o nome do Comitê em língua inglesa, por ser a mais difundida e utilizada internacionalmente (CESCR - Committee on Economic, Social and Cultural Rights).

O entendimento doutrinário<sup>592</sup> é que, na medida em que os Estados assinaram o PIDESC que conta com previsão da atribuição da tarefa de analisar os relatórios ao Conselho, há uma admissão de que os resultados dessas análises, que ao final alimentam os “Comentários Gerais”, constituem um guia para a interpretação e concretização dos direitos sociais. De nada valeria juridicamente o PIDESC se os Estados signatários pudessem, cada um por si, interpretar de forma isolada as disposições do tratado, pois significaria inutilizá-lo enquanto instrumento internacional.

Considerando-se que ainda assim a chamada “jurisprudência do Comitê” não é vinculante para os Estados signatários, Sepúlveda<sup>593</sup> enumera (com poucas críticas), uma série de fatores que atribuem legitimidade ao CDESCR e ao seu trabalho, aqui apresentadas de forma sumária:

- independência e expertise dos seus membros, ainda que tal fator possa ser melhorado, porquanto há um maior número de pessoas ligadas a governos, propondo a autora maior participação de pessoas engajadas em outras entidades;
- diversidade na composição, fator que também é objeto de proposta pela autora, pois muitos membros têm formação jurídica, e uma melhoria se verificaria pela maior participação de pessoas ligadas a outras áreas relacionadas, como saúde pública e educação;
- continuidade dos trabalhos dos membros e coerência nos pronunciamentos, levados a cabo mediante intenso diálogo com os Estados signatários e visando a temáticas específicas nas quais pode ocorrer um avanço concreto;
- previsibilidade e objetividade dos pronunciamentos, o que leva a um maior esclarecimento acerca das obrigações dos Estados, possibilitando melhor visualização das condutas a serem tomadas; aspecto ligado à razoabilidade e praticabilidade das decisões, que devem, sem descuidar do aspecto prescritivo do Pacto, atentar para as reais possibilidades de sua implementação de uma maneira justa;

---

<sup>592</sup> ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2002, p. 67.

<sup>593</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the international covenant on economic, social and cultural rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 91-112.

- eficiência e efetividade, obtidas com práticas inovadoras e contínuas revisões dos métodos de trabalho;
- o apoio recebido pelo Comitê por órgãos políticos da ONU e outros atores dos direitos humanos no cenário internacional.

Daí a justificativa para se afirmar a utilidade em se recorrer aos pronunciamentos do Comitê na interpretação e aplicação dos direitos sociais.

#### 4.5.3 Da obrigação de realização progressiva dos direitos sociais assumida no PIDESC

A disposição do PIDESC que mais interessa ao presente trabalho é a obrigação assumida pelos Estados signatários no art. 2º, 1, que tem a seguinte redação:

1. Cada Estado Parte do presente Pacto compromete-se a adotar medidas, tanto por esforço próprio como pela assistência e cooperação internacionais, principalmente nos planos econômico e técnico, até o máximo de seus recursos disponíveis, que visem a assegurar, progressivamente, por todos os meios apropriados, o pleno exercício dos direitos reconhecidos no presente Pacto, incluindo, em particular, a adoção de medidas legislativas.

O dispositivo tem uma grande importância por abordar uma das questões mais controversas quanto aos direitos sociais. Entre aqueles que afirmam que as normas de direitos sociais são meros programas e aqueles que afirmam que elas têm eficácia plena em todo o seu conteúdo, a disposição do PIDESC adota uma visão intermediária e bem mais factível: os direitos sociais demandam tempo e recursos para serem implementados (Comentário Geral nº 3 do CESCR<sup>594</sup>), mas mesmo assim são vinculantes, devendo ser realizados progressivamente.

Essa afirmativa deve, contudo, ser testada sob a ótica dos distintos deveres atribuíveis aos direitos sociais.

Como demonstra Costamagna, o Comitê entende que o caráter progressivo da implementação se refere ao dever de realizar os direitos sociais<sup>595</sup>.

<sup>594</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment nº 3: the nature of States parties' obligations* (art. 2, para. 1, of the Covenant). Document E/1991/23. 5th session, 14 December 1990.

<sup>595</sup> COSTAMAGNA, Francesco. Realizzazione progressiva dei diritti economici, sociali e culturali e migliori utilizzo delle risorse disponibili. *Rivista quadrimestrale di Diritti Umani e diritto internazionale*, Milano, v. 2, n. 1, p. 165-170, 2008, p. 167.

Embora resulte claro do Comentário Geral nº 3 do CESCR<sup>596</sup> que os deveres de abstenção são imediatamente exigíveis no âmbito dos direitos sociais, não fica claro que tal eficácia imediata se aplique também aos deveres de proteção. E, considerando-se que estes demandam a edição de legislação e a criação de órgãos de aplicação para garantir que indivíduos e grupos vulneráveis não sofram violações por parte de outros particulares, a eficácia imediata fica comprometida.

Quanto ao dever de realizar, o entendimento do Comitê é que o PIDESC demanda que o Estado inicie imediatamente, ou em um curto espaço de tempo após a assinatura do Pacto, as ações necessárias para que, progressivamente, tais direitos sejam plenamente realizados<sup>597</sup>. A determinação do Pacto, portanto, é que os direitos nele previstos são vinculantes para o Estado, e apenas a medida da vinculação é que se diferencia segundo o dever por ele imposto. O CESCR rejeita expressamente a ideia de que os Estados podem se omitir ou agir contrariamente aos direitos sociais<sup>598</sup>.

É nesse ponto que o Comitê extrai do dispositivo a obrigação de não empreender “medidas deliberadamente regressivas” que, uma vez adotadas, “requerem a mais cuidadosa consideração e precisam ser plenamente justificadas pela referência à totalidade dos direitos previstos no Pacto e no contexto do máximo uso dos recursos disponíveis”<sup>599</sup>.

Dessa interpretação emerge com fácil visualização a noção de proibição de retrocesso. Uma vez que existe um dever de que os direitos sociais sejam imediata ou progressivamente realizados, conforme o dever respectivo sob análise, é logicamente incompatível afirmar a existência de uma permissão de retroceder contra direitos já garantidos pela legislação.

Por tratar-se de dever de respeitar direitos sociais já garantidos, seus efeitos são imediatos, de forma a tutelar com eficácia os direitos previstos no Pacto<sup>600</sup>. Na linguagem do Comitê e pela conclusão dela extraída pela doutrina esse

---

<sup>596</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment nº 3: the nature of States parties' obligations* (art. 2, para. 1, of the Covenant). Document E/1991/23. 5th session, 14 December 1990.

<sup>597</sup> *Ibid.*, parágrafos 2 e 9.

<sup>598</sup> *Ibid.*, parágrafo 9.

<sup>599</sup> *Ibid.*, parágrafo 9.

<sup>600</sup> O'CONNELL, Rory; NOLAN, Aoife; HARVEY, Colin; DUTSCHKE, Mira; ROONEY, Eoin. *Apply-ing an international human rights framework to state budget allocations: rights and resources*. London: Routledge, 2014, p. 64.

dever apresenta um caráter *prima facie*<sup>601</sup>, pois o próprio Comitê admite justificativas para as medidas retrocessivas.

E essa ressalva confirma a proposta deste trabalho. Primeiramente, o Comitê coloca que a existência de uma “medida deliberadamente regressiva” constitui uma ofensa aos direitos tratados no Pacto, tanto que deve ser analisada em consideração à máxima realização dos direitos sociais (*in regard of the full realization of the rights in question*). Em seguida, estabelece os elementos que podem ser opostos aos direitos afetados pela medida, quais sejam, a consideração da totalidade dos direitos previstos e o uso máximo dos recursos disponíveis.

A proibição de retrocesso, portanto, aparece como critério para se justificar a atribuição de peso no sopesamento entre os direitos sociais afetados pela medida regressiva, os demais direitos globalmente compreendidos e aquilo que se convencionou chamar de “reserva do possível”.

O fato de o Comitê se referir ao dever de não adoção de medidas retrocessivas não é um óbice à proposta aqui apresentada. A menção a um dever não desloca automaticamente a proibição de retrocesso para o nível das normas objeto de aplicação, quais sejam, as regras e os princípios. Tanto é assim que se refere geralmente a um dever de não adotar medidas desproporcionais, a um dever de não adotar medidas excessivas e a um dever de não deixar um direito desprotegido por omissão sem que a proporcionalidade, a proibição de excesso e a proibição de déficit deixem o plano das metanormas para se deslocarem ao plano das normas objeto de aplicação.

Passa-se então à análise de como a proibição de retrocesso atua na estruturação da aferição de validade de restrições operadas nos direitos sociais anteriormente realizados.

Em primeiro lugar, a invalidade reside em medidas “deliberadamente” regressivas, o que poderia indicar a necessidade de se buscar a intencionalidade do Estado. O desenvolvimento do entendimento do CDESCR demonstra, porém, que o necessário é que exista um nexo “diretamente atribuível” entre o declínio das

---

<sup>601</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the international covenant on economic, social and cultural rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 328.

condições de exercício dos direitos e a decisão legislativa<sup>602</sup>, ainda que isso constitua um efeito colateral<sup>603</sup>, por definição, não desejado pelo Estado.

O Comitê extrai disso duas importantes consequências para o sopesamento a ser realizado. Tais medidas têm contra si uma presunção de inadmissibilidade. O Comitê se pronunciou no sentido de que “há uma forte presunção de inadmissibilidade de qualquer medida retrocessiva tomada em relação ao direito à educação, assim como em relação aos outros direitos enunciados no Pacto”<sup>604</sup>. Como no Brasil os direitos sociais são direitos fundamentais previstos constitucionalmente, Gotti se apoia no caráter interpretativo dos pronunciamentos do Comitê para traduzi-los em uma “presunção de inconstitucionalidade”<sup>605</sup>.

No mesmo sentido, Sarlet afirma que, em razão da proibição de retrocesso,

[...] merece acolhida a tese de que uma medida restritiva em matéria de direitos sociais em princípio deve ser encarada com reservas, isto é, como uma medida “suspeita” e submetida a uma presunção (sempre relativa) de inconstitucionalidade, de tal sorte que sujeita a controle no que concerne à sua proporcionalidade ou mesmo no que diz com a observância de outras exigências.<sup>606</sup>

Inerente a essa presunção relativa é o deslocamento do ônus argumentativo e probatório ao Estado. Na visão do CESCER, diante de uma medida retrocessiva “o Estado signatário tem o ônus de provar que a medida foi introduzida após a mais cuidadosa consideração de todas as alternativas”<sup>607</sup>. Logo em seguida o CESCER, na linha do que já foi afirmado no Comentário Geral nº 3, ainda limita qual é o objeto dessa consideração, afirmando que a medida deve “estar plenamente justificada em referência à totalidade dos direitos previstos no Pacto e no contexto do uso máximo dos recursos disponíveis”.

<sup>602</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment nº 4: the right to adequate housing* (art. 11 (1) of the covenant). Document E/1992/23. 6th session, 1991.

<sup>603</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment nº 13: the right to education* (article 13 of the Covenant). Document E/1992/23. 21th session, 1999, parágrafo 59.

<sup>604</sup> *Ibid.*, parágrafo 45.

<sup>605</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>606</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 453.

<sup>607</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment nº 13: the right to education* (article 13 of the Covenant). Document E/1992/23. 21th session, 1999, parágrafo 45.

É possível vislumbrar essa situação no âmbito da teoria da argumentação de Alexy<sup>608</sup> e a combinação de suas regras de racionalidade e de alteração de encargo de argumento. Uma vez que um participante do discurso jurídico realiza uma afirmação embasada em plenas razões de que determinada medida é considerada restritiva de direitos sociais, está autorizado a concluir pela sua inconstitucionalidade. Outro participante (o Estado) pode atacar essa afirmação, desde que apresente razões para tanto. Não é exigido, enquanto não satisfeita essa regra de alteração de encargo de argumento, que a demonstração de inconstitucionalidade seja novamente justificada, exigência que demanda a apresentação de argumentos em favor da sua constitucionalidade<sup>609</sup>.

O que o art. 2º, 1 do Pacto faz, na visão do CDESCR, é limitar quais princípios e argumentos que justifiquem sua aplicação podem ser levantados para atacar a presunção de inconstitucionalidade.

A primeira conclusão que se extrai da interpretação dada ao Pacto é que a justificativa para a medida retrocessiva deve ser pertinente à totalidade dos direitos nele previstos. Netto afirma tratar-se do dever de “se conferir máxima eficácia ao sistema de direitos fundamentais”<sup>610</sup>.

Isso significa que a medida retrocessiva relativa a um direito social específico será mais justificada se for acompanhada de uma maior realização de outro direito social antes inviabilizada pelo anterior desenvolvimento obtido pelo direito agora restringido.

Se não é dado ao legislador o poder de simplesmente escolher quais direitos fundamentais devem ser realizados, por serem todos eles vinculantes, uma medida retrocessiva pontual em face de uma maior eficácia sistemática pode ser justificada<sup>611</sup>. Esse movimento só se legitima, contudo, se o direito a ser garantido a partir da restrição for relacionado aos membros e grupos mais pobres e vulneráveis

---

<sup>608</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 186-194.

<sup>609</sup> No mesmo sentido: ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2002, p. 105.

<sup>610</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 148.

<sup>611</sup> *Ibid.*, p. 150.

da sociedade, preservando assim a missão a ser perseguida pelo Estado Social por meio dos direitos sociais<sup>612</sup>.

Após uma análise de diversos pronunciamentos do CDESCR, Sepúlveda conclui quanto a esse ponto que o entendimento prevalecente é que o Estado deve comprovadamente dedicar particular atenção aos grupos vulneráveis da sociedade, demonstrando, especialmente, que foram tomadas medidas para prevenir as consequências adversas que esses grupos possam sofrer<sup>613</sup>.

Mas a justificativa do retrocesso com base na melhoria da realização de outros direitos sociais, preservando seu conteúdo essencial e os grupos vulneráveis, só é admissível no contexto do uso máximo dos recursos disponíveis, como resulta do entendimento do CDESCR.

Se um direito social é restringido em prol de outro ou mais direitos sociais com nível inferior de realização, o Estado deve mostrar que os recursos disponíveis não eram suficientes para manter o nível de realização do direito restringido e ainda assim realizar outros direitos<sup>614</sup>.

Nesse ponto, o contexto de efetividade dos direitos sociais também limita as possibilidades argumentativas do Estado. Não basta que o Estado indique qual a finalidade perseguida, devendo demonstrar uma efetiva necessidade da restrição para que o outro direito seja realizado<sup>615</sup>. E a demonstração da realização desse outro direito também deve ser concreta e efetiva, no contexto do Pacto, como afirma a doutrina:

Estas limitações resultam sumamente importantes, já que o Estado não pode utilizar argumentos genéricos de política pública, disciplina fiscal, ou se referir a outros objetivos financeiros econômicos, mas sim deve assinalar concretamente quais outros direitos previstos no Pacto (é dizer, direitos econômicos, sociais e culturais, e não qualquer outro direito) se viram favorecidos pela medida<sup>616</sup>.

---

<sup>612</sup> NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010, p. 151.

<sup>613</sup> SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003, p. 331.

<sup>614</sup> *Ibid.*, p. 331.

<sup>615</sup> ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2002, p. 106.

<sup>616</sup> Tradução livre de: "Estas limitaciones resultan sumamente importantes, ya que el Estado no puede utilizar argumentos generales de política pública, disciplina fiscal o referirse a otros logros financieros económicos, sino que debe señalar concretamente qué otros *derechos previstos en el Pacto* (es decir, derechos económicos, sociales y culturales, y no cualquier otro derecho) se vieron favorecidos por la medida." (*Ibid.*, p. 110).



Essa linha de raciocínio é circundada pelo dever de máxima utilização dos recursos disponíveis. Afinal, de acordo com a dicção do CDESCR, a adoção de uma medida retrocessiva somente é válida nesse contexto, ou seja, quando o Estado demonstrar que está cumprindo o referido dever.

O uso máximo de recursos disponíveis aparece assim como o ponto inicial daquilo que se chama de reserva do possível. A partir do momento em que o Estado logra demonstrar aquela utilização máxima, é possível justificar a impossibilidade de se realizarem progressivamente os direitos sociais ou a necessidade de retroceder em relação a alguns direitos já realizados (respeitadas algumas limitações, como já visto).

O dever de máxima utilização dos recursos disponíveis guarda direta relação com a temática da reserva do possível, que tem marcante presença nas análises pertinentes aos direitos sociais, e merece atenção em tópico apartado, que será dedicada posteriormente e de acordo com o limite deste trabalho ao âmbito tributário.

## 5 GASTOS TRIBUTÁRIOS E DIREITOS SOCIAIS

### 5.1 Introdução

Os direitos sociais são geralmente concebidos como direitos que têm em sua dimensão principal uma correspondente obrigação do Estado de realizar prestações materiais positivas em prol dos cidadãos, provendo diretamente o acesso aos bens sociais.

Essa afirmativa, cuja correção não se discute, poderia ser utilizada para reservar ao direito tributário a única tarefa de angariar recursos para financiar essas prestações. Para além disso, o direito tributário seria estranho aos gastos públicos, o que terminaria por afastá-lo da realização direta dos direitos sociais.

Contudo, a literatura dos gastos tributários vem justamente na direção contrária, e desde sua origem aproxima as exonerações tributárias das despesas públicas.

Com isso, encontra-se um fundamento para reaproximar a tributação e a realização dos direitos sociais para além do aspecto arrecadatório, e fundamentar a utilização do direito tributário como ferramenta relacionada, também, à dimensão principal (prestacional) dos direitos sociais.

### 5.2 As origens da análise dos gastos tributários

Em geral identifica-se a origem da análise dos gastos tributários nos Estados Unidos, nos estudos de Stanley Surrey, empreendidos no contexto da reforma tributária das décadas de 1960 e 1970<sup>617</sup>. Inclusive as expressões em língua portuguesa “gasto tributário” ou “despesa tributária” podem ser compreendidas como uma tradução quase literal da inglesa “*tax expenditure*”.

Embora seja concebida como criação americana, a temática foi desenvolvida quase paralelamente nos Estados Unidos e na Europa, principalmente na Alemanha. Apesar de concluírem por um conceito semelhante de gastos tributários, as duas análises se deram em contextos diferentes. Nos Estados Unidos

---

<sup>617</sup> FRANÇA. Conselho de Impostos. 21º Relatório ao Presidente da República - Exonerações tributárias: por um reexame das despesas tributárias. Tradução Igor Mauler Santiago e Misabel Abreu Machado Derzi. *Revista Internacional de Direito Tributário (ABRADT)*, Belo Horizonte, v. 1, n. 1, p. 389-521, jan./jun. 2004, p. 390.

partiu-se de uma crítica ao sistema tributário e necessidade de sua reforma, enquanto na Alemanha esse criticismo não se fazia tão presente. É nesse sentido que Shaviro afirma que a análise das *tax expenditures* foi inventada duas vezes<sup>618</sup>.

Na Alemanha a análise dos gastos tributários se deu em um contexto de reconhecimento do uso da tributação para propósitos não arrecadatários de implementação de políticas econômicas e sociais. Esse reconhecimento foi viabilizado pela conclusão de que seus efeitos seriam equiparados aos de subvenções diretas por parte do Estado<sup>619</sup>. Essa identificação se deu com o objetivo de melhorar processo orçamentário. Como relata Shaviro, esse objetivo foi a motivação para a introdução do tema no direito alemão<sup>620</sup>.

Nos Estados Unidos, a centralidade da figura de Stanley Surrey, como acadêmico e Secretário do Tesouro do governo americano, evidencia uma maior disputa política em torno do tema.

O contexto americano da época era de uma situação financeira delicada<sup>621</sup>, caracterizada por um indesejado déficit orçamentário, agravado pela Guerra do Vietnam e pelo crescimento dos gastos públicos.

Relata Surrey<sup>622</sup> que a proposta do governo de aumento de impostos (uma majoração de 10% da tributação sobre a renda) sofria resistência no Congresso. Muitos congressistas eram contra o aumento de impostos, mas boa parcela deles apoiariam o corte de gastos ou uma combinação entre redução de gastos e aumento de tributação.

Foi nesse contexto que a atenção dos membros do Tesouro Americano foi direcionada às previsões da lei tributária que reduziam a arrecadação. Nos dizeres de Surrey, foi pela atenção dedicada à redução do déficit que muitas questões acerca das exonerações tributárias foram “iluminadas”<sup>623</sup>. A necessidade de superar o déficit despertou o interesse pela identificação dessas exonerações tributárias. Os membros do Tesouro estavam conscientes de sua existência, mas

---

<sup>618</sup> SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004, p. 23.

<sup>619</sup> *Ibid.*, p. 24.

<sup>620</sup> *Ibid.*, p. 26.

<sup>621</sup> SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973, p. 1.

<sup>622</sup> *Ibid.*, p. 1-2.

<sup>623</sup> *Ibid.*, p. 3.

nunca ocorreu ao órgão relacioná-las à perda de arrecadação e, conseqüentemente, ao déficit público<sup>624</sup>.

Para viabilizar essa análise era necessária uma classificação das exonerações tributárias. Seguiu-se a mesma linha alemã de tentativa de identificação de exonerações, segundo a qual elas poderiam ser vistas como gastos indiretos, de onde se originou o termo “*tax expenditure*”. Segundo Shaviro, a introdução do termo se deu em um discurso de Surrey em 15 de novembro de 1967<sup>625</sup>.

Surrey citou seu próprio discurso em seu livro *Pathways to tax reform*, no qual ele propunha um orçamento de gastos tributários (*tax expenditure budget*), cujo conteúdo seria composto daquelas normas representativas de um “deliberado desvio do conceito de renda líquida”, por meio das quais o “sistema tributário opera para afetar a economia privada de maneira usualmente alcançada por despesas – com o efeito de produzir um sistema de despesas descrito em linguagem tributária”<sup>626</sup>.

Esse conceito de gasto tributário, tal como foi originalmente formulado, é composto de dois elementos. O primeiro consiste na característica de representar desvio de um padrão daquilo que seria a base tributária ideal ou normativa. O segundo é a equivalência para com sistema de despesas, elemento este que se tornou “lugar comum” na análise das finanças públicas<sup>627</sup>. Esse aspecto é salientado por Torres:

Os privilégios tributários que operam na vertente da receita, estão em simetria e podem ser convertidos em privilégios financeiros, a gravar a despesa pública. A diferença entre eles é apenas jurídico-formal. A verdade é que a receita e a despesa são entes de relação, existindo cada qual em função do outro, donde resulta que tanto faz diminuir-se a receita, pela isenção ou dedução, como aumentar-se a despesa, pela restituição ou subvenção, e a mesma consequência será obtida.<sup>628</sup>

---

<sup>624</sup> SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973, p. 3.

<sup>625</sup> SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004, p. 24.

<sup>626</sup> SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973, p. 3. (tradução livre).

<sup>627</sup> BRADFORD, David F. *Reforming budgetary language*. CESifo Group Munich, Dec. 2001, p. 9. (CESifo Working Paper nº 619).

<sup>628</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 328-329.

A partir desses elementos, uma conclusão é que o objetivo da análise dos gastos tributários em sua origem americana é similar ao de sua origem alemã, que consiste em aperfeiçoar o processo orçamentário ao identificar normas tributárias equivalentes a despesas.

Contudo, Shaviro revela que não era esse o objetivo que existia na convicção pessoal e acadêmica de Surrey, por ele exposta em artigo publicado antes mesmo de seu discurso.

No mencionado artigo, intitulado *Our Schizophrenic Income Tax*, que segundo Shaviro aparentemente não foi publicado, Surrey criticava previsões que acarretavam perda de arrecadação e beneficiavam grupos de favorecidos com rotas de fuga da tributação. Ao retornar às suas atividades na *Harvard Law School*, Surrey tornou explícitos seus argumentos contra as *tax expenditures*, que consistiam no fato de que eles beneficiavam mais os ricos do que os pobres, porque seu valor dependia da alíquota marginal à qual o beneficiário estivesse submetido no âmbito do imposto progressivo sobre a renda<sup>629</sup>.

Isso não anula o legítimo propósito, explicitado anteriormente por Surrey, de incrementar o processo orçamentário e tornar mais transparente a concessão de exonerações tributárias. Apenas é adicionado mais um propósito legítimo para a análise dos gastos tributários, propósito este que não foi utilizado por Surrey quando ocupava o cargo público por razões políticas, já que se o discurso fosse assim proferido, não contaria com a simpatia de conservadores.

As motivações de Surrey demonstram que o tema da análise dos gastos tributários é cercado de disputas e controvérsias, em seguida analisadas.

### **5.3 Disputas em torno da identificação dos gastos tributários**

Os dois elementos que formam o conceito original dos gastos tributários, extraídos da análise histórica feita no item anterior, são objeto de grande controvérsia.

Para saber quando há um desvio da base tributável ideal ou normativa, há que se ter antes um conceito que defina esse padrão ideal, que Surrey apontou como sendo o modelo Haig-Simons de definição de renda.

---

<sup>629</sup> SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004, p. 25-26.

Em primeiro lugar, essa proposta deve ser contextualizada no sistema tributário dos Estados Unidos, que se funda principalmente na tributação progressiva da renda, e não em um sistema pretensamente coerente de bases tributáveis diversificadas. Portanto, seria inadequado adotar um conceito ideal de base tributável em países com um sistema pluritributário, na qual diversas bases são previstas como sujeitas à incidência tributária, como é o caso do Brasil.

Mesmo nos Estados Unidos a questão é objeto de controvérsia. Como relata Burman, “dado que o atual imposto sobre a renda é um sistema híbrido que contém muitos elementos da tributação da renda e do consumo, não há maneira objetiva de resolver essa disputa”<sup>630</sup>. O próprio Surrey reconhecia, nesses termos, uma limitação à sua proposta em escala mundial, porquanto os países teriam soberania para definir a sua estrutura tributária<sup>631</sup>.

Uma outra crítica dirigida à análise dos gastos tributários fundada em uma base ideal ou normativa é que, ao se levantar a pretensão de que determinada estrutura seja considerada normal, ideal ou normativa, faz-se um pleito moral de que esse conceito é absoluto e goza de melhores atributos do que os demais conceitos existentes. Isso seria incompatível com uma sociedade democrática. Para fazer uma comparação dentro do próprio direito, esse pleito moral equivaleria a apontar qual seria o código penal ideal, menosprezando e desqualificando as normas positivadas por meio do processo legislativo democrático<sup>632</sup>.

Kraan<sup>633</sup> pretende superar essa controvérsia, ao menos para fins de legitimar uma análise dos gastos tributários, abstraindo-se da ideia de uma base tributária ideal ou normativa, e centrando-se na estrutura padrão do tributo ou *benchmark tax*. Apesar de não eliminar as controvérsias sobre qual seria essa estrutura padrão, essa limitação de escopo faz com que a análise prescindida de acordos ideais sobre qual a base tributária correta a ser utilizada e se volte para a estrutura dos diversos tributos existentes em um país, permitindo ainda a comparação entre incidências similares existentes em outros países.

---

<sup>630</sup> Tradução livre de: "Given that the actual income tax is a hybrid system containing many elements of income and consumption taxation, there is no objective way to resolve this dispute." (BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003, p. 616).

<sup>631</sup> SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973, p. 18.

<sup>632</sup> Nesse sentido: KAHN, Douglas A.; LEHMAN Jeffrey S. Tax expenditure budgets: a critical view. *Tax Notes*, v. 54, p. 1661-1665, Mar. 1992, p. 1662.

<sup>633</sup> KRAAN, Dirk-Jan. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*, v. 4, n. 1, p. 121-142, 2004, p. 131.

Seguindo essa linha, alguns países identificam *benchmarks* para cada modalidade de tributo, a exemplo do Canadá, que adota critérios distintos para a verificação da norma padrão do imposto sobre a renda (*income tax*) e do imposto sobre bens e serviços (*goods and services tax – GST*)<sup>634</sup>.

Voltando daí às elaborações iniciais de Surrey, um critério para a identificação da estrutura padrão do tributo seria a generalidade, ou seja, os desvios seriam normas que não integrariam o regime jurídico geral de tributação. Posteriormente, em coautoria, Surrey foi ainda mais específico ao afirmar que tais desvios da estrutura padrão consistiriam em normas desenhadas para favorecer determinadas indústrias, atividades, classes ou pessoas<sup>635</sup>.

A discussão é travada em termos conceituais, na medida em que se coloca em disputa quais características formam o padrão do tributo e que servirão de critério para identificar aquelas normas que, dele destoando, representam gastos tributários.

O segundo elemento do conceito originariamente formulado de gastos tributários é a sua equivalência para com as despesas públicas.

A primeira ordem de divergência que surge em torno do tema refere-se à titularidade do patrimônio e da renda do contribuinte. Uma crítica peculiar é que só faria sentido falar em gasto tributário se todo o patrimônio do contribuinte pertencesse ao Estado, que por meio das exonerações tributárias realizaria gastos que atribuem ao contribuinte a titularidade do respectivo recurso estatal<sup>636</sup>.

O argumento não pode, porém, ser desconectado do primeiro elemento do conceito de gasto tributário. Só faria sentido criticar o conceito de gasto tributário sob essa ótica se admitíssemos uma tributação normativa ou ideal na qual a alíquota fosse equivalente a 100% da renda e do patrimônio do contribuinte<sup>637</sup>. Com isso, toda exoneração seria uma despesa. Porém, esse padrão normativo não encontra guarida em ordens jurídicas que protegem minimamente o contribuinte contra uma

---

<sup>634</sup> SEGUIN, Marc; GURR, Simon. Federal tax expenditures in Canada. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Ed.). *Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. Lessons from developed and transition economies*. Washington, DC: World Bank, 2004, p. 100, 103.

<sup>635</sup> SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 3.

<sup>636</sup> BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003, p. 617.

<sup>637</sup> SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004, p. 29.

intervenção tributária que possa absorver por completo sua propriedade, que é o que se verifica na maioria dos países que adotam uma estrutura compatível com o Estado de Direito.

Contra essa crítica se coloca a ideia de Nagel e Murphy<sup>638</sup> segundo a qual o sistema de propriedade privada é mantido e protegido pelo Estado e a tributação é um dos elementos desse sistema, senão o seu principal suporte financeiro. Logo, a renda pré-tributária não pode ser um critério transcendental de oposição à atividade tributária do Estado.

Outra crítica à caracterização dos gastos tributários como normas tributárias que guardam equivalência com despesas públicas se baseia na impossibilidade de prever o quanto a arrecadação aumentaria na ausência da exoneração, possibilitando o gasto equivalente. Isso dependeria de uma análise da hipotética reação comportamental<sup>639</sup> dos contribuintes à realização de determinada atividade diante de uma tributação padrão.

A crítica tem pertinência se se pensa na estimativa quantitativa do gasto tributário, mas não na sua caracterização. Comparando-se a reação do contribuinte na presença de uma exoneração tributária e na presença da tributação padrão contemporânea a uma norma de despesa que lhe destinasse recursos, seu comportamento tende a ser equivalente, pois em ambas as situações o contribuinte teria o dinheiro à sua disposição. Haveria equivalência de efeitos e distinção apenas formal<sup>640</sup>.

Para Shaviro, a questão da relevância da equivalência depende dos propósitos com os quais se analisam os gastos tributários e a abrangência da informação que deles decorre. Partindo do pressuposto de que a função do sistema tributário é a distribuição, a equivalência para com as despesas perde relevância, pois o que interessa é a distribuição de carga tributária entre os contribuintes. Os gastos tributários seriam normas que alteram a alocação dos recursos na sociedade

---

<sup>638</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo, Martins Fontes, 2005, *passim*.

<sup>639</sup> BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003, p. 615.

<sup>640</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 329.



e que destoam da função distributiva, e sua análise nesses termos forneceria mais informações relativas à política tributária<sup>641</sup>.

Uma análise mais restrita, e geralmente empreendida oficialmente por diversos países, contenta-se com a ideia originária do desvio da base normativa ou da tributação padrão, não exigindo a presença de um desvio da função distributiva, fornecendo informações relativas ao fluxo de dinheiro entre contribuintes e Estado para fins de política orçamentária. Nesse ponto é relevante a equivalência para com as despesas, pois os gastos tributários seriam normas que poderiam ser reconstruídas por uma norma de tributação somada a uma norma de despesa, identificando-se programas estatais que poderiam ser empreendidos fora do sistema tributário<sup>642</sup>.

Com isso, afirma-se que a equivalência dos gastos tributários com uma norma de tributação somada a uma norma determinante de uma despesa é formal. Sua utilização na análise dos gastos tributários deve ser, contudo, motivada, sob pena de ser tautológica, dada a possibilidade de desdobramento do regramento em várias outras normas. Como exemplo, pode-se imaginar uma norma de tributação somada a uma norma de agravamento de alíquotas, a uma norma de despesa e a outra norma que determine a restituição, pelo beneficiário, do valor exonerado.

De qualquer forma, como não se pode excluir dos propósitos da análise dos gastos tributários a melhoria do processo orçamentário, a equivalência para com as despesas continua sendo um elemento importante do conceito.

Na literatura brasileira a equivalência com as despesas é privilegiada por autores diversos<sup>643</sup>, e é oficialmente adotada pela Receita Federal do Brasil. No Demonstrativo de Gastos Tributários de 2015, elaborado por força do art. 165, §6º

---

<sup>641</sup> SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004, p. 34-39. Também Bradford entende que uma reforma na linguagem fiscal para identificar como meio significativo de informação acerca do caráter distributivo do sistema tributário, como forma de aperfeiçoamento da política tributária (BRADFORD, David F. *Reforming budgetary language*. CESifo Group Munic, Dec. 2001, p. 25-26. (CESifo Working Paper nº 619)).

<sup>642</sup> SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004, p. 43-47.

<sup>643</sup> TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães Peixoto (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007, p. 328-329; VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos tributários e justiça social: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. 98 f. Dissertação (Mestrado)-Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC), Rio de Janeiro, 1981; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 58.

da Constituição e art. 5º, II da LC 101/2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal), o gasto tributário é assim conceituado e identificado:

Gastos tributários são gastos indiretos do governo realizados por intermédio do sistema tributário, visando atender objetivos econômicos e sociais.

São explicitados na norma que referencia o tributo, constituindo-se uma exceção ao sistema tributário de referência, reduzindo a arrecadação potencial e, conseqüentemente, aumentando a disponibilidade econômica do contribuinte.

Têm caráter compensatório, quando o governo não atende adequadamente a população dos serviços de sua responsabilidade, ou têm caráter incentivador, quando o governo tem a intenção de desenvolver determinado setor ou região.

Em complemento ao conceito acima, pode-se utilizar a regra dos dois passos para se identificar os gastos tributários do conjunto de desonerações do sistema tributário:

1º Passo: determinar todas as desonerações tributárias tomando como base um sistema tributário de referência;

2º Passo: avaliar, utilizando os critérios definidos no conceito acima, quais as desonerações são gastos indiretos passíveis de serem substituídas por gastos diretos, vinculados a programas de governo.

A análise dos gastos tributários, apesar de controversa, persiste e se consolida, ainda que se considere a variação das circunstâncias de cada país. Isso demonstra que o direito tributário atua, por meio das diversas técnicas exonerativas, como meio equivalente de realização de despesas públicas.

#### 5.4 Gastos tributários e direitos sociais

Demonstrada a permanência e difusão da análise dos gastos tributários, parece evidente sua utilidade para os direitos sociais, pois é possível assim visualizar de forma mais abrangente a atividade estatal desenvolvida para garantir tais direitos, também por meio do sistema tributário.

Interessante estudo é empreendido por Howard sobre o direito tributário e o Estado Social nos EUA. É sabido que a Constituição dos EUA não contempla direitos sociais prestacionais<sup>644</sup> tal como no constitucionalismo europeu ou mesmo no Brasil, o que é reconhecido por Howard<sup>645</sup>.

<sup>644</sup> Uma análise das explicações para a inexistência desses direitos na Constituição americana é feita por Sunstein em SUNSTEIN, Cass R. *Why does the American Constitution Lack Social and economic Guarantees?* Chicago: University of Chicago, 2003. (Public Law Working Paper nº 36).

<sup>645</sup> HOWARD, Christopher. *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*. Princeton: Princeton University Press, 1997. Ebook.

Mesmo diante da ausência de previsão constitucional, os Estados Unidos possuem um Estado Social no plano infraconstitucional. Diante disso Howard identifica nos EUA dois Estados Sociais<sup>646</sup>: um visível, composto pelos gastos com políticas sociais (*direct expenditures*), e outro invisível, composto de exonerações tributárias (*tax expenditures*) caracterizadas como ferramentas indiretas a serviço do *welfare state*<sup>647</sup>.

Em sua visão, reduzir o *welfare state* ao universo das despesas diretas é uma convenção puramente acadêmica e que não encontra respaldo na realidade, pois é notório que o Estado também se utiliza de ferramentas indiretas para tanto, como as *tax expenditures*<sup>648</sup>. O foco do seu estudo é adicionar ao universo das despesas diretas as despesas indiretas realizadas por meio de exonerações tributárias, comparando como os dois Estados Sociais, o visível e o invisível, foram constituídos e se desenvolveram, apontando suas características comuns e diferenças, objetivando uma melhor compreensão da política social nos Estados Unidos.

A ideia do *welfare state* é a de promover situações de bem-estar material e econômico dos cidadãos, inexistindo uma estipulação rígida de quais ferramentas devem ser utilizadas. Isso torna possível reconduzir as exonerações tributárias ao conjunto de medidas do *welfare state*, pois boa parte delas tem por objetivo facilitar o acesso dos cidadãos aos meios necessários para a promoção e garantia de sua saúde, previdência e proteção dos filhos, o que não exclui o objetivo de acesso a outros bens inerentes ao bem-estar social, como a habitação. Benefícios dessa espécie também são concedidos com base na necessidade de aumento da renda dos beneficiários, como o *Earned Income Tax Credit*, que constitui benefício não vinculado a nenhum consumo, mas apenas à situação financeira pessoal do contribuinte<sup>649</sup>.

Howard<sup>650</sup> também identifica, ao lado das exonerações tributárias que refletem diretamente no bem-estar social do beneficiário, aquelas em que esse objetivo depende da conduta de outro particular por ela incentivado.

---

<sup>646</sup> HOWARD, Christopher. *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*. Princeton: Princeton University Press, 1997. Ebook.

<sup>647</sup> Ibid.

<sup>648</sup> Ibid.

<sup>649</sup> Ibid.

<sup>650</sup> Ibid.

Diante disso, formula seu conceito de *social tax expenditures* como abrangendo aqueles “gastos tributários com objetivos de bem-estar, o que significa aqueles que estão em paralelo com as despesas diretas para segurança de renda, saúde, emprego e treinamento, habitação, serviços sociais, educação e benefícios aos veteranos”<sup>651</sup>.

Com o distinto foco de melhor esclarecer o esforço estatal na realização dos objetivos do Estado Social, Adema *et al.* analisam os dados da Organisation for Economic Co-operation and Development (OCDE) sobre as despesas sociais incorridas pelos países membros da organização, e também fazem a vinculação entre os “gastos tributários” e os direitos sociais, embora com diferenças para com a formulação de Howard.

Os autores analisam os dados divulgados por meio da *Social Expenditure Data Base* (SOCX) e concluem que eles informam apenas a despesa bruta com atribuições do *welfare state*. Constatam, porém, que se os países tributam parte dos benefícios outorgados aos seus destinatários por meio dessas despesas, o esforço “líquido” do país é menor<sup>652</sup>. Por outro lado, o esforço do país também se altera em razão da extensão com que os são utilizados instrumentos tributários em vez de transferências em dinheiro para perseguir objetivos sociais<sup>653</sup>.

Tanto a tributação de rendimentos recebidos em dinheiro quanto a tributação indireta de bens e serviços consumidos pelos beneficiários dos programas sociais afetam o desempenho estatal na promoção de políticas sociais<sup>654</sup>.

As modificações do sistema tributário recebem uma nova denominação: “*social-fiscal measures*”. Segundo os autores, trata-se de um termo mais adequado à política social do que o genérico “*tax expenditures*”, que serviria para designar qualquer desvio da norma tributária padrão. As *social-fiscal measures* são conceituadas como “reduções, isenções, deduções ou diferimento de tributos, que (a) desempenham a mesma função de políticas como transferências em dinheiro

---

<sup>651</sup> Tradução livre de: “[...] tax expenditures with social welfare objectives, meaning those that parallel di-rect expenditures for income security, health care, employment and training, housing, social services, education, and veterans’ benefits.” (HOWARD, Christopher. *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*. Princeton: Princeton University Press, 1997. Ebook).

<sup>652</sup> ADEMA, Willen; EINERHAND, Marcel; EKLIND, Bengt; LOTZ, Jorgen; PEARSON, Mark. *Net pu-blic social expenditure*. Paris: OCDE Publishing, 1996, p. 1. (Labour market and social policy. Occasional papers nº 19).

<sup>653</sup> *Ibid.*, p. 6.

<sup>654</sup> *Ibid.*, p. 15.

que, se existissem, seriam classificadas como despesas sociais; ou (b) são direcionadas ao estímulo da concessão privada de benefícios”<sup>655</sup>.

## 5.5 Argumentos contra e a favor do uso dos gastos tributários

### 5.5.1 Transparência e controle legislativo

O primeiro argumento, que se reporta à origem da análise dos gastos tributários, refere-se ao controle da medida, e aponta uma desvantagem do uso de medidas tributárias em vez da equivalente despesa pública. Enquanto as despesas públicas devem ser anualmente analisadas e inseridas na lei orçamentária, não existe a mesma periodicidade obrigatória de análise das exonerações inseridas na lei tributária<sup>656</sup>. Com isso, há o risco de que os benefícios se tornem financiamentos ou auxílios eternos ao contribuinte ou a determinadas atividades privadas<sup>657</sup>.

Para alguns, o fato de alguns gastos tributários que equivalem a despesas próprias do *welfare state* permanecerem “escondidos” no sistema tributário poderia até mesmo ser visto como uma vantagem, pois seriam mais difíceis de serem encontrados pelos oponentes do Estado Social, seriam menos estigmatizantes caso atrelados ao trabalho (pois não dependeriam de identificação junto aos servidores da assistência social) e teriam maior facilidade de perdurar no tempo, já que não seriam objeto de escrutínio anual na lei orçamentária<sup>658</sup>.

---

<sup>655</sup> Tradução livre de: “[...] those reductions, exemptions, deductions or postponement of taxes, which (a) perform the same policy function as cash transfers which, were they to exist, would be classified as social expenditures; or (b) are aimed at stimulating private provision of benefits.” (ADEMA, Willen; EINERHAND, Marcel; EKLIND, Bengt; LOTZ, Jorgen; PEARSON, Mark. *Net public social expenditure*. Paris: OCDE Publishing, 1996, p. 21. (Labour market and social policy. Occasional papers nº 19).

<sup>656</sup> SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985. p. 100; BRADFORD, David F. *Reforming budgetary language*. CESifo Group Munic, Dec. 2001, p. 6. (CESifo Working Paper nº 619).

<sup>657</sup> SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the effects of tax expenditures on national budgets*. Washington, DC: World Bank, 2006, p. 9. (Policy, Research working paper nº WPS 3927).

<sup>658</sup> Nesse sentido: “A fourth potential benefit of delivering social welfare through the tax system rather than through direct expenditure programs may involve our desire to hide these programs in the tax system. We might seek the cloak of the tax code for several reasons, including: (1) the hope that opponents of a generous social welfare state will not find out what we are doing, (2) to destigmatize and legitimize tax-transfer programs by tying them and their beneficiaries to the unassailable virtue of work, and (3) to prevent the programs from having to undergo the annual scrutiny of the general appropriations process.” (VENTRY, Dennis J. Welfare by any other name: tax transfers and the EITC. *American University Law Review*, v. 56, n. 5, p. 1261-1280, Jun. 2007, p. 1269). Importante ressaltar que Ventry propõe que as *social tax expenditures* sejam

Essa argumentação em torno da transparência parece ter perdido um pouco de seu lugar com a evolução dos gastos tributários, que já foram há muito tempo expostos nas leis orçamentárias<sup>659</sup>. Se no contexto de seu surgimento nos Estados Unidos eles podem ser vistos como uma “iluminação” na busca por um caminho de combate ao déficit público, dificilmente hoje se pode dizer que se ignora o impacto das exonerações tributárias no orçamento público.

Basta ver que a OCDE<sup>660</sup> publica regularmente relatórios acerca da análise dos gastos tributários em seus países membros, demonstrando a diversidade entre os mesmos e sugerindo boas práticas em nome, principalmente, da transparência orçamentária.

No Brasil, há mandamento expresso na Constituição: “o projeto de lei orçamentária será acompanhado de demonstrativo regionalizado do efeito, sobre as receitas e despesas, decorrente de isenções, anistias, remissões, subsídios e benefícios de natureza financeira, tributária e creditícia” (art. 165, §6º). Segundo o art. 14 da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº 101, de 2001), a concessão de exonerações tributárias qualificadas como renúncia de receitas deve “estar acompanhada de estimativa do impacto orçamentário-financeiro no exercício em que deva iniciar sua vigência e nos dois seguintes”, estar de acordo com a lei de diretrizes orçamentárias, e não impactar as metas fiscais ou ser acompanhada de medidas compensatórias.

Portanto, a ausência de controle periódico dos gastos tributários somente pode ter explicação em uma intencional e deliberada inércia dos Poderes Executivo e Legislativo. Diante do atual estágio da análise dos gastos tributários e das normas e práticas vigentes em diversos países, não há como sustentar que exonerações tributárias são menos visíveis e menos reavaliáveis do que as despesas públicas, pois isso não mais decorre do seu caráter tributário desvinculado do processo orçamentário.

---

aperfeiçoadas e complementadas com programas de despesas diretas para atingir os mais necessitados. (VENTRY, Dennis J. Welfare by any other name: tax transfers and the EITC. *American University Law Review*, v. 56, n. 5, p. 1261-1280, Jun. 2007, p. 1270-1280).

<sup>659</sup> VENTRY, Dennis J. The collision of tax and welfare politics: the political history of the earned income tax credit, 1969-99. *National Tax Journal*, v. 53, n. 2, part 2, p. 983-1026, Dec. 2000, p. 983.

<sup>660</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax expenditures in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2010.

### 5.5.2 Atração da iniciativa privada (*free rider effect*)

A capacidade de atrair a iniciativa privada para atividades que o Estado julgue econômica e socialmente relevantes apresenta-se como uma vantagem do uso dos gastos tributários. Atraído pela menor tributação, o capital privado seria mais facilmente dirigido pelo interesse público.

Um primeiro ponto a se analisar é que essa atração se revela apenas no caso de exonerações indiretamente ligadas aos objetivos pretendidos, por meio das quais se concede a exoneração na expectativa de que os particulares realizem as atividades pretendidas para beneficiar os destinatários finais da política, sem exigir expressamente uma contrapartida (exonerações incondicionadas).

Não há razão para ver o argumento como uma vantagem dos gastos tributários. Uma lei que define previamente quais os pressupostos em que o particular deva incorrer para ter direito ao recebimento de recursos pela via da despesa não se apresenta como menos vantajosa. Como afirma Schoueri, “esse efeito também se daria, em igual monta, no caso de subvenções diretas”<sup>661</sup>. Basta que exista uma regra jurídica que estabeleça os pressupostos para o recebimento do recurso para que o contribuinte se programe para nela se enquadrar.

Pelo contrário, uma previsão dessa espécie pode gozar até mesmo de mais transparência, possibilitando a quantificação objetiva e exata dos recursos atribuídos ao particular, pois independe de ilações acerca do quanto de arrecadação poderia ser obtido na ausência do gasto tributário, conforme já discutido anteriormente.

Ainda nesse âmbito, uma desvantagem dos gastos tributários em comparação com as despesas diretas é o chamado *free rider effect* ou “efeito carona”, que se caracteriza pelo fato de que os contribuintes podem se adequar às exonerações e, principalmente no caso das incondicionadas, não dirigir suas atividades dentro do propósito da exoneração. Outro fator que contribui para essa desvantagem é que essa capacidade de se adequar é muito mais presente em contribuintes de grande poder econômico, dotados de recursos e mecanismos

---

<sup>661</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 63.

necessários para escapar da tributação<sup>662</sup>, o que faz com que os gastos tributários sejam medidas mais benéficas para os detentores de maior capacidade econômica.

O chamado efeito carona parece supervalorizar a tributação como fator de decisão empresarial, como já alertou Tilbery<sup>663</sup>. Com efeito, a tributação não é irrelevante para as decisões empresariais, mas da sua relevância não decorre necessariamente um caráter determinante da decisão, que em boa parte dos casos depende conjuntamente de outros fatores, a exemplo da localização geográfica, acesso a insumos, legislação trabalhista, nível de salários, qualificação de mão de obra, infraestrutura de produção, dentre outros<sup>664</sup>. Sem contar o entendimento de que parte das decisões de investimentos não são racionais, pois nem sempre são tomadas com análise das circunstâncias pertinentes<sup>665</sup>.

### 5.5.3 Controle administrativo

Sustenta-se que o uso dos gastos tributários demandaria menos esforço administrativo, pois não dependeria da movimentação da máquina administrativa para realizar a despesa, bastando a previsão legal da exoneração<sup>666</sup>.

O fato de que o contribuinte deve ser fiscalizado para a verificação de seu enquadramento na norma exonerativa (a exemplo do art. 195, parágrafo único do Código Tributário Nacional (CTN)) já demanda esforço administrativo. Isso se dá com muito mais intensidade se a exoneração for concedida em caráter individual (arts. 155 e 179 do CTN), pois demandará prévia análise administrativa. Como ressalta Surrey, a instituição de controles fortes ou fracos pode se dar tanto nos

---

<sup>662</sup> SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the effects of tax expenditures on national budgets*. Washington, DC: World Bank, 2006, p. 12. (Policy, Research working paper nº WPS 3927).

<sup>663</sup> TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatsky, 1971, p. 44.

<sup>664</sup> ELSON, Diane; BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James. Public finance, maximum available resources and human rights. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 28.

<sup>665</sup> Kruger afirma que crises econômicas podem decorrer de decisões irracionais, e assim explica a afetação da Argentina pela crise do México de 1995. Para ele, além de geograficamente distantes, a Argentina tinha condições de blindar sua moeda, mas, "para os investidores Americanos, todos os países da América Latina pareciam iguais" (KRUGER, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 50).

<sup>666</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 382.



gastos tributários quanto nas despesas diretas<sup>667</sup>. A intensidade do controle e do respectivo esforço administrativo dependerá da norma a reger a atividade administrativa em cada caso, seja nos gastos tributários, seja nas despesas diretas.

#### 5.5.4 Igualdade e capacidade econômica (*upside down effect*)

Os gastos tributários são instrumentos que, apesar de se colocarem como instrumentos de garantia dos direitos sociais por administrarem programas de despesas por meio do sistema tributário, podem conflitar com outros princípios constitucionais tributários, especialmente os decorrentes da igualdade e da capacidade econômica.

Nesse contexto, os gastos tributários podem se apresentar como um meio que não revela eficácia para atingir sua finalidade e as despesas diretas justificadas na realização dos direitos sociais podem ser um melhor mecanismo para atingir os cidadãos necessitados. É que as exonerações tributárias podem apresentar caráter regressivo caso beneficiem mais cidadãos com maior capacidade econômica (*upside-down effect*), ou seja, que já dispõem de recursos para satisfazer sua necessidade de acesso aos bens sociais<sup>668</sup>.

Alertam Weisbach e Nussim<sup>669</sup> que tais características não são da essência dos gastos tributários, mas sim dependentes da forma como as referidas exonerações são estabelecidas. Os autores partem da afirmação do próprio Surrey de que os gastos tributários podem ser equivalentes às despesas diretas, para afirmar que o desenho daquelas pode ser adequado a evitar aqueles problemas. A conclusão é de que Surrey fez sua análise a partir das *tax expenditures* então existentes, não comparando as despesas diretas com equivalentes *tax expenditures* que poderiam ser formatadas com mais qualidade.

Logo, a rejeição das *tax expenditures* sob esses fundamentos parte de uma afirmativa anterior, que não é colocada sob discussão: a que rejeita que o sistema tributário possa ser escolhido como meio de implementar objetivos positivos

---

<sup>667</sup> SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973, p. 130.

<sup>668</sup> SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 71-72. Os autores referem-se às *tax expenditures* que possuem esse efeito de “*upside-down subsidies*”.

<sup>669</sup> WEISBACK, David A.; NUSSIM, Jacob. The Integration of Tax and Spending Programs. *Yale Law Journal*, New Haven, CT, v. 113, n. 5, p. 955-1028, Mar. 2004, p. 979.

e que os órgãos que administram esse sistema não devem se ocupar de outra tarefa que não a de arrecadar recursos<sup>670</sup>. Outra questão a ser considerada é que em nenhum momento o direito tributário pleiteia exclusividade na implementação de tais ações estatais, servindo apenas como mais um mecanismo à sua disposição, ao lado dos programas de despesa pública<sup>671</sup>. Como já alertava Baleeiro, tais atividades estatais dependem inevitavelmente de “diretriz política ou administrativa adequada, à qual as armas fiscais emprestariam incontestável eficácia”<sup>672</sup>.

A tentativa de generalização da formulação de Surrey encontra óbice também no fato de que sua análise estava presa a um determinado sistema tributário, fundado no imposto progressivo sobre a renda (sistema americano).

Em tese é possível que o direito tributário estabeleça mecanismos internos para evitar esses efeitos dos gastos tributários, principalmente o chamado *upside-down effect*.

O chamado *upside-down effect* é geralmente discutido no âmbito das deduções da base de cálculo do imposto progressivo sobre a renda<sup>673</sup>, uma vez que tais benefícios, ao reduzirem a renda tributável, implicam benefícios maiores às pessoas que possuem rendas mais altas.

Por isso Tipke afirma, com especial relação ao tema aqui desenvolvido, que as deduções da base de cálculo são medidas “menos apropriadas para a promoção segundo o princípio da necessidade, porque elas proporcionam ao contribuinte com o mais alto rendimento, em contradição com os princípios da necessidade, a mais alta vantagem financeira”<sup>674</sup>.

Essa desvantagem, contudo, pode ser superada por mecanismos familiares ao próprio imposto sobre a renda.

---

<sup>670</sup> WEISBACK, David A.; NUSSIM, Jacob. The Integration of Tax and Spending Programs. *Yale Law Journal*, New Haven, CT, v. 113, n. 5, p. 955-1028, Mar. 2004, p. 982.

<sup>671</sup> É importante afirmar que essas duas faces do sistema fiscal atuam lado a lado, sem pleitear exclusividade. Isso porque a ênfase nas despesas públicas como meio exclusivo levanta indagações acerca da suposta neutralidade da tributação no tema, a exemplo do financiamento de direitos fundamentais por meio de uma tributação neutra e proporcional sobre o consumo. Esse assunto será retomado oportunamente, ao se analisar e discutir a posição da OCDE a respeito.

<sup>672</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1343.

<sup>673</sup> TODER, Eric; BANEMAN, Daniel. *Distributional effects of individual income tax expenditures: an update*. Research report for the Tax Policy Center - Urban Institute and Brookings Institution. Washington, 3 Feb. 2012.

<sup>674</sup> TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim da 18. ed. alemã. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 68.

Derzi aponta que, em impostos progressivos, a introdução de deduções que potencialmente tenham esse efeito deve ser compensada com a majoração das alíquotas progressivas para as rendas mais altas. Afinal, “quanto mais pessoal o tributo, maior deverá ser a progressividade, a fim de que as incidências mais pesadas das alíquotas mais altas possam compensar o maior volume de deduções, que atendam às necessidades pessoais dos contribuintes”<sup>675</sup>.

Nos Estados Unidos a doutrina também reconhece a inadequação das deduções, e apresenta os créditos fiscais (*tax credits*) como um mecanismo superior de realização de políticas sociais<sup>676</sup>. Os créditos são valores estabelecidos legalmente e vinculados a uma série de pressupostos que qualificam o contribuinte. O contribuinte que preencher os pressupostos pode então deduzir, do seu imposto a pagar, o valor dos créditos.

Com isso, a alíquota progressiva incidirá sobre o rendimento recebido, e a garantia dos direitos sociais se dará pela exoneração do imposto devido, sem interferir na aplicação da alíquota progressiva.

Outra vantagem apontada é que os créditos fiscais podem ainda ser qualificados como restituíveis, ou seja, uma vez que o abatimento leve o imposto ao valor zero, os créditos passariam a ser restituíveis. Na medida em que esses créditos sejam dirigidos a pessoas de baixa capacidade econômica em razão de situações que representem o acesso a bens sociais, a restituição pode se transformar em um verdadeiro meio de cumprir o dever prestacional. Nesse sentido, os créditos restituíveis podem ser um instrumento a favor dos direitos sociais das camadas mais pobres da população<sup>677</sup>.

O *upside down effect* também apresenta características distintas em outras modalidades de imposição, a exemplo da tributação indireta sobre o consumo por meio do imposto sobre o valor agregado.

O debate sobre a eficácia do direito tributário como meio complementar de implementação de políticas é empreendido pela OCDE acerca da diferenciação de alíquotas do Imposto sobre Valor Agregado (IVA). A entidade defende uma

---

<sup>675</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1160.

<sup>676</sup> VENTRY, Dennis J. Welfare by any other name: tax transfers and the EITC. *American University Law Review*, v. 56, n. 5, p. 1261-1280, Jun. 2007, p. 1261.

<sup>677</sup> TODER, Eric; BANEMAN, Daniel. *Distributional effects of individual income tax expenditures: an update*. Research report for the Tax Policy Center - Urban Institute and Brookings Institution. Washington, 3 Feb. 2012, p. 6-7.

tributação sobre base ampla e com alíquotas uniformes, o que eliminaria as alíquotas diferenciadas.

Ao analisar os efeitos distributivos dos impostos sobre o consumo, em especial o IVA, a OCDE afirma que as exonerações sobre produtos que pesam mais sobre o consumo dos mais pobres apresenta efeito progressivo individual, pois exoneram em maior porção os custos do consumo em proporção à renda pós-tributária e, na pior das hipóteses, beneficiam mais os ricos em termos de valores agregados<sup>678</sup>.

Sustenta a OCDE, no referido estudo, que tais medidas são um instrumento “pobre” de implementação da política de melhorar o acesso das camadas de baixa renda da população ao consumo desses bens, que deveria ser promovido por meio de programas de despesa a elas direcionados<sup>679</sup>.

Apesar disso, a OCDE reconhece que a retirada das alíquotas reduzidas e isenções antes introduzidas com objetivos distributivos deve ser acompanhada de medidas compensatórias, recomendando, inclusive, que a situação social, econômica, cultural e prestacional do Estado deve ser avaliada antes da supressão dessas medidas<sup>680</sup>.

No caso específico das alíquotas reduzidas e isenções na imposição indireta sobre o consumo, verifica-se um aspecto progressivo no plano individual que garante o acesso a bens sociais, e seus problemas se verificam na análise agregada da acumulação de riqueza pelas camadas mais ricas ao consumirem os mesmos bens beneficiados. Já na imposição direta e progressiva sobre a renda, a escolha do meio de desonerar o acesso a bens sociais (deduções ou créditos) pode demonstrar uma maior ou menor tensão para com a igualdade e a capacidade econômica.

Mas não se pode negar que uma grande utilidade do estudo do *upside down effect* é a de antecipar e estruturar a possibilidade de tensão dos gastos tributários para com os princípios tributários correlatos à capacidade econômica (inclusive).

---

<sup>678</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 56. (OECD Tax Policy Studies, nº 22).

<sup>679</sup> Ibid., p. 69.

<sup>680</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption tax trends: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 51, 57-58.

## 5.6 Gastos tributários: entre direitos sociais e igualdade

A análise dos gastos tributários é útil a este trabalho, pois apresenta uma leitura das exonerações tributárias que as aproxima das despesas diretas.

Com isso, é plenamente possível, para além do aspecto arrecadatário (cuja importância não se nega), conectar o direito tributário à realização dos direitos sociais. Da análise dos gastos tributários conclui-se que algumas normas tributárias, consistentes nas mais variadas formas de exoneração, podem ser vistas como equivalentes a uma despesa pública, apresentando diferenças em termos de conveniência e eficiência dependendo da forma como for instituída.

No plano geral, não há, contudo, um argumento substancial contra o uso dos gastos tributários como ferramenta de implementação de programas públicos, que podem ser voltados à promoção dos gastos tributários, que os torne a princípio incompatíveis com o direito tributário.

A análise dos gastos tributários traz uma importante contribuição para esta exposição. Apesar de inexistir uma crítica abstrata com força suficiente para impedir seu uso, a literatura dos gastos tributários demonstra que, a depender da forma como estruturados e até mesmo da modalidade de imposto em questão (tributação direta, indireta, regressiva, progressiva, etc.), eles podem, ocasionalmente, entrar em tensão com outros princípios tributários, notadamente da capacidade econômica e da igualdade, apesar de garantirem direitos sociais.

Com isso, reafirma-se que as exonerações tributárias podem servir de instrumentos vinculados à dimensão principal dos direitos sociais, que lhes promove ao facilitar o acesso aos bens sociais dele decorrentes. Ao mesmo tempo, deve-se negar que tais normas tributárias gozem, indistintamente, da mesma resistência contra restrições pelo legislador próprias dos direitos fundamentais. A referida resistência decorrente do caráter de anterioridade e vinculatividade dos direitos fundamentais pode variar na medida e intensidade com que tais normas conflitem com outros princípios.

Ao revelar essa situação, a análise dos gastos tributários ainda motiva a escolha da metodologia aqui empregada para o controle da atividade legislativa de restringir ou eliminar tais normas tributárias, qual seja, a teoria dos direitos fundamentais enquanto princípios e a metodologia da proporcionalidade para equacionar a tensão entre princípios.

## 6 IDENTIFICAÇÃO DAS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE REALIZAM DIREITOS SOCIAIS

### 6.1 Os diversos usos das normas tributárias

Tradicionalmente o uso de normas tributárias são alocadas no âmbito da fiscalidade e da extrafiscalidade.

É comum a obtenção da noção de extrafiscalidade por exclusão: estará presente a característica extrafiscal quando esta preponderar sobre o objetivo arrecadatório que caracteriza a fiscalidade. Exemplo dessa afirmativa pode ser encontrado em Falcão, ao visualizar a extrafiscalidade na tributação que se dá "sem o fim precípua de obter recursos para o seu erário, para o fisco, mas sim com vistas a ordenar ou reordenar a economia"<sup>681</sup>.

As características fiscal e extrafiscal convivem no âmbito de um mesmo tributo. Não há exclusividade, mas sim prevalência de uma dessas características, de acordo com a maneira como a norma tributária é estruturada<sup>682</sup>.

Grande controvérsia reside, todavia, nos critérios utilizados para a identificação dessa característica prevalente. E mesmo após a formulação de um critério para se identificar a característica extrafiscal de um tributo, a separação entre fiscalidade e extrafiscalidade pode colocar ao abrigo deste último gênero normas extremamente distintas.

Schoueri identifica essa situação ao colocar a extrafiscalidade como gênero dentro do qual se enquadrariam objetos específicos. Pertenceriam à extrafiscalidade todas as normas que não tenham por objetivo (ou função, na terminologia por ele utilizada) a distribuição equitativa da carga tributária ou a simplificação da tributação<sup>683</sup>.

Partindo da visão de Schoueri, nota-se a introdução de novos elementos que não permitem a dicotomia entre função arrecadatória e não arrecadatória, pois a extrafiscalidade também não se fará presente em caso de normas simplificadoras.

---

<sup>681</sup> FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 48.

<sup>682</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007, p. 633-634.

<sup>683</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 32.

Com base no detalhamento realizado por Schoueri pode-se concluir que ainda são alocadas no âmbito da extrafiscalidade situações bastante distintas. O autor coloca nesse âmbito as “normas tributárias indutoras”, que são o centro e o objeto do seu trabalho, e indica também como pertencentes à extrafiscalidade as normas de “política social”.

As normas tributárias indutoras consistem em incentivos e desestímulos<sup>684</sup>, caracterizando-se como espécie dentro do gênero extrafiscalidade, por implicar influência positiva ou negativa de comportamentos dos contribuintes. Já as normas vinculadas à política social são caracterizadas como aquelas que possuem “inspiração social, mas cujo único efeito é a melhora da situação do beneficiário, sem por isso constituir um incentivo a que a situação desafortunada permaneça”<sup>685</sup>.

A distinção entre normas de caráter incentivador e normas de caráter “social e ambiental” está presente também em Marins e Teodorovicz<sup>686</sup>.

Os autores partem de uma “primeira aproximação” da extrafiscalidade como a “utilização de tributos (e por isso a ideia de fiscalidade), com o objetivo que não seja prioritariamente a arrecadação”<sup>687</sup>, e atribuem a Wagner a formulação daquilo que designam de primeira fase de reconhecimento da extrafiscalidade, qual seja, o uso da tributação para a “redistribuição de rendas”<sup>688</sup>.

A segunda fase de reconhecimento da extrafiscalidade se dá no contexto da crise econômica decorrente das deficiências dos mecanismos de mercado para a livre condução da economia. O Estado foi chamado a intervir, e essa intervenção

---

<sup>684</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 55.

<sup>685</sup> *Ibid.*, p. 32-33.

<sup>686</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 9., 2010, Curitiba. *Anais...* [Recurso eletrônico] Curitiba: ABDCONST, 2011, p. 170-199.

<sup>687</sup> *Ibid.*, p. 173.

<sup>688</sup> *Ibid.*, p. 174. Não se adota, contudo, essa posição. Entende-se que, a razão está com Godoi, que criticamente afirma que “[...] a doutrina brasileira possui certo vezo de enxergar extrafiscalidade em diversas incidências tipicamente fiscais, como a progressividade de alíquotas no imposto sobre a renda ou as isenções do imposto de herança para diminutas quantias transmitidas. Isso decore de uma dificuldade de reconhecer que, no Estado Democrático de Direito, a fiscalidade não se resume à tutela de um cego interesse arrecadatário.” (GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 429).

refletiu na sua atividade financeira, em particular na tributação, fenômeno que ocorreu sobre as bases da teoria keynesiana.

Surge então a chamada “Política Fiscal Anticíclica”, que é “direcionada à superação de dificuldades, ou momentos de crise, buscando, nesse sentido, o desenvolvimento econômico e social”<sup>689</sup>.

Nesse ponto os autores criticam a “estagnação doutrinária”, pois sempre que se apontam aos distintos usos do instrumento tributário para além a fiscalidade há remissão à função redistributiva de Wagner e à função anticíclica de Keynes, respectivamente<sup>690</sup>.

Segundo Marins e Teodorovicz, há necessidade de superação do uso de normas tributárias apenas para a arrecadação, redistribuição e implementação de políticas anticíclicas, em razão da introdução do novo paradigma de sustentabilidade socioambiental<sup>691</sup>.

Em sentido semelhante, Caliendo esboça uma separação entre a exfiscalidade econômica e normas condizentes com outro “fim constitucional pretendido”<sup>692</sup>, exemplificando com as finalidades ambientais e sociais previstas constitucionalmente.

O reconhecimento de normas tributárias que não são utilizadas para a simplificação ou indução de comportamentos, mas sim, para a concretização de políticas sociais encontra respaldo também na doutrina de Von Arnim.

Para o autor, os incentivos econômico-políticos induzem seu destinatário à adoção de determinados comportamentos, enquanto medidas de política social<sup>693</sup> se fundamentam em uma melhoria imediata da situação econômica do beneficiário, que não tem como objetivo sua conduta futura, mas que também não devem

---

<sup>689</sup> MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 9., 2010, Curitiba. *Anais...*[Recurso eletrônico] Curitiba: ABDCONST, 2011, p. 175.

<sup>690</sup> *Ibid.*, p. 190.

<sup>691</sup> *Ibid.*, p. 184.

<sup>692</sup> CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. *Revista Jurídica do Cesuca*, Cachoeirinha-RS, v. 2, n. 4, p. 62-86, dez. 2014, p. 65.

<sup>693</sup> Utilizou-se a expressão “política social” para reproduzir as palavras do autor. Contudo, em ordenamentos como o brasileiro, tais políticas constituem cumprimento de deveres atribuídos às normas de direitos sociais.



incentivar que o beneficiário permaneça na mesma situação de desvantagem social<sup>694</sup>.

O autor afirma também a existência de normas que servem ao equilíbrio social e ao suporte de classes desafortunadas, mas que, além de causar a majoração de renda do beneficiário, se justificam também na indução de atitudes, como, por exemplo, medidas de combate do desemprego<sup>695</sup>.

Em seguida Von Arnim expõe as formas em que os incentivos se manifestam, incluindo medidas tributárias, sendo elas: a) alteração da renda disponível do destinatário através de benefícios ou deduções fiscais vinculados à economia; b) alteração do binômio preço-custo de bens econômicos, visando induzir o beneficiário, por exemplo, a apresentar uma maior ou menor demanda por eles e c) imposição de ônus especiais como forma de compensar prejuízos causados à sociedade (como o exercício de atividades poluidoras e danosas ao meio ambiente, por exemplo), que acabam tendo o efeito indutor de desincentivar essa conduta<sup>696</sup>.

Pode-se notar, portanto, que em qualquer desses casos, os incentivos sempre apresentam em sua característica marcante uma conduta futura do seu destinatário, o que se verifica, inclusive, no caso de medidas econômicas com efeito social decorrente, a exemplo de incentivos para fomentar o aumento de vagas e emprego. Pelo contrário, as chamadas normas de política social são marcadas pelo caráter imediato, a exemplo de exonerações tributárias que simplesmente tornam menos oneroso o acesso a bens sociais, sem indicar uma conduta posterior incentivada.

Com isso, pode-se concluir que se reconhece, na esteira do que afirmado ao longo deste trabalho, que as normas tributárias são utilizadas para realizar direitos sociais. Como essas normas se diferenciam das noções tradicionais de extrafiscalidade e simplificação, demandam uma justificativa específica para sua identificação.

O intuito passa a ser agora de verificar quais critérios podem ser utilizados para alcançar uma justificativa sólida que permita a identificação das normas tributárias que realizam direitos sociais no âmbito dos diversos usos da tributação.

---

<sup>694</sup> ARNIM, Hans Herbert von. Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote. In: HANSMEYER, Karl-Heinrich (Coord.). Berlin: Duncker und Humblot, 1983, p. 726.

<sup>695</sup> Ibid., p. 728.

<sup>696</sup> Ibid., p. 731.

Com base no que foi exposto, pode-se chamar de extrafiscalidade indutora ou interventiva (Schoueri), extrafiscalidade econômica (Caliendo) ou extrafiscalidade anticíclica (Martins e Teodorovicz) a tomada de *macrodecisões* legislativas, ou seja, “normas jurídicas direcionadoras da economia como um todo, preponderando o aspecto macroeconômico”<sup>697</sup>. O foco aqui é a macroeconomia e a análise agregada de elementos a ela pertinentes, a exemplo do consumo, poupança, investimento, pleno emprego, moeda e inflação<sup>698</sup>.

Por outro lado, já chamamos de normas tributárias que realizam direitos sociais aquelas que exoneram situações que revelam o acesso dos indivíduos aos bens sociais que recebem tutela jusfundamental.

Como se trata de diferenciar entre os usos de normas tributárias e seu respectivo regime jurídico (arrecadatório, indutor, simplificador, e, agora, para realizar direitos sociais), é possível explorar os critérios tradicionalmente utilizados para essa classificação de forma a fundamentar a identificação das normas tributárias de interesse deste trabalho.

## **6.2 Critérios para identificação das normas tributárias que realizam direitos sociais**

### *6.2.1 Critério finalístico*

#### 6.2.1.1 Esclarecimento introdutório

Muito comum na discussão acerca da identificação do regime jurídico com base na finalidade da norma tributária é a retomada das discussões relativas à própria interpretação finalística. O interesse da análise no presente trabalho não reside, contudo, na interpretação finalística utilizada na interpretação textual, compreendida como a atividade de atribuição de sentido ao texto normativo<sup>699</sup>.

Com base na diferenciação de Chiassoni, o uso da finalidade da norma para a identificação do seu respectivo regime jurídico é pertinente à interpretação

---

<sup>697</sup> FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 29.

<sup>698</sup> NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao direito econômico*. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013, p. 297-327.

<sup>699</sup> CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Mulino, 2007, p. 60-61.

metatextual, ou seja, ao conjunto de operações constituintes da atividade que preordena, pressupõe ou condiciona a interpretação textual<sup>700</sup>.

Chiassoni<sup>701</sup> elenca dentre essas operações a qualificação de um objeto como documento normativo; a identificação das disposições textuais pertinentes; a qualificação da norma (v.g. regra ou princípio, geral ou especial, etc.); a resolução de antinomias; a integração de lacunas; a elaboração de sistemas dogmáticos e a qualificação jurídica do fato concreto. Essas atividades também devem ser justificadas com recurso ao direito positivo, pois não são dele desconectadas, o que se justifica pelo fato de que todas as situações configuram etapas do raciocínio jurídico para se construir uma norma jurídica<sup>702</sup>.

A listagem não parece ter pretensão de exaustão, mas, para o objeto desta tese, a identificação da finalidade da norma é critério para a construção de um sistema ou microsistema dogmático<sup>703</sup>.

A inserção de uma norma no âmbito de um regime jurídico acarreta a sua recondução a um sistema com particularidades próprias, no qual algumas normas sofrem modificações em termos de extensão, força normativa e até mesmo pertinência ao sistema geral. É corrente a afirmativa segundo a qual “ao justificar a instituição de um imposto em algum fim estatal, o legislador afastar-se-á do direito fundamental à igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes”<sup>704</sup>. Na análise da extrafiscalidade, por exemplo, os princípios da igualdade, da capacidade econômica e da vedação ao confisco não concorrem da mesma maneira na avaliação dessas normas, em comparação às normas situadas no âmbito da fiscalidade, por exemplo.

A identificação da finalidade da norma tributária, portanto, não se confunde com o emprego da finalidade na sua interpretação textual. Aquela é atividade prévia (meta-textual no sentido de Chiassoni) que fundamenta um microsistema dogmático no qual a norma será inserida.

E isso termina por orientar, aí sim, o próprio uso da finalidade na interpretação textual da norma tributária, com recurso à noção de fins *externos* e

---

<sup>700</sup> CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Mulino, 2007, p. 64.

<sup>701</sup> *Ibid.*, p. 63-64.

<sup>702</sup> PINO, Giorgio. *Diritti fondamentali e ragionamento giuridico*. Torino: Giappichelli Editore, 2008, p. 37-38.

<sup>703</sup> CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Mulino, 2007, p. 64.

<sup>704</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. 1, n. 3, p. 1-25, jun. 2001, p. 16.

*internos* exposta por Ávila. Os últimos se convertem em características das pessoas ou objetos referidos pela norma e que absorvem a finalidade pretendida. Como exemplo, o autor indica a capacidade econômica, que é a medida de comparação entre pessoas e objetos para fins de graduação da obrigação tributária e ao mesmo tempo finalidade da tributação (tributação conforme a capacidade econômica). Já fins externos seriam descritos sem referência aos conceitos jurídicos extraídos das normas ou dos objetos e pessoas aos quais se referem, constituindo, assim, uma alteração em determinados bens, estados ou ações<sup>705</sup>.

Portanto, se a finalidade da norma é indicar sua inserção no âmbito da fiscalidade, o fim a orientar a interpretação teleológica (caso utilizado referido argumento) da norma será o fim interno, e o seu controle será pautado principalmente pela igualdade por meio da capacidade econômica. Por outro lado, no caso de uma norma tributária com finalidade distinta, o fim externo orientará sua interpretação teleológica quando oportuno o respectivo argumento, e seu controle será feito não apenas pela igualdade e pela capacidade econômica, mas também pela análise de proporcionalidade.

#### 6.2.1.2 Análise da finalidade da norma tributária na realização de direitos sociais

A finalidade é utilizada para diferenciar o regime jurídico da norma tributária: a fiscalidade, por exemplo, consiste no conjunto de normas tributárias cuja finalidade é arrecadar, enquanto a extrafiscalidade consiste no uso do direito tributário para alcançar finalidades distintas da arrecadação.

No mesmo sentido, para Howard, as exonerações tributárias (*tax expenditures*) podem ter finalidade social, compondo o chamado *hidden welfare state*, ou outras finalidades, quando serão estranhas aos desígnios desse modelo de Estado.

Utilizando-se dessa linguagem e desse critério, normas tributárias que realizam direitos sociais são aquelas normas cuja finalidade é garantir o acesso aos bens sociais, ou seja, são normas tributárias que podem ser construídas como um meio para o cumprimento dos deveres associados aos direitos fundamentais sociais.

---

<sup>705</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 144.

A discussão comum a ambas as distinções gira em torno da identificação da finalidade da norma, que conta com diversas dificuldades e objeções.

Atualmente, quando se indaga da finalidade de algo, não se busca um ponto final em que o objeto estudado encontra sua exaustão. Também não se cogita mais de uma causalidade do fim, como se cada objeto viesse ao mundo para chegar a um fim para o qual foi predeterminado. Essas noções, que têm origem nas causas aristotélicas, dentre elas a causa final, deixaram de ser utilizadas como meio de explicação científica<sup>706</sup>.

Adverte Sandel que, se uma leitura finalística do mundo natural não encontra mais adeptos, dificilmente o raciocínio teleológico e finalístico no âmbito da compreensão e explicação das práticas sociais se verá livre de concepções baseadas na finalidade<sup>707</sup>.

Por isso permanece no plano jurídico o debate acerca da interpretação teleológica, por meio da qual se constrói a norma em vista do seu propósito<sup>708</sup>.

O uso da interpretação teleológica ou finalística tem como estrutura básica a identificação de um objetivo, que é uma situação a ser alcançada, de onde se extrai a conclusão de que determinada interpretação é correta se a sua ausência impedir a obtenção da situação constitutiva do objetivo<sup>709</sup>.

Para Peczenik, a racionalidade da interpretação teleológica não é peculiar, mas apenas uma especial forma de racionalidade lógica ou de suporte. São raros os casos em que o texto normativo determina precisamente aquilo cuja obtenção é prescrita diante de uma situação<sup>710</sup>. Portanto, na maioria dos casos não se extrai o alcance do objetivo pela análise lógica, pois o texto geralmente é formulado de uma forma não teleológica, apenas “suportando a conclusão” de que uma situação deve ser alcançada, o que demanda a concorrência de uma série de premissas justificadas por meio da argumentação racional.

---

<sup>706</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. rev. e ampl. Tradução da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bossi; Revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007, p. 460.

<sup>707</sup> SANDEL, Michael J. *Justiça: o que é fazer a coisa certa*. Tradução Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 17. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 237.

<sup>708</sup> PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 329.

<sup>709</sup> *Ibid.*, p. 330.

<sup>710</sup> *Ibid.*, p. 330.

A identificação dessa finalidade, objetivo ou propósito pretendido, pode ser feita com base em argumentos genéticos ou teleológicos<sup>711</sup>, o que embasa a distinção entre a interpretação teleológica subjetiva e objetiva<sup>712</sup>. O argumento genético (teleologia subjetiva) busca justificar uma interpretação ao sustentar que ela “corresponde à intenção do legislador”, e pode ser dividido na afirmação daquilo que o legislador pretendia diretamente ou do meio pretendido pelo legislador para se atingir um ou mais objetivos<sup>713</sup>. Geralmente se baseia na intenção dos participantes do processo legislativo ou na formalização dessas opiniões nos trabalhos legislativos preparatórios da lei<sup>714</sup>.

O argumento teleológico em sua característica objetiva não sustenta uma interpretação nos “objetivos de qualquer pessoa do passado ou do presente, mas antes nos objetivos ‘racionais’, ou naqueles ‘objetivamente prescritos no contexto da ordem jurídica em vigor’<sup>715</sup>. O sujeito que coloca os objetivos não é o legislador histórico, mas sim, um sujeito hipotético que argumenta racionalmente no marco jurídico vigente, e são estes os objetivos a serem afirmados pelo intérprete e justificados<sup>716</sup> pela argumentação racional<sup>717</sup>. Disso conclui Alexy que:

Os objetivos envolvidos na interpretação teleológica, portanto, não são uma matéria de descobertas empíricas, mas muito mais distinções normativas. Esse objetivo determinado pelas normas é para ser entendido aqui como um estado prescrito de coisas ou um evento<sup>718</sup>.

As duas hipóteses têm em comum a concepção da interpretação como um meio de se alcançar um objetivo, ou seja, uma situação inserida em um propósito. A distinção está justamente em como identificar esse objetivo, se pela

---

<sup>711</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 233.

<sup>712</sup> PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 331.

<sup>713</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 229.

<sup>714</sup> PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 331.

<sup>715</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 233.

<sup>716</sup> *Ibid.*, p. 233.

<sup>717</sup> Foge ao escopo de nossa pesquisa expor as regras e exigências para a racionalidade de uma argumentação teleológica, bastando-nos a exposição do seu conceito. Para tanto, remete-se ao trabalho aqui utilizado como base: ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

<sup>718</sup> *Ibid.*, p. 233.

vontade do legislador ou com o suporte de uma série de premissas racionalmente justificadas<sup>719</sup>.

Questiona-se muito a utilidade, e até mesmo a possibilidade, de se desvendar o objetivo pretendido pelo legislador histórico. Uma compilação de razões para tanto pode ser encontrada resumidamente na obra de Alexy ao discutir o argumento genético<sup>720</sup> e, detalhadamente, em Dworkin ao discorrer sobre a intenção legislativa<sup>721</sup>, embora este último autor as utilize como trampolim para reafirmar sua teoria interpretativa do direito e o papel da intenção na interpretação das leis.

Quando a questão é mais especificamente a interpretação da lei, e não a obtenção de um critério para identificar seu regime jurídico, como no caso aqui analisado, além da dificuldade empírica de identificar a intenção do legislador há que se enfrentar, ainda, forte objeção que prega a desnecessidade de se identificar essa intenção. O argumento é que a busca da intenção do legislador se faz necessária se o direito for compreendido como um conjunto de decisões passadas que vinculam o futuro por meio de ordens emanadas de outras pessoas, no caso, integrantes do corpo legislativo. Pelo contrário, se compreendido o direito como um conjunto de normas que as pessoas, enquanto sociedade, acolhem e aceitam no tempo presente como válidas e vinculantes, saber quem as introduziu se torna desnecessário e irrelevante<sup>722</sup>.

A questão é de determinabilidade. Considerando-se que as expressões têm significado independentemente da intenção original de quem as emitiu<sup>723</sup>, a busca da intenção do legislador não é necessária nem determinante para se concluir por determinado significado da lei. Sendo possível verificar, contudo, objetivos expostos no processo legislativo, quer de maneira formal no seu trâmite, ou mediante opiniões seriamente manifestadas em público, esses podem ser utilizados pelo intérprete que, encontrando para eles justificção racional, pode sustentar sua correção<sup>724</sup>.

---

<sup>719</sup> PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009, p. 331.

<sup>720</sup> ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 231.

<sup>721</sup> DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 317 et seq.

<sup>722</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules. A philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. New York: Oxford University Press, 2002, p. 221.

<sup>723</sup> *Ibid.*, p. 221.

<sup>724</sup> Nesse sentido Alexy afirma que: “[...] a intenção do legislador é apenas uma razão para a interpretação. Isso possibilita a apresentação de razões contrárias.” (ALEXY, Robert. *Teoria da*

As dificuldades vinculadas à descoberta da intenção do legislador fazem, porém, com que esse critério seja muito criticado e pouco defendido para identificar o regime jurídico a ser atribuído a uma norma tributária<sup>725</sup>.

Seguindo-se a mesma linha de raciocínio da doutrina majoritária na distinção entre fiscalidade e extrafiscalidade, o mais adequado seria identificar as normas tributárias vinculadas a direitos sociais por meio de sua finalidade, na esteira do conceito de Howard. Fazendo-se a adaptação para uma linguagem pertinente aos direitos sociais, normas tributárias que realizam direitos sociais seriam aquelas cuja finalidade é garantir o acesso aos bens sociais, respeitando-o ou facilitando-o.

Ainda que se possa defender a identificação do regime jurídico de uma norma tributária pela identificação de uma finalidade, é necessário um refinamento, sob pena de se abarcar uma multiplicidade incontrolável de normas.

Considerando-se as relações de meio e fim entre as ordens econômica e social previstas na Constituição Brasileira, seria possível argumentar a favor da finalidade de realizar direitos sociais em quase toda redução de carga tributária a atividades econômicas. O raciocínio poderia ser linearmente exposto da seguinte forma: a redução de tributos levaria ao incremento da atividade com a finalidade de gerar mais postos de trabalho formal (direito ao trabalho) e filiando novos trabalhadores à previdência social (promovendo não só o direito à previdência, mas também o direito à segurança social e à proteção ao idoso).

Por isso, é necessário elaborar critérios para identificar as finalidades com maior precisão e acuidade, de forma a manter uma utilidade da distinção e da seleção de normas sujeitas a um regime jurídico próprio. Para grande parcela da doutrina, o regime jurídico ganha importância por revelar distintos mecanismos de controle de validade dessas normas<sup>726</sup>.

---

*argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001, p. 230) o que significa que as afirmações dela extraídas devem passar pela “exigência de saturação” e serem justificadas pela argumentação racional.

<sup>725</sup> Nesse sentido: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 17 e MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 220 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro)-Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

<sup>726</sup> Nesse sentido: LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015 e PAPADOPOULOS, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva nesse contexto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 273-300. De forma diversa, entendendo que o controle deve ser realizado por meio do princípio da subsidiariedade: VELLOSO, Andrei Pithen. *Princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 314.



Mendes, por exemplo, caracteriza a extrafiscalidade como “a intenção (jurídica) de adoção da regra tributária com finalidades diversas daquela de levar dinheiro aos cofres públicos”<sup>727</sup>, e que pode ser aferida por “critérios intra-textuais e inter-textuais, mas nenhum extra-textual”. Com isso preconiza a identificação da finalidade da norma exclusivamente por enunciados que alteram o texto normativo, destacando-se três critérios: “a relação geral-especial, as palavras de significação intencional, a relação geral-especial e o emprego de critérios não eidéticos na configuração da regra matriz de incidência tributária”<sup>728</sup>.

Ao defender a finalidade como critério de identificação do regime jurídico de controle a que se sujeita a norma tributária, Leão repele a análise da intenção histórica do legislador, afirmando, por exemplo, que a extrafiscalidade se afere pelo caráter proposital, e não acidental, da presença de objetivos não arrecadatários. No intuito de remover a dificuldade de identificação da finalidade, que termina por admitir ser impossível em termos absolutos, argumenta que essa finalidade “deve ser deduzida do texto da lei”, e que sua presença depende de o Poder Legislativo “fornecer critérios objetivos e coerentes que permitam, mediante análise objetiva da lei, compreender sua finalidade”<sup>729</sup>.

Em conclusão, a finalidade da norma é critério relevante para aferição do seu regime jurídico, desde que seja justificada em uma relação concreta entre meio e fim (como será mais bem desenvolvido adiante) e tenha suporte textual para a construção da norma tributária.

### 6.2.2 O enfoque pragmático e os efeitos da norma tributária

Schoueri classifica as normas tributárias a partir de uma crítica à análise finalística. O ponto central dessa crítica é a impossibilidade de se individualizar uma

---

<sup>727</sup> MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 220 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro)-Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009.

<sup>728</sup> Ibid.

<sup>729</sup> LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, p. 303-325, 2015, p. 307-311

finalidade para cada norma, pois as finalidades fiscais (arrecadatórias) e extrafiscais (não arrecadatórias) estariam de alguma forma sempre presentes<sup>730</sup>.

Daí a proposta do autor de reconhecer a presença simultânea de várias finalidades da norma, optando por uma análise de sua eficácia, compreendida como a aptidão para produzir efeitos<sup>731</sup>. Há uma abstração da finalidade da norma para se realizar um corte metodológico e identificar como objeto do estudo os seus efeitos. Admite-se que a norma pode desempenhar outras funções (distributiva ou simplificadora), mas se for selecionado o seu efeito indutor, esta sua função será o aspecto realçado da norma para servir de objeto de estudo<sup>732</sup>.

Aqui já se pode questionar qual a real distinção operada pelo chamado enfoque pragmático. Os mesmos resultados poderiam ser analisados a partir de uma linguagem teleológica. Os propósitos arrecadatórios da norma não excluiriam outras finalidades que pudessem por ela ser alcançadas. A questão seria apenas de selecionar qual finalidade servirá de objeto de análise. Não há uma relação de necessidade entre o enfoque teleológico e a contraposição de várias finalidades da norma em caráter excludente.

Por outro lado, também não fica clara a distinção entre efeito e finalidade. Se por efeito se compreender o potencial que a norma tem para estimular condutas, não há nenhuma distinção entre finalidade e efeitos<sup>733</sup>.

Contudo, se por efeitos da norma se entende a efetiva alteração ou obtenção de uma situação, já não se trata de uma classificação da norma tributária, mas sim da análise de sua validade perante o ordenamento jurídico. Por exemplo, se após sua introdução a norma tributária apresenta como efeito uma renúncia de receita sem promover nenhum outro objetivo constitucional, poderá ter sua constitucionalidade testada com base no dever de distribuir a carga tributária conforme a capacidade econômica. Se a norma tributária exacerba a tributação, restringindo o exercício de uma atividade lícita sem promover nenhum outro objetivo constitucional, poderá ter sua validade testada por afronta ao não confisco.

---

<sup>730</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27-29.

<sup>731</sup> *Ibid.*, p. 26.

<sup>732</sup> *Ibid.*, p. 30.

<sup>733</sup> LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, p. 303-325, 2015, p. 312.

O efeito concreto da norma tributária é critério para identificar sua validade perante o ordenamento constitucional após a sua introdução, de forma a verificar se a prognose do legislador se confirmou ou se, pelo contrário, caminhou para uma pura e simples agressão a princípios constitucionais. Logo, os efeitos da norma não são aptos a uma interpretação metatextual de forma a inserir a norma em uma determinada categoria, servindo para controlar se a norma encontra suporte constitucional.

Retornando ao enfoque pragmático, pode-se ao final verificar que ele não se contenta com a função desempenhada pela norma. Para o Schoueri, “ao se destacar uma função da norma tributária, *in casu*, a função indutora, o que se faz é um novo desdobramento da norma primária”<sup>734</sup>.

O autor exemplifica esse desdobramento com a progressividade do Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) para estimular o atendimento à função social da propriedade ou, pelo contrário, desestimular que se mantenha o imóvel em desacordo com essa função.

A norma primária teria como suposto o fato de “ser proprietário de imóvel urbano do Município no dia 1º de janeiro do ano civil”. A segunda norma primária, que seria o desdobramento funcional, consistiria em adicionar à primeira o fato de “não fazer o imóvel cumprir sua função social”, o que ensejaria não a simples obrigação de pagar o IPTU, mas sim a obrigação de pagá-lo “em alíquotas progressivas”<sup>735</sup>.

Esse desdobramento da norma primária é extraído direta e logicamente do texto do art. 182 da Constituição. O referido desdobramento não é extraído de uma função atribuída à norma tributária primária, mas sim, de previsão expressa do texto constitucional. O critério não apresenta distinção substancial para com a proposta de identificar uma finalidade “deduzida do texto da lei”, e nem da introdução textual de elementos não essenciais na formulação da norma tributária, apresentados como critérios de identificação da finalidade.

---

<sup>734</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 31. Para o autor, “[...] a teoria jurídica desenvolveu-se no sentido da feição dúplice das regras do direito: norma primária (ou endonorma), prescrevendo um dever, se e quando acontecer o fato previsto no suposto; e a norma secundária (ou perinorma), prescrevendo uma providência sancionatória, aplicada pelo Estado-Juiz, no caso de descumprimento da conduta estatuída na norma primária.” (Ibid., p. 30).

<sup>735</sup> Ibid., p. 31.

### 6.2.3 O critério da justificativa da norma tributária

Outra possibilidade é a identificação do regime jurídico da norma tributária a partir de sua justificativa dentro de um quadro de finalidades estatais juridicamente prescritas.

Tipke e Yamashita assim propõem a classificação das normas tributárias:

[...] entendemos que um tributo ou norma de alguma forma justificável com ponderações de capacidade contributiva é, assim, uma *norma de finalidade fiscal*, ainda que o legislador acreditasse seguir finalidades extrafiscais. Por conseguinte, um tributo ou *norma de finalidade extrafiscal* é aquele que de nenhuma forma se deixa justificar com ponderações de capacidade contributiva.<sup>736</sup>

Importante destacar que, ao mencionar que na extrafiscalidade não se recorre “de nenhuma forma” à justificativa amparada pela capacidade econômica, os autores estão se referindo a um aspecto específico que é o da capacidade econômica enquanto “critério de comparação”, em razão do qual “a doutrina mundial denomina esse princípio mais precisamente de princípio da tributação isonômica segundo a capacidade econômico-contributiva”, no qual se concretiza a justiça distributiva<sup>737</sup>.

Essa especificação é necessária, sob pena de se anular a distinção. Tomando-se em consideração todos os aspectos ou dimensões da capacidade econômica, é praticamente impossível que um tributo se distancie de todos eles ao mesmo tempo.

Partindo da difícil dissociação dessas justificativas, Schoueri afirma que uma norma pode satisfazer aquele princípio e ao mesmo tempo promover outra finalidade<sup>738</sup>. Novamente, se se pensar, porém, nos distintos aspectos da capacidade econômica, dificilmente uma norma com função indutora deixará de se distanciar daquele princípio.

Pode-se verificar a hipótese analisando o exemplo utilizado para defender o argumento, qual seja, a tributação reduzida dos juros sobre capital próprio prevista no art. 9º da Lei nº 9.249/95. Schoueri afirma que ela tem função indutora por visar a capitalização das empresas, mas atende, ainda, à capacidade econômica, pois

<sup>736</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 64.

<sup>737</sup> *Ibid.*, p. 64.

<sup>738</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25.

equaliza a tributação dos juros sobre capital próprio com os investimentos realizados no mercado financeiro<sup>739</sup>.

Afirmar que a norma se justifica no princípio da capacidade econômica depende da sua redução a um critério interno de distribuição da carga tributária entre detentores de capital para investimento. Sendo assim, tanto aqueles que decidam investir no mercado financeiro quanto aqueles que decidam investir em empresas produtivas sofrerão a mesma tributação.

Essa divisão já parte, entretanto, de um distanciamento da igualdade vertical, pois pressupõe uma tributação favorecida para os detentores de capital a ser investido, ao contrário daqueles que, investindo sua força de trabalho em empresas, produtivas ou não, sofrem uma tributação maior sobre rendimentos decorrentes desse trabalho, como o salário submetido à tabela progressiva do imposto sobre a renda.

Nesses termos, pelo critério de Tipke e Yamashita, a norma pode ser tida como extrafiscal, no sentido de estimular o investimento em empresas produtivas, aumentando o recorte vertical de desigualdade, alçando mais pessoas (investidores em empresas produtivas) no âmbito da tributação favorecida (antes restrita aos investidores do mercado financeiro) em prejuízo da realização da justiça distributiva. Isso porque ao menos em tese, investidores possuem maior capacidade econômica do que trabalhadores, e a norma em comento vai contra a distribuição da carga tributária de acordo com as respectivas capacidades.

#### 6.2.4 O uso conjunto da finalidade e da justificativa da norma tributária

Ávila recorre à justificativa em conjunto com a finalidade para a identificação do regime jurídico do tributo, nos seguintes termos:

A tributação busca atingir determinadas finalidades. Essas finalidades podem ser analisadas sob um enfoque extrajurídico, quando se examinam as causas que levaram o legislador a conformar a tributação dessa ou daquela forma, ou sob um enfoque jurídico, na hipótese de investigar o fundamento de validade utilizado para justificar a tributação ou a distinção entre os contribuintes e a finalidade que a distinção visa a alcançar. É que, sendo diferente a justificativa e a finalidade da distinção, serão diversos os bens jurídicos, afetos aos sujeitos, que serão restringidos e, por

---

<sup>739</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 25.

implicação, também diferentes as regras e os princípios que os irão resguardar.<sup>740</sup>

Afirmando que a justificação dos tributos em finalidades extrafiscais se dá em prejuízo da igualdade e da capacidade econômica, o autor propõe uma limitação na identificação da finalidade que serve para tal justificativa, no sentido de que “não é qualquer finalidade que é capaz de estruturar uma relação jurídica, mas somente uma finalidade concretamente verificável que baste para consolidar uma relação meio-fim juridicamente controlável”<sup>741</sup>.

Na visão de Ávila, se não for possível argumentar pela existência de uma relação concreta entre o meio (a norma tributária) e o fim (garantia de direitos sociais), não será possível validar normas que se afastem da tributação conforme a capacidade econômica.

No contexto aqui desenvolvido, pode-se afirmar que quanto mais alto o grau de abstração necessário para se vincular uma norma tributária a um direito social mais se afasta sua qualificação como meio de garantia desse direito.

Trabalhar com variáveis entre a abstração e a concretude do fim visado, apesar de possível e controlável, pode, entretanto, não ser seguro o suficiente para demarcar uma distinção de regimes jurídicos, e dificilmente pode ser levada a cabo sem o apelo à “intenção do legislador” ou a critérios extrajurídicos.

Tome-se como exemplo a desoneração da folha de salários operada pela Lei 12.546/2011. Não raro se argumenta que sua finalidade, ao desonerar a contribuição sobre as remunerações e substituí-la pela incidência sobre receitas, é a promoção do emprego e da formalização de mão de obra.

Isso poderia suportar a conclusão de que a lei deve ser qualificada como uma norma de garantia do direito social ao trabalho, pois por meio dela o Estado estaria cumprindo seu dever de viabilizar postos de trabalho a serem preenchidos, realizando em última análise a dignidade humana<sup>742</sup> que é concretizada pelo trabalho. Trata-se da tão difundida frase “o trabalho dignifica o homem”, cunhada por

---

<sup>740</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. 1, n. 3, p. 1-25, jun. 2001, p. 6-7.

<sup>741</sup> *Ibid.*, p. 7.

<sup>742</sup> Como afirma Novais, esse tipo de argumentação não deve causar espanto, dada a relação simultânea da dignidade humana como fundamento do Estado de Direito e dos direitos fundamentais. Alerta o autor que “na grande maioria dos casos, o alcance da invocação judicial do princípio raramente vai para além de uma utilização meramente retórica ou, quando, muito, de reforço de conclusões que, de outra forma, seriam igualmente retiradas da simples aplicação das normas de direitos fundamentais” (NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana: dignidade e direitos fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 1, p. 13).

Max Weber e quase sempre utilizada fora do contexto da sua obra “Ética protestante e o espírito do capitalismo”, que é o que assumidamente, se faz no presente caso.

Do texto da lei não se infere que esse é o objetivo prescrito pela lei, ou seja, essa finalidade não pode ser extraída por uma argumentação vinculada ao texto legal. O máximo que se poderia fazer seria suportar essa conclusão com base na exposição de motivos da Medida Provisória nº 540/2011 que lhe deu origem. Eis os trechos pertinentes:

2. Desde a crise financeira internacional em 2008, a economia global vem atravessando uma série de turbulências que colocam em dúvida a capacidade dos países desenvolvidos se recuperarem e voltarem a exibir um crescimento econômico robusto e sustentável. Esse quadro não só tem possibilitado o aumento do peso dos países emergentes, mas também tem lhes permitido atuarem como motor da economia mundial.

3. No entanto, esse novo alinhamento tem trazido uma série de desafios à execução da política econômica. Um desses desafios é a manutenção da competitividade externa. Com efeito, a redução da demanda externa por parte dos países desenvolvidos tem desestimulado nossas exportações. Esse efeito aliado ao forte ciclo dos preços das commodities e de redirecionamento dos fluxos de capitais em direção aos países emergentes, que tem causado forte valorização da taxa de câmbio, acaba por reduzir a competitividade da indústria nacional e deteriora o saldo comercial brasileiro.

4. Esse contexto fundamenta a criação do Plano Brasil Maior, cujo conjunto de medidas envolve, entre várias outras, as que propomos nesta Medida Provisória.

5. Uma das principais dificuldades para as empresas domésticas acessarem o mercado internacional está na carga tributária que eleva o custo de produção no mercado doméstico penalizando o emprego e a produção. Reduzir os custos tributários na produção é um dos principais mecanismos para garantir a competitividade da indústria doméstica e a geração de emprego e renda.

A invocação dos materiais preparatórios do trabalho legislativo é argumento que justifica a “intenção do legislador”, o que traz consigo a dificuldade de identificá-la.

Exemplo do mesmo porte é a redução da alíquota do IPI para veículos automotores, operada pelo Decreto nº 6.687, de 11 de dezembro de 2008, e pelo Decreto nº 6.743, de 15 de janeiro de 2009 e introduzida no contexto da crise de 2008. Não é difícil sustentar sua justificativa na finalidade de estímulo à indústria automotiva pela manutenção do nível de consumo dos veículos por ela produzidos, embasada no grande encadeamento produtivo que essa indústria tem com outras indústrias e prestadores de serviços. Isso seria a realização do direito social ao trabalho por meio da manutenção dos empregos existentes.

Trata-se nitidamente da extrafiscalidade anticíclica<sup>743</sup> com o intuito de manter aquecida a economia diante de um cenário de crise na demanda decorrente da retração de crédito e falta de confiança dos consumidores, por meio do estímulo à uma indústria de grande repercussão na economia como um todo.

As medidas, portanto, não guardam conexão com a realização do acesso a bens sociais, mas sim, com uma variável macroeconômica e integrante da ordem econômica: o pleno emprego<sup>744</sup>.

Assim como no caso da Lei nº12.546/2011, por meio de uma argumentação que pode ser equiparada a uma tentativa de regresso ao infinito, poderia ser sustentado que o estímulo à indústria automobilística em verdade teve por objetivo evitar demissões no âmbito daquela indústria, garantindo assim o direito a um posto de trabalho; e o trabalho é um direito fundamental social previsto no art. 6º da Constituição.

O raciocínio assim exposto não permite a clareza analítica necessária para a compreensão adequada das normas tributárias e para se construírem parâmetros de controle suficientes para verificar sua compatibilidade com a Constituição.

Se a finalidade está fora do texto da norma, também os argumentos para contestar o uso dessa finalidade se encontram distantes do direito positivado. No exemplo analisado, seria necessário tomar de empréstimo concepções econômicas para argumentar que, se a norma se insere no contexto da macroeconomia, não se refere ao direito ao trabalho, mas sim, ao nível de emprego como variável agregada.

Quando muito, seria possível qualificá-la como uma norma atribuída ao princípio da ordem econômica que determina a “busca do pleno emprego” (art. 170, VIII da Constituição). A finalidade, portanto, é intermediária em relação ao direito social: o fim da norma é a promoção do pleno emprego, mas por meio do estímulo da atividade econômica.

Trata-se de norma tributária indutora, que se apresenta diretamente como uma intervenção do Estado sobre o domínio econômico na modalidade de indução para cumprimento do dever de se aproximar de uma situação ideal de pleno emprego (art. 170, VIII da Constituição). A intervenção sobre o domínio econômico é

---

<sup>743</sup> ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, Brasília, ano 1, n. 1, p. 99-121, 2011, p. 114.

<sup>744</sup> O pleno emprego não se resume ao fator trabalho, mas abrange também o capital e outros fatores de produção. Contudo, para o objeto aqui debatido, o foco será o fator trabalho.



um instrumento para o cumprimento do dever objetivo de garantir o direito ao trabalho, que se apresenta na hipótese como o fim último da intervenção.

Sobre a relação de meio e fim entre as medidas inerentes à ordem econômica e os deveres estatais correspondentes à ordem social, valiosa é a lição de Ferraz Júnior:

A ordem econômica deve visar *assegurar* a todos a existência digna conforme os ditames da justiça social. O objetivo da ordem social é o próprio bem-estar social e a justiça social. A primeira deve garantir que o processo econômico, enquanto produtor, não impeça, mas ao contrário, se oriente para o bem-estar e a justiça sociais. A segunda não os assegura, instrumentalmente, mas os visa diretamente. Os valores econômicos são valores-meio. Os sociais, valores-fim<sup>745</sup>.

De onde se conclui que o direito dos trabalhadores ou candidatos a trabalhadores é alheio à estruturação entre meio e fim textualmente positivada na norma, o que possibilita afirmar, conforme Ávila, que o fim pertinente ao direito social em questão não é “concretamente verificável que baste para consolidar uma relação meio-fim juridicamente controlável”<sup>746</sup>.

O exemplo aqui utilizado pode ser trabalhado ainda pelas diretrizes propostas por Ávila para a análise dos princípios, dentre elas a da “especificação dos fins ao máximo”, da qual segue a regra de que “quanto menos específico for o fim, menos controlável será a decisão”. Decorre dessa regra a necessidade de se “tentar diminuir a vagueza dos fins por meio da análise das normas constitucionais que possam, de forma direta ou indireta, restringir o âmbito de aplicação do princípio”<sup>747</sup>.

Sendo assim, quando se compara a norma que estabelece o trabalho como direito social e a norma que estabelece o “pleno emprego” como princípio da ordem econômica, conclui-se que decisões legislativas no plano macroeconômico<sup>748</sup>,

<sup>745</sup> FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A legitimidade na Constituição de 1988. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio et al. *Constituição de 1988*. São Paulo: Atlas, 1989, p. 53. (grifos no original).

<sup>746</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. 1, n. 3, p. 1-25, jun. 2001, p. 7.

<sup>747</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 117.

<sup>748</sup> Ainda que se admita a construção de algum direito fundamental a partir do art. 170, V da Constituição, a simples existência de decisões legislativas macroeconômicas já satisfaria esse direito, que se revelaria em um direito a “uma política de pleno emprego”, e não a uma “determinada política de pleno emprego” (SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 306). Muito menos dela se pode construir o direito a um posto de trabalho, já que o Estado não é um empregador (PECES-BARBA, Gregorio. Reflexiones sobre los derechos sociales. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación

dentre elas as de caráter tributário, não fazem parte do âmbito do direito fundamental social, o que serve para restringir seu âmbito de aplicação e tornar controlável o fim por ele prescrito.

### 6.3 A proposta de identificação adotada no presente trabalho

Entende-se que o melhor critério para a identificação de exonerações tributárias concretizadoras de direitos sociais é o finalístico balizado pela justificativa da norma tributária.

A finalidade atua aqui em dois níveis<sup>749</sup>. Em primeiro lugar, é preciso identificar as finalidades constitucionais que decorrem dos direitos fundamentais sociais. Interessa aqui a dimensão principiológica das normas de direito fundamental. Quando assumem a dimensão de princípios, as normas de direito fundamental estabelecem algo a ser realizado na máxima medida possível diante das possibilidades fáticas (adequação e necessidade) e jurídicas (proporcionalidade em sentido estrito). Isso significa que essas normas indicam finalidades a serem atingidas, um estado de coisas no qual os sujeitos ativos do direito se encontram no maior número de posições jurídicas possíveis para usufruir dos bens sociais. Para isso, o legislador deve desenvolver esses direitos imputando as correspondentes condutas ao Estado.

Em suma, diante do conceito de direitos sociais aqui utilizado, o fim estabelecido pela Constituição por meio da dimensão principiológica desses direitos é o estado de máximo acesso aos bens sociais.

---

Coloquio Jurídico Europeo, 2009, p. 96), já que está juridicamente proibido de empregar pessoas se não por meio de concurso público (art. 37, II da Constituição), fora exceções expressamente previstas na Constituição (p. ex. art. 37, IX). Por outro lado, seria possível fundamentar um direito negativo contra políticas recessivas que deliberadamente reduzam a oferta de emprego (GRAU, Eros Roberto. Comentário ao art. 170, VIII da Constituição. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, Almedina, 2013, p. 7640-7690).

<sup>749</sup> Pode-se fazer uma analogia para com a divisão entre fins mediatos e imediatos decorrentes das normas de direitos fundamentais feita por Pulido. Para o autor, a Constituição impõe fins mediatos de consecução obrigatória para o legislador, e o estado de coisas almejado pela Constituição é o fim imediato do legislador. Em suas palavras, “[...] o fim imediato do Legislador é um estado de coisas fático ou jurídico, que deve ser alcançado, em razão de estar ordenado por um princípio constitucional (fim mediato).” (PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 719).

Identificado de forma concreta esse fim nas normas constitucionais, passa-se ao segundo nível, qual seja, o de identificar se essa finalidade se encontra também na norma tributária.

A maior relevância da finalidade reside naquela extraída diretamente do texto legislativo. Finalidades extraídas de outros materiais ou da intenção do legislador, embora possam ser utilizadas como argumento para a identificação, terão um caráter secundário e de menor relevância na identificação dessas normas.

A justificação relacional da exoneração e da finalidade pretendida (meio e fim) deve ser expressamente estruturada no texto legal, de forma concreta e verificável. Ao intérprete deve ser dada a possibilidade de verificar uma específica conexão entre a medida adotada e o fim constitucionalmente estabelecido, sob pena de se tornar incontrolável e até mesmo ilimitado o regime dos direitos fundamentais.

A argumentação jusfundamental pode ser estruturada pela passagem do dever objetivo do Estado decorrente das normas de direitos fundamentais de criar posições jurídicas a um estágio em que essas posições são efetivamente criadas pelo desempenho daquele dever objetivo.

Assim, pode-se propor que a norma tributária reconduzível aos deveres atribuídos decorrentes de normas de direitos sociais das quais derivam posições jurídicas de direito subjetivo, pode se apresentar como uma norma tributária que concretiza direitos sociais. Isso ocorre, notadamente, quando a norma tributária exonera ou reduz a carga tributária para hipóteses de acesso a bens sociais que o Estado tem a obrigação de prestar, o que compreende a satisfação do dever de “facilitar” o acesso a bens sociais.

Em tais situações, há uma conexão entre a dimensão principal dos direitos sociais como direitos prestacionais e a sua realização por meio de normas tributárias, evidenciada pela teoria dos gastos tributários e a equivalência entre exonerações tributárias e gastos públicos, equivalência esta que enriquece o conceito de normas tributárias que realizam direitos sociais.

Com isso, evita-se que justificativas fundadas em argumentos genéricos e tendentes a uma regressão ao infinito coloquem no âmbito dos direitos sociais normas tributárias que a eles não se referem, e que são mais bem alocadas como atividades estatais inerentes à ordem econômica, como as medidas anticíclicas na busca de pleno emprego ou do desenvolvimento, que apenas indiretamente podem levar ao incremento agregado e indireto no acesso a bens sociais pela população.

## 6.4 Exemplos de normas tributárias que realizam direitos sociais

Acima se demonstrou que as exonerações tributárias previstas na Lei 12.546/2011 (desoneração da folha de pagamentos) e a redução das alíquotas de IPI de automóveis (Decretos nº 6.687/2008 e 6.743/2009) não podem ser qualificadas como normas tributárias atribuídas a direitos fundamentais sociais por não mencionarem textualmente os elementos desses direitos e também por não apresentarem uma justificativa concreta que as vincule a essa finalidade, senão por uma regressão ao infinito.

Antes da apresentação de exemplo de normas que se amoldam aos critérios para sua qualificação como normas que concretizam direitos sociais, cabe expor posicionamentos que reconhecem a existência dessas normas com base no conceito aqui proposto.

### 6.4.1 O reconhecimento de normas tributárias como indicadores de realização de direitos sociais no plano internacional

Analisando a prática internacional relativa aos direitos sociais positivados em tratados, pode-se visualizar a identificação de normas tributárias que servem de meios para sua realização, o que ocorre no contexto da demanda por efetividade dos direitos sociais<sup>750</sup>.

Daí surge de forma crescente a preocupação para com a eficácia dos direitos humanos no plano internacional<sup>751</sup>. Essa eficácia pode ser compreendida sob diversos aspectos, a exemplo da identificação das populações privadas do exercício desses direitos e das condutas estatais que os garantem, promovem ou, pelo contrário, implicam sua violação<sup>752</sup>.

Pisanò afirma que da preocupação com a eficácia dos direitos humanos surgiu e se desenvolveu uma análise para abordá-la, muitas vezes com especial

---

<sup>750</sup> BARCELLONA, Pietro. *Le passioni negate. Globalismo e diritti umani*. Troina: Città Aperta Edizioni, 2001, p. 139.

<sup>751</sup> WOTIPKA, Christine Min; TSUTSUI, Kiyotero. Global human rights and state sovereignty: state ratification on international human rights treaties, 1965-2001. *Sociological Forum*, v. 4, n. 23, p. 724-754, Dec. 2008.

<sup>752</sup> PISANÒ, Attilio. Perché misurare i diritti umani? Opportunità e problemi dell'applicazione delle metodologie quantitative ai diritti umani. *Ragion pratica*, Bologna, v. 46, n. 1, p. 159-184, 2016, p. 159-160.

foco na mensuração da violação de direitos humanos<sup>753</sup>. O mesmo autor aponta a dificuldade de se proceder a essa mensuração, especialmente no campo quantitativo, decorrente da complexidade desses direitos, da confiabilidade das fontes de dados, e de dissensos acerca das responsabilidades decorrentes desses direitos. Apesar disso, a conclusão a que se chega é pela utilidade das metodologias de mensuração, desde que se evite um reducionismo “estatístico e matemático”<sup>754</sup>.

A aferição do grau de concretização dos direitos sociais, ou na expressão de Gotti, da progressão na sua implementação, depende de indicadores, cujo papel é o de “demonstrar, em termos quantitativos e qualitativos, o impacto da medida adotada no grau de fruição de um direito por seu público-alvo, com relação a um específico ponto de referência temporal”<sup>755</sup>.

Os indicadores têm notas características distintas que poderão apontar para sua maior ou menor qualidade de mensurar um desempenho, que no caso específico, é o desempenho do Estado de tornar efetivos direitos sociais<sup>756</sup>. Possibilitam assim um exame de economicidade e eficiência, que versa sobre os custos empregados para alcançar determinado padrão de qualidade e atitudes visando à manutenção daqueles com o menor prejuízo para esta, e efetividade, que avalia o impacto real de uma medida em face do impacto idealizado com sua introdução<sup>757</sup>.

Resta a questão de saber como devem ser elaborados os indicadores. Isso foi objeto de pronunciamentos da ONU por meio do Alto-Comissariado das Nações Unidas, que elaborou o “Relatório sobre Indicadores para Monitorar o Cumprimento dos Instrumentos Internacionais de Direitos Humanos” (HRI/MC/2006/7, de 11 de maio de 2006<sup>37</sup>).

Confirmando a utilidade de serem identificadas as diversas dimensões e deveres atribuíveis aos direitos sociais, o relatório determina como ponto de partida a identificação dos atributos do direito avaliado. Esses atributos serão determinantes para classificação dos indicadores em estruturais, de processo e de resultado.

---

<sup>753</sup> PISANÒ, Attilio. Perché misurare i diritti umani? Opportunità e problemi dell'applicazione delle metodologie quantitative ai diritti umani. *Ragion pratica*, Bologna, v. 46, n. 1, p. 159-184, 2016, p. 179.

<sup>754</sup> Ibid., p. 162-163.

<sup>755</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>756</sup> Ibid.

<sup>757</sup> Ibid.

Adotando os conceitos trazidos por Gotti com base no mencionado Relatório, os indicadores estruturais “refletem a ratificação ou aprovação de instrumentos jurídicos e a existência dos mecanismos institucionais básicos que se consideram necessários para facilitar a realização do direito humano em questão”<sup>758</sup>. Os indicadores de processo “relacionam os instrumentos de política dos Estados com alvos que se convertem em indicadores de resultados”. Portanto, enquanto os indicadores de processo demonstram de forma quantitativa a fruição dos direitos fundamentais, os indicadores de resultado apontam para as conquistas de grau na implementação desses direitos. Adotando o exemplo de Gotti, um indicador de resultado seria o percentual de mulheres que se consultaram com um médico durante a gestação, e o de resultado indicaria a mortalidade de gestantes, nascituros e recém-nascidos no mesmo período<sup>759</sup>.

Partindo dessa divisão dos indicadores, a Comissão Interamericana de Direitos Humanos, com o objetivo de otimizar seu uso, realizou uma alocação desses indicadores em três categorias, assim resumidas por Gotti:

Na primeira categoria, recepção do direito, é alocada a informação relativa à forma como o direito previsto no Protocolo de San Salvador está incorporado no sistema normativo, no aparato institucional e nas políticas públicas. Busca-se informação relativa à hierarquia das normas e seu alcance; ao seu reconhecimento na jurisprudência ou programas do governo; aos seus titulares individuais ou coletivos; às condições de exercício do direito (se é direta ou indiretamente exigível) e às garantias ou vias de exigibilidade disponíveis em caso de descumprimento das obrigações respectivas; às políticas ou serviços sociais definidas pelo Estado-parte como medidas de implementação do direito em questão. A título exemplificativo, aplicando essa categoria à tipologia dos indicadores quantitativos, tem-se que: a) um indicador estrutural de recepção do direito informa se o direito foi incorporado à Constituição, se é ou não operativo; b) um indicador de processo sobre recepção do direito informa se existe jurisprudência relevante sobre sua exigibilidade ou o alcance e cobertura das políticas públicas implementadas.

Na segunda categoria, capacidades estatais, é descrita a maneira pela qual e em que condições o Estado soluciona os problemas sociais; como define as metas e estratégias de desenvolvimento; quais as regras de jogo no interior do aparato estatal; a divisão de tarefas; a capacidade financeira e as habilidades de recursos humanos. Exemplificando, um indicador estrutural de capacidade estatal informa a existência de agências específicas dentro do Estado destinadas à proteção e implementação do direito, bem como suas competências e funções; um indicador de processo de

---

<sup>758</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>759</sup> Ibid.

capacidade estatal procura determinar o alcance e a cobertura dos programas e serviços desenvolvidos por essa agência ou a variação em qualidade e alcance dessas intervenções em um período de tempo.

Por fim, na terceira categoria, contexto financeiro e compromisso orçamentário, avalia-se a disponibilidade efetiva de recursos do Estado-parte para o gasto público social e a importância que o próprio Estado atribui ao direito em questão, complementando a análise das capacidades estatais<sup>760</sup>.

Existe, portanto, um posicionamento da ONU não só pela possibilidade, como também pela necessidade de adoção de indicadores aptos a identificar a realização de direitos sociais.

Partindo da premissa de que atualmente “a base convencional de qualquer ciência ficou clara”<sup>761</sup>, seja ela uma *hard science* (como as ciências exatas) ou uma ciência social (se é que é possível essa divisão, como nos alerta Santos<sup>762</sup>), a mensuração da realização e violação de direitos humanos e fundamentais será sempre discutível. Isso, contudo, não nos parece justificar o abandono dos esforços de construir critérios e indicadores para tal análise, dada sua utilidade de criar padrões em torno dos quais surgiram consensos e dissensos, catalisando assim a atenção em torno do objeto principal que é a satisfação desses direitos. Isso justifica apenas a necessidade de se empreenderem maiores esforços para o aperfeiçoamento contínuo dos indicadores.

Diante da necessidade de limitar esta análise ao objeto de estudo proposto, não serão abordados aqui a mensuração e os respectivos indicadores de concretização de direitos sociais em suas diversas possibilidades. Nosso objeto consiste em identificar a presença de normas tributárias dentre esses indicadores, de forma a demonstrar que essas normas participam direta e autonomamente do processo de realização dos direitos sociais.

Dentro desse escopo, é possível encontrar exonerações tributárias dentre os indicadores estruturais de realização dos direitos sociais na análise da eficácia desses direitos consagrados no Protocolo de San Salvador.

O Protocolo de São Salvador (promulgado pelo Decreto nº 3.321, de 30 de dezembro de 1999) constitui um adicional à Convenção Americana de Direitos

<sup>760</sup> GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

<sup>761</sup> CARVALHO NETTO, Menelick de; SCOTTI, Guilherme. *Os direitos fundamentais e a (in)certeza do direito: a produtividade e a superação do sistema de regras*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 27.

<sup>762</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 4. ed. São Paulo: Cortez, 2006.

Humanos – Pacto de São José da Costa Rica (promulgada pelo Decreto nº 678, de 6 de novembro de 1992). A Convenção se dedica com mais detalhes aos direitos individuais civis e políticos, e também contém uma previsão acerca dos direitos econômicos, sociais e culturais em seu art. 26.

A Convenção prevê, em seu art. 31, a possibilidade de reconhecimento de outros direitos e liberdades, base na qual os Estados signatários se apoiaram para celebrar o Protocolo de San Salvador, como adicional à Convenção. O Protocolo trouxe previsões mais específicas e detalhadas sobre os direitos econômicos, sociais e culturais, bem como medidas destinadas a assegurar sua eficácia, com destaque para a obrigação de elaboração e apresentação de informes periódicos a respeito das medidas adotadas para assegurar os direitos consagrados no Protocolo.

Nesse contexto, em um movimento similar ao ocorrido no âmbito da ONU, a Assembleia Geral da Organização dos Estados Americanos (OEA) aprovou a Resolução AG/RES. 2074 (XXXV-O/05), que estabeleceu as normas para confecção dos informes periódicos previstos no art. 19 do Protocolo de San Salvador. Foi também prevista a criação de um Grupo de Trabalho para formular os indicadores de progresso dos direitos a serem assegurados, como medida de estabelecer critérios para averiguar a eficácia do Protocolo.

O Grupo de Trabalho formulou esses indicadores em documento intitulado “Indicadores de Progresso para Mensuração dos Direitos Contemplados no Protocolo de San Salvador”, datado de 1º de março de 2011.

É nesse documento que se pode identificar a presença de normas tributárias dentre os indicadores estruturais de realização progressiva dos direitos à saúde e à educação.

No âmbito do direito à saúde, dentro da categoria relativa ao contexto financeiro e orçamentário, a OEA aponta como indicadores estruturais as "Características, tipos, montante e extensão de incentivos, dedução de impostos (incentivos fiscais) e subsídios para o setor privado da saúde" e as "Características, tipos, montante e extensão de incentivos estatais à indústria farmacêutica privada".

No mesmo sentido, a realização do direito à educação apresenta como indicador estrutural as “Características, tipos, montante e extensão de incentivos, dedução de impostos (incentivos fiscais) e subsídios para o setor privado da educação por nível”.



Da leitura do documento, pode-se concluir que o Grupo de Trabalho da OEA demanda que medidas tributárias, para serem catalogadas como indicadores, devem se referir expressamente ao direito social por meio dela efetivado, demandando ainda que essa finalidade seja justificada no contexto do tratado internacional.

#### *6.4.2 O crédito presumido de PIS e COFINS sobre medicamentos*

A Lei nº 10.147/2001 institui sistemática de crédito presumido de PIS e COFINS para medicamentos. Textualmente, além de se referir a bens sociais integrantes do direito à saúde, é expressamente referido que tais créditos devem assegurar a repercussão da redução da carga tributária no preço dos medicamentos. Não há dúvidas, portanto, de que a finalidade da norma é facilitar o acesso a esses bens, e há uma justificativa concreta mediante a determinação de redução dos preços. A medida pode ser reconduzida com clareza aos indicadores estruturais propostos pela OEA, vistos no item acima. Eis o texto legal:

Art. 3º Será concedido regime especial de utilização de crédito presumido da contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins às pessoas jurídicas que procedam à industrialização ou à importação dos produtos classificados na posição 30.03, exceto no código 3003.90.56, nos itens 3002.10.1, 3002.10.2, 3002.10.3, 3002.20.1, 3002.20.2, 3006.30.1 e 3006.30.2 e nos códigos 3001.20.90, 3001.90.10, 3001.90.90, 3002.90.20, 3002.90.92, 3002.90.99, 3005.10.10 e 3006.60.00, todos da TIPI, tributados na forma do inciso I do art. 1º, e na posição 30.04, exceto no código 3004.90.46, da TIPI, e que, visando assegurar a repercussão nos preços da redução da carga tributária em virtude do disposto neste artigo: (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

I - tenham firmado, com a União, compromisso de ajustamento de conduta, nos termos do § 6º do art. 5º da Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; ou (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)

II - cumpram a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos para utilização do crédito presumido, na forma determinada pela Lei nº 10.213, de 27 de março de 2001. (Incluído pela Lei nº 10.548, de 2002)

§ 1º O crédito presumido a que se refere este artigo será:

I - determinado mediante a aplicação das alíquotas estabelecidas na alínea a do inciso I do art. 1º desta Lei sobre a receita bruta decorrente da venda de medicamentos, sujeitas a prescrição médica e identificados por tarja vermelha ou preta, relacionados pelo Poder Executivo; (Redação dada pela Lei nº 10.865, de 2004)

II – deduzido do montante devido a título de contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins no período em que a pessoa jurídica estiver submetida ao regime especial.

§ 2º O crédito presumido somente será concedido na hipótese em que o compromisso de ajustamento de conduta ou a sistemática estabelecida pela Câmara de Medicamentos, de que tratam, respectivamente, os incisos I e II deste artigo, inclua todos os produtos constantes da relação referida no inciso I do § 1º, industrializados ou importados pela pessoa jurídica. (Redação dada pela Lei nº 10.548, de 2002)

§ 3º É vedada qualquer outra forma de utilização ou compensação do crédito presumido de que trata este artigo, bem como sua restituição.

§ 4º O saldo credor da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins apurado pelas pessoas jurídicas de que trata este artigo, na forma do art. 3º da Lei no 10.637, de 30 de dezembro de 2002, do art. 3º da Lei no 10.833, de 29 de dezembro de 2003, e do art. 15 da Lei no 10.865, de 30 de abril de 2004, em relação a custos, despesas e encargos vinculados à produção e à comercialização dos produtos referidos no caput, acumulado ao final de cada trimestre do ano-calendário, poderá ser objeto de: (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

I - compensação com débitos próprios, vencidos ou vincendos, relativos a tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, observada a legislação específica aplicável à matéria; ou (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

II - pedido de ressarcimento em espécie, observada a legislação específica aplicável à matéria. (Incluído pela Lei nº 13.043, de 2014)

Com vistas a garantir a efetividade e controle da medida, o art. 6º da Lei 10.147/2001 determinou que “o Poder Executivo encaminhará, semestralmente, ao Congresso Nacional o resultado da implementação desta Lei relativamente aos preços ao consumidor dos produtos referidos no art. 1º, identificando os montantes efetivos da renúncia vinculada à concessão do regime especial de que trata os arts. 3º e 4º e do incremento de arrecadação decorrente da forma de tributação instituída pelos arts. 1º e 2º”.

Em 2003 a Lei 10.742 criou a Câmara de Regulação do Mercado de Medicamentos (CMED), que tem, dentre suas funções, a de “assegurar o efetivo repasse aos preços dos medicamentos de qualquer alteração da carga tributária” (art. 6º, X).

Entre os dias 21 e 22 de maio de 2009, o Secretário Executivo da CMED realizou apresentação no *Workshop: Gastos Tributários da União*, intitulada “Renúncia Fiscal no Mercado de Medicamentos – Crédito Presumido das contribuições PIS/PASEP e da COFINS”<sup>763</sup>. Nela destacou que, após a entrada em vigor do regime de crédito presumido, constatou-se uma “redução no preço máximo

<sup>763</sup> COSTA, Luiz Milton Veloso. Renúncia fiscal no mercado de medicamentos: crédito presumido das contribuições PIS/PASEP e da COFINS. In: WORKSHOP: Gastos tributários da União, 2009, 21 e 22 de maio de 2009. Brasília: ESAF, 2009.

ao consumidor (PMC), respectivamente de 10,2% e de 11,3% de uma ampla gama de produtos, nos estados onde a alíquota de ICMS era de 18% e 17%”.

Considerando que o PIS e a COFINS são tributos que repercutem diretamente no preço dos produtos e contribuem para a regressividade do sistema tributário brasileiro<sup>764</sup>, a medida é inequivocamente fator de realização do direito social de acesso a medicamentos.

#### 6.4.3 O Programa Universidade para Todos – PROUNI

Outro exemplo de normas tributárias que realizam direitos sociais são aquelas encontradas na Lei nº 11.096/2005, que instituiu o Programa Universidade para Todos.

Nos termos da Lei nº 11.096/2005, o PROUNI é destinado à concessão de bolsa de estudos em ensino superior a pessoas de baixa renda, como decorre do seu art. 1º. O dispositivo é claro em utilizar uma expressão que indica uma finalidade (“destinado”), o que possibilita afirmar que sua finalidade é fazer com que pessoas de baixa renda tenham acesso a um curso superior, sem depender, para isso, de serem aprovadas para uma vaga em universidades públicas.

As bolsas utilizadas como instrumento para essa finalidade serão concedidas a estudante que tenha cursado o ensino médio completo em escola da rede pública ou em instituições privadas na condição de bolsista integral (art. 2º, I); a estudante portador de deficiência, nos termos da lei (art. 2º, II); e a professor da rede pública de ensino, para os cursos de licenciatura, normal superior e pedagogia, destinados à formação do magistério da educação básica, independentemente da renda (art. 2º, III).

Interessante notar que essa finalidade de promover o direito social à educação, na sua modalidade de educação formal superior, é reconhecida pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) e serve de parâmetro para que o Tribunal rejeite uma interpretação literal da Lei nº 11.096/2005 no tocante ao ingresso de estudantes no PROUNI.

Apesar de o art. 2º, I da Lei nº 11.096/2006 exigir que o estudante tenha cursado o ensino médio completo em escola pública, ou tenha sido beneficiário de

---

<sup>764</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e silêncio (Relações, efeitos regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev. /maio 2014, p. 41.

bolsa integral em escola privada, o STJ entendeu que a bolsa do PROUNI deveria ser concedida ao estudante que cursou apenas um semestre em escola privada dadas as necessidades psicológicas que ensejaram sua retirada da escola pública, período no qual obteve ajuda de terceiros para pagar pelo ensino. Segundo o Tribunal, a aplicação do princípio da razoabilidade e a consideração das circunstâncias fazem com que o entendimento da Corte caminhe “no sentido de se permitir eventual flexibilização dos requisitos autorizadores para concessão da bolsa do PROUNI, considerando que a verdadeira finalidade do programa é permitir aos estudantes de baixa renda o acesso ao ensino superior”<sup>765</sup>.

Pelo mesmo fundamento também foi determinada a concessão da bolsa integral quando, ao contrário do que prevê o texto do dispositivo, o estudante obteve bolsa de 93% no último ano do ensino médio em instituição privada<sup>766</sup>.

Em outra oportunidade, o STJ entendeu pelo direito à bolsa integral do PROUNI por estudante cuja renda familiar ultrapassava R\$ 11,04 o valor estabelecido no art. 1º, §º da Lei nº 11.096/2005, ao fundamento de que a “*ratio* do ProUni é permitir o acesso a estudantes de baixa renda na universidade; destarte, no presente caso, o rigorismo formal deve ceder diante da necessidade de se cumprir a finalidade da Lei”<sup>767</sup>.

Também o STF<sup>768</sup>, ao julgar improcedente a arguição de inconstitucionalidade da Lei nº 11.096/2005 frente ao princípio da igualdade, por supostamente ofender a igualdade ao restringir a concessão de bolsas aos estudantes de baixa renda (art. 1º), oriundos de escolas públicas, ou bolsistas integrais em escolas privadas (art. 2º, I), reconheceu a constitucionalidade da lei por promover o direito social à educação a parcelas da população carentes de acesso à universidade justamente em razão da sua baixa renda.

Em primeiro lugar, o STF afirmou que “a educação, notadamente a escolar ou formal, é direito social que a todos deve alcançar” e que constitui “dever do Estado e uma de suas políticas públicas de primeiríssima prioridade”. Nesse

---

<sup>765</sup> STJ, 2ª Turma. AgRg no REsp 1529042/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 08/09/2015, DJe 17/09/2015.

<sup>766</sup> STJ, 2ª Turma. REsp 1.015.341/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, julgado em 05/04/2011, DJe 13/04/2011.

<sup>767</sup> STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1343166/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 04/06/2013, DJe 12/06/2013.

<sup>768</sup> STF, Pleno. ADI 3330, Relator Min. Ayres Britto, julgado em 03/05/2012, publicado em 22/03/2013.

contexto normativo foi enquadrada a Lei nº 11.096/2005, pois se compreendeu que “o PROUNI é um programa de ações afirmativas, que se operacionaliza mediante concessão de bolsas a alunos de baixa renda e diminuto grau de patrimonilização”.

Em seguida, concluiu o STF que era válida a mencionada diferenciação pois “a desigualação em favor dos estudantes que cursaram o ensino médio em escolas públicas e os egressos de escolas privadas que hajam sido contemplados com bolsa integral não ofende a Constituição pátria, porquanto se trata de um descrímen que acompanha a toada da compensação de uma anterior e factual inferioridade (“ciclos cumulativos de desvantagens competitivas”).

Pois bem, o uso do direito tributário como meio de promoção desse direito social consta do art. 8º da Lei nº 11.096/2005, ao estabelecer que a instituição de ensino superior que aderir ao PROUNI e cumprir os requisitos do programa, dentre eles a concessão das bolsas acima mencionadas, fica isenta de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, sobre o lucro e receitas “decorrentes da realização de atividades de ensino superior, proveniente de cursos de graduação ou cursos sequenciais de formação específica” (art. 9º, §1º) e “na proporção da ocupação efetiva das bolsas devidas” (art. 9º, §3º).

Em conclusão, a União Federal deixa de receber os mencionados tributos como contrapartida para a concessão de bolsas pelas instituições que façam a adesão ao PROUNI, em claro uso de normas tributárias como fator de realização do direito à educação pela promoção do acesso à universidade a estudantes de baixa renda.

É claro que isso não é suficiente para invalidar críticas ao PROUNI e nem para aperfeiçoar seu desenvolvimento. Para não destoar do objeto do presente trabalho (dedicado exclusivamente ao direito tributário), entende-se que essa renúncia de receita em favor de instituições privadas não significa necessariamente deixar de exigir de tais instituições que cumpram outros requisitos além da concessão de bolsas, a exemplo de ministrar conteúdos democraticamente eleitos como de interesse da comunidade solidariamente constituída ou investir em pesquisas assim também tidas por valiosas, ainda que não necessariamente apresentem potencial de retorno lucrativo, conforme contextualização da obra de Antonini<sup>769</sup>.

---

<sup>769</sup> Vide nota de rodapé nº 381.

## **7 SÍNTESE: OS PRESSUPOSTOS PARA IDENTIFICAÇÃO E AVALIAÇÃO DAS RESTRIÇÕES ÀS NORMAS TRIBUTÁRIAS QUE REALIZAM DIREITOS SOCIAIS**

Os próximos capítulos serão dedicados à análise de situações em que existe ameaça de restrição ou efetiva restrição de normas tributárias que realizam direitos sociais. Mais especificamente, serão analisados, os princípios que podem justificar essa restrição sob a ótica do método da ponderação.

Para viabilizar essa análise esse breve capítulo será dedicado à síntese das conclusões extraídas do que foi até agora trabalhado no texto, no intuito de adicionar critérios argumentativos para a valoração dos princípios em jogo.

Inicia-se a presente síntese com apoio em alguns pontos abordados pela teoria da argumentação jurídica, principalmente os relativos às funções da dogmática jurídica. Uma das tarefas a ela atribuída é a de visualizar previamente problemas jurídicos e suas soluções. A dogmática, portanto, tem uma função de antecipação dos futuros casos e de suas soluções pelos critérios por ela propostos (funções técnica, heurística e de estabilização).

Para o objeto do presente trabalho, interessa aqui sintetizar os pressupostos por meio dos quais os casos de restrição ou revogação de normas tributárias realizadoras de direitos sociais podem ter sua constitucionalidade desafiada:

- a dogmática dos direitos fundamentais distingue entre o direito fundamental completo ou como um todo, e as diversas posições jurídicas subjetivas a eles correspondentes, em geral criadas pelo legislador ao cumprir seu dever objetivo de desenvolver os direitos fundamentais (face objetiva dos direitos fundamentais que, no caso dos direitos sociais, encontra previsão expressa no dever de realização progressiva previsto no PIDESC);
- essa atitude do legislador consiste em criar normas diretamente atribuídas de direito fundamental;
- sendo os direitos fundamentais sociais correspondentes aos deveres de respeitar, proteger e realizar, este último desdobrado em fornecer (prestar), facilitar e promover, é possível fundamentar o caráter de

normas diretamente atribuídas de direitos fundamentais sociais das normas tributárias que facilitam o acesso aos bens sociais;

- essa atribuição, com a complementação da dogmática acerca dos gastos tributários e da finalidade/justificativa da norma tributária justifica a existência de normas tributárias que realizam direitos sociais, consistentes naquelas normas que facilitam o acesso a bens sociais que o Estado estaria obrigado a fornecer (equivalência entre exoneração tributária e despesa e entre os deveres de facilitar e fornecer).
- a partir desses fundamentos, entra em cena a teoria da restrição aos direitos fundamentais, que no âmbito dos direitos sociais encontra respaldo no dever de realização progressiva e proibição de retrocesso, para atribuir a essas normas o caráter de resistência contra medidas restritivas ou retrocessivas;
- referidas normas tributárias, integrando o âmbito dos direitos sociais, submetem-se ao regime jurídico dos direitos fundamentais, apresentando resistência jurídica contra revogações e restrições decorrentes da chamada “ação erosiva do legislador”;
- o legislador tributário perde, portanto, sua plena discricionariedade para revogar ou restringir essas normas, e tais medidas devem passar pelo teste de proporcionalidade.

Partindo desses pressupostos, as medidas restritivas ou retrocessivas adotadas pelo legislador tributário demandam o amparo em princípios que as justifiquem.

No âmbito da metodologia da ponderação de princípios aqui adotada, recorre-se à função de antecipação, estruturação e estabilização da dogmática jurídica para a identificação dos princípios que podem justificá-la. A utilidade da dogmática decorre da impossibilidade de se prever todos os princípios que podem ser invocados para a solução de um determinado caso, pois novos argumentos podem sempre ser introduzidos no procedimento discursivo (regra 2.2.b do código da razão prática).

No caso da revogação ou restrição de normas tributárias que realizam direitos sociais, a teoria dos gastos tributários aponta as justificativas que podem ser antevistas para amparar a medida restritiva adotada.

Em primeiro lugar, em seu desenvolvimento histórico, a teoria dos gastos tributários revela que a primeira razão para a sua elaboração foi arrecadatória. A identificação, conceituação e análise dos gastos tributários se deu em razão da necessidade de obtenção de mais recursos para cobrir o déficit público americano, e uma das soluções encontradas foi o corte dos gastos tributários.

No âmbito da dogmática dos direitos fundamentais sociais, tal necessidade de recursos é trabalhada por meio da reserva do possível ou reserva do financeiramente possível. Contudo, como essa “reserva” é geralmente desenvolvida no âmbito das despesas públicas propriamente ditas, sua aplicação ao aspecto tributário da realização de direitos sociais por meio de normas exonerativas (gastos tributários) demanda adaptações que serão oportunamente elaboradas.

Além disso, a teoria dos gastos tributários identifica que muitos dos referidos gastos destinados à realização de direitos sociais podem ser regressivos, ou seja, beneficiar mais àqueles que possuem maior capacidade econômica. Portanto, é antecipado e estruturado um conflito entre o direito social, na posição a ele atribuída pela norma tributária, e o dever do Estado de tributar conforme a capacidade econômica e com critérios de progressividade.

Com isso, delimita-se o escopo e passa-se à tarefa de avaliação e valoração, no âmbito da metodologia aqui adotada, das justificativas acima identificadas para as restrições ou revogações de normas tributárias que realizam direitos sociais, o que será feito nos próximos capítulos.

Antes, porém, duas observações serão desde já empreendidas para a melhor fluência do raciocínio que se desenvolverá. Primeiramente, parece justificável que os juízos de adequação e necessidade sejam superados.

Quanto à justificativa arrecadatória, é possível afirmar que a revogação ou restrição de uma exoneração aumenta a arrecadação, pois inaugura, respectivamente, uma nova incidência tributária ou um aumento no objeto da obrigação tributária. Ainda que se considere um suposto desincentivo na realização da atividade cujo efeito colateral poderia vir a ser uma queda na arrecadação, o critério da adequação, como visto, tem caráter negativo e apenas exclui os meios claramente inadequados. O mesmo se diga quanto à realização da igualdade e da capacidade econômica. Diante de um sistema tributário já marcado pela regressividade (o que será explorado no capítulo seguinte), a revogação ou restrição



de normas tributárias que, apesar de realizarem direitos sociais, causam um efeito regressivo em determinado tributo, é adequada para promover esses princípios.

A segunda observação, relativa ao exame de necessidade, parte da afirmativa de que o caso aqui analisado representa uma verdadeira interação entre mais de dois princípios. Não se apresentam duas colisões individuais de princípios, uma entre a “reserva do possível na vertente tributária”<sup>770</sup> e o direito social realizado pela norma tributária, e outra entre os princípios da igualdade e capacidade econômica de um lado e a norma tributária que realiza o direito social de outro.

Como se verá, a reserva do possível ou a necessidade arrecadatória encontram amparo no direito positivo apenas a partir do momento em que o Estado demonstra ter tomado todas as medidas para mobilizar o máximo de recursos disponíveis, cláusula inscrita no PIDESC. E essa justificativa, por sua vez, exige que o Estado tome medidas para distribuir a carga tributária e se financiar a partir das diversas bases tributárias disponíveis (que no Brasil estão em sua maioria previstas diretamente na Constituição). Entram em cena, portanto, os princípios da igualdade e da capacidade econômica, associados, ainda, com os princípios de igualdade, solidariedade e progressividade, pois a mobilização do máximo de recursos disponíveis demanda que as diversas manifestações de riqueza participem equitativamente da tributação. Caso isso não ocorra, perde força o fundamento arrecadatório.

Essa linha de raciocínio, que será desenvolvida no capítulo seguinte, foi aqui adiantada para esclarecer que, diante de uma interação entre mais de dois princípios, Alexy afirma que os juízos de adequação e necessidade são insuficientes<sup>771</sup>, demandando a ponderação. Como visto anteriormente, esses critérios são inadequados em casos complexos, sendo úteis apenas em casos simples de colisão entre dois princípios.

Diante disso, considerando-se os conceitos apresentados pela metodologia aqui adotada, está justificado o caminho rumo à ponderação entre os princípios envolvidos. Seguir-se-á, então, a ordem na qual os princípios envolvidos apareceram no capítulo relativo à teoria dos gastos tributários, analisando-se primeiramente a justificativa arrecadatória, que se apresenta em uma modalidade

---

<sup>770</sup> Inclusive a sua natureza de princípio é uma questão extremamente discutida e controversa, assim como seu acolhimento constitucional como um mandado puro e simples de arrecadação.

<sup>771</sup> ALEXY, Robert. Constitutional rights, balancing, and rationality. *Ratio Juris*, v. 16, n. 2, p. 131-140, June 2003, p. 136.

específica de reserva do possível, passando depois à análise da capacidade econômica. A análise não será, porém, estanque, seguindo apenas um caráter organizacional, já que os princípios interagem entre si.

## **8 DIREITO TRIBUTÁRIO, RESERVA DO POSSÍVEL E DIREITOS SOCIAIS**

O impacto que as normas tributárias exonerativas que realizam direitos sociais causam nas finanças públicas, bem como a afirmação de que integram o âmbito desses direitos fundamentais como equivalentes a um gasto público (o gasto tributário), faz com que inexoravelmente o argumento arrecadatório seja levantado como justificativa para sua restrição.

Como visto, o incremento arrecadatório está na origem da análise dos gastos tributários, pois foi o que motivou sua criação e justificou a restrição dos gastos tributários.

O argumento da necessidade de receitas a justificar a revogação ou restrição de normas tributárias exonerativas que realizam direitos sociais apresenta-se assim como o equivalente à chamada “reserva do possível” ou “reserva do financeiramente possível” enquanto justificativa para a não realização de direitos fundamentais no que toca aos respectivos deveres cujo cumprimento envolve custos.

Tratando-se de tema recorrente e amplamente debatido no âmbito dos direitos sociais, na sua dimensão que envolve custos, tal tema deve e merece ser analisado no presente capítulo de forma específica.

### **8.1 A reserva do possível e o dever de máxima utilização dos recursos disponíveis: especificidades no âmbito tributário**

A noção de reserva do possível é tema bastante controverso no âmbito da teoria dos direitos fundamentais. De forma genérica, parte da compreensão de que “direitos custam” e só podem ser garantidos pelo Estado na medida em que este disponha do respectivo suporte financeiro, ou seja, na medida do possível ou do financeiramente possível.

Um primeiro esclarecimento que deve ser feito, na linha aqui trabalhada, é que a reserva do possível não deve ser vista como um fator que contraria de forma específica os direitos sociais, e nem que negue sua fundamentalidade.

Todos os direitos, sejam eles de liberdade ou sociais, possuem dimensões representadas por posições jurídicas que demandam condutas estatais

que custam dinheiro<sup>772</sup>. Logo, a reserva do possível não afeta uma determinada categoria de direitos fundamentais, mas sim, determinados deveres a eles atribuídos<sup>773</sup>, com total independência de ser o direito em questão um direito de liberdade ou um direito social<sup>774</sup>.

A questão que se coloca, portanto, é: uma vez que a satisfação do direito demanda o cumprimento de um dever que envolve custo, qual seria a interferência da chamada “reserva do possível” no dever estatal de garantir os direitos fundamentais?

As posições sobre o assunto são diversas, e abordam temas que vão desde qual seria a natureza jurídica e dimensão normativa da “reserva do possível”<sup>775</sup>, passando pela análise de como afeta o direito a ela submetido<sup>776</sup> e chegando ao ponto de indagar quando pode ser alegada pelo Estado para deixar de cumprir um dever atribuído a um direito fundamental<sup>777</sup>.

Diante do objeto específico deste trabalho, nos parece que não há utilidade em revisar boa parte da literatura sobre o assunto. Como decorre das obras acima mencionadas e as referências que as embasam, a discussão principal tem por objeto formular e responder às referidas indagações com base no volume de recursos já arrecadados ou gerados pelo Estado.

Situação semelhante se verifica na literatura correspondente às atividades do CESC. O’CONNAN et al. analisam um extenso rol de conclusões do CESC acerca de relatórios dos Estados signatários e, em todos esses casos, a análise é

---

<sup>772</sup> NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 97.

<sup>773</sup> *Ibid.*, p. 267-268.

<sup>774</sup> *Ibid.*, p. 281.

<sup>775</sup> Discussão nesse sentido é travada em: OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Direitos fundamentais sociais: efetividade frente à reserva do possível*. Curitiba: Juruá, 2008.

<sup>776</sup> As várias possibilidades são enumeradas em: CANOTILHO, J. J. Gomes. Metodología “fuzzy” y “camaleones normativos” en la problemática actual de los derechos económicos, sociales y culturales. *Derechos y Libertades: Revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, Madrid, ano 3, n. 6, p. 35-50, fev. 1998. Uma disputa metodológica pode ser vista entre Novais, para quem a reserva do possível é uma questão de competência para definir a alocação de recursos e identificar a violação do direito (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 280) e Bilchitz, para quem a reserva do possível é elemento externo que pode ser contrastado e superado pelo direito (BILCHITZ, David. *Poverty and fundamental rights: the justification and enforcement of socio-economic rights*. Oxford: Oxford University Press, 2007, p. 231 et seq.).

<sup>777</sup> SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *Revista Verba Juris*, João Pessoa, PB, ano 4, n. 4, p.79-104, jan./dez. 2005.

embasada nessa premissa<sup>778</sup>. Os autores demonstram a existência de uma relação intrínseca entre a realização progressiva dos direitos sociais (e consequentemente o dever de não retroceder) e o uso máximo dos recursos disponíveis. Afinal, o PIDESC limita a imposição do dever de realização progressiva e de não retrocesso ao uso máximo dos recursos disponíveis em seu art. 2º, 1. A conclusão é que a falta de recursos é um argumento admissível apenas após a demonstração pelo Estado de que já utilizou de forma máxima os recursos sem prejuízo das suas demais funções e objetivos<sup>779</sup>.

Toda essa análise, portanto, se volta especificamente para a elaboração orçamentária e a alocação dos recursos a serem arrecadados ou gerados de acordo com a legislação em vigor.

Desse ponto em diante, a discussão geralmente se trava no campo conceitual<sup>780</sup>, em que há uma tentativa de se formularem critérios adequados para saber quando o Estado já fez o máximo uso dos recursos disponíveis<sup>781</sup>, passando a poder arguir a “reserva do possível” como uma justificativa para deixar de realizar progressivamente direitos sociais.

O questionamento acerca da utilidade dessa análise para este trabalho consiste no fato de que seu objeto é o direito tributário e sua utilização na realização de direitos sociais. Portanto, situa-se em momento logicamente anterior à alocação de recursos no orçamento, pois trata-se aqui de como os recursos devem ser arrecadados, especificamente por meio da tributação, de acordo com as determinações constitucionais.

Considerando-se a restrição a direitos sociais antes realizados por meio de normas tributárias, é inegável que tal situação (como a revogação de uma isenção, restrição de uma dedução ou aumento de uma alíquota anteriormente reduzida em relação a uma situação ligada a direitos sociais) tende a provocar um aumento de arrecadação quando da realização dos fatos por ela regulados.

---

<sup>778</sup> O'CONNELL, Rory; NOLAN, Aoife; HARVEY, Colin; DUTSCHKE, Mira e ROONEY. Eoin. *Applying an international human rights framework to state budget allocations: rights and resources*. London: Routledge, 2014, p. 68-73.

<sup>779</sup> *Ibid.*, p. 74.

<sup>780</sup> DOWELL-JONES, Mary. *Contextualising the international covenant on economic, social and cultural rights: assessing the economic deficit*. Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2004, p. 45.

<sup>781</sup> Sobre os critérios já formulados pelo CESCER a partir da análise de relatórios dos Estados signatários, vide O'CONNELL, Rory; NOLAN, Aoife; HARVEY, Colin; DUTSCHKE, Mira; ROONEY. Eoin. *Applying an international human rights framework to state budget allocations: rights and resources*. London: Routledge, 2014, p. 76-79.

No lado tributário da equação, a reserva do possível não se conecta com uma de suas possíveis feições, segundo a qual representa uma versão específica da competência legislativa de escolher como os recursos serão alocados dentre as despesas previstas no orçamento. Sua ligação imediata é com a sua feição da necessidade de recursos, pois tal necessidade pode ser utilizada para justificar tanto um corte de gastos quanto um aumento da arrecadação. Esta última, por exemplo, foi a justificativa dos Estados brasileiros para aumentar as alíquotas de ICMS diante da crise no período de 2014 a 2016, atingindo operações com bens sociais, como se verá.

Apesar de não ser usualmente analisada nos estudos sobre o assunto, a abordagem tributária da reserva do possível e do dever de máximo uso dos recursos disponíveis não passa totalmente despercebida. Essa crescente percepção, ao lado da já desenvolvida teoria dos gastos públicos, é visualizada por Saul, Kinley e Mowbray:

A questão dos recursos disponíveis é uma que necessariamente se conecta aos dois lados da equação fiscal. E embora se tenha prestado considerável atenção ao lado das despesas – analisando questões como quanto foi gasto e com o que foi gasto – em tempos recentes tem aumentado o foco em questões relativas à arrecadação. Além de contrair dívidas e obter fundos por meio de assistência e cooperação internacional, a tributação constitui uma fonte vital de recursos.<sup>782</sup>

Essa relação entre a tributação e a reserva do possível pode ser verificada principalmente em dois pontos. O primeiro refere-se à possibilidade de se fundamentar a restrição e a revogação de normas tributárias que realizam direitos sociais ao fundamento da necessidade de aumentar a arrecadação e obter o máximo de recursos possíveis. O segundo é o de que uma medida retrocessiva dessa espécie, ao alterar o sistema tributário, deve ser analisada quanto a seus efeitos para que possa ser compreendida como uma medida por meio da qual o Estado busca utilizar o máximo de recursos disponíveis.

---

<sup>782</sup> Tradução livre de: “The question of available resources is one that necessarily engages both sides of the fiscal equation. And whereas there has been considerable attention paid to the expenditure side—addressing the questions of how much, and spent on what—there has, in more recent times, been increased focus on questions relating to the raising of revenue as well. Aside from debt and obtaining funds through international assistance and cooperation, taxation constitutes a vital source of revenue.” (SAUL, Bem; KINLEY, David; MOWBRAY, Jacqueline. *The International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights: commentary, cases, and materials*. Oxford: Oxford University Press, 2014, p. 143-144).

Se a exoneração anterior tornava o sistema tributário mais progressivo, sua restrição torna o sistema tributário mais regressivo. Além disso, se a exoneração beneficiava uma determinada base tributária, sua restrição terá o efeito de redistribuir a carga tributária, aumentando a participação da referida base enquanto fonte de receitas.

A análise cabível nesse segundo ponto, portanto, é saber se o aumento da regressividade do sistema ou a sua concentração em determinadas bases em detrimento de outras significa o uso máximo dos recursos disponíveis aptos a justificar a medida *prima facie* inválida por consistir em dificultar o acesso aos bens sociais.

Passa-se a empreender a análise desses dois pontos.

## **8.2 Arrecadação e revisão de normas tributárias que realizam direitos sociais**

O argumento consequencialista da necessidade de arrecadação é conhecido no âmbito do direito tributário, e foi bastante desenvolvido no estudo da modulação de efeitos de decisões declaratórias de inconstitucionalidade de tributos, que aqui toma-se de empréstimo.

Em estudo sobre o tema, Derzi<sup>783</sup> conclui que inexistente tutela constitucional do mero interesse arrecadatário a justificar a modulação da declaração de inconstitucionalidade de normas tributárias em favor do Estado. As normas que regem a tributação e que protegem a segurança jurídica e a proteção da confiança são de aplicação unilateral em favor do contribuinte, pois são limitações ao poder de tributar. Principalmente no âmbito do Direito Público, o Estado detém prerrogativas que colocam o contribuinte em situação de dependência na relação tributária, pois os atos estatais, ao menos de forma presumida, vinculam e obrigam o contribuinte. Disso segue que, se o Estado tem o domínio dos eventos, não há necessidade de tutelar sua confiança em comportamentos do contribuinte, a exemplo do pagamento de tributos inconstitucionais. Tutelar tal expectativa estatal levaria a uma derrogação do Estado de Direito, pois outorgaria ao Estado mais direitos do que aqueles decorrentes da lei tributária válida.

---

<sup>783</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

A tutela da Fazenda Pública por meio da modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade de tributos, segundo Derzi, não se dá por meio de uma genérica cláusula de necessidade arrecadatória, mas pode ocorrer quando uma mudança de jurisprudência, que invalida tributos anteriormente considerados válidos pelo Judiciário, interfere no dever de planejamento orçamentário imposto pela Constituição e pelas normas gerais de direito financeiro encontradas em leis complementares.

À necessidade arrecadatória é negado um lugar na balança da ponderação, e só se admite a ponderação para a modulação da declaração de inconstitucionalidade de um tributo quando a segurança jurídica em prol da Fazenda encontrar reflexo no dever de planejamento cumprido com a previsão de arrecadação de tributos antes legitimados pela jurisprudência, mas posteriormente declarados inconstitucionais.

A declaração de inconstitucionalidade somente pode ser modulada em favor da Fazenda com base no dever constitucional de planejamento, e não em proteção aos cofres públicos com a simples preservação da arrecadação e dispensa de restituição dos tributos já pagos.

No plano da imposição legislativa de tributos é reconhecida a importante função arrecadatória. Principalmente em um sistema tributário altamente constitucionalizado como o brasileiro, não é possível, contudo, avaliar a validade de um tributo unicamente por sua vocação e potencial arrecadatórios. Como afirma Tôrres, com o advento do Estado Constitucional, deve-se “constituir uma legitimidade do tributo baseada em critérios de justiça e segundo fundamentos constitucionais”<sup>784</sup>.

Analisando a repartição de competências tributárias na Alemanha, Tipke critica a ideia de que o simples fato de a base tributável prevista na lei poder ser reconduzida à norma de competência ser tido como fator de dispensa da investigação da justiça dos tributos. Também nesses casos, afirma-se o dever do legislador de repartição justa da carga tributária<sup>785</sup>.

---

<sup>784</sup> TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 602.

<sup>785</sup> TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 48.



Mesmo na Constituição Italiana, em que expressamente se consagra o dever de concorrer às despesas públicas pelo pagamento de tributos e o decorrente “*interesse fiscale*”, a justificação de uma tributação meramente arrecadatória deve ser constantemente balanceada com os princípios da capacidade econômica e da progressividade<sup>786</sup>. Uma vez que se abandona a visualização da relação tributária como travada com um “Estado-aparato” fundada na sua soberania e com destino de financiar seu funcionamento, e se parte para uma versão solidária da obrigação tributária em que a comunidade assume o interesse fiscal<sup>787</sup>, a tributação não se justifica pela mera arrecadação, mas sim, pelo seu caráter solidário<sup>788</sup>.

Isso demonstra que a positivação de normas constitucionais que balizam o modo e o conteúdo da tributação, principalmente quando consubstanciam princípios de justiça distributiva como a capacidade econômica, solidariedade e progressividade, como faz expressamente a Constituição Brasileira, não admite uma tomada de posição neutra em relação a uma tributação justificada estritamente pela arrecadação.

A reserva do possível como roupagem do argumento arrecadatório para justificar a eliminação ou restrição de normas tributárias que realizam direitos sociais encontra, portanto, óbices de ordem superior. A doutrina referente ao PIDESC admite que o dever de máxima utilização dos recursos disponíveis não autoriza a introdução de tributação ou a reforma da tributação em vigor para satisfazer uma finalidade estritamente arrecadatória, sem considerar a igualdade e a equidade na divisão do ônus tributário, muito menos sem a consideração do impacto que a nova incidência tributária causará no exercício dos direitos sociais.<sup>789</sup>

Abordando de forma mais direta a questão aqui tratada, Antonini afirma que, com o advento do Estado Social, inaugura-se aquilo que ele chama de “Direito Tributário Social”, que consiste justamente no uso da tributação para realizar os direitos sociais. Segundo o autor, a presença de um programa social em uma Constituição comprometida com a economia privada atribui uma precedência à

---

<sup>786</sup> BORIA, Pietro. *L'interesse fiscale*. Torino: Giapicchelli, 2002, p. 201-206.

<sup>787</sup> BUZZACCHI, Camilla. *La solidarietà tributaria. Funzione fiscale e principi costituzionali*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 9-11.

<sup>788</sup> Ibid., p. 27.

<sup>789</sup> ELSON, Diane; BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James. Public finance, maximum available resources and human rights. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 28.

satisfação das necessidades sociais pelos meios obtidos pelo próprio indivíduo, e que devem ser preservados da tributação<sup>790</sup>.

Reconhecendo que as normas que exercem esse papel concretizador de direitos sociais constituem exonerações tributárias, Antonini analisa a ameaça por elas sofridas em tempos de crise financeira, ou seja, analisa se a necessidade arrecadatória constitui justificativa para sua revogação ou restrição. Uma vez que o legislador escolheu pela realização do direito social pela via tributária, sua revisão em tempos de necessidade financeira deve obedecer a um critério de coerência com as prioridades constitucionais. Exonerações dessa qualidade, portanto, não podem ser simplesmente revisadas sem que o legislador primeiramente considere a revisão de regimes exonerativos não impostos pela Constituição ou, em nossa linguagem, que não sejam reconduzíveis aos deveres atribuíveis aos direitos sociais<sup>791</sup>.

Essa posição é justificada pelo método aqui escolhido. Como visto, há uma prioridade dos direitos fundamentais frente a outros princípios constitucionais, que gozam, de partida, de um peso abstrato superior. Logo, diante de um plexo de normas tributárias exonerativas, eventuais revisões justificadas por necessidades arrecadatórias devem ter como alvo, *prima facie*, exonerações que não se refiram a finalidades constitucionais ou, em segundo lugar, que se configurem como normas atribuídas de direito fundamental, mas sim, como normas atribuídas a outros princípios constitucionais que não portam essa qualidade.

A posição de Antonini é clara em não atribuir essa resistência contra o legislador a toda e qualquer medida exonerativa, pois apenas em algumas situações se configura a situação em referência como um verdadeiro e próprio “valor fundamental”. E exemplifica com as exonerações sobre os custos com despesas médicas que, “sendo relativos a um direito fundamental da pessoa que resulta qualificado também como interesse da coletividade, deveria encontrar uma maior consideração no interior do cálculo da renda mínima”<sup>792</sup>.

---

<sup>790</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 372-373.

<sup>791</sup> *Ibid.*, p. 390.

<sup>792</sup> Tradução livre de: “Così, ad esempio, i costi delle spese mediche, essendo relativi ad un diritto fondamentale della persona che risulta qualificato anche come interesse della collettività, dovrebbero trovare una maggiore considerazione all’interno del calcolo del reddito minimo, piuttosto che essere valutati nei termini di una agevolazione, come invece avviene nella legislazione vigente dove queste spese costituiscono un ‘buono di imposta’, che facilmente determina, oltretutto, il verificarsi degli effetti distortivi in precedenza evidenziati.” (*Ibid.*, p. 391).

Com esse desenvolvimento, pretende-se demonstrar que a simples necessidade arrecadatória não recebe tutela autônoma da Constituição, e nem mesmo é justificada pelo dever do Estado de utilizar o máximo de recursos disponíveis, pois a geração de recursos por meio da tributação deve, necessariamente, considerar os demais princípios constitucionais.

Com menor razão, a necessidade arrecadatória pode justificar a revisão de normas tributárias que, por si só, se apresentam como meios de concretização de direitos sociais, pois significaria uma leitura parcial e incorreta do art. 2º, 1 do PIDESC. Isso porque se elevaria um fator que baliza a realização progressiva dos direitos sociais (o dever de máxima utilização dos recursos disponíveis) como justificativa para derrogar os próprios direitos sociais.

Nos dizeres de Antonini, o estado de necessidade não pode ser criado pelo direito tributário ao tributar situações que revelam o exercício de direitos sociais para, com os recursos arrecadados, fornecer as prestações sociais referentes aos direitos que sofreram a interferência da tributação<sup>793</sup>. Na feliz síntese de Tipke, o Estado Tributário não deve tributar aquilo que, como Estado Social, deve devolver<sup>794</sup>.

Para assim fazer, adotando uma medida restritiva e retrocessiva em relação aos direitos sociais, o Estado deve se amparar em outros princípios que possam assumir peso suficiente para ganhar precedência sobre a norma atribuída de direito fundamental social representada pela exoneração a ser revisada, notadamente os princípios da igualdade, capacidade econômica e progressividade. Tais princípios podem ser compreendidos eles próprios como direitos fundamentais, o que, mediante justificção adequada, pode ensejar também um peso abstrato e uma importância equivalente ao direito fundamental restringido.

A reserva do possível no âmbito tributário não possui tutela constitucional e nem dimensão de princípio, sendo inviável sua ponderação, devendo a “ação erosiva do legislador” ser amparada por outros princípios.

---

<sup>793</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 391.

<sup>794</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34.

### 8.3 As características do sistema tributário como baliza para a reserva do possível

No item anterior tratou-se especificamente da análise da reserva do possível na modalidade de necessidade arrecadatória, no contexto do dever de máxima utilização dos recursos disponíveis, como fundamento a justificar a revisão de normas tributárias que concretizam direitos sociais.

Passa-se agora a uma análise das características do sistema tributário e sua interferência na possibilidade de o Estado levantar a ausência de recursos (reserva do possível) como justificativa para restringir direitos sociais anteriormente realizados por normas tributárias. Trata-se de uma argumentação subsidiária, e aplicável apenas caso se entenda que a “reserva do possível” é um princípio justificador da restrição.

Como já analisado acima, apenas após o Estado demonstrar que utilizou de forma máxima os recursos disponíveis é que está autorizado a levantar a ausência de recursos como justificativa para deixar de cumprir suas obrigações relativas aos direitos sociais.

O direito tributário ainda é um fator pouco analisado nesse contexto<sup>795</sup>, mas vem ganhando maior atenção. O julgamento da conduta estatal de utilizar o máximo dos recursos disponíveis não pode se omitir quanto ao efetivo e equitativo uso do direito tributário como fonte para levantar os recursos necessários à realização dos direitos sociais:

Argumentos de que o gasto estatal deve ser cortado para manter a estabilidade fiscal deve ser analisado à luz do quão longe o Estado foi para mobilizar outros recursos, como rendas tributárias, desenvolvimento de cooperação e empréstimos; e a quais instruções e alvos foram dados aos bancos centrais para guiar a condução da política monetária.<sup>796</sup>

---

<sup>795</sup> SAIZ, Ignacio. Resourcing rights: combating tax injustice from a human rights perspective. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 96.

<sup>796</sup> Tradução livre de: “Arguments that government spending should be cut to maintain fiscal stability must first be scrutinized in light of how far they have mobilized other resources, such as tax revenue, development cooperation assistance and loans; and what instructions and targets they have given to central banks to guide the conduct of monetary policy.” (ELSON, Diane; BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James. Public finance, maximum available resources and Human Rights. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 25).

Analisando especificamente o aspecto tributário da questão, a doutrina<sup>797</sup> aponta como pioneiro o trabalho do Centro de Direitos Econômicos e Sociais<sup>798</sup> por meio da metodologia identificada por OPERA, assim resumido por Obenland:

O método OPERA, desenvolvido pelo Centro de Direitos Econômicos e Sociais tenta diminuir essa distância. Aqui também a abordagem empregada é a de não limitar as obrigações dos países a um reconhecimento verbal dos direitos humanos, mas examinar os esforços feitos para realizá-los progressivamente. Para tornar os esforços comparáveis entre os países, o Centro propõe uma análise em quatro níveis. Primeiro, os resultados (isto é, o grau de realização dos direitos econômicos e sociais) e depois os esforços políticos (esforços regulamentares e legislativos) são examinados, seguidos pela análise dos Recursos (os esforços econômicos e de política social). Finalmente, é feita uma análise do contexto político. A questão de quando o governo está empregando máximo de recursos disponíveis é examinada principalmente no passo três, relativo aos Recursos. Mas o passo 4 (Análise) leva em consideração se os governos não são completamente independentes ao tomar uma decisão.<sup>799</sup>

A partir da metodologia proposta por meio do OPERA<sup>800</sup>, a doutrina mencionada conclui que os seguintes fatores nacionais<sup>801</sup> devem ser analisados para avaliar se o Estado cumpre o dever de máxima utilização dos recursos disponíveis por meio da tributação<sup>802</sup>:

<sup>797</sup> SAIZ, Ignacio. Resourcing rights: combating tax injustice from a human rights perspective. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 88; OBENLAND, Wolfgang. *Taxes and Human Rights*. Bonn/Berlin: GPF Europe and Tax Justice Network Germany, 2013. (Info Steuergerechtigkeit n° 08e).

<sup>798</sup> Organização não governamental internacional ativista dos direitos econômicos, sociais e culturais. Sua página na internet pode ser consultada em: <http://www.cesr.org>.

<sup>799</sup> Tradução livre de: "The OPERA Framework, which was developed by the Center for Economic and Social Rights (CESR), attempts to bridge this gap.8 Here too, the approach employed is that of not limiting the obligations of countries to a verbal recognition of human rights but to examine the efforts made to realise them progressively. In order to make the efforts of various governments comparable, the CESR proposes a four-level analysis grid. First, the Outcomes (i.e. the degree of realisation of ESC rights) and then the Policy Efforts (a government's regulative and legislative efforts) are examined, followed by the Resources (a government's economic and social policy efforts). Finally, an Assessment is made of the political context. The question of when a government is employing a maximum of available resources is mainly examined in the OPERA Framework in step three (Resources). But step 4 (Assessment) takes into consideration that governments are not completely independent when making a decision." (Ibid., p. 2).

<sup>800</sup> Uma explicação detalhada da metodologia do OPERA pode ser encontrada em: <http://cesr.org/downloads/the.opera.framework.pdf>. Acesso em: 13 set. 2016.

<sup>801</sup> A doutrina também menciona fatores de ordem internacional e global de relevância, mas cuja análise foge do escopo do presente trabalho.

<sup>802</sup> Também não se ignora que outros fatores pertinentes às despesas públicas sejam importantes, a exemplo da eficiência do gasto público, ausência de corrupção, etc. Trata-se aqui, contudo, apenas do aspecto tributário, e tais fatores devem ser analisados em sede própria, pois fogem do objetivo proposto.

- manutenção de incentivos tributários para atividades econômicas já estabelecidas ou cuja mobilidade é reduzida, sem uma base empírica fundada de que os incentivos sejam essenciais à competitividade nacional;
- a ausência de órgãos de fiscalização tributária eficiente, independente e imune à pressão e corrupção por parte dos contribuintes;
- a omissão da legislação, das autoridades tributárias, criminais e judiciais no combate à evasão fiscal ilícita;
- a deliberada omissão de fontes tributárias utilizadas por países que se encontram em similar situação econômica e estágio de desenvolvimento;
- a regressividade da tributação.

Na medida em que o presente trabalho se ocupa do direito material tributário, e não do direito procedimental e processual tributário, e nem do direito penal, interessam mais de perto os dois últimos pontos<sup>803</sup> que cuidam diretamente da imposição legal da obrigação tributária.

### 8.3.1 A regressividade do sistema tributário e a invocação da reserva do possível

A progressividade tributária consiste no aumento da tributação<sup>804</sup> “à medida que cresce o montante de riqueza demonstrada ou a capacidade econômica do contribuinte”<sup>805</sup>.

Há grande disputa acerca do fundamento para a progressividade. Segundo Antonini<sup>806</sup>, a capacidade econômica, enquanto especificação do dever de solidariedade, impede que os custos da solidariedade recaiam sobre os beneficiários da própria solidariedade. Isso determina que a carga tributária e os benefícios

<sup>803</sup> O que não significa menor importância dos outros fatores. Pelo contrário, sua importância demanda estudo próprio.

<sup>804</sup> A definição geralmente se refere a uma progressividade formal de alíquotas. Conforme demonstra Capano, nem sempre, porém, a progressividade formal leva a uma progressividade efetiva, devendo nessas hipóteses o legislador buscar distintas configurações que levem a uma progressividade substancial, ainda que por outras técnicas (CAPANO, Raffaele. *Limposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema*. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 343 et seq.).

<sup>805</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 450.

<sup>806</sup> ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 348.

sociais sejam distribuídos em sentido inverso, dos mais ricos para os mais pobres, de onde se pode extrair a justificativa para a progressividade.

Já para Tipke, a capacidade econômica é satisfeita por uma tributação meramente proporcional, sendo a progressividade decorrente do princípio do Estado Social<sup>807</sup>. Seja como for, a disputa não faz sentido na Constituição Brasileira, que acolhe tanto o princípio da capacidade econômica, quanto o princípio do Estado Social (art. 3º, III; art. 145, §1º e art. 150, II).

A Constituição Brasileira também contempla de forma expressa a solidariedade (art. 3º, I), fundamento do qual a doutrina extrai o dever de progressividade. A obrigação tributária assume a feição de um dever de solidariedade por meio do qual os membros de uma comunidade portadores de maior capacidade econômica são chamados a contribuir mais que proporcionalmente, suportando nesses termos o encargo tributário de forma a financiar as finalidades sociais<sup>808</sup>, redistribuindo-se os ônus e benefícios da vida em comunidade de acordo com o princípio de igualdade substancial<sup>809</sup>. Nesse contexto a progressividade passa a exigir mais de quem tem mais condições de satisfazer necessidades de outros membros da comunidade<sup>810</sup>.

Mesmo a aversão a tais ideais (que em nossa Constituição constituem determinações) próprios do Estado Social de Direito não impediu que outras ordens jurídicas construíssem fundamentos para a progressividade. Os Estados Unidos sempre basearam sua arrecadação tributária no imposto progressivo sobre a renda, mas sob fundamentos que “soam neutros”, como o da utilidade marginal do dinheiro ou da teoria do benefício, a primeira das quais afirma que pessoas ricas extraem menor utilidade de somas adicionais de dinheiro do que as pobres e a última, que aquelas tendem a receber maiores benefícios do Estado<sup>811</sup>.

---

<sup>807</sup> TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 68.

<sup>808</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 238.

<sup>809</sup> SCHIAVOLIN, Roberto. Il principio di “progressività del sistema tributario”. In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 156.

<sup>810</sup> SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 28.

<sup>811</sup> LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 190.

No Brasil, existe determinação constitucional expressa de que alguns impostos sejam progressivos. O exemplo, por excelência, é o imposto sobre a renda. Posteriormente, a Emenda Constitucional nº 29 de 2000 estabeleceu a progressividade também para o imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (IPTU) em razão do valor do imóvel, ao lado da progressividade destinada a desestimular a manutenção do imóvel urbano em contrariedade às normas sobre seu adequado aproveitamento.

Apesar de inexistir previsão expressa na Constituição de que o sistema tributário como um todo deve ser progressivo, a presença de um Estado Social em nível constitucional e a previsão expressa da igualdade substancial, eliminação de riqueza e solidariedade leva boa parte da doutrina a concluir nesse sentido<sup>812</sup>. Defensora da progressividade do sistema tributário, Derzi afirma que só é possível contrariar a afirmativa a partir de discursos políticos, já que diante de nossa realidade constitucional inexistente base para rejeitá-la<sup>813</sup>.

A jurisprudência inicial do STF rejeitou essa proposta, para firmar a distinção entre impostos reais e pessoais e admitir a progressividade fiscal apenas aos últimos, atrelando progressividade, capacidade econômica e pessoalidade com base na interpretação do art. 145, §1º da Constituição. Com esse entendimento, foi julgada inconstitucional a incidência de alíquotas progressivas em razão do valor do imóvel no IPTU<sup>814</sup> e no Imposto de Transmissão de Bens Imóveis (ITBI)<sup>815</sup>. Nos chamados impostos reais, a progressividade seria admitida apenas para fins extrafiscais, como os de política urbana e agrícola expressamente legitimadores da progressividade extrafiscal (art. 153, §4º, I e art. 182, § 4º, inciso II), mas nunca em razão do aumento da expressão econômica da base de cálculo. Isso porque a base

---

<sup>812</sup> A título exemplificativo: ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, n. 93, p. 233-238, jan./mar. 1990; CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 80; CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996, p. 60 e COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 98.

<sup>813</sup> “Para a elite economicamente bem-dotada interessa antes um critério meramente objetivo de apreensão da capacidade contributiva, preso a um sistema proporcional, ou de progressividade muito suave. Somente assim essa mesma elite pagará menos tributo, embora a grande maioria suporte desproporcionalmente os encargos tributários.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1160).

<sup>814</sup> STF, Pleno. RE 153.771/MG. Relator Min. Carlos Velloso. Relator p/ Acórdão Min. Moreira Alves, julgado em 20/11/1996, DJ 05/09/1997, p. 41892.

<sup>815</sup> STF, Pleno. RE 234.105/SP. Relator Min. Carlos Velloso, julgado em 08/04/1999, DJ 31/03/2000, p. 00061.



de cálculo desses impostos mensura objetivamente o valor de um objeto, e não as características do contribuinte.

Mas os Ministros que tentaram manter essa jurisprudência na avaliação da constitucionalidade das alíquotas progressivas de Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação de Quaisquer Bens ou Direitos (ITCD) em razão do valor da herança foram vencidos no julgamento do RE nº 562.045/RS<sup>816</sup>. O entendimento vencedor não viu incompatibilidade entre a definição da base de cálculo do ITCD com abstração das condições pessoais do contribuinte (valor do patrimônio herdado) e a previsão de alíquotas progressivas, sendo que os votos favoráveis à progressividade expressamente se justificaram na igualdade material que deve presidir a tributação, ainda que inexista previsão expressa de progressividade para o imposto em específico.

Mesmo na Itália, onde a Constituição expressamente afirma que o sistema tributário como um todo será informado pelo critério da progressividade (art. 53, 2), doutrina e jurisprudência identificam a dificuldade de vincular o legislador à referida determinação. Segundo Schiavolin, a fórmula genérica outorga discricionariedade ampla ao legislador, obrigado a adotar “critérios de progressividade” para o “sistema inteiro” e não para tributos específicos, o que levou a Corte Constitucional a rejeitar a inconstitucionalidade de tributos pelo fato de individualmente não serem progressivos<sup>817</sup>.

Isso se aplica ao direito brasileiro, que prevê na própria Constituição impostos que dificilmente podem ser instituídos sem o caráter da regressividade, a exemplo dos impostos indiretos sobre o consumo como o IPI e o ICMS.

Não se discute aqui a validade da introdução de novos tributos regressivos, ou seja, se o legislador teria tal discricionariedade, desde que mantivesse o sistema como um todo progressivo. O fato é que nosso sistema tributário já está fundado em tributos regressivos e que a regressividade tributária é uma característica marcante e demonstrada do nosso sistema<sup>818</sup>.

---

<sup>816</sup> STF, Pleno. RE 562.045/RS - Repercussão Geral. Relator Min. Ricardo Lewandowski. Relator p/ Acórdão Min. Cármen Lúcia. Julgado em 06/02/2013, DJe-233 Divulgado em 26/11/2013, publicado em 27/11/2013.

<sup>817</sup> SCHIAVOLIN, Roberto. Il principio di “progressività del sistema tributario”. In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 152.

<sup>818</sup> A base empírica da afirmativa pode ser apurada em: INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Comunicado nº 22: Receita pública: Quem paga e como se gasta no Brasil. jul.

Nesse contexto, e na esteira do que afirma Schiavolin<sup>819</sup>, tornar um tributo progressivo menos progressivo viola a progressividade tributária e todas as disposições constitucionais que a justificam, ainda que seja impossível impugnar o sistema tributário como um todo. Pelo contrário, o mesmo ocorre quando, diante da nossa realidade, há aumento de um tributo já marcado pela regressividade, principalmente no caso de incidência sobre bens sociais.

Aqui se coloca a questão: a tributação regressiva é compatível com o cumprimento do dever estatal de utilização máxima dos recursos disponíveis para a realização de direitos sociais concedidos constitucionalmente e pelo PIDESC? A resposta é negativa.

Para justifica-la, parte-se da conclusão de Menendez de que as características do sistema tributário afetam as características das despesas públicas<sup>820</sup>. Um sistema de direitos sociais financiados por uma tributação regressiva

2009; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistências sociais: impactos redistributivos. In: CASTRO, Jorge Abraão de Castro, SANTOS, Cláudio Hamilton Matos do; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010, p. 103; ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Revenue Statistics in Latin America: 1999-2010*. OECD: Paris, 2012.

<sup>819</sup> SCHIAVOLIN, Roberto. Il principio di "progressività del sistema tributario". In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006, p. 159. A vantagem dessa posição é dispensar ainda qualquer análise sob o prisma econômico: Aqui surge o problema da identificação de uma violação por parte da Corte Constitucional. Não parece relevante, para tal fim, reconstruir o resultado da incidência em termos econômicos (o que obrigaria, além de tudo, a ter em conta os fenômenos translativos e dos benefícios ao contribuinte proporcionados pela despesa pública): isso nem tanto pela dificuldade prática dessa análise, mas sim porque o art. 52, 3 da Constituição, referindo-se a certos critérios com os quais o legislador deve informar a disciplina do sistema tributário, resta violado se esta última, considerada em abstrato, se aparente inspirada a escolhas globalmente não reconduzíveis àqueles parâmetros. Em outras palavras, o princípio não é violado por uma modificação normativa que não impeça o objetivo da progressividade". Tradução livre de: "Qui però surge il problema dell'accertamento di una siffata violazione da parte della Corte costituzionale. Non ci sembra relevante, a tal fine, ricostruire o risultati del prelievo in termini economici (il che obbligherebbe, oltretutto, a tener conto dei fenomeni latu sensu traslativi e dei benefici recati ao contribuenti dalla spesa pubblica): ciò non tanto per la difficoltà pratica di una simile analisi, quanto perchè l'art. 53, comma 2, Cost., riferendosi a certi 'criteri' cui il legislatore deve infomare la disciplina del sistema tributario, resulta violato se quest'ultima, considerata in astratto, appaia ispirata a scelte globalmente non riconducibili a quei parametri. In altre parole, il principio non è violato da una modifica normativa che non impedisca comunque di riconoscere nell'ordinamento tributario il perseguimento, in misura significativa, dell'obiettivo della progressività." (Ibid., p. 159).

<sup>820</sup> "Estamos justificados em lidar primeiramente com o direito tributário porque o lado tributário goza de uma prioridade derivada do fato de que ele constitui uma condição inicial da despesa pública, não apenas em termos absolutos, mas também no senso de que qualquer política que se pretenda implementar pelo lado das despesas pode ser anulada pelo que é feito do lado tributário da equação". Tradução livre de: "We are justified in dealing first with tax law because the tax side enjoys a priority derived from the fact that it constitutes an enabling condition of public expenditure, not only in absolute terms, but also in the sense that any policy that we pretend to implement

não representa a concessão de direitos financiados de forma justa pela sociedade<sup>821</sup>, mas sim, como bem identificado por Derzi, um mero sistema de restituição parcial de tributos pagos pelos segmentos mais pobres da população na ausência de capacidade econômica<sup>822</sup>.

Acrescenta-se que, do restante das receitas tributárias fornecidas em maior proporção pela camada da população com menor capacidade econômica, parte se destina ao financiamento de atividades estatais usufruídas por todos, e de forma até mais acentuada pelos ricos, como a segurança pública protetora da propriedade<sup>823</sup>.

Os relatórios produzidos no âmbito da ONU que versam sobre as obrigações assumidas pelos Estados signatários do PIDESC negam que uma tributação regressiva seja compatível com o cumprimento do dever de utilização máxima dos recursos disponíveis.

Em 1991, a Comissão de Direitos Humanos da ONU requereu ao Relator Especial Danilo Türk a submissão final de um relatório sobre a realização de direitos econômicos, sociais e culturais. Dentre os diversos temas tratados, o Relator afirmou que a tributação regressiva dificulta que parte da população exerça direitos sociais. O sistema tributário regressivo, privado da função redistributiva, não permite que alguns grupos mantenham renda disponível necessária para exercer esses direitos<sup>824</sup>.

O Relator Especial das Nações Unidas sobre o direito à alimentação, Olivier De Schutter, realizou missão oficial ao Brasil nos dias 12 a 18 de outubro de 2009, e seu relatório final também aponta a incompatibilidade entre um sistema

---

through the spending side might be nullified by what is done in the tax side of the equation.” (MENENDEZ, Agustín José. *Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Springer, 2001, p. 39).

<sup>821</sup> Como visto em outro ponto do trabalho, as teorias de justiça analisadas defendem que o financiamento de direitos sociais se dê pela tributação progressiva.

<sup>822</sup> “[...] quando os programas sociais de assistência alimentam-se de recursos que advêm de um sistema tributário regressivo como o nosso, instalamos um círculo vicioso indesejado. Além disso, nem a fundação formal e o cial do Programa enfoca-o como devolução de tributos injustamente arrecadados dos mais carentes, nem tampouco os próprios beneficiados por ele parecem demonstrar consciência sobre essa possível conotação.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (Relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16 n. 108, p. 39-64, fev./ maio 2014, p. 50).

<sup>823</sup> Esse aliás era um dos fundamentos pelos quais Adam Smith sustentava que a tributação deveria ser guiada pela capacidade econômica, pois os mais ricos se beneficiavam mais das atividades estatais que protegiam a propriedade e a Liberdade.

<sup>824</sup> TÜRK, Danilo. *The realization of economic, social and cultural rights. Final report submitted to the Commission of Human Rights*. Identificação do document: E/CN.4/Sub.2/1992/16. 3 de julho de 1992, parágrafo 83, p. 12.

tributário regressivo e o dever de máxima utilização dos recursos disponíveis para a realização progressiva dos direitos sociais:

A estrutura fiscal no Brasil continua a ser altamente regressiva. As taxas de impostos são altas para bens e serviços, e são baixas para renda e propriedade, o que acarreta resultados muito desiguais. De acordo com uma estimativa, famílias com renda abaixo de 2 salários mínimos pagam em média 46% de sua receita em impostos indiretos, enquanto que famílias que ganham acima de 30 salários mínimos pagam cerca de 16% em impostos indiretos. Um relatório recente feito pela Receita Federal) confirma os baixos níveis de impostos sobre a propriedade. Em particular, o Imposto Territorial Rural, ITR, recolheu, em 2008, meros R\$ 416 milhões (US\$ 239 milhões) no país todo. Como porcentagem do PIB, isso representa 0,01%, e como porcentagem da taxa total o ITR representa apenas 0,04%. Dado o alto nível de concentração de terras e as grandes receitas geradas pelo setor agrícola, o imposto é altamente regressivo. Contrastando com isso, os impostos sobre bens e serviços, bem como contribuições sociais previdenciárias representaram a parte principal da receita governamental: mais de 70% em 2008. O Relator Especial conclui que, embora os programas sociais desenvolvidos sob a estratégia “Fome Zero” sejam impressionantes quanto a seu alcance, são eles essencialmente financiados pelas mesmíssimas pessoas que tencionam beneficiar, uma vez que o sistema regressivo de tributação limita seriamente o impacto distributivo dos programas. Só com uma reforma tributária que inverta a situação atual poderá o Brasil afirmar estar buscando realizar o direito à alimentação adequada pela utilização máxima de seus recursos disponíveis.<sup>825</sup>

O CESCER, em sua análise do relatório submetido por Marrocos, identificou a fragilidade da rede de proteção social do País. Embora tenha reconhecido que o país apresentou esforços no sentido de fortalecê-la, sua conclusão foi a de que o desenvolvimento dos direitos sociais no país demandava novos recursos, que deveriam ser buscados por meio de uma tributação progressiva<sup>826</sup>.

Diante disso, não se admite que um sistema de tributação regressiva permita afirmar que o Estado faz o máximo uso de recursos disponíveis. Os recursos que poderiam advir da tributação de outras camadas da população, portadoras de maior capacidade econômica, deixam de ser utilizados, apesar de constituírem manifestações de riqueza aptas a serem tributadas, principalmente em sistemas jurídicos que consagram os princípios do Estado Social, da solidariedade e da igualdade substancial.

<sup>825</sup> DE SCHUTTER, Olivier. *Relatório do Relator Especial sobre o direito à alimentação: Missão ao Brasil* (12 a 18 de outubro de 2009). Conselho de Direitos Humanos da ONU, 3 de março de 2010, parágrafo 83. (Identificação do documento: /HRC/13/33/Add.6).

<sup>826</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *Concluding observations: Morocco*. E/C.12/1994/5. 30 de maio de 1994, parágrafo 19.

A regressividade da tributação impede a caracterização de um sistema de direitos sociais financiado de forma justa e por uma sociedade justa, caracterizando restituição parcial de tributos pagos em contrariedade aos princípios da capacidade econômica, solidariedade e igualdade material e financiamento às avessas de bens de interesse da coletividade.

Nesse quadro, um sistema tributário regressivo é incompatível com a máxima utilização dos recursos disponíveis, o que consiste, na melhor interpretação do PIDESC, em justificativa para atribuição de um menor peso à reserva do possível enquanto princípio a ter precedência em face dos direitos sociais<sup>827</sup>.

### 8.3.2 A reserva do possível e as bases tributárias

Atualmente se verifica que os sistemas tributários nacionais apresentam diversas espécies tributárias e, no que interessa no momento, incidem sobre materialidades também diversas.

Dentre as justificativas dessa multiplicidade de incidências, duas linhas podem ser seguidas: a dos objetivos da tributação e outra relativa à justiça tributária.

A questão que se coloca é saber se a conduta estatal de concentrar sua fonte de arrecadação em determinadas bases tributáveis sustenta o cumprimento do dever de máxima utilização dos recursos, ou se o fato de o Estado deliberadamente

---

<sup>827</sup> O presente trabalho versa apenas sobre a questão tributária. A regressividade pode, porém, ser le-vada em conta também em outros campos, a exemplo da tutela judicial dos direitos sociais prestacionais, pois muito se discute se a “capacidade econômica” do autor da ação que objetiva a concessão do direito deve ser levada em consideração na inevitável ponderação judicial (explícita ou não). Interessante introdução ao tema é feita por Sarlet, nos seguintes termos: “Ainda no concernente à questão da gratuidade das prestações sociais, não se desconhece a objeção de Flávio Galdino, no sentido de que inexistente, de fato, “direito gratuito”, já que – consoante, de resto, assumido também nesta obra – todos os direitos fundamentais possuem um custo. Todavia, se é verdade que não existe direito propriamente gratuito (já que toda e qualquer prestação de natureza pública – mesmo fornecida por delegação – pressupõe o financiamento pela sociedade), isso não significa que se haverá de impor um ônus direto e específico a todo aquele que pretender usufruir uma prestação, pena de uma negativa de prestação, até mesmo pelo fato de que, em regra, terá havido contraprestação pessoal (no mínimo por meio de tributos indiretos) ou, à luz do princípio da solidariedade (e da distribuição proporcional dos benefícios e encargos), um financiamento por parte de terceiros, o que nos remete ao tema correlato da justiça fiscal e do modo de financiamento do sistema de prestações sociais e, portanto, em larga medida, dos direitos sociais, temática que refoge aos limites da presente investigação.” (SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, 3.4.4.3.2, segunda parte). Também aqui não há condições de abordar o tema, embora tentador, pois foge ao objeto do trabalho.

ignorar algumas bases tributáveis ou tributá-las com menor intensidade, em detrimento de outras, demonstra o descumprimento daquele dever.

### 8.3.2.1 A multiplicidade de incidências e os objetivos da tributação

Versando sobre a questão consistente em saber se existe ou não uma base tributária ideal, Avi-Yonah<sup>828</sup> analisa o debate existente nos Estados Unidos entre os defensores da tributação da renda ou do consumo<sup>829</sup>. Segundo o autor, a discussão não deve se pautar por uma base tributária ideal e não pode ser colocada em termos excludentes: ou renda ou consumo. Para se conseguir alcançar os diversos objetivos da tributação (arrecadação, distribuição e regulação) as duas bases tributárias são necessárias. Além disso, Avi-Yonah argumenta, analisando a realidade americana (mas que pode ser vista com as mesmas características em diversos países) que os crescentes gastos com o Estado Social decorrentes, principalmente, do envelhecimento da população não permitiriam a substituição de uma base por outra, demandando a adição do consumo como mais uma base tributária ao lado da renda.

Justifica-se a existência de múltiplos tributos em razão de sua melhor adequação aos distintos objetivos da tributação: distribuição, arrecadação e regulação. Para o autor, a explicação para que muitos países tenham tributos sobre a renda das pessoas físicas (*income tax*), a renda das pessoas jurídicas (*corporate income tax*) e sobre o consumo na modalidade do tributo sobre valor agregado (*value added tax*) é que cada uma delas serve melhor a cada um daqueles objetivos, respectivamente. Daí a proposta do autor de retirar dos tributos normas que não se compatibilizam com os objetivos “próprios” de cada um, simplificando o sistema e incrementando o alcance dos resultados pretendidos<sup>830</sup>.

---

<sup>828</sup> AVI-YONAH, Reuven S. The three Goals of Taxation. *Tax L. Rev.*, v. 60, n. 1, p. 1-28, 2006.

<sup>829</sup> Essa discussão pode ser encontrada em inúmeros textos, a exemplo de WEISBACK, David A.; BANKMAN, Joseph. *The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. Stanford Law Review*, California, n. 58, p. 1413-1456, Mar. 2006; MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 126-173.

<sup>830</sup> AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. Michigan: University of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center, 2010. (Paper nº 10-020). (University of Michigan Public Law Working Paper nº 216).

### 8.3.2.2 A multiplicidade de incidências e os princípios de justiça tributária

Outra linha, que interessa mais de perto, parte para uma fundamentação ligada à justiça tributária.

Tipke<sup>831</sup> inicia a análise apontando que historicamente se buscou a formulação de “um bem tributário mais apropriado”, concluindo tratar-se de utopia, não apenas porque um tributo único não seria suficiente para suprir as receitas do Estado, mas também porque distintas bases de tributação possuem distintas vantagens e desvantagens. O sistema plúrimo diluiria as desvantagens de cada tributo, enquanto as vantagens combinadas permitiriam a “otimização das qualidades do sistema tributário”. Assim, “a justiça dos impostos diretos é complementada pela imperceptibilidade dos impostos de consumo e indiretos”, combinando as vantagens da distribuição e da arrecadação.

Em sentido próximo, Menendez<sup>832</sup> afirma que, mesmo se for adotada uma visão menos controversa (ao menos em termos políticos e morais) segundo a qual o sistema tributário deve ser neutro, a multiplicidade de incidências se justifica no fato de que os impostos regressivos deveriam ser compensados com a incidência sobre outras manifestações de riqueza que se adequem a uma incidência progressiva, de forma a atingir a neutralidade geral do sistema.

A multiplicidade de incidências tem ainda, na visão de Tipke, o caráter de melhor distribuição da carga tributária ao cumprir um papel antievasão, pois “ninguém pode se subtrair a todo e qualquer imposto”. O contribuinte que sonega imposto sobre a renda obtida na “economia invisível” também “contribui em todo caso ainda no momento da utilização da renda pelo imposto de transação para o financiamento do Estado”. Mas a essa afirmativa segue o alerta de que quanto mais o sistema tributário se orienta pela tributação indireta sobre as transferências, “tanto menos garante o sistema tributário plúrimo a imposição segundo a capacidade econômica”<sup>833</sup>.

Ávila explica a existência de um sistema de múltiplas bases de incidência por um “dever de coerência”, cujo cumprimento permite “medir a capacidade

---

<sup>831</sup> TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim da 18. ed. alemã Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 209.

<sup>832</sup> MENENDEZ, Agustín José. *Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Springer, 2001, p. 173-174.

<sup>833</sup> TIPKE, Klaus. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim da 18. ed. alemã. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008, p. 210.

econômica dos contribuintes por meio da tributação de *fatos diversos* (renda, patrimônio, consumo) mediante o emprego de *técnicas variadas* (progressividade, seletividade, universalidade) <sup>834</sup>.

A doutrina italiana fundamenta esse dever de coerência nos princípios da capacidade econômica, igualdade e solidariedade na tributação.

Moschetti enquadra o dever tributário no âmbito dos deveres de solidariedade entre os participantes de uma comunidade <sup>835</sup>, e a incidência tributária sobre esses participantes somente é legitimada pela obediência à capacidade econômica <sup>836</sup>. O conceito de capacidade econômica é encontrado na força econômica total (*complessiva*), o que por si só é incompatível com uma base de incidência única (imposto único) <sup>837</sup>.

A capacidade econômica é uma “aptidão global”, e um sistema tributário a ela vinculado deve prever impostos sobre renda global líquida, patrimônio global líquido, despesa global, incremento patrimonial e incremento de valor, atingindo pessoas físicas <sup>838</sup> e pessoas jurídicas <sup>839</sup>. Em uma segunda aproximação, alguns desses impostos poderiam ser agregados e integrados, compreendendo a renda global, patrimônio global, despesa global e sobre pessoas jurídicas. Mas a omissão de alguma dessas incidências afasta o sistema da capacidade econômica <sup>840</sup>, pois deixaria de chamar os contribuintes ligados a essas bases ao cumprimento do dever de solidariedade manifestado na tributação <sup>841</sup>.

Considerando que o vínculo de solidariedade é satisfeito no âmbito tributário pelo princípio da igualdade substancial propiciado pela progressividade com que é informado o sistema, a tributação dos diversos índices de capacidade econômica é uma forma adequada de distribuição da carga tributária. Nesse sentido,

---

<sup>834</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 437.

<sup>835</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 94.

<sup>836</sup> *Ibid.*, p. 217.

<sup>837</sup> *Ibid.*, p. 218.

<sup>838</sup> *Ibid.*, p. 222.

<sup>839</sup> *Ibid.*, p. 223.

<sup>840</sup> *Ibid.*, p. 223.

<sup>841</sup> O autor não admite que a solidariedade possibilite uma tributação que elimine a economia privada: “Solidarietà non significa eversione, appiattimento delle ricchezze, eliminazione dell’economia privata, e nemmeno neutrale contemperamento delle opposte esigenze pubbliche e private, bensì redistribuzione, utilizzazione dell’economia privata (che deve sussistere nella sua sostanza) per la realizzazione di fini social.” (*Ibid.*, p. 238). E, em qualquer daqueles índices de capacidade econômica, mesmo ligados ao consumo, demanda-se uma personalização, ainda que mínima, pela exclusão de bens de primeira necessidade (*Ibid.*, p. 227).



Schiavolin afirma que “a Constituição quer uma progressividade moderada, distribuída com equilíbrio entre os vários índices de capacidade econômica, aplicada de modo equânime a todos os pressupostos do mesmo tipo, salvo aos incentivos adequadamente justificados”<sup>842</sup>.

Um dos exemplos citados de violação desse dever é a tributação da renda das pessoas físicas, pois a renda do trabalho é sujeita a alíquotas progressivas enquanto outras rendas a alíquotas substitutivas proporcionais<sup>843</sup>. Segundo o autor, essas diferenças são “justificadas não pela menor capacidade econômica, mas sim, de avaliação política sobre a dificuldade de lançamento e sobre a facilidade de transferência ao exterior do capital correspondente, em detrimento do sistema econômico”<sup>844</sup>. E conclui que

parece claro que quadro assim estabelecido não esteja em conformidade ao princípio da igualdade tributária, mas sim que desatente à *ratio* da progressividade, já que ambos demandam uma tributação equânime sobre as várias manifestações de capacidade contributiva.<sup>845</sup>

Outra vertente sobre o tema faz derivar dos princípios da igualdade e da solidariedade compreensões distintas quanto aos conflitos de interesse e indisponibilidade da tributação, como exemplifica a construção de Falsitta.

Com a superação da tributação baseada na vontade livre do príncipe, do tirano ou das oligarquias, o imposto deixa de ser odioso e se torna “contribuição”,

---

<sup>842</sup> Tradução livre de: “[...] la Costituzione vuole una progressività moderata, distribuita con equilibrio tra i vari indici di capacità contributiva, applicata in modo perequato a tutti i presupposti dello stesso tipo, salve la agevolazioni adeguatamente giustificate.” (SCHIAVOLIN, Roberto. *Il principio di “progressività del sistema tributario”*. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 161).

<sup>843</sup> Essa tendência também se verifica no Brasil onde rendimentos oriundos de aplicações financeiras em fundos de renda fixa ou variável não são tributados pela alíquota progressiva em conjunto com os demais rendimentos tributáveis recebidos durante o ano (que incluem rendimentos do trabalho), mas sim por alíquotas fixas ou regressivas pelo tempo de aplicação. A título de exemplo cite-se o art. 35 da Lei nº 9.532/97 (alíquota exclusiva de 20% para rendimento de renda fixa) e posteriormente o art. 1º da Lei nº 11.033/2004 (alíquotas regressivas em função do tempo de aplicação financeira), o art. 14 da Lei nº 4.506/1964 (alíquotas fixas e exclusivas inferiores à alíquota máxima da incidência progressiva para rendimentos oriundos de títulos de capitalização).

<sup>844</sup> Tradução livre de: “[...] giustificate non da una minore capacità contributiva, bensì da valutazioni politi-che sulla difficoltà di accertamento e sulla facilità di trasferimento all'estero dei capitali corrispondenti, a detrimento del sistema economico.” (Ibid., p. 162).

<sup>845</sup> Tradução livre de: “[...] sembra palese che un quadro siffatto non sia conforme al principio di ugualianza tributaria, oltre a disattendere la ratio di quello di progressività, giacché entrambi reclamano una tassazione perequata sulle varie manifestazioni di capacità contributiva reddituale.” (Ibid., p. 162).

uma obrigação de distribuição das despesas não comutativas, assumindo caráter de dever de solidariedade entre os membros de uma comunidade<sup>846</sup>.

Esse novo perfil da tributação por meio de impostos traz consigo a questão da justiça tributária. A vida em comum depende do reconhecimento dos seus membros como iguais e igualmente vinculados à sociedade. Com isso, todos têm o dever recíproco e solidário de concorrer com a prestação tributária para financiar a manutenção e desenvolvimento da sociedade<sup>847</sup>.

A justiça tributária não envolve apenas a relação fisco-contribuinte, mas também a relação entre contribuintes: a exoneração concedida a um significa maior pressão tributária sobre outro. A evasão cometida por um acarreta a convocação de outro para preencher o vazio arrecadatório deixado. A primeira relação é de “dar e ter”, a segunda relação é a “pretensão de cada contribuinte a uma equitativa repartição do encargo público total, a não sofrer o concurso às despesas públicas acima da própria aptidão contributiva”<sup>848</sup>.

Por isso afirma Falsitta que há um conflito externo fisco-contribuinte a ser resolvido pela lei, e um conflito interno entre contribuintes a ser “amortecido” pelo legislador por meio da prudente seleção de índices de distribuição por força dos quais determinados grupos sofrerão a tributação enquanto outros grupos serão excluídos<sup>849</sup>.

Se o conflito interno não é resolvido pelo legislador de forma equilibrada, exigindo de alguns uma contribuição maior do que a de outros, a igualdade entre contribuintes é violada e encaminha a sociedade para fraturas e lutas políticas.

### 8.3.2.3 As bases tributárias e a máxima utilização dos recursos disponíveis

A partir da década de 1980, por influência dos ideais de liberalização e desregulação da economia, do desenvolvimento tecnológico e da aquisição de alta mobilidade pelo capital e pela renda, os sistemas tributários direcionaram a

---

<sup>846</sup> FALSITTA, Gaspare. Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 94-95.

<sup>847</sup> Ibid., p. 96.

<sup>848</sup> Tradução livre de: “[...] pretesa di ciascun contribuente a un équo riparto del carico pubblico complessivo, a non subire un concorso alle spese pubbliche superiore alla própria attitudine contributiva.” (Ibid., p. 98).

<sup>849</sup> Ibid., p. 98.

tributação sobre o trabalho e o consumo, que constituem as bases tributárias que participam em maior proporção da arrecadação<sup>850</sup>.

A crise de 2008, ocorrida em um contexto de desregulamentação econômica<sup>851</sup>, levou a um agravamento dessa situação. Como demonstram Cummins e Ortiz<sup>852</sup>, após a fase de tentativa de recuperação do sistema financeiro com injeção de grandes quantias de dinheiro público, seguiu-se uma fase de austeridade, cujas medidas de caráter tributário consistiram, basicamente, na diminuição de impostos sobre a renda e aumento da tributação indireta sobre o consumo, fenômeno que se verificou em diversos países, o que causou uma situação de desequilíbrio nas fontes tributárias.

Trabalho e consumo (este último geralmente objeto de tributação indireta) são bases tributárias que oneram mais a parcela da população que apresenta menor capacidade econômica. Aqueles que não possuem capital (renda acumulada), obtêm sua renda por meio do trabalho. Quanto menor a renda, maior a sua parcela destinada ao consumo de bens e serviços necessários à sobrevivência (que em boa parte consistem nos bens sociais). Se não alcançados pelo imposto sobre a renda por se inserirem dentro da faixa mínima de isenção, acabam sendo fortemente atingidos com a incidência indireta sobre o consumo.

Já as fontes tributárias consistentes na renda produto do capital, no próprio capital, no patrimônio, grandes riquezas e heranças são bases tributárias ligadas à parcela da população detentora de maior capacidade econômica<sup>853</sup>. Tais

---

<sup>850</sup> Nesse sentido, a título exemplificativo: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 326; KATO, Junko. *Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. Ebook; AVI-YAONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. *Cepal Reviews*, n. 74, p. 59-66, Aug. 2001 e CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação de Poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 307.

<sup>851</sup> Conforme análise feita em: BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011.

<sup>852</sup> CUMMINS, Matthew; ORTIZ, Isabel. *A recovery for all: rethinking socio-economic policies for children and poor households*. New York: UNICEF, 2012, p. 27.

<sup>853</sup> Sobre a tributação do patrimônio, afirma Antonini que "o imposto pode ser pago com a renda produto do patrimônio que, como é geralmente reconhecido, deve ser considerado como uma relevante reserva de poder aquisitivo. Além disso, independentemente da sua capacidade de produzir renda, os mais recentes estudos de ciências das finanças, consideram o patrimônio uma manifestação de bem-estar que atribui por si só uma particular força econômica ao seu titular: ele aumenta a segurança contra vários riscos econômicos, a possibilidade de empreender, a força

fatos tributáveis decorrem da acumulação de renda (o que pressupõe a capacidade para acumular renda), que passa a ser utilizada como capital ou então patrimonializada, evidenciando capacidade econômica.

No caso específico do Brasil, vale notar que a OCDE<sup>854</sup>, ao analisar o estágio do desenvolvimento econômico do país e seus desafios, aponta como possíveis medidas de consolidação fiscal justamente o incremento da tributação sobre a renda e sobre as heranças.

Quanto ao imposto sobre a renda, a OCDE exemplifica com a opção da pessoa jurídica entre o pagamento de dividendo ou de juros sobre o capital próprio. A opção tem efeitos tributários distintos, mas ambas levam a uma redução da imposição sobre a renda.

Optando pelo pagamento de juros sobre o capital próprio, a empresa poderá deduzi-lo como despesa da base de cálculo do imposto sobre a renda. Por outro lado, a renda será tributada na pessoa do acionista pela alíquota de 15%<sup>855</sup>, menor do que a alíquota máxima da incidência progressiva (27,5%).

Caso a pessoa jurídica opte por distribuir esse lucro na forma de dividendos, essa renda estará isenta na pessoa do acionista. Sendo assim, a opção da pessoa jurídica é uma escolha entre a melhor economia tributária na imposição da renda: deduzir os juros sobre capital próprio como despesa do IRPJ e deixar a incidência sobre o acionista pela alíquota de 15%, ou tributar seu lucro a 15% na pessoa jurídica pelo IRPJ e distribuir dividendos sem deduzi-los como despesa, que serão isentos na pessoa dos acionistas.

Já no que toca à imposição sobre a herança, afirma a OCDE que o aumento da tributação é bem-vindo, pois aumenta “a igualdade de oportunidades”. Segundo o estudo, “menos de 0.1% do Produto Interno Bruto (PIB), a arrecadação

---

contractual, a posição de poder no Mercado e na sociedade” (ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 283-284).

<sup>854</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Relatórios Econômicos da OCDE - Brasil 2015: restabelecer o crescimento inclusivo*. (Resumo executivo). Brasília, OCDE, 2015. Uma tentativa de alteração do art. 9º Lei 9.532/1997 para aumentar a alíquota do imposto sobre a renda devido pelo beneficiário dos juros sobre o capital próprio e limitar a dedução dos juros pagos pela pessoa jurídica foi feita por meio da Medida Provisória nº 694, de 30 de setembro de 2015. Mas a Medida Provisória teve seu prazo expirado sem conversão em lei pelo Congresso Nacional, encerrando sua vigência sem a alteração permanente do dispositivo legal.

<sup>855</sup> Uma vez definido que os juros sobre capital próprio têm caráter jurídico próprio, distinto dos dividendos, cf. STJ, 1ª Seção, REsp 1.200.492/RS, Rel. p/ Acórdão Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 14/10/2015, DJe 22/02/2016.

proveniente do imposto sobre herança no Brasil é menos da metade da media da OCDE”.

Outros estudos referentes ao Brasil confirmam uma baixa ou inexistente tributação da renda oriunda de distribuição de dividendos, da renda de aplicações financeiras e da propriedade<sup>856</sup>.

O círculo vicioso apontado quando da análise da tributação regressiva se apresenta aqui com nitidez. Ao mesmo tempo em que o Estado pretende invocar a reserva do possível para justificar a desvinculação para com os direitos sociais, utilizam-se bases tributárias que oneram mais os próprios beneficiários destes, ignorando bases tributárias que poderiam ser utilizadas sem uma sobrecarga adicional à população já tributada pela incidência sobre o trabalho e o consumo.

No caso específico do Brasil, em razão do sistema de repartição de competências tributárias, tais bases já estão constitucionalmente previstas (renda, patrimônio, herança e grandes fortunas), e mesmo assim, como visto acima, participam em menor extensão do financiamento estatal.

A invocação da reserva do possível nesse contexto se mostra indevida, o que justifica a assunção de um peso reduzido na ponderação para com as normas de direito social a impor ao Estado o dever de realização progressiva e a proibição de retrocesso.

O CERS já ratificou esse entendimento ao analisar o relatório enviado pelo Egito. As Observações Conclusivas do Comitê versaram sobre a restrição a direitos sociais simultaneamente ao aumento da tributação indireta sobre o consumo, e a conclusão foi pela contrariedade ao PIDESC, pois essas medidas não consideraram outras alternativas mais equitativas:

O Comitê está preocupado que a redução na proporção dos recursos orçamentários alocados para saúde, educação e habitação resultou no retrocesso no efetivo exercício dos direitos previstos no Pacto, impactando de forma desproporcional indivíduos e grupos em desvantagem e marginalizados. O Comitê também se preocupa com o recurso cada vez maior aos tributos regressivos indiretos sem a prévia análise dos seus potenciais severos impactos nos direitos humanos e a cuidados consideração de alternativas arrecadatórias mais equitativas (art. 2, 1)<sup>857</sup>.

---

<sup>856</sup> GOBETTI, Sérgio Wul; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. *Working Paper, International Policy Centre for Inclusive Growth*, Brasília, nº 136, fev. 2016.

<sup>857</sup> Tradução livre de: “The Committee is concerned that the reduction in the proportion of budgetary resources allocated for health, education and housing has resulted in retrogression in the effective

O relatório do Egito foi também analisado por entidades independentes que submeteram suas conclusões ao CESCR, quais sejam, o Egyptian Center for Economic and Social Rights (ECESR) e o Center for Economic and Social Rights (CESR/USA). Referidas entidades assim se manifestaram:

Contrariando a obrigação de gerar e utilizar o máximo dos recursos disponíveis, cortes drásticos em gastos sociais estão sendo planejados sem a prévia análise dos seus potenciais e severos impactos nos direitos sociais ou cuidados consideração de alternativas mais equitativas. O único plano econômico que o governo articulou foi o apresentado pelo FMI em demonstração de boa vontade para fazer avançar negociações de empréstimo. Esse plano permanece vagamente redigido e omissivo quanto aos dados. Ele quase exclusivamente prioriza a arrecadação pelo incremento de tributos regressivos (principalmente sobre bens e serviços) e corte de gastos pela remoção de alguns subsídios a alimentos e combustíveis. Sem as devidas ressalvas, essas medidas potencialmente retrocessivas ameaçam ter um efeito adverso aos direitos econômicos, sociais e culturais no longo prazo. Além disso, o governo não fez nenhum esforço para justificar essas políticas pela referência à obrigação dos Estados signatários do Pacto, nem que tomou em séria consideração todas alternativas possíveis.<sup>858</sup>

A dispersão da carga tributária sobre os diversos fatos tributáveis previstos na Constituição é adequada aos princípios jurídicos ligados à justiça distributiva que recebem expressa menção constitucional, como a capacidade econômica, igualdade e solidariedade.

---

enjoyment of the rights enshrined in the Covenant, disproportionately impacting disadvantaged and marginalized individuals and groups. The Committee is also concerned at the increasing recourse to regressive indirect taxes without prior assessment of their potentially severe human rights impacts and careful consideration of more equitable revenue collection alternatives (art. 2, para. 1).” (COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *Concluding observations on the combined second to fourth periodic reports of Egypt*. E/C.12/EGY/CO/2-4, 13 de dezembro de 2013).

<sup>858</sup> Tradução livre de: “In contrast the obligation to generate and use the maximum available resources, drastic social spending cuts are being planned without prior assessment of their potentially severe human rights impacts or careful consideration of more equitable alternatives. The only economic plan that the government has articulated is the one presented to the IMF in show of goodwill in order to advance negotiations for the loan. This plan remains vaguely phrased and lacking in data. It almost exclusively prioritizes raising revenue through increasing regressive taxes (largely on goods and services) and cutting in spending by removing some food and fuel subsidies. Without proper safeguards, these potentially retrogressive measures threaten to have a long term adverse impact on the economic, social and cultural rights of many parts of the population. Yet, the government has made no effort to justify these policies by reference to the state’s obligations under the Covenant, nor have they have been taken with careful consideration of all possible alternatives.” (EGYPTIAN CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS (ECESR), EGYPT; CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS (CESR), USA. Submission to the Committee on Economic, Social and Cultural Rights on the occasion of the review of Egypt’s Periodic Report by the Pre-Sessional Working Group of the Committee’s 51st Session. 21-24 May 2013).

O distanciamento para com parâmetros constitucionais para aproximar a carga tributária a uma concentração regressiva sobre bases tributárias que não oneram com maior peso a parcela da população com maior capacidade econômica impede a recondução da conduta estatal à conformidade para com seus deveres decorrentes dos direitos sociais, em especial o de realização progressiva pela máxima utilização dos recursos disponíveis.

Com isso, a reserva do possível, caso admitida como justificativa para a restrição ou retrocesso em relação a direitos sociais, assume peso reduzido em face desses próprios direitos.

#### **8.4 Breves considerações acerca da tributação de bases móveis em um contexto de globalização e mobilidade**

A concentração da tributação sobre o trabalho e o consumo deriva da vitória do discurso político liberalizante a partir dos anos 1980<sup>859</sup>. A partir do momento em que os Estados nacionais implementaram tais ideias, o capital, os investimentos, a renda e a patrimônio passaram a transitar com grande facilidade entre os diversos países. Impulsionada pelo avanço tecnológico, passou a ser frágil a relação entre essas tradicionais bases tributárias e a jurisdição tributária nacional por um elemento de conexão que embasa o exercício da competência tributária.

O discurso afirma ainda que tais fatores fizeram aumentar a sensibilidade às oportunidades de lucro e aos riscos, e um simples movimento dos Estados nacionais poderia afugentar tais bases tributárias com uma velocidade inalcançável pelo tempo próprio da produção legislativa. A tentativa de instituir uma tributação progressiva é ainda mais rejeitada, pois vai na contramão do livre curso mundial desses fatores, já que a progressividade limita a acumulação de riqueza e possibilita sua redistribuição se acompanhada de uma política adequada de gastos públicos. Limitar a acumulação de riqueza e redistribuí-la significa viabilizar uma diluição

---

<sup>859</sup> A literatura sobre o tema é extensa, e alguns poucos trabalhos já foram referenciados anteriormente. Como ele não adentra diretamente o objeto do presente trabalho, remete-se o leitor para a atualizada doutrina de Batista Júnior, que expõe causas e efeitos, bem como implicações jurídicas e morais da chamada “corrida ao fundo do poço” (BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015), de onde os parágrafos seguintes retiram suas fontes.

incompatível com a força e a concentração que tais bases tributárias demandam para fluir livremente em escala global.

O diagnóstico é que os Estados, seguindo essa linha de pensamento, deixam de tributar essas bases, no intuito de atraí-las ou mantê-las conectadas à sua jurisdição, acirrando a concorrência tributária pela instauração de regimes tributários favoráveis, tanto no âmbito do direito tributário material (incidência inexistente ou reduzida) quanto no âmbito procedimental (principalmente pela inexistência de fiscalização da origem de recursos e garantia de sigilo).

Seria isso um óbice à sustentação da tese de que, se o Estado está então impedido de tributar essas bases, ignorá-las enquanto fonte de arrecadação tributária e abster-se de implementar um sistema tributário progressivo não poderiam levar à inadimplência estatal do dever de máxima utilização de recursos disponíveis para realizar direitos sociais?

A resposta é extraída das palavras de Capano, para quem “se do ponto de vista econômico essa tendência é inafastável, para além do fato de que ela seja mais ou menos desejável, na ótica do jurista a questão se coloca em termos em parte diversos”<sup>860</sup>. Para o autor, o jurista não pode renunciar aos princípios constitucionais vinculantes sob essa justificativa, pois a “necessidade de defender a manutenção do sistema tributário da concorrência fiscal imposta pelos processos de mundialização da economia não pode justificar uma redistribuição regressiva do ônus tributário sobre o fator trabalho”<sup>861</sup>.

Cabe ao jurista identificar e censurar as distorções que compreensões inadequadas desses princípios acarretam em razão daquela tendência econômica. Para o autor, uma das principais deformações decorre dos limites encontrados pelo sistema tributário fundado na imposição progressiva sobre a renda, que termina por gravar com mais rigor o núcleo familiar médio, que passa a ser a grande massa dos contribuintes do imposto, deixando de fora rendas que não se adaptam ao sistema de alíquotas progressivas oriundas do capital financeiro e outras fontes dotadas de

---

<sup>860</sup> Tradução livre de: “[...] se dal punto di vista economico questa tendenza è ineludibile, al di là del fatto che essa sia più o meno desiderabile, nell’otica del giurista la questione si pone in termini in parte diversi.” (CAPANO, Raffaele Perrone. L’imposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli : Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 340).

<sup>861</sup> Tradução livre de: “[...] la “necessità di diferendere la tenuta dei sistemi tributari dalla concorrenza fiscale imposta dai processi di mondializzazione dell’economia, non può giustificare una redistribuzione regressiva degli oneri fiscal sul fattore lavoro.” (Ibid., p. 341).



mobilidade. Isso significa um golpe no dever de solidariedade ao qual está ligado o imposto<sup>862</sup>.

Por isso defende ele que a Constituição não obriga a adoção de um meio determinado para se alcançar a progressividade, a exemplo de diversas alíquotas nominais crescentes<sup>863</sup>. Isso abre espaço para abandonar a progressividade tradicionalmente praticada, contaminada por interesses individuais e corporativos que, influenciando o poder legislativo, subtraem suas rendas da base tributável<sup>864</sup>. Apesar dessa possibilidade jurídica, reconhece-se que esses mesmos interesses são um forte óbice a uma mudança na tributação que pretenda compatibilizar a progressividade com as tendências econômicas acima apontadas<sup>865</sup>.

Parece que, diante do texto constitucional, que fecha o sistema e as possibilidades cognitivas (Luhmann), bem como constitui limite à argumentação jurídica (Alexy), não há como sustentar que o Estado possa mobilizar todos os recursos disponíveis quando concentra sua tributação no trabalho e no capital, de forma regressiva.

No mais, as premissas e conclusões dessa teoria econômica são questionadas até mesmo sob o prisma econômico. Piketty com sua obra que repercutiu mundialmente, demonstrou como o funcionamento da economia global no quadro do discurso aqui analisado não levou à estabilidade, progresso e desenvolvimento, mas sim à desigualdade e concentração de riquezas<sup>866</sup>.

Chang também debate a afirmativa segundo a qual “temos que criar a riqueza antes que possamos compartilhá-la” e que “são os ricos que vão investir e

---

<sup>862</sup> CAPANO, Raffaele Perrone. Límposizione personale a base piana tra vincoli di pro-gressività e di coerenza del sistema. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli : Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 343.

<sup>863</sup> Ibid., p. 344-345.

<sup>864</sup> No mesmo sentido, Gallo afirma a necessidade de manutenção de uma progressividade, não formal, mas sim substancial, aliviando a pressão sobre as rendas baixas, com redução de alíquota marginal efetiva, sem que isso leve a diminuir a curva da progressividade sobre as rendas médias, que já foram muito golpeadas pela crise, o que não exclui tributação de grandes riqueza e sobre capital financeiro especulativo (GALLO, Franco. *L'uguaglianza tributaria*. Napoli: Editoriale Scientifica, 2012, p. 44).

<sup>865</sup> CAPANO, Raffaele Perrone. Límposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli : Edizioni scientifiche italiane, 2006, p. 350.

<sup>866</sup> PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Ebook.

criar empregos”<sup>867</sup>. Isso levou à “dicotomia usual de ‘política pró-ricos que estimula o crescimento’ e ‘política pró-pobres que reduz o crescimento’”<sup>868</sup>.

O autor se baseia em dados que demonstram que tais políticas de concentração agravaram ainda mais a desaceleração da economia, e os pretendidos investimentos não resultaram em uma redistribuição de renda pelo que se conhece como *trickle down* ou gotejamento. Segundo essa concepção, a concentração de recursos nas mãos do investidor tornaria mais eficiente sua alocação, e os mais pobres terminariam beneficiando-se desses investimentos na medida do crescimento econômico. Para Chang, “não existe nenhuma garantia de que os pobres irão se beneficiar dessas rendas adicionais”<sup>869</sup> e, novamente baseado em estatísticas, afirma que o “*trickle down* em geral não acontece com muita frequência se for deixado a cargo do mercado”<sup>870</sup>.

Diante disso, Chang considera superior uma política que necessariamente tem como ingredientes privilegiados mecanismos próprios do Estado de bem-estar social, ao afirmar que

[...] em um período de retração econômica como o de hoje, a melhor maneira de impulsionar a economia é redistribuir a riqueza para baixo, já que as pessoas pobres tendem a gastar uma proporção maior de sua renda. O efeito impulsionador da economia do bilhão de dólares adicional dado aos lares de baixa renda por meio de gastos maiores com o bem-estar social será maior do que se a mesma quantia for dada aos ricos por meio da redução de impostos.

No mesmo sentido a doutrina fundada no PIDESC:

É claro que, em quedas severas, como as recessões, é apropriado introduzir programas de estímulo para superar a falta de demanda no setor privado. O desenho de tais programas – incluindo o balanço entre corte de tributos e gastos extras – deve ter em conta os princípios e obrigações relativos aos direitos humanos. Redução de tributos que colocam mais poder de compra nas mãos dos pobres e da classe média – por meio de uma redução no imposto sobre valor agregado, por exemplo – são mais compatíveis com a perspectiva dos direitos humanos do que a redução de imposto sobre a renda para os grupos mais ricos.<sup>871</sup>

---

<sup>867</sup> CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

<sup>868</sup> Ibid.

<sup>869</sup> Ibid.

<sup>870</sup> Ibid.

<sup>871</sup> Tradução livre de: “Of course, in severe downturns, such as recessions, it is appropriate to introduce stimulus programmes which offset the lack of demand in the private sector. The design of such programmes – including the balance between tax cuts and extra spending – should take into account human rights principles and obligations. Tax cuts that put more purchasing power into the

Como não se pode pressupor uma economia de mercado sem tributação, os tributos são um mecanismo do próprio sistema. Se a escolha do trabalho e do consumo como bases tributárias se baseia em uma teoria econômica consentânea com o discurso político liberalizante que prosperou a partir da década de 1980 pela qualificação de outros tributos como distorções da economia, a mesma linguagem não é reconhecida pelo sistema jurídico, no qual a tributação<sup>872</sup> assume a feição de contribuição para a vida solidária em comunidade constituída com base em critérios de justiça<sup>873</sup>.

Mesmo sob a ótica empírica a referida teoria é questionada, sob o argumento de que regimes tributários favoráveis à renda, capital e patrimônio muitas vezes se apresentam como um ganho inesperado para atividades econômicas e investidores que teriam agido da mesma forma diante de uma tributação maior<sup>874</sup>. Economistas apontam que países que adotaram essa estratégia não obtiveram o esperado retorno para sua atividade econômica, e o mecanismo implantado não foi capaz de direcionar a riqueza para o desenvolvimento social<sup>875</sup>, o que é corroborado por dados do Fundo Monetário Internacional (FMI)<sup>876</sup>.

Com isso, não se pretende afirmar que a Constituição exige uma ou outra política econômica, nem que adota uma teoria econômica específica ou uma base tributável ideal. Até mesmo porque, como decorre das teorias de justiça aqui analisadas, a provisão de direitos sociais por uma sociedade justamente ordenada é compatível com a ordem econômica capitalista em seus caracteres gerais. O CDESCR também se pronuncia expressamente que a garantia dos direitos sociais

---

hands of the poor and middle class – through a cut in VAT for example – are more compatible with a human rights perspective than reducing income taxes for the richest groups.” (ELSON, Diane; BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James. Public finance, maximum available resources and human rights. In: HARVEY, Colin; O’CONNELL Rory, NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013, p. 29).

<sup>872</sup> Alguns tributos do sistema tributário brasileiro não portam essa feição, a exemplo das taxas, tributos sinalagmáticos fundados na retributividade para com a atividades estatais direta e individualmente referidas ao contribuinte.

<sup>873</sup> *Ibid.*, p. 26.

<sup>874</sup> *Ibid.*, p. 28.

<sup>875</sup> STIGLITZ, Joseph. *The price of inequality*. New York: W. W. Norton, 2013 e QUIGGIN, John. *Zombie economics : how dead ideas still walk among us*. Princeton: Princeton University Press, 2010.

<sup>876</sup> INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *Revenue mobilization in developing countries*. Mar. 2011.

previstos no PIDESC independe da adoção de uma ideologia específica, sendo neutro nesse aspecto<sup>877</sup>.

O objetivo que aqui se pretendeu alcançar foi afirmar que direcionar a tributação para bases tributárias específicas, cuja incidência recai com maior peso sobre as camadas da população que apresentam menor capacidade econômica, levando à regressividade do sistema, faz com que o Estado deixe de cumprir seu dever de utilização máxima dos recursos disponíveis.

Sem negar que outras consequências jurídicas podem ser extraídas dessa constatação, para este trabalho é suficiente afirmar que dela decorre a consequência de que o peso assumido pela reserva do possível enquanto justificativa para não realizar progressivamente ou restringir direitos sociais não permite que ganhe precedência em face das normas de direitos sociais e os deveres por elas impostos aos Estados.

---

<sup>877</sup> COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n° 3: the nature of States parties' obligations* (art. 2, para. 1, of the Covenant). Document E/1991/23. 5th session, 14 December 1990, parágrafo 8.

## 9 CAPACIDADE ECONÔMICA E DIREITOS SOCIAIS

### 9.1 Breves comentários sobre a capacidade econômica no contexto deste trabalho

O presente trabalho menciona em diversas passagens o princípio da capacidade econômica. Como decorre das menções anteriores, o referido princípio traz o ideal de que a tributação deve captar as forças econômicas dos contribuintes e a finalidade de dividir os ônus da vida em comunidade<sup>878</sup>, e é baliza constante na análise jurídica das normas tributárias exonerativas que realizam direitos sociais. Sua invocação decorre tanto da sua possível violação por essas normas como da sua satisfação como justificativa para a introdução de revisões dos direitos sociais por elas anteriormente concretizados.

Isso demonstra que a capacidade econômica permeia todos os assuntos relacionados ao direito tributário, e pode ser ocultada e revelada em situações as mais variadas. A indeterminação de seu sentido impossibilita enclausurar o legislador tributário, mas não impediu que a literatura jurídica e a jurisprudência tenham construído características atribuídas ao princípio para moldar seu caráter vinculante.

Na medida em que o objeto da tese não é dissecar essas características que atribuem vinculatividade ao princípio (aqui tida por premissa), passamos a expor os traços relevantes para a análise aqui pretendida.

A Constituição de 1988 menciona expressamente a capacidade econômica no art. 145, §1º. A própria consagração constitucional da expressão “capacidade econômica” já instaura debates, pois destoa da tradicional expressão “capacidade contributiva”, a ponto de tal utilização ser chamada de “canhestra”<sup>879</sup>.

Uma crítica à expressão “capacidade econômica” é que ela autorizaria a tributação de qualquer índice de riqueza, ainda que o contribuinte não aufera nenhum benefício decorrente da atividade estatal financiada, o que permitiria indistintamente a tributação de estrangeiros e pessoas desvinculadas da comunidade, o que

---

<sup>878</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 238.

<sup>879</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na nova Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 76-78.

implicaria tratar da mesma maneira situações distintas<sup>880</sup>. No modelo atual a crítica perde um pouco do sentido, porque a globalização e a facilidade de comunicação vinculam de maneiras variadas os contribuintes à comunidade, principalmente quando se fala de empresas globalizadas que organizam seus fatores em diversos países, utilizando a estrutura jurídica e política (principalmente o ambiente econômico). Isso permite retomar, com uma outra visão, a solução de que essa vinculação entre o poder tributário e o contribuinte se resolve no vínculo de solidariedade, e que o referido sacrifício pode ser colocado a todos aqueles que participam da vida em comunidade<sup>881</sup>, o que não se esgota no vínculo político entre cidadão e Estado, principalmente em um mundo de grande mobilidade de alguns dos fatores econômicos, conferindo-se assim uma compreensão mais ampla da necessária “participação econômica na organização social”<sup>882</sup>.

Portanto, inexistente uma contradição entre a expressão “capacidade econômica” e o vínculo para com a atividade estatal, pois este pode ser construído por meio do princípio da solidariedade, que pode ainda ganhar contornos distintos em um contexto de alguma mobilidade global.

Outro ponto é que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, mas o contrário não é verdadeiro, e esta última não seria suficiente para validar a tributação. Nessa visão “um sujeito pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio, mas não ter capacidade contributiva, se esta renda ou patrimônio permitir somente um mínimo vital, intributável”<sup>883</sup>.

Colocado nesses termos, o que está em jogo é o conteúdo do princípio, e não a expressão utilizada para identificá-lo. Seria perfeitamente compatível afirmar que a capacidade econômica não autoriza a tributação quando a incidência confrontar o mínimo existencial. Portanto, a virtude de empregar duas expressões distintas é identificar duas situações distintas, sendo a capacidade contributiva uma delimitação da capacidade econômica para identificar situações em que, mesmo diante de uma situação reveladora de força econômica, estaria ela indisponível para tributação.

---

<sup>880</sup> MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino: UTET, 1970, p. 28-31.

<sup>881</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 76.

<sup>882</sup> *Ibid.*, p. 95.

<sup>883</sup> COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 35.

Isso não pode ocultar a virtude do uso da expressão “capacidade econômica”, evidenciada por Derzi:

Não deve surpreender o fato de a Constituição de 1988, que tende à concreção e à efetividade, referir no art. 145, §1º, a capacidade econômica e não a capacidade contributiva. Com isso ela pretendeu afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções e falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas. Capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio das verdadeiras forças econômicas do contribuinte como quer MOSCHETTI<sup>884</sup>.

O mais adequado nos parece conceber que o adjetivo “contributiva” é uma qualificação adicional da capacidade econômica, que Derzi chama então de capacidade econômica contributiva. Contudo, para facilitar a linguagem, optou-se no presente trabalho por usar a fórmula constitucional “capacidade econômica”, e a adição do adjetivo “contributiva” pode ser reservada para quando a situação demandar a especificação acima exposta.

É nesse contexto que a capacidade econômica é considerada um princípio de valor real e não nominal<sup>885</sup>, rejeitando a tributação sobre presunções de riqueza que não encontram lastro na força econômica revelada pela situação relacionada ao contribuinte. Daí o conteúdo do princípio ser especificado para demandar que a capacidade econômica seja própria do contribuinte, e não de outra pessoa; efetiva, constituindo uma aptidão existente em contornos concretamente apreensíveis; e atual, sendo inviável a tributação de riqueza não contemporânea à ocorrência do fato gerador previsto na lei válida<sup>886</sup>.

Esses são contornos relevantes para o presente trabalho, pois a capacidade econômica é constitucionalmente exigida como fator de distribuição da carga tributária entre os contribuintes. Na medida em que o sistema tributário nacional é informado pela solidariedade e progressividade, os diversos fatos que revelam a força econômica do contribuinte (renda, consumo, propriedade, etc.)

---

<sup>884</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1092.

<sup>885</sup> TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32-34.

<sup>886</sup> MARONGIU, Gianni. *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridico*. Turim: Giappichelli, 1991, p. 111-112.

devem ser equitativamente utilizados pelo legislador na busca daqueles princípios<sup>887</sup>.

A capacidade econômica, portanto, se relaciona de forma direta com a solidariedade e progressividade<sup>888</sup>, pois inserida em um contexto constitucional tributário que os consagra em conjunto.

## **9.2 A capacidade econômica e seu possível confronto com as normas tributárias que realizam direitos sociais**

Reconhecido pela doutrina dos gastos tributários que estes, mesmo quando realizam direitos sociais, podem conflitar com a capacidade econômica e com a igualdade, dedica-se o presente capítulo a estabelecer a importância dos princípios em colisão.

Tratando-se de uma análise abstrata dos princípios, o objetivo do presente capítulo é desenvolver argumentos para valorar o peso abstrato desses princípios.

Ao contrário da necessidade arrecadatória, a tributação conforme a capacidade econômica é nitidamente uma finalidade constitucional, o que caracteriza a capacidade econômica como princípio. Além disso, existem justificativas para qualificá-la como direito fundamental. Por isso, sua admissibilidade enquanto princípio a justificar a restrição de normas tributárias que realizam direitos fundamentais não encontra óbices.

Partindo da *lei do trunfo*, as normas atribuídas a direitos fundamentais gozam de um peso abstrato *prima facie* mais elevado, motivo pelo qual a valoração do peso abstrato do princípio da tributação conforme a capacidade econômica influencia o resultado da ponderação.

---

<sup>887</sup> “[...] o mínimo que se pode esperar de um Direito Tributário positivo em termos de solidariedade é que o conjunto de impostos ou o sistema tributário globalmente considerado responda às exigências da capacidade econômica (a qual, como vista, está fundamentada na solidariedade social).” (GODOI, Marciano Seabra de. *Tributo e solidariedade social*. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 160).

<sup>888</sup> Daí perder sentido, diante de nossa Constituição, saber se a capacidade econômica exige ou não a progressividade, bastando para aquela uma tributação proporcional, sendo esta demandada pelo princípio do Estado Social, da solidariedade ou de uma política extrafiscal. A capacidade econômica, solidariedade e progressividade se relacionam de forma a orientar a tributação como forma de redução de desigualdades, atribuindo-lhe caráter redistributivo.



### 9.3 A importância dada pela dogmática jurídica ao princípio da capacidade econômica quando em conflito com outras finalidades

A primeira estratégia a ser seguida é analisar como a dogmática jurídica trata o princípio diante de normas tributárias que realizam outros princípios que não o do dever de tributação conforme a capacidade econômica. Nesse contexto, o objeto de análise é constituído pelas afirmações doutrinárias acerca do contraste entre a capacidade econômica e as normas simplificadoras da tributação, bem como entre aquele princípio e os demais princípios que justificam a graduação extrafiscal dos tributos.

No âmbito da simplificação da tributação, Tipke afirma que a capacidade econômica é o princípio preferencial e fundamento de um direito tributário justo<sup>889</sup>, possuindo um peso real e não apenas nominal<sup>890</sup>. Por isso o autor entende que regimes opcionais como a apuração de bases presumidas são inconstitucionais, pois impedem que a tributação seja distribuída entre os contribuintes de acordo com a capacidade econômica.

Gallo<sup>891</sup> também repudia o uso indiscriminado de mecanismos de apuração da base tributária por meio de presunções. Segundo ele, isso é reflexo de um sistema tributário que, afetado pela mundialização do capital e pela ideologia neoliberal, utiliza-se desses mecanismos como meio de proporcionar uma tributação fácil, simples e cômoda, mas distante da capacidade econômica.

Em aproximação do tema no Brasil, Derzi afirma que “a praticidade não tem primazia sobre a justiça”<sup>892</sup>. Segundo Tipke, “o ganho em praticabilidade não pode ter por consequência um excessivo prejuízo da justiça no caso concreto”<sup>893</sup>.

Derzi analisa casos do direito brasileiro em que a lei se vale de presunções e generalizações, desconsiderando a manifestação de capacidade econômica dos casos concretos, como a pauta de valores no IPTU e a substituição

---

<sup>889</sup> TIPKE, Klaus; YAHASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28-29.

<sup>890</sup> Ibid., p. 33.

<sup>891</sup> GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco*. 2. ed. Bolonha: Mulino, 2011, p. 28 et seq.

<sup>892</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 362.

<sup>893</sup> TIPKE, Klaus; YAHASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 39.

progressiva no ICMS, assumindo que, mesmo que essas medidas beneficiem financeiramente o contribuinte, atuam em prejuízo da justiça tributária:

Beneficiando ou não o proprietário do imóvel sob o aspecto financeiro, o modo de raciocinar padronizante da Administração que simplifica a execução da lei fiscal criando presunções, por meio de valores e somatórios fiscais, ofende os princípios da legalidade, indelegabilidade de funções e justiça tributária individual. Praticabilidade e justiça fiscal são princípios incompatíveis, como lembra Arndt<sup>894</sup>.

As normas tributárias com o objetivo de simplificação, ainda que se fundamentem no princípio da legalidade por viabilizar um cumprimento das leis de forma mais simples e cômoda<sup>895</sup>, estão em tensão permanente com a capacidade econômica e com a justiça tributária, principalmente na sua função redistributiva. As medidas simplificadoras generalizam e presumem a riqueza tributável, impedindo a incidência da norma tributária que se aproxima da real capacidade econômica demonstrada, sendo admitidas apenas quando refletem na maioria dos casos individuais e não se distanciam de forma radical da realidade econômica<sup>896</sup>.

Nesses termos, a presunção simplificadora que pressiona a incidência tributária para um nível inferior de riqueza que poderia ser captado termina por resultar em tributação regressiva. Quanto mais a riqueza do contribuinte se distancia da riqueza presumida maior será a regressividade, pois tanto o contribuinte que supera a presunção quanto aquele que apresenta uma riqueza próxima daquela presumida terão a mesma carga tributária decorrente da medida simplificadora. Por outro lado, a simplificação que impede a avaliação de elementos demonstradores da ausência de capacidade econômica requerida pela Constituição, pela lei de normas gerais ou pela própria lei tributária, terminam por fazer o tributo recair sobre fatos que não representam a real força econômica do contribuinte, incorrendo também em um prejuízo à tributação conforme a capacidade econômica.

Portanto, não há espaço em nosso ordenamento jurídico para afirmar que, enquanto parâmetro de validade da tributação, a praticidade alcançada pela simplificação esteja sempre à disposição do Estado para que se abandone a capacidade econômica, pois não tem primazia sobre esta última.

---

<sup>894</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 355.

<sup>895</sup> *Ibid.*, *passim*.

<sup>896</sup> RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009, p. 225.

Daí que a validade da medida simplificadora depende de justificativa, além do princípio da legalidade, em mandamentos constitucionais expressos (a exemplo da instituição do SIMPLES NACIONAL previsto expressamente no art. 146 da Constituição), ou em outros princípios. Cite-se, por exemplo, o princípio da eficiência, utilizado para justificar medidas como a isenção de setores com pequeno potencial arrecadatório, nos quais os custos de fiscalização superariam os valores arrecadados.

O mesmo se diga do uso das leis tributárias com objetivos extrafiscais, como meio para alcançar outra finalidade constitucional que o Estado tem o dever de alcançar. Nesse sentido a lição de Ávila:

Quando os impostos tiverem uma justificação e uma finalidade extrafiscal, enquanto instituídos com o propósito prevalente de atingir fins econômicos ou sociais, já não mais será o princípio da capacidade contributiva a medida de diferenciação entre os contribuintes. Recorde-se: justificações diversas levam à utilização de critérios distintos. Ora bem: ao Estado cumpre não só garantir e estimular a realização dos princípios fundamentais (arts. 1o a 5o) ou gerais da tributação (arts. 145 a 149); ao Estado incumbe também estimular e realizar os princípios gerais da atividade econômica (arts. 170 e ss.), bem como zelar pela concretização de outros tantos fins, como a manutenção do Estado Federativo (art. 18), a preservação da eficiência administrativa (art. 37), a garantia da segurança pública (art. 144), a implementação da política urbana (arts. 182 e 183), a garantia da função social da propriedade (arts. 184 a 191), a preservação da ordem social (arts. 193 a 231), a evolução da ciência e da tecnologia (arts. 218 a 224), a proteção do meio ambiente (art. 225) e da família (arts. 231 e 232), a fiscalização e o controle sobre o comércio exterior (art. 237)<sup>897</sup>.

Nesses casos, a norma tributária se afasta da capacidade econômica, pois a tributação passa a se pautar no alcance de outra finalidade constitucional que não a repartição do encargo tributário:

O que importa é que todos esses fins (ou tarefas) podem justificar o modo de instituição de impostos. E — eis o decisivo — ao justificar a instituição de um imposto em algum fim estatal o legislador afastar-se-á do direito fundamental à igualdade segundo a capacidade econômica dos contribuintes.<sup>898</sup>

Mesmo se a lei tributária pretender induzir comportamentos por finalidades extrafiscais, a capacidade econômica não será abandonada. Ainda que não seja utilizada para justificar a graduar o tributo, permanece ela como parâmetro

---

<sup>897</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. I, n. 3, p. 1-25, jun. 2001, p. 15-16.

<sup>898</sup> *Ibid.*, p. 16.

de validade, uma vez que sua afetação excessiva invalida a medida levada a cabo pelo legislador. Essa a conclusão de Ávila:

Importa notar que o dever de observância da capacidade contributiva ainda permanece, não mais como finalidade da repartição do encargo, mas como *ponto de referência* da ponderação a ser feita: a realização da finalidade extrafiscal não poderá restringir de forma excessiva o direito fundamental à igualdade segundo a capacidade contributiva. O princípio da capacidade contributiva deixa de ser finalidade para ser *contraponto* e *parâmetro* do processo de ponderação entre finalidades e bens dialeticamente implicados. Mesmo havendo outra finalidade, a igualdade ainda funcionará como instrumento de controle da realização isonômica daquela finalidade.<sup>899</sup>

A partir da fala de Ávila, pode-se afirmar que a capacidade econômica goza, no mínimo, de um peso abstrato equivalente ao dos demais princípios constitucionais que justificam as normas não-arrecadatórias. Isso porque o autor se refere à uma restrição excessiva da capacidade econômica, ou seja, à intensidade da intervenção, que compõe elemento distinto do peso abstrato no âmbito da fórmula do peso. Portanto, se as afirmações dogmáticas apontam para uma superioridade da capacidade econômica frente a normas de objetivo simplificador fundadas na praticidade enquanto expressão da legalidade, no âmbito da extrafiscalidade essa afirmativa não se repete, e a capacidade econômica é colocada no mesmo patamar dos demais princípios.

Em qualquer dos casos a capacidade econômica goza de um alto peso abstrato, no mínimo equivalente ao dos princípios concorrentes. A noção corrente no âmbito doutrinário segundo o qual outros princípios podem justificar a restrição da capacidade econômica merece um tratamento de acordo com a regras que regem a ponderação aqui adotadas.

#### **9.4 Regras de ponderação entre a capacidade econômica e outros princípios**

A partir do exposto no tópico acima, a primeira regra a ser abordada é a *lei do trunfo*, ou seja, deve ser definido se o princípio da capacidade econômica representa um direito fundamental à tributação conforme à capacidade econômica, pois disso decorrem duas consequências: apenas princípios constitucionais podem

---

<sup>899</sup> ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. I, n. 3, p. 1-25, jun. 2001, p. 18.

ser utilizados para justificar sua restrição e apenas outros direitos fundamentais podem receber peso abstrato equivalente “de partida”.

A doutrina aponta argumentos que conectam a capacidade econômica a direitos fundamentais, o que sustenta uma conclusão de que ela revela um direito fundamental.

Em primeiro lugar, a capacidade econômica é colocada como o princípio a guiar o legislador no estabelecimento do tratamento tributário dos contribuintes, determinando que os contribuintes devem receber tratamentos idênticos ou distintos em razão da sua capacidade econômica<sup>900</sup>. Daí se falar de um direito fundamental à igualdade tributária segundo a capacidade econômica, pois a igualdade possui uma dimensão de direito fundamental expressamente reconhecida no texto constitucional.

A capacidade econômica é também colocada como uma proteção, no âmbito tributário, do mínimo existencial, o que implicaria um dever, *prima facie*, de exigir o tributo em situações que relevam apenas um mínimo necessário à vida digna, uma vez que tais situações não apresentariam força econômica para suportar a tributação<sup>901</sup>. Como visto, o mínimo existencial é colocado pela doutrina como um direito fundamental autônomo, muitas vezes fundamentado no princípio da liberdade fática, também ele um direito fundamental. Nesse mesmo contexto, a capacidade econômica é compreendida como a linha que separa a tributação válida de uma tributação com efeitos confiscatórios<sup>902</sup>, tutelando assim a propriedade, a liberdade de iniciativa e a própria liberdade pessoal<sup>903</sup>, pois protege a absorção estatal das forças econômicas do contribuinte, que podem assim ser direcionadas aos empreendimentos econômicos e ao desenvolvimento da personalidade.

A capacidade econômica pode ainda receber um peso abstrato mais elevado pelo critério da conexão mediante fundamentação rigorosa para com outros princípios, conforme elaborado por Bustamante, Peczenik e Clérico. A justificativa para tal conexão foi exposta no capítulo anterior, e pode ser sintetizada na seguinte

---

<sup>900</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 281.

<sup>901</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 249.

<sup>902</sup> “[...] a capacidade contributiva termina, de todo modo, onde começa o confisco que leva à destruição da capacidade contributiva.” (TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem tributária. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998, p. 65).

<sup>903</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 396-397.

cadeia de fundamentação: a capacidade econômica se conecta com os princípios da igualdade substancial, da solidariedade e do Estado Social, na medida em que atua como princípio a dirigir o legislador na justa repartição do encargo tributário. O encadeamento entre esses princípios constitui argumentação suficiente para atribuir à capacidade econômica um peso abstrato elevado.

Sendo assim, a capacidade econômica, conectada a esses demais princípios, pode, por qualquer desses argumentos, apresentar-se como princípio constitucional apto a justificar a revisão das normas tributárias que, apesar de realizarem direitos sociais, o fazem com prejuízo para a progressividade da tributação, situação reconhecida pela doutrina dos gastos tributários como *upside down effect*.

A partir disso, é possível que, diante de uma situação concreta de revogação ou restrição dessas normas, a capacidade econômica, juntamente com aqueles outros princípios que a ela se conectam, seja ponderada pela análise da intensidade da restrição e veracidade das premissas, complementando assim as variáveis da fórmula do peso.

## 10 AUMENTO NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA DE BENS SOCIAIS

### 10.1 Introdução

É de conhecimento geral a crise econômica e política vivenciada pelo Brasil a partir do ano de 2014, agravada em 2015 e 2016. As finanças públicas foram fortemente abaladas, e iniciou-se um movimento de corte de gastos e aumento de tributos.

Esse cenário pode ser utilizado para a análise de um caso específico de alteração de normas tributárias, que é o caso do aumento das alíquotas de ICMS por vários Estados, como medida de incrementar a arrecadação em resposta ao déficit de recursos agravado com a crise. Referida alteração será analisada sob o prisma colocado na presente tese, segundo o qual normas tributárias são instrumentos de facilitar o acesso aos bens integrantes dos direitos sociais.

Em Minas Gerais, por força do Decreto nº 46.859, de 2 de outubro de 2015, foram revogadas disposições do Regulamento do ICMS que estabeleciam alíquotas reduzidas de 12% e 7% para determinados produtos, que passaram a ser tributados pela alíquota genérica de 18%<sup>904</sup>. Dentre os dispositivos revogados, chamam a atenção os seguintes:

Art. 42. As alíquotas do imposto são:

b) 12 % (doze por cento), na prestação de serviço de transporte aéreo e nas operações com as seguintes mercadorias:

b.18) caderno escolar, lápis escolar, borracha escolar, régua escolar, lápis de cor, giz e apontador para lápis escolar, exceto elétrico, a bateria, a pilha ou similar;

b.19) uniforme escolar ou uniforme profissional, assim entendidos as peças de vestuário que contenham externamente a identificação da respectiva instituição de ensino ou empresa;

b.47) medicamentos, máquinas, equipamentos, aparelhos e instrumentos médico-hospitalares e material de uso médico, odontológico ou laboratorial, destinados a fornecer suporte a procedimentos diagnósticos, terapêuticos ou cirúrgicos, promovidas pelo estabelecimento industrial fabricante ou pelo distribuidor hospitalar, desde que destinados a distribuidor hospitalar ou a órgãos públicos, hospitais, clínicas e assemelhados não-contribuintes do imposto e a operadoras de planos de saúde para fornecimento a hospitais e clínicas;

---

<sup>904</sup> Não se ignora uma possível invalidade da revogação baseada no princípio da legalidade tributária, uma vez que veiculada por Decreto. Esse não é, contudo, o objeto do trabalho, motivo pelo qual é analisada diretamente a discussão que integra o tema aqui tratado.

Vários outros dispositivos revogados poderiam ser reconduzidos às normas de direitos sociais, a exemplo de materiais de construção e o direito à habitação, ou mesmo à dignidade humana, como materiais de higiene pessoal.

Optou-se, no entanto, por mencionar apenas aquelas situações em que a ligação com bens sociais tem maior suporte literal. Para os três casos aqui citados, o texto do dispositivo expressamente se refere a bens integrantes dos direitos sociais, pois consistem em material escolar, sem os quais não se pode ter educação, e medicamentos, que integram de forma inequívoca o direito à saúde.

No Estado do Paraná, por meio do Decreto nº 731, de 13 de março de 2015, os seguintes dispositivos deixaram de existir na redação dada ao art. 14 do Regulamento de ICMS, o que fez com que as respectivas alíquotas fossem aumentadas de 12% para 18%:

Art. 14. As alíquotas internas são, conforme o caso e de acordo com a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), assim distribuídas (art. 14 da Lei n. 11.580/1996, com redação dada pela Lei n. 16.016/2008):

I- alíquota de doze por cento nas prestações de serviço de transporte intermunicipal e nas operações com os seguintes bens e mercadorias

[...]

c) hortifrutigranjeiros e agropecuários, em estado natural; casulos do bicho-da-seda; sêmens, embriões, ovos férteis, girinos e alevinos;<sup>905</sup>

d) água de coco; água mineral (2201); alimentos; sucos de frutas (2009)

g) fármacos, medicamentos, drogas, soros e vacinas, inclusive veterinários; cápsulas vazias para medicamentos;

p) combustíveis:

[...]

4. gás liquefeito de petróleo (2711.1910);

Da mesma forma, há aqui a restrição de benefício fiscal a operações com bens que inequivocamente integram o âmbito dos direitos sociais à saúde e à alimentação.

A legislação do Estado do Amapá demonstra que a farinha de trigo e o fubá de milho (dois alimentos) e materiais escolares sofreram aumentos de alíquota em períodos que coincidiam com crises financeiras, quais sejam, 2008 e 2016. É ver a sucessiva redação do art. 37, III, b da Lei 0400, de 22 de setembro de 1997:

Art. 37 - As alíquotas do imposto são:

<sup>905</sup> A alíquota de 12% que antes atingia indistintamente todos os produtos alimentícios que se enquadrassem como hortifrutigranjeiros e agropecuários, foi limitada a alguns bens expressamente previstos, e o restante deles sofreu o aumento aqui mencionado.



[...]

II – Nas operações internas:

[...]

b) 17% (dezesete por cento) nas operações com lápis preto escolar, classificado na posição 9609100300 da NBM/SH; caderno escolar, classificado na posição 4820.20.0101 da NBM/SH; energia elétrica nos consumos entre 141 a 1.000 Kwh; (Redação dada pela Lei nº 1.070, de 21/03/2007)

b) 17% (dezesete por cento) nas operações com farinha de trigo e seus derivados, exceto pães; fubá de milho; escova dental; sabão em pó; lápis preto escolar, classificado na posição 9609100300 da NBM/SH; caderno escolar; serviço de transporte terrestre, aéreo e aquaviário interestadual, de passageiros e cargas; energia elétrica nos consumos entre 101 a 1.000 Kwh; (Redação dada pela Lei 0493, de 20/12/1999)

O dispositivo foi revogado pela Lei nº 1.949, de 29 de outubro de 2015, o que fez com que os produtos ali mencionados sofressem a incidência da alíquota genérica, aumentada pela mesma lei para 18%.

Esses casos demonstram a relevância de se analisar a alteração de normas tributárias que podem ser compreendidas como normas atribuídas de direitos sociais por facilitarem o acesso a bens integrantes dos direitos sociais.

Essa relevância não se resume ao cenário nacional, pois, como visto no item acima, há uma tendência mundial de aumento da carga tributária por medidas dessa espécie em tempos de crise. E, mesmo em termos propositivos, pode-se verificar a defesa de uma padronização de alíquotas dos tributos indiretos sobre o consumo (imposto sobre o valor agregado), tal como proposto pela OCDE, o que implicaria a uniformização e conseqüente aumento de alíquotas sobre bens sociais nos casos de países que adotam alíquotas reduzidas.

Demonstrada a utilidade do exame proposto, parte-se desses exemplos para, em caráter geral, analisar como o aumento da imposição indireta sobre o consumo dessa categoria de bens pode implicar restrição a direitos sociais.

Considerando que a tributação indireta sobre o consumo é característica marcante do ICMS e do IPI e é tratada constitucionalmente por meio da seletividade, iniciar-se-á a análise sustentando que a seleção de bens e serviços sujeitos a alíquotas reduzidas ou beneficiados com isenção pode se enquadrar como medida destinada ao cumprimento do dever de facilitar o acesso a bens sociais, passando-se daí a investigar como a alteração dessas normas e o respectivo o aumento da carga tributária impacta o exercício de direitos sociais.

## 10.2 Seletividade no ICMS e no IPI

A Constituição Brasileira estabelece de forma expressa a seletividade em função da essencialidade para o ICMS e para o IPI.

Uma primeira discussão que trava a doutrina e a jurisprudência refere-se ao seu caráter obrigatório ao legislador, principalmente quanto ao ICMS, na medida em que o respectivo dispositivo constitucional utiliza expressão diversa daquela empregada para o IPI. Segundo o texto constitucional, o ICMS “poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços” (art. 155, §2º, III) e o IPI “será seletivo, em função da essencialidade do produto” (art. 153, §3º, I).

Essa discussão não é diretamente pertinente ao tema aqui analisado, pois o objetivo é analisar a seletividade enquanto instrumento de realização dos direitos sociais. A seletividade comporta diferentes interpretações, que não são excludentes, mas apenas apontam projeções diversas da norma constitucional.

Pode ser compreendida como a seleção, pelo legislador, da tributação incidente sobre determinadas operações e prestações em função da essencialidade das mercadorias e serviços ou dos produtos industrializados, o que geralmente se dá pelo estabelecimento de alíquotas diferenciadas. O critério para que o legislador realize essa seleção é a essencialidade, ou seja, operações e prestações com bens e serviços consideradas essenciais não serão tributadas ou terão uma tributação reduzida em comparação a outras. Sob a ótica oposta, operações e prestações consideradas supérfluas receberão maior tributação.

A essencialidade por sua vez é um termo indeterminado, que abre diversas possibilidades ao legislador, o qual deve definir o que é essencial, e para quem é essencial. Esturilio faz interessante compêndio sobre o conceito de essencialidade em outras ciências (filosofia, economia e psicologia), destacando duas percepções: a primeira é que, apesar de não serem determinantes para o conceito jurídico de essencialidade, são úteis como critério para a busca do conceito nos diversos dispositivos do texto jurídico positivo; e a segunda é que o passar do tempo, principalmente em razão da evolução tecnológica, pode alterar a percepção do que é essencial<sup>906</sup>.

---

<sup>906</sup> ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 117-122.

Deve-se, então, buscar conciliar as afirmações relativas à essencialidade com o ordenamento jurídico, possibilitando um caminho mais seguro na determinação da atividade legislativa, inclusive para que a discricionariedade do legislador não se converta em arbítrio, preocupação externada por Tilbery<sup>907</sup>.

Nesse sentido, a doutrina geralmente aponta quatro critérios jurídicos para a definição da essencialidade.

O primeiro é que a essencialidade seria balizada pelo princípio da capacidade econômica. É o caso de Moschetti, para quem a capacidade econômica é uma “aptidão global”, e um sistema tributário a ela vinculado deve prever impostos sobre as diversas manifestações de capacidade econômica, dentre elas o consumo<sup>908</sup>. Como a capacidade econômica demanda sempre algum tipo de personalização, a redução da incidência sobre o consumo de bens essenciais seria uma modalidade de realização do princípio, pois aliviaria a carga tributária, em maior medida, sobre pessoas que sofrem maior diminuição de sua capacidade econômica com o consumo desses bens<sup>909</sup>.

Esse entendimento encontra resistência na ideia de que a seletividade é uma alternativa à capacidade econômica, cuja realização plena não é possível nos chamados impostos indiretos. Os impostos indiretos são aqueles que incidem sobre operações com eficácia para transferir um bem ou sobre a prestação de um serviço, e recaem sobre o alienante ou prestador que, estando conectados ao adquirente ou tomador por um negócio jurídico, acarretam a translação do ônus tributário a este último<sup>910</sup>.

Considerando-se que ICMS e IPI são impostos estruturados para onerar o consumo, porque seu ônus recai sobre o consumidor final, Derzi entende que é impossível graduar o imposto de acordo com a capacidade econômica do consumidor, motivo pelo qual “a Constituição Federal, seguindo a melhor doutrina, fala em pessoalidade sempre que possível e estabelece, em substituição, o princípio

---

<sup>907</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 327.

<sup>908</sup> MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973, p. 222-223.

<sup>909</sup> *Ibid.*, p. 226.

<sup>910</sup> A definição é compatível com aquela oferecida por Moreira (MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 443). Logo, em geral, são tributos que incidem sobre os exercentes da atividade empresária de venda de bens e/ou prestação de serviços, independentemente do seu resultado, representando um custo do seu exercício, repassado na cadeia econômica até o consumidor final.

da seletividade<sup>911</sup>. Verifica-se, portanto, que a seletividade é uma alternativa (substituição) à impossibilidade de tributação conforme a capacidade econômica e a personalidade<sup>912</sup>.

O segundo critério é constituído pelos princípios da ordem econômica, previstos no art. 170 da Constituição. Por exemplo, a importação de bens de produção pode ser considerada essencial para o desenvolvimento de determinada indústria em região subdesenvolvida, o mesmo podendo ser dito de determinado insumo industrial não encontrado no Brasil, ou cuja oferta nacional não supra a demanda do setor industrial, bem como operações com bens destinados à proteção do meio ambiente e prevenção de acidentes que possam causar contaminação. Pode então o legislador selecionar as operações de aquisição desses bens como merecedora de uma tributação mais baixa, mirando os princípios da ordem econômica<sup>913</sup>.

Além disso, a essencialidade pode ser compreendida sob uma ótica social coletiva<sup>914</sup>. Bens utilizados de forma massificada são considerados essenciais, a exemplo de veículos de transporte coletivo, e podem sofrer uma menor incidência tributária. O critério para a identificação desses bens pode ser encontrado nos dispositivos constitucionais que atribuem aos entes federativos a titularidade de serviços públicos previstos no art. 22, XII da Constituição<sup>915</sup>. Os bens que

---

<sup>911</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 891.

<sup>912</sup> Essa afirmativa pode ensejar outra controvérsia, relativa ao enquadramento da seletividade no âmbito da fiscalidade ou da seletividade. Pode ser sustentado que o fato de ser uma alternativa à tributação conforme a capacidade econômica do contribuinte é incompatível com o caráter arrecadatório da fiscalidade. Por outro lado, pode-se entender que a seletividade é uma forma de distribuir a carga tributária, não de acordo com a capacidade econômica do contribuinte propriamente dita, mas sim de uma capacidade “presumida” em razão do consumo de determinados produtos selecionados em razão da sua essencialidade (GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 429-431). Contudo, diante do nosso corte metodológico, o que nos interessa mais de perto é analisar a seletividade dos impostos indiretos como instrumento de facilitação de acesso a bens sociais. Isso também é compatível com a ideia de que a seletividade é forma de distribuição justa do “peso do financiamento dos serviços e políticas públicas” (uma vez que se trata de uma forma de aliviar o peso tributário sobre o acesso a bens sociais que o Estado tem o dever de prover (Ibid., p. 431).

<sup>913</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 385-386.

<sup>914</sup> TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 331.

<sup>915</sup> ESTURILIO, Regiane Binbara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 122-123.

constituam ativos para a prestação desses serviços se encaixam no conceito de essencialidade sob essa ótica.

Por último há uma formulação mais encontrada na doutrina e que se conecta ao tema em questão, e trata da aferição da essencialidade a partir das necessidades dos indivíduos.

Nesse caso, a ligação com os direitos sociais parece intuitiva. Afinal, os bens a que os indivíduos devem ter acesso por força dos direitos sociais são, em larga medida, essenciais, como a saúde e a alimentação<sup>916</sup>. Também é comum, como já visto, a construção dos direitos fundamentais, e dos direitos sociais em particular, a partir de uma teoria das necessidades<sup>917</sup>. Logo, se há a necessidade de acesso ao bem ou serviço para que o direito seja garantido, é ele essencial para o indivíduo<sup>918</sup>, e a seletividade embasa que ele seja excluído da tributação ou sofra tributação reduzida em comparação a outros bens que não se enquadrem no âmbito dos direitos sociais.

Certo é que a conexão de um bem ou serviço com o âmbito tutelado pelos direitos sociais pode ser objeto de controvérsias, inexistindo um critério absoluto para afirmar que sem o acesso a determinado bem o direito fundamental deixa de ser garantido. Isso não nega a possibilidade de atribuição de normas tributárias exaradas com base na previsão constitucional da seletividade aos direitos sociais<sup>919</sup>.

---

<sup>916</sup> Nesse caso, o direito brasileiro também oferece critério objetivo decorrente da escolha, pelo legislador, dos itens componentes da “cesta básica” por meio do Decreto-lei nº 399/1938 (ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 127).

<sup>917</sup> A título de exemplo: TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoietica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007 e PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007, p. 357-361.

<sup>918</sup> Ao se pensar como Novais e se colocar o direito ao mínimo existência como um direito social autônomo (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 40-41), são essenciais, na dicção de Torres, todos os “bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana” (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. 441). No mesmo sentido: “[...] a essencialidade só pode ser vista na perspectiva da garantia e do desenvolvimento das decisões valorativas constitucionais, isto é, aquilo que for essencial para a dignidade da pessoa humana, para a vida ou para a saúde do homem.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457).

<sup>919</sup> Ávila afirma que é “duvidoso que a seletividade conforme a essencialidade dos produtos, bens e serviços seja dedutível da proteção da dignidade humana e do princípio do Estado Social”, pois “saber quais os alimentos e medicamentos que irão ser vistos como essenciais para a garantia da dignidade humana e da família e quais os critérios que irão direcionar essa escolha depende de variáveis momentâneas e políticas” (Ibid., p. 457).

A indeterminação das disposições é característica comum a todos os direitos fundamentais, que raramente recebem um tratamento tão detalhado na Constituição de forma a eliminar disputas sobre as normas que lhes podem ser atribuídas. Se a fundamentalidade de uma norma atribuída dependesse de sua inequívoca e direta dedução do texto constitucional, os direitos fundamentais seriam reduzidos a ponto de praticamente serem eliminados. É justamente por isso que uma das tarefas do legislador, na maioria das vezes e independentemente da geração do direito fundamental, é desenvolvê-lo e dar-lhe concretude, o que implica realizar escolhas<sup>920</sup>.

Em suma, a discricionariedade do legislador decorrente das indeterminações das disposições de direitos fundamentais não nega a fundamentalidade desses direitos. Pelo contrário, faz parte da teoria dos direitos fundamentais o estudo de como se manifesta e como se controla essa discricionariedade. Remete-se aqui para as considerações acerca dos testes componentes da proporcionalidade e a inserção dos conceitos de discricionariedade epistêmica empírica e normativa.

Com isso, entende-se possível que algumas normas tributárias baseadas na seletividade possam ser atribuídas aos direitos fundamentais sociais por meio de uma argumentação a eles referida<sup>921</sup>, reconduzindo-as aos deveres de respeito e facilitação do acesso a bens sociais ao reduzir a carga tributária suportada pelo adquirente.

No que toca aos argumentos referidos ao texto da Constituição, além da consagração expressa dos direitos sociais e da seletividade, como já analisado, há a previsão do ICMS e o IPI como impostos não-cumulativos, o que faz com que juridicamente sejam estruturados como impostos que oneram o consumo:

---

<sup>920</sup> A fala seguinte de Ávila reafirma a possibilidade de atribuição de normas tributárias fundadas na seletividade aos direitos sociais, ainda que o autor expressamente afirme a existência de discricionariedade que, como visto, não nega a fundamentalidade de direitos: “O Estado não pode tributar alimentos necessários à subsistência porque o seu consumo indica menor capacidade contributiva, mas, em vez disso, porque o Estado deve estimular a obtenção de bens que sejam necessários à proteção da dignidade humana, da vida e da saúde. A escolha de quais produtos deverão ser desonerados ou tributados com alíquotas menores e quais critérios deverão orientar essa escolha não está totalmente predeterminada pela Constituição. Uma apreciação discricionária sempre vai existir.” (ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 457).

<sup>921</sup> ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 73-76.

A Constituição de 1988 como se percebe pela singela leitura dos arts. 153, §3º. e 155, §2º., I, não autoriza que o ICMS onere o contribuinte de iure. Ao contrário, por meio do princípio da não cumulatividade, garante-se que o contribuinte, nas operações de venda que promova, transfira ao adquirente o ônus do imposto que adiantará ao Estado e, ao mesmo tempo, possa ele creditar-se do imposto que suportou nas operações anteriores. A Lei Fundamental somente se concilia com um só entendimento: o ICMS não deve ser suportado pelo contribuinte (comerciante, industrial ou produtor). Se o consumidor é o único que não tem direito de crédito, correspondente ao imposto suportado em suas aquisições, então a ordem jurídica supõe que sofra a repercussão (jurídica) do tributo.<sup>922</sup>

O consumidor, chamado de contribuinte de fato ou contribuinte indireto, embora não integre a estrutura da obrigação tributária na qualidade de sujeito passivo, é um dado jurídico relevante para a interpretação e aplicação do arcabouço normativo que rege a imposição. Essa conclusão pode ser extraída da não-cumulatividade, da seletividade e da transparência decorrentes do art. 150, §5º da Constituição, segundo o qual “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços”.

Quanto mais alta a incidência tributária na cadeia de circulação, maior será o ônus tributário que o consumidor deverá suportar, o que significa que maior será a dificuldade de acessar os bens e serviços tributados por meio de aquisição no mercado junto aos particulares que os fornecem.

Isso permite voltar à argumentação para o conceito de direitos sociais, dos quais decorrem, dentre outros, deveres do Estado de respeitar e realizar o acesso dos indivíduos aos bens sociais, o que é pertinente à argumentação no âmbito da dogmática.

Diante da discricionariedade estrutural na concretização dos direitos sociais, o Estado pode tanto fornecer gratuitamente os referidos bens e serviços, satisfazendo o direito por meio de uma ação positiva de caráter prestacional direto (dever de prestar), como pode intervir para tornar menos onerosa sua aquisição, por meio da redução ou exoneração da tributação, fazendo com que o consumidor deixe

---

<sup>922</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N. et al. (Org.). *Temas de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998, p. 116. Palestras proferidas no 1º Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) em Belo Horizonte, 1997. A mesma conclusão pode ser verificada em: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *O Princípio da não cumulatividade e as operações de transporte nas operações de exportação*. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT)*, Belo Horizonte, ano 1, v. 1, p. 31-48, set./dez. 1998 e TORRES, Ricardo Lobo. *IVA, ICMS e IPI*. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT)*, Belo Horizonte, ano 1, v. 1, p. 13-29, set./dez. 1998.

de suportar a carga tributária que suportaria na ausência da norma tributária exonerativa (dever de facilitar). É até mesmo possível, de forma a reforçar a argumentação, afirmar que mesmo a exoneração pode ser vista como uma prestação, a partir do substrato da análise das *tax expenditures*<sup>923</sup> e da proposta de identificação das normas tributárias que realizam direitos sociais.

O aspecto dogmático dos deveres atribuíveis aos direitos sociais acolhe perfeitamente essas ações no âmbito dos direitos fundamentais, pois consistem respectivamente no dever de fornecer e de facilitar<sup>924</sup>, que são desdobramentos do dever de realizar os direitos sociais<sup>925</sup>.

É admissível, portanto, atribuir aos direitos fundamentais sociais as normas exonerativas baseadas na seletividade quando tenham por referência a essencialidade de produtos e serviços cujo acesso se mostra necessário para o exercício e garantia desses direitos.

A relevância jurídica dessa conclusão está em que essas normas tributárias podem ser restringidas para que se aumente a carga tributária e conseqüentemente se dificulte o acesso a esses bens, tornando mais oneroso o peso da carga tributária sobre o consumidor.

O primeiro fator que demonstra isso foi exposto na introdução do capítulo, onde se justificou o estudo por meio de exemplos de aumento das alíquotas de ICMS sobre bens referentes à educação e à saúde.

O segundo fator é de ordem técnica e ganha força no cenário internacional. Trata-se da compreensão, manifestada pela OCDE, de que as alíquotas reduzidas e isenções no âmbito da tributação indireta sobre o consumo

---

<sup>923</sup> Essa afirmativa é ainda mais pertinente ao ICMS, para a corrente que entende pela facultatividade da seletividade. Se a seletividade é facultativa, é porque o Estado poderia usar o ICMS como instrumento puramente arrecadatório. Ao estabelecer a seletividade, perde-se a potência arrecadatória, desviando-se desse padrão para subsidiar o acesso a determinados bens.

<sup>924</sup> Novais expressamente admite como integrante do direito social a “ajuda” fornecida pelo Estado para a aquisições dos bens (NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010, p. 41).

<sup>925</sup> Também como argumento no aspecto dogmático, há a construção de que os direitos fundamentais em sua maioria são direitos ao uso ou consumo de bens. Assim, o direito de propriedade depende que o indivíduo tenha um bem sobre o qual possa exercê-la, o direito de manifestação depende do uso de um espaço físico ou de instrumentos necessários para se expressar; o direito à educação do uso de materiais didáticos e espaços de aprendizagem e o direito à saúde, do uso de serviços profissionais, orientação médica e medicamentos. Logo, cabe ao Estado desenvolver as mais variadas ações para possibilitar que tais bens estejam à disposição dos titulares do direito (DICIOTTI, Enrico. Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica. *Quaderni costituzionali*, Bologna, n. 4, p. 733-762, dic. 2004, p. 743-744). Nessa construção as exonerações tributárias fundadas na seletividade sobre determinados bens podem ser argumentativamente atribuídas aos direitos sociais.



pela *Value Added Tax* (VAT) são um instrumento indesejado, pois não são eficazes enquanto mecanismos de facilitar o acesso a esses bens sociais por meio da diminuição da carga tributária sobre aqueles que os consomem, em especial aqueles indivíduos e famílias mais pobres que destinam a maior parte da sua renda a esse consumo.

O posicionamento da OCDE será analisado em razão da sua importância e representatividade, e também porque apresenta argumentos além da mera arrecadação para tentar justificar a eliminação dessas exonerações por meio da padronização das alíquotas do VAT, argumentos que se aplicam ao ICMS e ao IPI, dada a semelhança de estrutura entre os três tributos.

### **10.3 O relatório da OCDE sobre as alíquotas reduzidas e isenções no VAT**

#### *10.3.1 Relevância e utilidade da análise dos estudos da OCDE na matéria*

A OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OECD - Organisation for Economic Co-operation and Development) é uma organização criada por países-membros e que tem os seguintes objetivos de acordo com o art. 1º de sua Convenção:

- a) alcançar o maior crescimento econômico sustentável e de emprego, e um crescente padrão de vida nos países membros, mantendo a estabilidade fiscal e contribuindo para o desenvolvimento da economia mundial;
- b) contribuir para a expansão econômica justa em países membros e não-membros no processo de desenvolvimento econômico; e
- c) contribuir para a expansão do comércio mundial em bases multilaterais e não-discriminatórias de acordo com as obrigações internacionais.

Para promover essas políticas a OCDE edita atos (OECD *acts*), chamados de *legal instruments*. Não é objeto deste estudo a força e prestígio que a OCDE tem para viabilizar a implementação de seus atos.

O fato é que, pela notoriedade alcançada, pode-se afirmar que os atos da OCDE possuem uma forte influência global, a ponto de serem classificados por alguns como *soft law* no âmbito internacional<sup>926</sup>.

Por isso é relevante discutir as conclusões obtidas pela OCDE em seus trabalhos.

No que toca ao tema em discussão, cumpre analisar o trabalho da OCDE de 2014 intitulado *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*<sup>927</sup>, complementado por outro estudo do mesmo ano intitulado *Consumption Tax Trends*<sup>928</sup>.

Dentre as questões abordadas, o destaque é a análise do *Vallue Added Tax – VAT* e o fato de que a maioria dos países analisados adotam alíquotas diferenciadas por produtos, tal como ocorre no Brasil com o IPI e com o ICMS, por força da seletividade.

A comparação ainda é autorizada pela semelhança estrutural entre o ICMS e o IPI e o VAT (ou IVA – Imposto sobre o Valor Agregado), tal como existente no âmbito dos países europeus e também em outras localidades do globo.

Tanto o ICMS quanto o VAT, embora sob a perspectiva jurídico-formal não incidam sobre o consumo, mas sobre as operações de circulação de bens e prestações de serviço, a não-cumulatividade impõe que o imposto seja juridicamente suportado pelo consumidor final, consistindo em verdadeira presunção absoluta decorrente dessa sistemática do imposto<sup>929</sup>. Da lição de Coêlho é possível extrair tal imposição:

Não se pode afirmar, impunemente, quer no IPI, quer no ICMS, já que são gêmeos, não porém idênticos, que o imposto não é sobre o valor agregado em cada operação. O princípio constitucional da não-cumulatividade é técnico e está a serviço do valor adicionado pelos agentes econômicos na cadeia de circulação de bens e serviços. É justamente pela sua observância que cada agente somente recolhe ou deveria recolher o imposto sobre o valor que adicionou ao

<sup>926</sup> VEGA, Alberto. *International governance through soft law: the case of the OECD transfer pricing guidelines*. Munich: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, July 4, 2012. (Working Paper nº 2012-05).

<sup>927</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014. (OECD Tax Policy Studies, nº 22).

<sup>928</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption tax trends: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014.

<sup>929</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 304-306.

produto, pois o valor que foi pago na operação anterior lhe dá um “crédito” a ser abatido do “débito” do imposto. O que ocorre é simples. Como o método de apuração dos débitos e dos créditos não é feito “produto por produto” ou “operação contra operação”, mas por entradas e saídas num período dado de tempo (periodização), o valor adicionado só é mensurável a médio prazo, nisso influenciando a velocidade da rotação dos estoques (estoque de inputs e de outputs). Mas é fora de dúvida ser o consumidor final o contribuinte de fato do imposto, pois o mesmo está construído (pela sua própria natureza) para repercutir (a renda gasta no consumo é o objetivo econômico do imposto). A técnica da não-cumulatividade viabiliza este desiderato.<sup>930</sup>

Comparando o ICMS e o VAT com base na distinção da doutrina alemã que, em análise do princípio da capacidade econômica, distingue entre bem tributável (*Steuergut*) e objeto do imposto (*Steuerobjekt*)<sup>931</sup>, Yamashita chega à mesma conclusão, evidenciando, ainda, a semelhança quanto à hipótese de incidência de ambos os impostos:

O “objeto” do ICMS é a “operação relativa à circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal ou de comunicação”. Vimos que o “bem tributável” (*Steuergut*) do ICMS é o consumo final, assim entendido o sacrifício definitivo de renda acumulada.

[...]

Da mesma forma que o ICMS, enquanto o “objeto” do IVA é o “fornecimento a título oneroso de bens” (arts. 2º e 5º da 6ª Diretiva) ou a “prestação a título oneroso de serviços” (arts. 2º e 6ª da Diretiva), o “bem tributável” do IVA é sempre o consumo final. Pois, se o “fornecimento a título oneroso de bens” (art. 1º, § 1º, nº 1, da Lei do IVA alemão e art. 2º da 6ª Diretiva) exige sempre um dispêndio de

<sup>930</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 506.

<sup>931</sup> “Também conhecido como ‘pressuposto de fato’, o ‘bem tributável’ (*Steuergut*) consiste, em Direito Tributário, naquela grandeza indicadora da riqueza econômica de uma pessoa passível de ser tributada. A propósito, diz-se que o princípio da capacidade contributiva oferece apenas três ‘bens tributáveis’: a *renda*, o *patrimônio* (renda acumulada) e o *consumo* (renda despendida). Isso significa que tais grandezas econômicas passam a ter *relevância jurídico-constitucional* graças ao princípio da capacidade contributiva. *Mutatis mutandis*, assemelham-se aos ‘bens jurídicos’ protegidos pelo Direito Penal, como, por exemplo, a vida, que é um fato biológico de grande relevância jurídica. Já o ‘objeto do imposto’ (*Steuerobjekt*), também conhecido como ‘fato gerador’ em seu aspecto material, consiste no ‘bem tributável’ (*Steuergut*) legalmente reconhecido e juridicamente normatizado como digno de tributação, ou seja, o ‘bem tributável’ torna-se ‘objeto do imposto’ graças à sua normatização jurídica. ‘Objeto do imposto’ é, portanto, o ‘bem tributável’ com o conteúdo e a amplitude determinados pela realização da hipótese de incidência.” (YAMASHITA, Douglas. *ICMS, IVA. Princípios especiais: capacidade contributiva, não-cumulatividade, destino e origem*. São Paulo: IOB, 2000, p. 24-25). No mesmo sentido, Coêlho: “De notar que o ICMS é imposto geneticamente derivado da família dos impostos sobre a renda gasta. Significa que é o consumidor final que deve suportá-lo. A capacidade contributiva visada é a dele. Os agentes econômicos apenas antecipam o pagamento sobre o valor que adicionam aos bens e o repassam. Por isso cada agente só deve ser responsável pelo imposto incidente sobre valor por ele agregado.” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 697).

renda do comprador, ou seja, um consumo e assim sucessivamente até o consumo final, então todo “fornecimento de bens” é um *fato-signo presuntivo de consumo final*, já que verificamos não ser o consumo *intermediário* índice de capacidade contributiva. Igualmente, se a “prestação a título oneroso de serviços” (art., 1º, p. 1º, nº 1º, da Lei do IVA alemão e art. 2º da 6ª Diretiva) sempre exige um *dispêndio de renda* do tomador, ou seja, um *consumo* e assim sucessivamente até o consumo final, então toda “prestação de serviços” é um *fato-signo presuntivo de consumo final*, uma vez que o consumo *intermediário* não é índice de capacidade contributiva pelos motivos que já expusemos.<sup>932</sup>

Em conclusão, dada a importância dos pronunciamentos da OCDE e sua influência global, a semelhança entre os impostos plurifásicos não-cumulativos brasileiros e o Imposto sobre Valor Agregado como impostos indiretos sobre o consumo, e a prática quase unânime da seletividade em diversos países, mostra-se útil e oportuna a análise dos mencionados estudos.

### 10.3.2 *A reforma da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo: a restrição aos direitos sociais e a identificação de princípios prima facie justificadores da medida*

O objeto do estudo da OCDE é o efeito redistributivo do VAT, motivo pelo qual uma das preocupações centrais é a aferição da progressividade do imposto. Para a OCDE, a progressividade pode ser aferida por vários critérios.

A escolha do critério mais adequado depende da pergunta a ser respondida. Se se indaga pelo efeito redistributivo imediato, a renda é o melhor indicador, e aponta para a regressividade da imposição indireta sobre o consumo<sup>933</sup>. Afinal, quanto menor a renda, maior será a proporção da renda gasta com a aquisição de produtos e serviços necessários e menor será a renda disponível após a tributação.

<sup>932</sup> YAMASHITA, Douglas. *ICMS, IVA. Princípios especiais: capacidade contributiva, não-cumulatividade, destino e origem*. São Paulo: IOB, 2000, p. 25-27. A sexta diretiva a que alude o autor foi substituída pela Diretiva nº 112, de 2006. A Diretiva 112, contudo, não alterou a estrutura do VAT a ponto de inviabilizar a comparação com o ICMS e com o IPI, mantendo suas características de imposto plurifásico não-cumulativo de incidência indireta sobre o consumo.

<sup>933</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 32-33. (OECD Tax Policy Studies, nº 22).

Se o critério a ser tomado for o consumo durante toda a vida, a influência da poupança e do investimento não permite que se afirme pela regressividade do imposto. O estudo assim exemplifica essa afirmativa:

Por exemplo, famílias com baixa renda atual que fazem empréstimos para financiar um alto consumo corrente aparentarão enfrentar uma carga de VAT particularmente alta em relação à renda atual. Todavia, isso se dá simplesmente porque o VAT está sendo pago tanto com a renda auferida como também com a renda obtida pelo empréstimo. A análise ignora o fato de que no futuro o empréstimo terá que ser pago, e assim o consumo será menor, diminuindo também a carga a ser suportada de VAT. Do mesmo modo, famílias com alta renda atual que economizam aparentarão estar sofrendo uma carga tributária de VAT baixa em relação à renda.<sup>934</sup>

Para responder à questão do consumo ao longo da vida, a despesa seria o melhor critério para medir a progressividade, pois elimina os efeitos das decisões pelo consumo, investimento ou poupança.

Mas a OCDE afirma que, mesmo analisando a trajetória de uma vida, em alguns casos a renda seria o melhor critério para medir a progressividade. É o caso de famílias ricas ao longo da vida, com alta renda e baixo consumo corrente, cujas despesas não revelam sua atual boa situação econômica, geralmente em virtude da opção pela poupança. É o caso também de famílias pobres ao longo da vida, com baixa renda e alto consumo corrente, pois em algum momento terão que reduzir o consumo para pagar dívidas contraídas, o que faz com que seu consumo, e conseqüentemente suas despesas, não revelem uma boa situação econômica duradoura.

Firmando-se, implicitamente, na assertiva geral de que as despesas eliminam a distorção da poupança e do investimento, a OCDE admite as despesas como critério geral adequado para medir a progressividade do imposto, com o que afirma que ele é de fato levemente progressivo ou, no mínimo, proporcional, a partir dos dados coletados.

---

<sup>934</sup> Tradução livre de: "For example, low current income households that borrow to finance higher current consumption will appear to face a particularly high VAT burden relative to their current income. However, this is simply because VAT is being paid both on their earned income and their borrowed income. The analysis ignores the fact that in the future the household will have to pay back the borrowed money, and hence will consume less and face a lower VAT burden. Conversely, households with high current income that are saving will appear to face a particularly low VAT burden relative to their current income." (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 32-33. (OECD Tax Policy Studies, nº 22).

Não se adota o entendimento.

Em primeiro lugar, porque para que haja uma necessidade de se eliminarem os efeitos da poupança e do investimento, deve-se ter, no mínimo, uma relevante parcela da população com a possibilidade de poupar e investir. Em países subdesenvolvidos como o Brasil, há uma grande parcela da população cuja renda obtida não é disponível para praticar esses atos, sendo praticamente toda consumida na aquisição de produtos e serviços básicos, ou seja, há um alto consumo em relação à renda obtida. A realidade brasileira está mais próxima da segunda exceção apontada pela OCDE que justifica o uso da renda como o melhor indicador.

Além disso, o Brasil demonstra uma grande desigualdade social e de renda, e a Constituição determina que tal desigualdade seja reduzida (art. 3º, III). Como reconhece a própria OCDE, o objetivo de redistribuição de riqueza demanda que a renda seja o indicador da progressividade ou regressividade do sistema, o que é ainda compatível com as teorias da justiça anteriormente analisadas.

Considerada essa realidade, a renda permanece como a melhor medida da progressividade mesmo em impostos indiretos sobre o consumo<sup>935</sup>.

Para o problema aqui analisado, o relevante é que a OCDE afirma que o resultado da análise dos dados mostra que as alíquotas reduzidas do VAT têm um efeito progressivo, medido tanto pela renda quanto pelo consumo, quando aplicadas sobre produtos que pesam mais no consumo das famílias pobres, citando como exemplo alimentos, água e energia elétrica. Por outro lado, a redução de alíquotas sobre bens cujo consumo não é compartilhado pelas camadas mais pobres da população, e que, portanto, não possuem caráter redistributivo, têm efeito regressivo, a exemplo de restaurantes, hotéis, cultura, lazer e turismo<sup>936</sup>.

Apesar disso, mesmo para aqueles bens, a posição da OCDE é a de que a redução de alíquotas do VAT é um instrumento ineficaz para beneficiar os mais pobres:

---

<sup>935</sup> Nesse sentido: MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 4, n. 4, p. 1-30, 2016, p. 21-22. (Portal de Publicações Eletrônicas da UERJ).

<sup>936</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 56. (OECD Tax Policy Studies, nº 22).

De toda forma, alíquotas reduzidas podem ser esperadas como sendo um instrumento tosco com o qual atingir os pobres. Como a qualificação para usufruir da alíquota reduzida é baseada unicamente na decisão de consumir um bem a ela sujeito, famílias ricas delas se beneficiarão na mesma extensão em que as famílias pobres.<sup>937</sup>

E também o total do gasto tributário com os ricos é maior do que com os pobres em termos absolutos, o que prejudica a visualização da redução de alíquotas como instrumento redistributivo<sup>938</sup>.

Por isso, a posição da OCDE é de que as alíquotas reduzidas de VAT não são eficazes para o objetivo a que se propõem, recomendando sua substituição por mecanismos de transferência dirigidos aos mais pobres por meio de programas de despesas diretas<sup>939</sup> ou deduções no imposto direto sobre a renda<sup>940</sup>.

Pela linha adotada neste estudo, a recomendação da OCDE implicaria restrição aos direitos sociais no que toca ao acesso a bens sociais, a exemplo da alimentação e medicamentos curativos.

Disso decorre que sua validade depende da existência de justificativas constitucionalmente adequadas, pois o simples aumento da incidência tributária indireta sobre o consumo significa distanciamento ao dever de garantir o acesso a esses bens, anteriormente facilitado pelas alíquotas reduzidas.

Isso não é ignorado pela OCDE, que parte de uma análise do contexto sócioeconômico para verificar que em algumas situações existem fortes argumentos para afastar a recomendação de padronização da alíquota do VAT:

Argumentos distributivos em favor das alíquotas diferenciadas no VAT podem ser mais persuasivos em países que não têm capacidade administrativa de prover transferências diretas a famílias

<sup>937</sup> Tradução livre de: "However, reduced rates can be expected to be a relatively blunt instrument with which to target the poor. As eligibility for the concessional rate is based solely on the decision to consume the particular item subject to the reduced rate, rich households can be expected to benefit to some extent from reduced rates as well as poor households." (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 56. (OECD Tax Policy Studies, nº 22).

<sup>938</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption tax trends: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 52.

<sup>939</sup> ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 69. (OECD Tax Policy Studies, nº 22) e ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption tax trends: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 51.

<sup>940</sup> *Ibid.*, p. 53.

pobres (Heady and Smith, 1995). Em países de baixa renda, significativas e estáveis diferenças no padrão de consumo entre grupos de alta e baixa renda autorizam o alívio fiscal de forma mais fácil e eficiente por meio de alíquotas reduzidas. Nesses países, famílias de baixa renda compram a maioria dos bens junto a produtores de escala reduzida cujos produtos podem ser isentos ou escapar da tributação, enquanto famílias de alta renda tendem a comprar mais produtos industrializados e importados que podem ser tributados de forma mais eficaz (Copenhagen Economics, 2007).<sup>941</sup>

Em razão desses fatores, a OCDE recomenda a manutenção das alíquotas reduzidas e isenções do VAT em países que não são dotados de uma estrutura administrativa eficiente para substituir a redução das alíquotas por políticas de despesa direta dirigidas a promover o acesso aos bens essenciais. Isso porque

[...] um aumento repentino do VAT de uma alíquota baixa ou inexistente, para uma alíquota padrão (especialmente se for muito alta) envolveria preços mais altos que atingiram famílias pobres de forma mais dura e imediata, enquanto medidas compensatórias podem ter efeitos mais demorados e podem não ser aptas a alcançar todas essas famílias atingidas.<sup>942</sup>

Em conclusão, sem a previsão de uma medida compensatória direta e eficaz para o aumento das alíquotas e diante da obrigação constitucional de perseguir a progressividade do sistema e promover o acesso aos bens integrantes dos direitos sociais, o referido aumento se mostra injustificado, constituindo medida que indevidamente restringe o acesso aos direitos sociais antes facilitado por meio da seletividade<sup>943</sup>.

<sup>941</sup> Tradução livre de: "Distributional arguments in favour of VAT rate differentiation may be more persuasive where countries do not have the administrative capacity to provide more direct transfers to poorer households (Heady and Smith, 1995). In low-income countries, significant and stable differences in consumption patterns between high - and low - income groups allow for an easier and more efficient alleviation of poverty through exemptions from consumption taxes or low rates. In these countries, low-income families purchase most of their goods from local small-scale producers whose output either may be exempted or escape taxation, while high-income families are likely to buy more factory-made or imported goods that can be taxed more effectively (Copenhagen Economics, 2007)." (ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption tax trends: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014, p. 54).

<sup>942</sup> Tradução livre de: "[...] a sudden increase of VAT from a low, or zero, rate to the standard rate (especially if it is quite high) would involve higher prices that would hit poorer households harder and immediately, while appropriate compensating measures may have a delayed effect and may not be able to cover all these households." (Ibid., p. 57).

<sup>943</sup> Nesse sentido é a conclusão da Comissão Permanente de Revisão e Simplificação da Legislação Tributária do Estado de Minas Gerais, que recomendou, propositivamente "[...] o aprofundamento dos estudos relativos à substituição da seletividade (e sua viabilidade constitucional) por uma incidência uniforme do ICMS, com alíquota padrão, sobre as mercadorias e serviços em geral, conjugada a uma devolução do imposto suportado pelas famílias mais pobres." (DERZI, Misabel Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *ICMS: diagnósticos e proposições*. 1º Relatório ao Governador do Estado de Minas Gerais. Belo



Pela metodologia aqui adotada, essa restrição deve ser testada por meio da proporcionalidade, e sua validade depende de que seja encontrada justificativa que consiga superar o maior peso atribuído aos direitos sociais pela proibição do retrocesso. Nos termos em que foi anteriormente formulada a metodologia de avaliação de uma medida que se apresenta, *prima facie*, como contrária aos deveres decorrentes dos direitos sociais.

Pelos parâmetros organizados pela dogmática jurídica, em especial pela teoria dos gastos tributários, os princípios concorrentes para embasar a restrição ou revogação das exonerações tributárias com essas características são a igualdade e a capacidade econômica, de forma a evitar o chamado *upside down effect*. Além disso, o aumento das alíquotas é geralmente justificado pela necessidade de se aumentar a arrecadação.

O fator exclusivamente arrecadatário, como já visto, não encontra no ordenamento jurídico tutela que o faça superar o dever de garantir direitos fundamentais. Esse argumento nos parece ser o correspondente tributário da sempre discutida “reserva do possível” no âmbito prestacional dos direitos sociais, pois em ambos os casos, a justificativa passa pela falta de recursos. A falta de recursos, portanto, justifica a necessidade de obtê-los pelo aumento da arrecadação, e a necessidade de preservá-los com o corte de gastos.

Passa-se, então, a analisar se, e como, essas justificativas são aptas a aprovar a reforma da seletividade para eliminação dos benefícios sobre bens sociais e evitar seu contraste para com bens sociais.

### *10.3.3 Progressividade, regressividade e restrição de benefícios fiscais na tributação indireta sobre o consumo de bens sociais*

O que foi afirmado no tópico anterior poderia levar a um questionamento, a princípio pertinente ao nosso sistema constitucional. Não levaria ele a uma constatação de que seria inconstitucional a tributação indireta sobre o consumo de

---

Horizonte: Arraes Editores, 2017, p. 437). Nota-se claramente que a recomendação por uma incidência uniforme é condicionada à sua conjugação com a devolução do imposto às famílias mais pobres, em claro reconhecimento de que é necessária a medida compensatória ao aumento do ônus do imposto sobre o acesso às mercadorias e serviços que, acrescenta-se, é ainda mais necessária quando se trata do acesso aos bens sociais.

bens sociais<sup>944</sup>, afirmativa incabível diante de nossa Constituição que expressamente atribui competência para a instituição desses tributos?

A própria pergunta coloca a questão em termos estáticos que são incompatíveis com a teoria dos direitos fundamentais aqui preconizada.

Primeiramente, a pergunta induz à negativa de algo que nos parece ser equivocado negar: a de que existe competência para instituir referidos impostos. Em segundo lugar, parte da premissa de que há uma vedação constitucional à instituição desses impostos decorrente da obrigação constitucional de facilitar o acesso aos bens integrantes do âmbito tutelado pelos direitos fundamentais. Por fim, é possível até extrair da indagação uma incompatibilidade entre o Estado Social e a tributação indireta sobre o consumo, dado seu caráter regressivo.

Quanto aos dois primeiros pontos, importante retomar a característica de indeterminação estrutural das normas de direitos fundamentais. Diante dessa abertura, o legislador tem relativa discricionariedade para escolher os meios para a promoção dos direitos sociais.

Logo, fora constrição constitucional expressa, como ocorre para o IPI em que a seletividade é obrigatória, a instituição de impostos indiretos sobre o consumo pode se dar com uma alíquota padronizada, ou ainda com poucas diferenciações de alíquotas (nesse caso sempre respeitando o critério da essencialidade), privilegiando-se o objetivo arrecadatório, deixando a promoção de acesso aos bens integrantes dos direitos sociais para programas de despesas diretas.

Uma vez optando pela redução de alíquotas ou exonerações sobre esses bens, o legislador, mesmo exercendo sua discricionariedade estrutural, deve manter coerência no seu dever de desenvolver os direitos fundamentais. A vinculação ao dever de realização implica que a mudança da forma de desenvolvimento se dê sem prejuízo do direito, e o aumento da incidência indireta sobre o consumo de bens integrantes do direito social demanda justificativa constitucionalmente fundada.

Quanto à relação entre a tributação regressiva e o *Welfare State*, poder-se-ia afirmar que são conceitos incompatíveis, na medida em que a incidência indireta sobre o consumo onera o acesso aos bens sociais que o Estado deve garantir.

---

<sup>944</sup> Em verdade, na medida em que é sustentável que inclusive os direitos fundamentais de liberdade podem ser construídos como direitos ao uso e consumo de bens, a indagação não seria pertinente apenas aos direitos fundamentais sociais.

Essa afirmativa não reflete de maneira adequada algumas questões que circundam o tema e merecem análise mais detida, ainda que breve.

Essa relação entre a tributação regressiva e o Estado Social é o objeto do estudo de Kato<sup>945</sup>. Sua tese é que a manutenção do Estado social depende da capacidade de financiamento estatal, o que inclui a eficácia arrecadatória dos tributos existentes.

De forma a provar seu ponto, a autora divide países da OCDE por ela estudados entre aqueles que introduziram mais cedo o VAT, e aqueles que o fizeram mais tardiamente. Como o VAT tem grande potencial arrecadatório e está ligado a uma base imóvel de tributação que é o consumo, conclui a autora que os países que o introduziram em uma fase mais inicial de seu desenvolvimento econômico no período posterior à Segunda Guerra resistiram melhor ao retrocesso do Estado Social decorrente da globalização e da pressão pela exoneração da tributação progressiva sobre a renda. O país que tipicamente representa esse grupo é a Suécia, que introduziu o VAT em 1969.

Mas o único dado ressaltado pela autora sobre esses países no momento da introdução do VAT é que eles não enfrentavam um déficit público e que já ostentavam um Estado Social de grande extensão. Nesses países a introdução do VAT se deu de forma mais eficaz e sem desconfiança do público, que acreditava que a nova arrecadação serviria para manter o nível de benefícios sociais. Além disso, a autora afirma que o sucesso da introdução do VAT se deu justamente pela manutenção do Estado Social, que utilizava o mecanismo das despesas, que é desenvolvido fora do sistema tributário, para anular a regressividade do VAT.

E disso conclui que não há como se afirmar que a tributação regressiva contraria a forma do Estado Social, uma vez que ao proporcionar maior arrecadação ela propicia maior redistribuição por meio de despesas.

Os dados utilizados por Kato demonstram outros fatores que são relevantes para essa análise. Utilizando-se como exemplo a Suécia, tal como faz a autora, a situação é que, quando da introdução do VAT, o país tinha baixa desigualdade social e um amplo setor público dedicado ao Estado Social, e até então baseava seu financiamento na tributação sobre a renda, marcada por alta progressividade.

---

<sup>945</sup> KATO, Junko. *Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. Ebook.

Portanto, o VAT foi introduzido na Suécia em um contexto de um Estado Social já amadurecido e amplo, financiado por uma tributação essencialmente redistributiva (imposto progressivo sobre a renda), suportada por uma população caracterizada por uma alta igualdade de renda.

No caso específico da Suécia, além da expectativa de que a arrecadação adicional propiciada pelo VAT contribuísse para a manutenção das despesas sociais, havia a crença de que a tributação progressiva da renda teria fator equalizador da incidência mais pesada sobre os mais pobres pelo VAT.

Esse contexto nos parece essencial para que a tributação indireta sobre o consumo não seja vista como uma dificuldade ao desenvolvimento do Estado Social e dos direitos que o caracterizam.

Como discutido quando da análise da proposta tributária de Rawls, a tributação sobre o consumo, ainda mais quando indireta, não acarreta distorções nos princípios de justiça no âmbito de uma sociedade já igualitária. A renda pós-tributária (pós-consumo) tende a permanecer semelhante, pois a incidência não depende das características pessoais do contribuinte e se dá pela mesma alíquota para o bem consumido. Em uma sociedade marcada por uma certa igualdade de renda, não é também necessária uma intensa redistribuição por meio de despesas para se recompor a igualdade. Além disso, eventual necessidade de fazer com que essa redistribuição seja suportada mais intensamente pelos mais ricos pode ser satisfeita com a incidência progressiva sobre a renda, a captar a renda pós-tributária que se mostrou desigual<sup>946</sup>.

Um contexto distinto impede que se chegue às mesmas conclusões e não permite a afirmativa de que a incidência indireta sobre o consumo, marcada pela regressividade, seja indiferente quanto aos direitos sociais.

Na ausência de um sistema de redistribuição para combater a regressividade e conseqüentemente facilitar o acesso aos bens sociais, o aumento das alíquotas antes reduzidas implica restrição a esses direitos. A única justificativa

---

<sup>946</sup> “Where income tax is fairly evenly distributed and opportunities therefore reasonable equal, the individuals are in a better position to take care of their own needs, and there could be a lesser need for public expenditures for the state – except for those expenditures which can more effectively be organized by the state. When, on the other hand, income is unevenly distributed, the requirement of equal opportunities and equal enjoyment of economic, social and cultural rights may require more public expenditures, based on progressive taxation and other sources of state income.” (EIDE, Asbjørn. Economic, social and cultural rights as human rights. In: EIDE, Asbjørn; KRAUSE, Catarina; ROSAS, Alan. *Economic, social and cultural rights: a textbook*. 2. ed. Dordrecht: Kluwer Law International, 2001, p. 26).

seria o aumento da arrecadação, cuja análise como argumento a suportar o aumento das alíquotas é realizada em outro ponto do trabalho.

Para o argumento, levantado pela OCDE, de que os ricos também se beneficiam das alíquotas reduzidas, inclusive em maior medida agregada, apesar da progressividade individualmente considerada, a Constituição Brasileira reserva outra solução com maior caráter redistributivo, e, portanto, preferencial: o imposto progressivo sobre a renda. Como afirma Derzi, “a Constituição não tolera que se prestigie a concentração de riqueza em mãos de poucos, sem chamar tal elite privilegiada à solidariedade tributária”<sup>947</sup>.

Nos moldes já analisados acima, a renda pós-tributária dos mais ricos após o consumo de bens com alíquotas reduzidas pode ser redistribuída por meio da tributação progressiva sobre a renda. Nesse ponto, a seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo não pode ser dissociada da progressividade do imposto sobre a renda, merecendo tratamento em conjunto. O benefício agregado proporcionado pela primeira aos mais ricos deve ser redistribuído por meio da segunda.

Diante desse quadro, e a partir das premissas utilizadas no trabalho, o contexto tributário deve ser analisado de forma a que seus fatores sejam avaliados sob o prisma da proporcionalidade a presidir a ponderação entre os princípios envolvidos.

Considerando-se que os direitos sociais assumem um peso abstrato maior na ponderação em decorrência da *lei do trunfo* e dos argumentos justificados pela proibição do retrocesso, a ausência de efeito progressivo do aumento da tributação indireta sobre o consumo de bens integrantes de direitos sociais faz com que ele careça de norma constitucional provedora de uma finalidade a ser alcançada por meio do aumento de carga tributária. Logo, partindo dos parâmetros previamente estabelecidos pela dogmática jurídica, inexistente princípio constitucional a ser contraposto ao direito social realizado pela norma tributária, justificando sua restrição.

Apenas para fins de exercício, tendo em vista o caráter prejudicial da conclusão acima, passamos a analisar o juízo de proporcionalidade em sentido

---

<sup>947</sup> DERZI, Misabel de Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 65-80, jan. 2004, p. 71.

estrito, uma vez que os critérios da adequação e necessidade, como visto, podem ser absorvidos pela discricionariedade estrutural do legislador.

No que toca à proporcionalidade em sentido estrito, e respondendo à indagação formulada no item acima, o aumento da alíquota de impostos indiretos sobre o consumo de bens sociais não pode ser justificado pelo princípio da igualdade, capacidade econômica e progressividade, pois no plano individual dos beneficiários da redução da tributação já é constatado o efeito progressivo.

Como é próprio da teoria dos direitos fundamentais aqui apontada como premissa, a conclusão pode ser alterada diante de circunstâncias diversas.

Para evidenciar essa situação, toma-se como ponto de partida da discussão a isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência, prevista na Lei 8.989/1995<sup>948</sup>.

Ainda na fase subsuntiva prévia à ponderação, pode-se discutir se o caso é de facilitação de acesso a um bem integrante de direitos sociais. Para avançar na discussão, admite-se o entendimento de que a resposta é positiva, até mesmo porque essa conclusão é suportada por uma argumentação vinculada à gênese da lei, ao texto da Constituição e tem em seu favor posicionamentos dogmáticos e jurisprudenciais, os quais se passa a expor.

Em sucinta manifestação, a exposição de motivos da Medida Provisória 1.640/1998, que objetivou restaurar a vigência da Lei nº 8.989/1995, afirma que "a lei tem ainda caráter humanitário, ao beneficiar os portadores de deficiência física".

O texto constitucional também fornece material para concluir que se trata de norma promotora de direitos sociais das pessoas portadoras de deficiência física, principalmente o art. 203, IV, que determina a integração à vida comunitária, o que demanda a possibilidade de essas pessoas se locomoverem a espaços públicos onde as pessoas desenvolvem atividades comunitárias. Ao facilitar a aquisição de veículos, a lei estaria facilitando a participação dos portadores de deficiência nessas atividades.

No plano dogmático, Weichert<sup>949</sup> analisou as restrições às alterações da isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas deficientes. Afirmou que a

---

<sup>948</sup> Isenção semelhante é prevista para o ICMS no Convênio ICMS nº 38/2012, que ainda determina que o benefício deve ser transferido ao adquirente mediante redução no preço, desde que o veículo não tenha preço superior a R\$ 70.000,00.

"isenção do IPI reveste a natureza de concretização de direitos fundamentais e sociais consagrados na Constituição Federal" e concluiu, aludindo expressamente ao princípio da proibição do retrocesso, que "enquanto o Estado não adota políticas públicas de implementação desse direito, o benefício fiscal na aquisição do próprio veículo é o único paliativo posto à disposição da pessoa portadora de deficiência física para propiciar o seu básico direito de ir e vir".

No plano jurisprudencial, pode-se apontar o julgado no REsp nº 567.873<sup>950</sup>, no qual a isenção de IPI sob análise é expressamente admitida como um meio de cumprimento do dever estatal de realizar direitos sociais das pessoas portadoras de deficiência física, consistindo em uma ação afirmativa por meio de política fiscal que concretiza referidos direitos.

Portanto, concordando ou não, não se pode ignorar a existência de argumentos que sustentam a vinculação da isenção em tela ao âmbito dos direitos fundamentais.

Resta então testar a hipótese do presente trabalho e indagar: Em um suposto caso de restrição ou revogação dessa isenção, os princípios tributários analisados nos capítulos anteriores servem de justificativa para a medida, demandando a ponderação para com o direito social restringido?

No presente caso, a igualdade e a progressividade são fatores importantes a serem considerados na análise de validade da medida por meio da ponderação.

---

<sup>949</sup> WEICHERT, Marlon Alberto. Isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência física. *Boletim dos Procuradores da República*, Brasília, ano 3, n. 29, p. 27-31, set. 2000, p. 28-31.

<sup>950</sup> Superior Tribunal de Justiça, REsp 567.873/MG, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 10/02/2004, DJ 25/02/2004, p. 120. O interessante acórdão, apesar de tratar a isenção como uma norma atribuída de direito fundamental, não julgava um caso de posterior restrição a esse benefício. Pelo contrário, a versão original da lei outorgava a isenção apenas aos portadores de deficiência que não conseguiam dirigir automóveis comuns, na aquisição de automóveis adaptados. O pleito foi formulado por uma portadora de deficiência que a impossibilitava de guiar qualquer veículo, mesmo adaptado. Na espécie, a recondução da isenção aos direitos sociais da pessoa portadora de deficiência serviu como justificativa para aplicar retroativamente (sem a menção expressa da lei requerida pelo art. 106 do CTN) norma posterior aos fatos discutidos que ampliava a isenção também para a compra de veículos a serem dirigidos por terceiro para transporte da pessoa portadora de deficiência. Pelo raciocínio do acórdão, seria possível até mesmo extrair uma argumentação pela aplicação retroativa das normas que ampliem o alcance de exonerações tributárias que promovam direitos fundamentais.

Na medida em que as exonerações só se aplicam à aquisição de veículos novos<sup>951</sup>, fato é que a isenção beneficia apenas os portadores de deficiência que apresentem condições financeiras para adquirir um veículo, considerando que o preço médio de partida dos modelos básicos gira em torno de R\$ 38.000,00<sup>952</sup>. E mesmo entre eles, beneficia ainda mais aqueles que podem comprar um veículo novo de valor mais próximo ao limite de R\$ 70.000,00.

O Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE) constatou que “em relação ao rendimento nominal mensal de trabalho percebido pelas pessoas de 10 anos ou mais de idade ocupadas na semana de referência, com pelo menos uma das deficiências investigadas, observou-se que 46,4% dessa população ganhava até 1 salário mínimo ou não tinha rendimento”.<sup>953</sup>

A isenção não tem potencial para atingir uma grande parte dos deficientes, que não apresentam condições para adquirir veículos novos pela ausência de rendimentos ou rendimentos insuficientes para a aquisição de um veículo novo.

Esse fato demonstra que o legislador, ao fazer as diferenciações para identificar os beneficiários da medida, promove o direito apenas para uma parcela que já apresenta maior capacidade econômica, pois detentora dos recursos necessários para a aquisição do veículo, mesmo que se faça o recorte diante dos beneficiários da medida, quais sejam, os portadores de deficiência.

O ponto que se quer deixar claro é que, ao contrário de determinados bens essenciais acima debatidos na análise do posicionamento da OCDE sobre a redução de alíquotas na tributação indireta sobre o consumo (que torna a tributação menos regressiva considerando o grupo beneficiário composto pelas pessoas mais pobres), no caso da isenção de IPI e ICMS a tributação se torna mais desigual e regressiva dentro do grupo beneficiado (composto pelos portadores de deficiência).

Sendo assim, em casos como este, os princípios da igualdade e da progressividade podem servir de contrapeso no processo de sopesamento para

---

<sup>951</sup> No ICMS por determinação expressa do Convênio ICMS nº 38/2012 e no IPI pela própria estrutura do tributo, na medida em que a venda de veículos usados o caso é de não incidência do imposto, por não ter por objeto um bem fabricado pelo alienante.

<sup>952</sup> Conforme demonstra reportagem da sessão “Auto Esporte” do portal G1. Disponível em: <http://g1.globo.com/carros/noticia/2016/03/lista-de-carros-zero-de-ate-r-30-mil-encolhe-para-2-modelos.html>. Acesso em: 31 ago. 2016.

<sup>953</sup> INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo Demográfico de 2010: características gerais da população, religião e pessoas com deficiência*. Rio de Janeiro: IBGE, 2012.



justificar a restrição ou revogação de exonerações tributárias justificadas como medidas de realização de direitos sociais.

#### **10.4 Conclusão**

Os princípios da igualdade e da progressividade podem desempenhar um papel importante na análise de validades de medidas restritivas de direitos antes promovidos por exonerações tributárias na tributação indireta sobre o consumo.

Em algumas situações, e diante de circunstâncias específicas, essas medidas, além de promoverem o acesso a bens sociais, não comprometem a igualdade e a progressividade, tornando a tributação mais progressiva. Em outras, contudo, tais exonerações beneficiam desigualmente os seus destinatários e acarretam um efeito regressivo dentro do próprio grupo beneficiado.

Para essa segunda hipótese os princípios da igualdade e da progressividade devem ser levados em consideração quando da análise de medidas que restrinjam ou revoguem as exonerações, e podem servir de justificativa para ampará-las.

Não é necessário, com isso, concluir se a revogação ou restrição da exoneração deverá ou não ser considerada inválida, pois isso depende da análise de todo o contexto e argumentação empregada, na medida em que a ponderação pode levar a uma conclusão aceitável racionalmente, mas não a uma única solução.

O que se quer concluir é que a força vinculante dos direitos sociais, e também dos princípios da igualdade tributária e da progressividade, faz com que todos eles devam ser considerados quando o legislador altera exonerações tributárias antes introduzidas como meio de promoção daqueles direitos. O dever de considerar e sopesar todos esses princípios é, por si só, na visão de Alexy, decorrente da vinculação por eles imposta e desmente uma plena e incontrolável discricionariedade do legislador.

## 11 REVOGAÇÃO E RESTRIÇÃO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

### 11.1 Imunidades tributárias e direitos sociais

O termo imunidade não aparece na Constituição quando trata do Direito Tributário, mas apenas em referência aos parlamentares (CF; art. 27, § 1º e art. 53, § 8º).

A expressão ganhou significação no direito tributário em razão de sua aceitação pela doutrina e jurisprudência para identificar um conjunto de enunciados constitucionais dotados dos mesmos caracteres. Noticiando essa aceitação, Derzi<sup>954</sup> assim leciona:

Do ponto de vista jurídico, em geral, todos se põem de acordo em que a imunidade:

1. é regra jurídica, com sede constitucional;
2. é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência;
3. obsta o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos fatos especiais e determinados;
4. distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar. (Assim lecionam PONTES DE MIRANDA. Comentários à Constituição de 1946, Max Limonad, 1953, vol. 1. p. 156; GERALDO ATALIBA. Natureza Jurídica da Contribuição de Melhoria, São Paulo. Revista dos Tribunais, 1964, p. 231; GILBERTO DE ULHÔA CANTO. Temas de Direito Tributário, Rio de Janeiro. Ed. Alba, 1964. vol. 3 p. 340; JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES. Isenções Tributárias, 1ª. ed. São Paulo, Sugestões Literárias, 1969, p. 206; SACHA CALMON NAVARRO COELHO. Comentários à Constituição de 1988. Sistema Tributário. Rio de Janeiro. 1990, p. 304; PAULO DE BARROS CARVALHO. Curso de Direito Tributário. 4a. São Paulo. Saraiva, 1991. p.117; BERNARDO RIBEIRO DE MORAES. Sistema Tributário na Constituição de 1969, RT, 1973, p.467; RUY BARBOSA NOGUEIRA, Curso de Direito Tributário. 5a. ed., Saraiva, p. 172; ORMEZINDO RIBEIRO DE PAIVA. Imunidade Tributária. São Paulo. Ed. Resenha Tributária, 1981).

As imunidades são enunciados constitucionais que qualificam expressamente alguns fatos<sup>955</sup> como intributáveis, o que torna inválida a lei tributária

<sup>954</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 225-226.

<sup>955</sup> A afirmativa guarda relação com a lição de Carrazza, para quem "[...] a imunidade é sempre subjetiva, já que invariavelmente beneficia pessoas, quer por sua natureza jurídica, quer pela relação que guardam com determinados fatos, bens ou situações." (CARRAZZA. Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 683). A imunidade, mesmo quando se refira a pessoas, reduz a faculdade do legislador e do aplicador da

que eleja tais fatos como hipóteses de incidência tributária ou o lançamento tributário que pretenda aplicar a norma tributária a esses fatos para exigir o tributo, tendo a eficácia jurídica de investir a pessoa inserida no âmbito da imunidade em direito subjetivo de não ter contra si exigências tributárias<sup>956</sup>.

Essa delimitação negativa de competência tributária pode objetivamente demonstrar uma finalidade não-arrecadatória. Nesse sentido a lição de Costa:

[...] identificada a busca pela implementação dos valores ou fins apontados na própria Constituição, abrindo mão o Poder Constituinte Originário de outorgar a competência tributária às pessoas políticas para instituir tributos em determinadas situações, ou em relação a certas pessoas ou bens, está caracterizada a utilização de um mecanismo para obtenção de finalidades não-arrecadatórias, mas estimulantes, indutoras ou coibidoras de comportamento.<sup>957</sup>

As imunidades são compreendidas como delimitações negativas da competência tributária que tutelam outros princípios constitucionais contra possíveis restrições advindas da tributação. Por essa razão, a interpretação finalística das imunidades tributárias goza de grande prestígio na doutrina e na jurisprudência, pois por meio dela se busca tutelar o princípio que as inspira.

Esses princípios podem consistir em normas de direito fundamental, na medida em que algumas imunidades expressamente se referem a direitos sociais e aos bens sociais. Ao impedir a tributação sobre tais situações, a norma de imunidade facilita o acesso a esses bens e o exercício dos direitos sociais, o que autoriza a enquadrá-las no âmbito das normas tributárias aqui estudadas, de acordo com o conceito proposto.

São, portanto, regras pertinentes à tributação por meio das quais o próprio poder constituinte realizou direitos sociais. O interesse para o presente trabalho se dá em razão das situações em que o constituinte derivado empreende

---

lei, respectivamente, em compor a hipótese de incidência tributária e qualificar o fato gerador, que não podem conter a pessoa abrangida pela imunidade no seu aspecto pessoal (sobre o aspecto pessoal da hipótese de incidência tributária ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003, p. 95-96). Logo, a imunidade, ainda que pelo aspecto pessoal, estará qualificando um fato de intributável. Não contradiz a lição de Carrazza a afirmação de que a imunidade declara a intributabilidade de fatos, quer por suas próprias características (p. ex. operações de exportação), por serem realizados por uma pessoa com determinadas características elencadas (imunidade recíproca, das entidades de assistência social e educação, dos partidos políticos, dos sindicatos de trabalhadores, etc.), ou porque relacionados com algum objeto (imunidade dos livros, jornais e periódicos).

<sup>956</sup> COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 54.

<sup>957</sup> *Ibid.*, p. 72-74.

uma “ação erosiva” contra essas regras. Isso justifica o estudo e o enquadra no objeto desta tese, que versa sobre as restrições de exonerações tributárias (no caso, constitucionais) que podem se qualificar como medidas concretizadoras de direitos fundamentais sociais, alterando-se apenas o plano em que isso ocorre (no caso, constitucional).

Algumas imunidades tributárias que podem ser assim qualificadas sofreram a chamada “ação erosiva” do constituinte derivado, tendo sido revogadas ou restringidas, o que abre o espaço para a análise aqui pretendida.

Antes há que se demonstrar a utilidade e necessidade da análise, pois tratando-se de norma constitucional que garante direitos sociais, e a partir da exposição feita quando da análise da fundamentalidade desses direitos, o primeiro questionamento a ser feito é: Não estariam essas normas protegidas contra emendas constitucionais enquanto cláusulas pétreas? A resposta positiva levaria à inutilidade a reflexão a ser aqui desenvolvida, na medida em que se estaria diante de uma regra que veda a alteração da Constituição.

Ainda que os direitos sociais se enquadrem na previsão do art. 60, §4º, IV da Constituição, dificilmente a situação aqui analisada recairia em seu âmbito.

Em primeiro lugar, ao vedar a deliberação da proposta de emenda que tenha algum de seus conteúdos, o dispositivo indica que se está tratando de situações extremas, de pronto inadmissíveis, a ponto de sequer autorizar que se delibere acerca do assunto.

Some-se a isso o fato de que a proposta deve ser “tendente a abolir” os direitos fundamentais, e essa expressão não se compatibiliza com a restrição desses direitos que não resultem sua abolição. Nesse sentido, a interpretação de Novelli:

Cumpra por fim aduzir - valendo-nos agora do argumento literal, ao propósito tantas vezes injustamente preterido - que o art. 60, caput, da Constituição, só numa hipótese impõe se exclua definitivamente a emenda: e é quando essa "tende a abolir" direito ou garantia individual ou qualquer dos princípios estruturais do Estado ali indicados. É mais que evidente (pois as palavras - vá lá a observação, por mais trivial que possa parecer - principalmente numa Constituição, não se empregam ao acaso, nem, em regra, num sentido dissonante do usual). é mais que evidente, dizíamos, que a Constituição, referindo-se a "emenda tendente a abolir", manifestamente não quer vedar qualquer espécie de emenda, nem mesmo as de conteúdo mais ou menos restritivo, pois tendente a abolir" tais direitos ou princípios, só pode ser a emenda capaz de

suprimi-los, a que os sujeite pelo menos à efetiva possibilidade de destruição, ou ainda (o que dá no mesmo, por atingi-los assim em seu conteúdo essencial), a que os desfigure ou tome impraticáveis. Resumindo: uma emenda constitucional tende a abolir um direito ou garantia individual ou um princípio estrutural (e é, então, mas só então, proscribita), não apenas quando de fato os suprime, mas também quando os atinge de forma equivalente, ou seja, quando lhes toca o núcleo inviolável - o seu conteúdo essencial.<sup>958</sup>

O entendimento encontra reflexo em julgados do STF, que interpreta a expressão como proibitiva da “supressão do texto constitucional” ou exclusão da “aplicação desse preceito a uma hipótese em que, pela vontade do constituinte originário, devesse ele ser aplicado”<sup>959</sup>. Extraíndo daí uma formulação geral, nos parece que a expressão “tendente a abolir”, no plano dos direitos fundamentais, atrela a proibição de deliberação de uma proposta cujo efeito prático consista na impossibilidade de se atribuírem posições jurídicas à norma de direito fundamental, o que implicaria sua abolição.

Ocorre que, como se defendeu desde a introdução do trabalho, o não enquadramento de uma ação erosiva dos direitos sociais no âmbito de regras que protegem de forma estática determinadas situações não impede sua tutela por meio das conclusões extraídas da teoria dos direitos fundamentais. Logo, uma restrição poderá ser avaliada e contrastada também por outros parâmetros, e a metodologia proposta no trabalho é a da proporcionalidade. Nesse sentido o entendimento de Sarlet:

Todavia, o princípio da proteção do núcleo essencial não é o único limite às restrições às cláusulas pétreas. Também são considerados “limites dos limites” os princípios da proporcionalidade, da isonomia, e da clareza e da determinação mínimas da restrição. Neste ponto, a problemática ora examinada, embora as suas peculiaridades, guarda relação direta com o tema mais amplo dos limites dos direitos fundamentais e o controle das restrições legislativas em matéria de direitos fundamentais, de tal sorte que aqui se remete aos comentários introdutórios ao sistema constitucional dos direitos e deveres fundamentais. Portanto, observados esses limites na hipótese concreta em exame, emendas constitucionais restritivas de cláusulas pétreas devem ser consideradas constitucionais.<sup>960</sup>

<sup>958</sup> NOVELLI, Flávio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, p. 2, da EC n. 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, v. 199, p. 21-57, jan./mar. 1999, p. 48-49.

<sup>959</sup> STF, Pleno. ADI 2.666/DF. Relatora Min. Ellen Gracie. Julgado em 03/10/2002, DJ 06/12/2002, p. 51.

<sup>960</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao art. 60 da Constituição. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. Ebook.

A revogação ou restrição de imunidades tributárias que protegem direitos sociais contra a tributação não impede que o direito social permaneça na ordem constitucional e que a ele se atribuam outras posições jurídicas, motivo pelo qual a “ação erosiva” do constituinte derivado dificilmente pode constituir uma tendência à sua abolição.

Com isso, passa-se à análise das situações em que isso aconteceu, avaliando-as sob o prisma adotado no presente trabalho.

### **11.2 Revogação da imunidade dos servidores inativos à contribuição previdenciária**

Exemplo de medida retrocessiva em matéria tributária na qual o regime jurídico dos direitos sociais foi expressamente mencionado no debate judicial se deu na instituição da contribuição sobre servidores inativos pelo art. 4º da EC 41/2003, impugnada na ADI 3.105/DF.

O dispositivo permitiu a tributação dos proventos dos servidores aposentados e pensionistas, que antes era expressamente vedada pela combinação do art. 40, §8º e §12 com a imunidade tributária da parte final do inciso II do art. 195 da Constituição, conforme havia entendido anteriormente o STF na Medida Cautelar deferida na ADI 2.010/DF, que impugnava a Lei 9.783/99.

A supressão da exoneração constitucional foi motivada pela necessidade de recursos para a previdência, conforme consta inclusive do Informativo STF nº 357 que noticiava o julgamento da ADI 3.105/DF, na qual se impugnava o art. 4º da EC 41/2003:

[...] a EC 41/2003 transmutou a natureza do regime previdencial que, de solidário e distributivo, passou a ser meramente contributivo e, depois, solidário e contributivo, por meio da previsão explícita de tributação dos inativos, "observados critérios que preservem o equilíbrio financeiro e atuarial", em face da necessidade de se resolver o colapso havido no sistema, em decorrência, dentre outros fatores, da queda da natalidade, do acesso aos quadros funcionais públicos, do aumento da expectativa de vida do brasileiro e, por conseguinte, do período de percepção do benefício.

Eis os fundamentos da ADI que impugnavam a nova autorização constitucional para tributação dos inativos pela revogação da anterior imunidade: a ofensa ao direito adquirido ao regime existente quando da obtenção da aposentadoria, a irredutibilidade de vencimentos, a inexistência de causa a justificar

a imposição (pois os inativos não teriam nenhum benefício a partir da nova contribuição) e, subsidiariamente, a violação da distinção operada entre servidores inativos em razão da esfera federativa a que vinculados. Todos eles sob a premissa de que se tratavam de direitos individuais insuprimíveis por emenda constitucional por constarem do rol de cláusulas pétreas no inciso IV do art. 60, §4º da Constituição.

A ação foi julgada parcialmente procedente, apenas para acolher o último argumento.

O que interessa aqui é colher do acórdão a argumentação expendida para justificar a restrição ao direito social à previdência (art. 6º), antes tutelado pela imunidade que impedia que os benefícios previdenciários fossem objeto de tributação, motivo pelo qual não se analisará todos os pontos do acórdão.

Iniciando a argumentação, a opinião majoritária rejeitou a violação ao direito adquirido e à irredutibilidade de vencimentos, sob o fundamento de que o benefício previdenciário e sua conformação jurídica restaram inalterados.

O entendimento pode ser questionado sob o prisma do conceito das *social-fiscal measures* proposto por Adema et al.<sup>961</sup>, na medida em que a tributação de uma situação que revela o exercício de um direito social diminui o esforço estatal na sua realização e, ao inverso, sua exoneração deve ser considerada como uma atividade estatal em prol do direito. Ainda, sob a análise das *tax expenditures*, a segregação entre o benefício previdenciário e a sua exoneração tributária é artificial, na medida em que ambos podem ser compreendidos como gastos.

Contudo, nenhum dos Ministros seguiu essa linha de raciocínio, provavelmente devido ao fato de que a análise dos gastos tributários ainda não é uma teoria que encontra inserção na jurisprudência, o que ademais confirma sua novidade nesse contexto. Sendo assim, a maioria dos Ministros preferiu manter a linguagem tradicional da inexistência de direito adquirido a regime jurídico tributário, o que demandou uma separação entre o direito social (benefício previdenciário) e o direito tributário (a imunidade revogada).

Ao ver da opinião vencedora, a EC 41/2003 autorizou a incidência de um tributo, já existente no quadro constitucional, sobre aposentadorias e pensões a

---

<sup>961</sup> ADEMA, Willen; EINERHAND, Marcel; EKLIND, Bengt; LOTZ, Jorgen; PEARSON, Mark. *Net public social expenditure*. Labour market and social policy. Paris: OCDE Publishing, 1996, p. 21. (Occasional papers nº 19).

serem recebidos posteriormente à sua vigência, não alcançando, portanto, fatos passados. Utilizou-se a conhecida construção de que inexistente direito adquirido a regime jurídico, muito menos ao regime jurídico de não ser tributado.

Dentre os vencedores nesse ponto, fundamentação diversa empregou o Min. Joaquim Barbosa, que em vez de entender que a EC 41/2003 não se subsumia na regra que veda a afetação ao direito adquirido, optou pelo raciocínio do sopesamento, ponderando a cláusula pétrea “conservadora” do direito adquirido com princípios “transformadores” como o da solidariedade e da igualdade, a justificar que os inativos participem do financiamento da previdência dos servidores públicos.

O raciocínio de ponderação parece inadequado na espécie, pois, a proteção ao direito adquirido é feita por uma regra que torna absoluta a segurança jurídica de situações pretéritas, garantindo que as mesmas invadam o futuro<sup>962</sup>. A conclusão da opinião majoritária não esgota a análise do caso, pois, onde as garantias absolutas da segurança jurídica fracassam, sua dimensão de princípio latente pode ser invocada para tutelar a estabilidade e a confiança<sup>963</sup>.

É essa a linha que seguem também Sarlet<sup>964</sup> e Conto<sup>965</sup>, ao admitirem que medidas não retroativas podem ser retrocessivas e nisso deficientemente tuteladas pelo direito adquirido, o que permitiria invalidamente a afetação de direitos sociais anteriormente garantidos contra o ideal de estabilidade imposto pela segurança jurídica e a proteção da confiança, que serve de fundamento constitucional à proibição do retrocesso.

Nesse contexto, o Min. Celso de Mello, apesar de ter entendido pela violação ao direito adquirido, apresenta em reforço ao seu voto pela invalidade do art. 4º da EC 41/2003 a proibição do retrocesso, tendo em vista que a previdência social é direito social fundamental previsto no art. 6º da Constituição, nos seguintes termos:

Para além de todas as considerações que venho de expor, há, ainda, um outro parâmetro de controle, cuja invocação revela-se apta a

---

<sup>962</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 447.

<sup>963</sup> *Ibid.*, p. 413-414.

<sup>964</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 9, mar./maio 2007, p. 2-3.

<sup>965</sup> CONTO, Mario de. *O princípio da proibição do retrocesso social: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008, p. 87.



justificar a decretação de inconstitucionalidade por esta Suprema Corte, em sede de controle concentrado, do art. 4º da EC 41/2003, em face do caráter de fundamentalidade de que se revestem os direitos de natureza previdenciária.

Refiro-me, neste passo, ao princípio da proibição do retrocesso, que, em tema de direitos fundamentais de caráter social, e uma vez alcançado determinado nível de concretização de tais prerrogativas (como estas reconhecidas e asseguradas, antes do advento da EC nº 41/2003, aos inativos e pensionistas), impede que sejam desconstituídas as conquistas já alcançadas pelo cidadão ou pela formação social e que ele vive [...]

Na realidade, a cláusula que proíbe o retrocesso em matéria social traduz, no processo de sua concretização, verdadeira dimensão negativa pertinente aos direitos sociais de natureza prestacional, impedindo, em consequência, que os níveis de concretização dessas prerrogativas, uma vez atingidos, venham a ser reduzidos ou suprimidos exceto nas hipóteses – de todo inócua na espécie – em que políticas compensatórias venham a ser implementadas pelas instâncias governamentais.

A versão da proibição do retrocesso empregada não é a atualmente praticada em âmbito internacional pelo CERS e nem a atualmente defendida pela doutrina, pois nela enxerga uma regra que só admite o retrocesso mediante compensação ao direito restringido.

O voto do Min. Celso de Mello não identifica nenhuma medida compensatória, motivo pelo qual invoca a proibição do retrocesso como causa da inconstitucionalidade.

No contexto do voto, a única justificativa para o retrocesso seria a necessidade financeira da previdência, que o Ministro qualificou como “razão de Estado”, que não pode suplantar o sistema constitucional de direitos fundamentais.

Nesse ponto é curioso que mesmo os Ministros que julgaram pela validade da medida rejeitaram que o argumento financeiro pudesse servir de suporte constitucional da medida. O Ministro Sepúlveda Pertence, citando seu voto na ADI 1.441, rejeitou o argumento financeiro para qualquer efeito, tanto para restringir direitos previdenciários como para sustentar o regime tributário:

Assim como não aceitou 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.

Essa fundamentação é a mesma aqui utilizada no sentido de que a necessidade arrecadatória não se apresenta como princípio ponderável contra direitos sociais para justificar sua restrição.

Do voto dos demais Ministros, o que se verifica é que nenhum deles justificou a nova autorização de tributação dos proventos de aposentadoria pela simples necessidade arrecadatória. O tom do julgamento foi dado pelo recurso ao princípio da solidariedade, não à solidariedade geral no custeio do Estado, mas sim a uma solidariedade setorial, de grupo, entre aqueles que se vinculam ao regime previdenciário dos servidores públicos, ou seja, tanto os servidores ativos quanto inativos, ou os pensionistas.

O STF justificou a medida, portanto, como uma forma de manutenção do direito previdenciário mediante a possível redistribuição solidária dos ônus de seu financiamento a pessoas que, apesar de vinculadas ao referido sistema previdenciário, antes para ele não contribuían. A medida foi concebida como um instrumento de manutenção do próprio direito previdenciário em questão, por meio da convocação de beneficiários dos direitos sociais concedidos ao dever de solidariedade de financiar o respectivo sistema do qual fazem parte.

Nesse ponto nota-se uma “autocontenção” do STF, especialmente no que toca à redistribuição solidária dos ônus do financiamento do sistema previdenciário em análise.

Do voto do Min. Gilmar Mendes há o expreso reconhecimento de que “entre aposentados e pensionistas colhidos pela Emenda há situações diferenciadas”, pois haverá situações de “pessoas na faixa de cinquenta anos com aposentadoria de valor elevado quanto pessoas de idade muito avançada e com aposentadorias de valores não muito expressivos”, bem como aquelas de “aposentadoria não voluntária, em razão de moléstias que eliminam por completo a capacidade laborativa”.

A EC 41/2003 não diferencia essas situações, e o Min. Gilmar Mendes entendeu que a Emenda apenas viabilizou que aposentados e pensionistas participem do financiamento do regime em razão da solidariedade, não tendo instituído o tributo, tarefa a cargo do legislador. Concluiu que caberá ao legislador repartir de forma equânime esse ônus, com atenção a que a tributação a ser instituída não afete o benefício previdenciário de forma a comprometer a “própria condição de vida digna”, situação na qual o direito social ao benefício previdenciário

poderá servir de parâmetro de controle da tributação por meio de uma “autêntica aplicação do princípio da proporcionalidade em concreto”<sup>966</sup>.

Uma leitura do acórdão a partir da teoria dos direitos fundamentais sociais e dos deveres deles decorrentes para o Estado nos permite afirmar que o STF, embora com outra linguagem, corrobora as formulações geralmente aceitas na matéria. Em primeiro lugar porque rejeita o argumento meramente financeiro como justificativa da restrição de um direito previdenciário. Em segundo lugar porque constrói a justificativa para a medida, sob o prisma tributário, por meio de princípios materiais como o da igualdade e da solidariedade. E em terceiro lugar porque vincula esses princípios à garantia e manutenção do próprio sistema previdenciário, que pela medida poderá continuar, de forma sustentável, a garantir os direitos atualmente concedidos. Em suma, esses argumentos podem ser reconduzidos às justificativas aceitas pela doutrina e pelo CERS para a restrição a direitos fundamentais.

### **11.3 Revogação da imunidade do imposto sobre a renda dos proventos de aposentadoria**

Outro caso a ser analisado é o da a revogação do art. 153, §2º, II da Constituição pela EC 20/98, que assim dispunha:

Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

III - renda e proventos de qualquer natureza;

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho.

Tratava o dispositivo de uma imunidade outorgada aos idosos que inequivocamente ressaltava da tributação o rendimento de aposentadoria, integrante do direito à previdência expressamente previsto no art. 6º da Constituição. O aposentado, geralmente idoso, encontra-se despido na maioria das vezes de sua plena força de trabalho, tem na aposentadoria sua principal fonte de renda, com a qual se mantém, considerando ainda que seus rendimentos se encontram mais

---

<sup>966</sup> O mesmo entendimento pode ser colhido do voto do Min. Sepúlveda Pertence, embora ele o tenha construído com base na vedação do uso de tributo com efeito de confisco.

comprometidos com gastos essenciais, a exemplo da saúde, por vezes debilitada com o avançar da idade.

De qualquer forma, mesmo se se pensar estritamente no direito à previdência, a revogação afeta o direito social em questão, pois passa a permitir que o benefício previdenciário seja reduzido em sua extensão por força da tributação, antes vedada.

Carraza, entendendo que as imunidades são cláusulas pétreas por preservarem “da tributação valores de particular significado político social ou econômico”, conclui que a revogação da imunidade aqui tratada ultrapassou os limites do poder de reforma constitucional pelo constituinte derivado<sup>967</sup>.

Considerando-se que o entendimento manifestado pelo STF é que a revogação de imunidades relativas a direitos previdenciários não está necessariamente vedada, deve-se buscar outro método de controle da atividade reformadora.

É assim justificada a análise de validade da revogação sob o prisma da proporcionalidade, pois qualquer medida que restrinja direitos sociais e implique retrocesso na sua tutela deve ser justificada, pois contraria, *prima facie*, o dever estatal de progressiva realização desses direitos assumido no art. 2º, 1 do PIDESC.

Ocorre que o direito social antes tutelado pela imunidade continua tutelado, por técnica distinta. Trata-se da isenção prevista na Lei 7.713/98, com a seguinte redação:

Art. 6º Ficam isentos do imposto de renda os seguintes rendimentos percebidos por pessoas físicas:

[...]

XV - os rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, de transferência para a reserva remunerada ou de reforma pagos pela Previdência Social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, por qualquer pessoa jurídica de direito público interno ou por entidade de previdência privada, a partir do mês em que o contribuinte completar 65 (sessenta e cinco) anos de idade, sem prejuízo da parcela isenta prevista na tabela de incidência mensal do imposto, até o valor de:

[...]

i) R\$ 1.903,98 (mil, novecentos e três reais e noventa e oito centavos), por mês, a partir do mês de abril do ano-calendário de 2015;

---

<sup>967</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 691, 768.

A primeira questão a ser abordada é que não houve uma “pura e simples” revogação de norma realizadora de direito social, porquanto a legislação continua contemplando exoneração tributária para os direitos previdenciários sob análise.

É ver, contudo, que a isenção não tem a mesma amplitude da imunidade. Esta imunizava todos os benefícios previdenciários recebidos, desde que o beneficiário tivesse “idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho”, enquanto a isenção, embora retirando a última condicionante, limita a exoneração a um valor máximo computado após a isenção da faixa mínima de renda.

Nesse ponto, a situação é similar àquela analisada no tópico anterior e legitimada pelo STF. Ao revogar a imunidade, o constituinte derivado permitiu que os titulares de benefícios previdenciários sejam chamados a contribuir. O legislador, ao exercer sua competência, estabeleceu um limite para a exoneração tributária, reconhecendo aos aposentados não apenas a isenção da faixa mínima comum a todos os contribuintes, mas também uma isenção adicional para preservar ainda outra parcela dos rendimentos, que só então passarão a ser tributados.

A situação pode ser compreendida como o estabelecimento do dever de contribuição para benefícios previdenciários considerados de “maior valor”, o que pode ser justificado pelos princípios da igualdade, solidariedade e capacidade econômica, ao mesmo tempo em que o legislador exerceu um juízo de ponderação para preservar parte dos benefícios por meio da isenção.

## CONCLUSÃO

A tese aqui defendida é a de que normas tributárias exonerativas podem ser compreendidas como normas de direitos fundamentais sociais quando for possível sua recondução às posições jurídicas de direito subjetivo deles decorrentes. Isso ocorre, notadamente, quando a norma tributária exonera ou reduz a carga tributária para fatos que concretizam o acesso a bens sociais que o Estado tem a obrigação de prestar. Trata-se, em outras palavras, do cumprimento do dever estatal de “facilitar” o acesso a bens sociais.

Essa afirmativa traz consequências jurídicas ainda não desenvolvidas na literatura jurídica brasileira, que consistem na vinculação do legislador a essas normas, que passam a apresentar a resistência dos direitos fundamentais frente às restrições que lhes venham a ser impostas pelo legislador (a chamada “ação erosiva do legislador”).

Com isso, é desafiada a afirmação corrente de que normas tributárias que veiculam exonerações estão à livre disposição do legislador. Caso tais exonerações sejam identificadas como normas tributárias em prol da realização do acesso a bens sociais, sua restrição ou revisão não está à livre disposição do legislador, que passa a ter o ônus de demonstrar que a medida restritiva decorre de outros princípios constitucionais materiais com sede constitucional e cuja importância (peso) apresenta-se igual ou superior ao direito social antes realizado.

Centrando a análise no direito tributário, identifica-se que a reserva do possível enquanto argumento de necessidade arrecadatória não pode ser utilizada isoladamente como justificativa com dimensão de peso suficiente para validar a restrição dessas medidas. Essa justificativa apenas encontram amparo no direito positivo a partir do momento em que o Estado demonstra ter tomado todas as medidas para mobilizar o máximo de recursos disponíveis, cláusula inscrita no PIDESC. Essa cláusula exige que o Estado tome medidas para distribuir a carga tributária e se financiar a partir das diversas bases tributárias disponíveis (que no Brasil estão em sua maioria previstas diretamente na Constituição). Entram em cena, portanto, os princípios da igualdade e da capacidade econômica, associados ainda com os princípios de igualdade, solidariedade e progressividade, pois a mobilização do máximo de recursos disponíveis demanda que as diversas

manifestações de riqueza participem equitativamente do financiamento estatal por meio da tributação.

Inexistindo esse amparo constitucional em princípios que possam ganhar precedência frente ao direito social antes realizado, a validade da restrição depende da introdução de outros meios necessários para preservar o direito social, identificados pela doutrina como “medidas compensatórias” à restrição do direito.

O desenvolvimento necessário à sustentação da tese pode ser sumarizado nas seguintes conclusões:

1. A Constituição de 1988 adota ao mesmo tempo o sistema capitalista de produção e o Estado Democrático de Direito comprometido com um catálogo de direitos fundamentais, dentre eles os chamados direitos sociais;
2. Diante disso, correntes políticas e filosóficas que pretendam a supremacia de um desses aspectos sobre o outro (hipertrofia sistêmica) ou que sustentam sua incompatibilidade devem ser rejeitadas enquanto fornecedoras de bases teóricas para a leitura da Constituição, sob pena de se incorrer na falácia da desintegração constitucional;
3. As teorias da justiça, apesar de distintas em relação às suas justificativas e conclusões, podem ser equiparadas em um aspecto mais amplo, no qual uma sociedade fundada no sistema capitalista depende da concessão de direitos sociais para se organizar de forma justa, direitos estes que devem ser financiados pela sociedade mediante uma tributação progressiva;
4. As mesmas teorias fornecem as bases para justificar exonerações sobre situações que revelam o exercício de direitos sociais, sem que isso implique ruptura com os princípios de justiça que ordenam a sociedade;
5. Os direitos fundamentais foram analisados sob a perspectiva dogmática, que foi capaz de adicionar a certeza analítica necessária à verificação de cumprimento, pelo Estado, dos direitos aos quais está vinculado;
6. O conceito base de direitos fundamentais é composto pelas características da vinculação e anterioridade, sendo indisponíveis

para os poderes constituídos, já que a decisão sobre a necessidade de seu desenvolvimento e garantia apresenta uma importância que retira a respectiva decisão do âmbito decisório daqueles poderes;

7. A amplitude com que os direitos fundamentais são positivados no texto constitucional impede sua redução ao conceito de direito subjetivo, avançando a dogmática jurídica para o reconhecimento de distinções entre direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais, bem como entre os aspectos complementares subjetivo e objetivo, ampliando na mesma razão (e de acordo com a Constituição), o espectro de vinculação dos poderes constituídos;
8. As disposições de direitos fundamentais levam à construção de normas diretamente estatuídas, normas atribuídas e normas individuais, que formam uma cadeia contínua de concreção, garantia e realização dos direitos fundamentais, das quais decorrem deveres objetivos de investir os cidadãos de direitos subjetivos contra o Estado;

Nesse contexto, os direitos sociais podem ser caracterizados como direitos fundamentais dos quais decorrem deveres ao Estado de garantir o acesso aos bens sociais, que são aqueles que, em um Estado Democrático de Direito, os cidadãos devem ter acesso por estarem subtraídos da lógica puramente de mercado, pois transformada em uma lógica de direitos, sendo os exemplos mais comuns: saúde, educação, trabalho, previdência social, assistência social e o mínimo existencial;

9. A disputa em torno da fundamentalidade dos direitos sociais é vencida pelo entendimento que afirma que direitos sociais são direitos fundamentais. Ao se analisar a estrutura desses direitos sob o prisma da dogmática jurídica, chega-se à conclusão de que inexistem diferenças estruturais entre os chamados direitos de liberdade (próprios do Estado de Direito Liberal) e os direitos sociais (oriundos do Estado Social e juridicamente reforçados no Estado Democrático de Direito);
10. O que se admite é uma variação no âmbito dos deveres atribuíveis aos direitos fundamentais, sendo que as mesmas categorias de



- deveres são encontradas no âmbito dos direitos de liberdade e sociais;
11. A doutrina e jurisprudência relativas ao PIDESC elucidam essa situação para afirmar, especialmente nos direitos sociais, que deles decorrem, tanto objetiva quanto subjetivamente, os deveres de respeitar, proteger e realizar (prestar, facilitar e promover) o acesso aos bens sociais;
  12. No direito tributário, em especial por meio das exonerações tributárias, normas tributárias podem cumprir o papel de respeitar e facilitar o acesso aos bens sociais, impedindo ou reduzindo a tributação sobre situações que revelam o exercício dos direitos sociais (o uso dos bens sociais já adquiridos autonomamente pelo indivíduo), ou ainda facilitando o acesso a esses bens também por redução ou eliminação da incidência tributária sobre as aquisições desses bens. São assim, normas atribuídas de direitos fundamentais sociais;
  13. A afirmação acima encontra amparo nas teorias da justiça. Estarão de acordo com o princípio da diferença as normas tributárias que se revelem mais benéficas aos membros mais vulneráveis da sociedade, que em geral podem apresentar maiores dificuldades de usar ou adquirir bens sociais. Pelo princípio da igual dignidade há uma valorização dos bens adquiridos autonomamente em respeito à liberdade, ao mesmo tempo em que se garantem as bases para essa autonomia por meio da concessão de direitos a esses bens. Pela abordagem das capacidades garante-se o exercício de capacidades que seria impossível sem o acesso a esses bens, deixando aos indivíduos uma margem de liberdade no processo de escolha para usar e acessar esses bens;
  14. É necessária uma análise detalhada para a identificação dessas normas tributárias, sob pena de se atribuir uma multiplicidade de normas com distintas características aos direitos sociais. O melhor exemplo a ser evitado é aquele segundo o qual a redução de tributos para atividades econômicas serve de estímulo para a criação de empregos, realizando assim um direito social ao trabalho;

15. Normas dessa espécie podem ser consideradas decisões macroeconômicas de intervenção na economia para realizar o princípio do pleno emprego (art. 170 da Constituição), guardando apenas uma relação de meio indireto, como é próprio da relação entre a ordem econômica e a ordem social;
16. Por isso, normas tributárias que realizam direitos sociais são aquelas nas quais se identifica essa finalidade específica, que deve concretamente estruturada e justificada diante dos deveres atribuíveis aos direitos sociais, sendo que todos esses elementos devem ser mediados e encontrar respaldo no texto positivado;
17. Ainda considerando que o dever tipicamente decorrente dos direitos sociais seja o dever de prestar (modalidade específica do dever de realização), a envolver necessariamente uma ação material positiva e que represente um gasto público, as normas tributárias podem ser atribuídas aos direitos sociais, dada a equivalência entre as exonerações e os gastos públicos evidenciada pela teoria dos gastos tributários;
18. A análise dos gastos tributários vê as exonerações tributárias como equivalentes aos gastos públicos, permitindo uma melhor visualização da atividade estatal vinculada aos direitos sociais. No objeto da tese, isso é importante para fins de controle e avaliação da validade das medidas restritivas, pois revela que muitos gastos tributários podem apresentar o chamado *upside down effect*, que não constitui apenas uma indesejada “política pró-ricos” por meio de exonerações fundadas em direitos sociais; mas sim, uma via argumentativa para justificar a revisão dessas exonerações e reconduzir o sistema tributário aos princípios da igualdade, solidariedade e capacidade econômica;
19. A metodologia adotada para abordar a interação entre esses princípios (direitos sociais, igualdade, solidariedade e capacidade econômica) foi a da ponderação pela máxima da proporcionalidade, à qual foram apresentados alguns reparos que não chegam a negar as bases do modelo;

20. Apesar disso, reconhece-se que, em matéria de direitos sociais, é bastante aceito que essa análise seja feita com base na proibição de retrocesso social, cuja estrutura e funcionalidade foi analisada no trabalho;
21. A conclusão a que se chegou foi que a proibição do retrocesso não se apresenta como regra nem como princípio jurídico, nem disputa lugar com a proporcionalidade como metodologia para construção dos direitos sociais;
22. A proibição do retrocesso é parâmetro jurídico decorrente do dever de realização progressiva dos direitos sociais (art. 2º, 1 do PIDESC) que fornece critérios para a justificativa externa de atribuição de maior peso aos direitos sociais quando contrastado com outros princípios. Tais critérios podem ser resumidos nos seguintes pontos:
  - a) a presunção de inconstitucionalidade de normas restritivas de direitos sociais que representem um retrocesso ao nível de bens sociais já garantidos; e b) o deslocamento do ônus da prova e da argumentação da necessidade da medida e de seu amparo em outros princípios constitucionais materiais;
23. Quanto ao amparo das medidas restritivas, também é bastante presente nas discussões em termos de direitos sociais a chamada “reserva do possível” ou “reserva do financeiramente possível”. O principal fator para tanto é que se reconhece, inclusive mediante previsão no PIDESC, que o Estado está obrigado à melhor e máxima utilização dos recursos disponíveis para realizar progressivamente os direitos sociais. A *contrariu sensu*, isso faz com que o Estado possa justificar a ausência de atitudes para desenvolver progressivamente os direitos sociais (ou mesmo retroceder, em situações extremas) quando tenha mobilizado da melhor maneira os recursos disponíveis para a realização de direitos sociais;
24. Dentro do objeto da tese, o argumento poderia ser utilizado na modalidade de “necessidade de aumentar a arrecadação” por meio da revogação ou restrição de normas tributárias exonerativas que realizam direitos sociais;

25. Analisando a questão sob o prisma do direito tributário, conclui-se que a Constituição não tutela de forma autônoma a mera arrecadação, sem a consideração dos princípios positivados de justiça tributária. Sendo assim, a tributação que se apresenta como regressiva ou que subutiliza bases tributárias ligadas às camadas mais privilegiadas da população para tributar bases que oneram mais a população dotada de menor capacidade econômica não permitem afirmar que o Estado mobiliza os recursos disponíveis para a garantia de direitos sociais;
26. Portanto, se a revisão de normas tributárias que realizam direitos sociais ocasionar um aumento de regressividade tributária ou de pressão sobre bases tributárias que oneram de forma desproporcional a camada da população com menor capacidade econômica, o argumento meramente arrecadatório, caso admitido como justificativa, não ganhará precedência frente ao direito social realizado por aquelas normas;
27. A tese foi testada em duas situações: o aumento da tributação indireta sobre o consumo de bens sociais e a revogação de imunidades que realizam direitos sociais;
28. No primeiro caso, diante do cenário nacional e internacional (foi analisado o posicionamento da OCDE sobre o tema) de aumento das alíquotas de impostos sobre valor agregado (ICMS e VAT), conclui-se que, em sociedades marcadas por uma relevante desigualdade de renda, o referido aumento pela revogação de alíquotas ou isenções que beneficiam operações de acesso a bens sociais encontra óbice nos direitos sociais e não se ampara em nenhum princípio material, já que tais normas tributárias apresentam um efeito progressivo individual. O benefício agregado gerado também aos mais ricos que decidem consumir os mesmos bens pode ser mais bem trabalhado por meio do imposto progressivo sobre a renda. Diante dessas condições, a proibição do retrocesso justifica um maior peso dos direitos sociais, e as alíquotas reduzidas (dever de facilitar) somente podem ser validamente majoradas em caso de introdução ou reforço de um sistema redistributivo desses

bens sociais por meio de esquemas alternativos (medidas compensatórias), em especial de despesas públicas (dever de prestar);

29. No segundo caso, nota-se que a revogação da imunidade sobre aposentadoria do sistema geral de previdência social não implicou retrocesso pelo fato de a legislação continuar contemplando-os com uma isenção, protegendo assim o direito previdenciário. Já no caso da revogação da imunidade sobre as aposentadorias e pensões dos servidores públicos inativos, a jurisprudência do STF entendeu que a revogação permitiu uma melhor distribuição da carga tributária de acordo com o princípio da solidariedade interna ao grupo beneficiário do mesmo sistema previdenciário, que deverá ser empreendida pelo legislador de forma adequada aos princípios de justiça tributária, e em todo caso preservando o direito previdenciário. Caso assim não atue o legislador, o STF deixou aberta a possibilidade de se tutelar o direito previdenciário frente a restrição eventualmente introduzida pelo legislador tributário sob o prisma da proporcionalidade.

## REFERÊNCIAS

ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. rev. e ampl. Tradução da 1ª edição brasileira coordenada e revista por Alfredo Bossi; Revisão da tradução e tradução dos novos textos Ivone Castilho Benedetti. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *Los derechos sociales como derechos exigibles*. Madrid: Trotta, 2002.

ABRAMOVICH, Victor; COURTIS, Christian. *El umbral de la ciudadanía: el significado de los derechos sociales en el Estado social constitucional*. Buenos Aires: Editores del Puerto, 2006.

ADEMA, Willen; EINERHAND, Marcel; EKLIND, Bengt; LOTZ, Jorgen; PEARSON, Mark. *Net public social expenditure*. Paris: OCDE Publishing, 1996. 51 p. (Labour Market and Social Policy Occasional Papers, nº 19). DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/122001486025>.

ALEXY, Robert. *Conceito e validade do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

ALEXY, Robert. *Constitucionalismo discursivo*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

ALEXY, Robert. *Derecho y razón práctica*. México: Fontamara, 1993.

ALEXY, Robert. Direitos fundamentais sociais e proporcionalidade. In: ALEXY, Robert; BAEZ, Narciso Leandro Xavier; SILVA, Rogério Luiz Nery da (Org.). *Dignidade humana, direitos sociais e não-positivismo inclusivo: em comemoração ao 70º aniversário de Robert Alexy*. Florianópolis: Qualis, 2015. p. 165-178.

ALEXY, Robert. A Discourse theoretical conception of practical reason. *Ratio Juris*, Oxford, v. 5, n. 3, p. 231-251, Dec. 1992. DOI: 10.1111/j.1467-9337.1996.tb00241.x.

ALEXY, Robert. *Epílogo a la teoría de los Derechos Fundamentales*. Madrid: Colégio de Registradores de la Propiedad, Mercantiles y Bienes Muebles de Espana, 2004.

ALEXY, Robert. La institucionalización de los derechos humanos en el Estado constitucional democrático. *Derechos y Libertades. Revista del Instituto Bartolomé de las Casas: Boletín Oficial del Estado*, Madrid, v. 8, p. 21-42, enero/jun. 2000.

ALEXY, Robert. On the structure of legal principles. *Ratio Juris*, v. 13, n. 3, p. 294-304, Sep. 2000. DOI: 10.1111/1467-9337.00157.

ALEXY, Robert. Reflections on how my thinking about law has changed over the years. *Law, Democracy and Legal Argumentation: a Seminar Dedicated to the Thinking of Professor Robert Alexy*. Tampere, 9.2.2010. Disponível em: [www.temperclub.org](http://www.temperclub.org). Acesso em: 18 maio 2016.

ALEXY, Robert. Constitutional rights, balancing, and rationality. *Ratio Juris*, v. 16, n. 2, p. 131–140, June 2003.

ALEXY, Robert. *Teoria da argumentação jurídica*. Tradução Zilda Hutchinson Schild Silva. São Paulo: Landy, 2001.

ALEXY, Robert. *Teoria de la argumentación jurídica*. Tradução Manuel Atienza e Isabel Espejo. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.

ALEXY, Robert. *Teoria discursiva do Direito*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2014. Ebook.

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais*. Tradução Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros: 2008.

ALEXY, Robert. La tesis del caso especial. *Isegoria Revista de Filosofía Moral e Política*, Madrid, n. 21, p. 23-35, nov. 1999.

ALEXY, Robert. *Tres escritos sobre los derechos fundamentales y la Teoría de los Principios*. Bogotá: Universidad Externado de Colômbia, 2003.

ALKIRE, Sabina. *Valuing freedoms: sen's capability approach and poverty reduction*. New York: Oxford University Press, 2002.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.

ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996.

ARNIM, Hans Herbert von. Alternativen wirtschaftspolitischer Steuerung: Anreize oder Gebote. In: HANSMEYER, Karl-Heinrich (Coord.). Berlin: Duncker und Humblot, 1983.

ASSUNÇÃO, Matheus Carneiro. Incentivos fiscais em tempos de crise: impactos econômicos e reflexos financeiros. *Revista da PGFN*, Brasília, ano 1, n. 1, p. 99-121, 2011.

ATALIBA, Geraldo. IPTU – Progressividade. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 23, n. 93, p. 233–238, jan./mar. 1990.

ATIENZA, Manuel. *Las razones del derecho: teorías de la argumentación jurídica*. México: UNAM, 2007.

AVI-YAONAH, Reuven S. Globalization and tax competition: implications for developing countries. *Cepal Reviews*, n. 74, p. 59-66, Aug. 2001.

AVI-YONAH, Reuven S. *Taxation as regulation: carbon tax, health care tax, bank tax and other regulatory taxes*. Michigan: University of Michigan Law & Econ, Empirical Legal Studies Center, 2010. (Paper No. 10-020). (U of University of Michigan Public Law Working Paper nº 216). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=1664045> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1664045>. Acesso em: 19 dez. 2016.

AVI-YAONAH, Reuven S. The three goals of taxation. *Tax L. Rev.*, v. 60, n. 1, p.1-28, 2006.

ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico - Centro de Atualização Jurídica (CAJ)*, Salvador, v. 1, n. 5, ago. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 19 dez. 2016.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. *Revista Diálogo Jurídico - Centro de Atualização Jurídica (CAJ)*, Salvador, v. 1, n. 3, p. 1-25, jun. 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 10 nov. 2009.

ÁVILA, Humberto. *Os vínculos sociais na Constituição Brasileira*. In: BOVERO, Michelangelo (Ed.). *Teoria Política*. Madrid: Marcial Pons, 2015. p. 221-234. (Nuova Serie, Annali V).

ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. Prefácio de José Souto Maior Borges. São Paulo: Saraiva, 2012.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização Misabel Abreu Machado Derzi. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BAMFORD, Douglas. Ethical taxation: progressivity, efficiency and hourly averaging. In: GAISBAUER, Helmut P.; SCHWEIGER, Gottfried; SEDMAK, Clemens (Ed.). *Philosophical explorations of justice and taxation: national and global issues*. New York: Springer, 2015. p. 135-150.

BARCELLONA, Pietro. *Le passioni negate. Globalismo e diritti umani*. Troina: Città Aperta Edizioni, 2001.

BARRETO, Aires F. *ISS na Constituição e na lei*. 2. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Dialética, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo: a construção de um conceito jurídico à luz da jurisprudência mundial*. Tradução Humberto Laport de Mello. Belo Horizonte: Fórum, 2013.



BASTIDA, Francisco José. ¿Son los derechos sociales derechos fundamentales? Por una concepción normativa de la fundamentalidad de los derechos. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. 2. ed. Madrid: Fundacion Coloquio Juridico Europeo, 2009. p. 103-150.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. *O outro Leviatã e a corrida ao fundo do poço*. São Paulo: Almedina, 2015.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

BERMUDES, Sérgio. A favor do "contra". *Revista de Processo*, São Paulo, v. 17, n. 65, p. 219-226, jan./mar. 1992.

BILCHITZ, David. *Poverty and fundamental rights: the justification and enforcement of socio-economic rights*. Oxford: Oxford University Press, 2007.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias. *Revista de Direito Público*, São Paulo, v. 8, n. 41/42, p. 43-54, ago. 1977.

BORIA, Pietro. *L'interesse fiscale*. Torino: Giapicchelli, 2002.

BOROWSKI, Martin. A estrutura dos direitos fundamentais sociais na lei fundamental da Alemanha. In: TOLEDO, Cláudia (Org.). *Direitos sociais em debate*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2013. p. 15-48.

BRADFORD, David. *Reforming budgetary language*. CESifo Group Munich, 2001. (CESifo Working Paper No. 619). Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=296113>. Acesso em: 3 set. 2016.

BURMAN, Leonard E. Is the tax expenditure concept still relevant? *National Tax Journal*, v. 56, n. 3, p. 613-627, Sept. 2003.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Argumentação contra legem: a teoria do discurso e a justificação jurídica nos casos mais difíceis*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. Sobre a justificação e a aplicação de normas jurídicas: análise das críticas de Klaus Günther e Jürgen Habermas à teoria dos princípios de Robert Alexy. *Revista de informação legislativa*, v. 43, n. 171, p. 81-90, jul./set. 2006. Disponível em: <http://www2.senado.leg.br/bdsf/item/id/92841>. Acesso em: 3 set. 2016.

BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. *Teoria do direito e decisão racional: temas de teoria de argumentação jurídica*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

BUZZACCHI, Camilla. *La solidarietà tributaria: funzione fiscale e principi costituzionali*. Milano: Giuffrè, 2011.

CALIENDO, Paulo. A Extrafiscalidade como instrumento de implementação dos direitos fundamentais sociais no Brasil. *Revista Jurídica do Cesuca*, Cachoeirinha, RS, v. 2, n. 4, p. 62-86, dez. 2014.

CAMPOS, Roberto. *Antologia do bom senso*. Rio de Janeiro: Topbooks, 1996.

CAMPOS, Roberto. *O Século esquisito*. Rio de Janeiro: Topbooks, 1990.

CAMPOS, Roberto. *Jornal Zero Hora*, RGS, 5ª edição, 14 fev. 1999.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Metodología "fuzzy" y "camaleones normativos" en la problemática actual de los derechos económicos, sociales y culturales. *Derechos y Libertades: revista del Instituto Bartolomé de las Casas*, Madrid, ano 3, n. 6, p. 35-50, fev. 1998.

CAPANO, Raffaele Perrone. Límposizione personale a base piana tra vincoli di progressività e di coerenza del sistema. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006. p. 339-364.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *Progressividade e IPTU*. Curitiba: Juruá, 1996.

CARVALHO NETTO, Menelick de; SCOTTI, Guilherme. *Os direitos fundamentais e a (in)certeza do direito: a produtividade e a superação do sistema de regras*. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. atual. de acordo com a Constituição Federal de 1988. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 4. ed. rev. e ampl. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

CHANG, Ha-Joo. *23 coisas que nos contaram sobre o capitalismo*. Tradução Claudia Gerpe Duarte. São Paulo: Cultrix, 2013. Ebook.

CHIASSONI, Pierluigi. *Tecnica dell'interpretazione giuridica*. Bologna: Mulino, 2007.

CHRISTIANS, Allison. Historic, comparative and evolutionary analysis of tax systems. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord.). *Separação de poderes e efetividade do sistema tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2010. p. 287-309.

CLÉRICO, Laura. *El examen de proporcionalidad en el derecho constitucional*. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires, 2009.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O princípio da não cumulatividade e as operações de transporte nas operações de exportação. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT)*, Belo Horizonte, ano 1, v.1, p. 31-48, set./dez. 1998.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *Concluding observations: Morocco*. E/C.12/1994/5, 30 de maio de 1994. Disponível em: [www.digitallibrary.un.org](http://www.digitallibrary.un.org). Acesso em: 5 out. 2017.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *Concluding observations on the combined second to fourth periodic reports of Egypt*. E/C.12/EGY/CO/2-4, 13 de dezembro de 2013. Disponível em: [www.digitallibrary.un.org](http://www.digitallibrary.un.org). Acesso em: 5 out. 2017.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n° 3: the nature of states parties' obligations (art. 2, para. 1, of the Covenant)*. Document E/1991/23. 5th session, 14 December 1990. Disponível em: <http://www.refworld.org/docid/4538838e10.html>. Acesso em: 14 jul. 2017.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n° 4: the right to adequate housing (art. 11 (1) of the Covenant)*. Document E/1992/23, 6th session, 1991. Disponível em: <http://www.refworld.org/docid/47a7079a1.html>. Acesso em: 5 out. 2017.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment n° 12: the right to adequate food (art. 11)*. Document E/C.12/1999/5, 20th session, 1999. Disponível em: <http://www.refworld.org/docid/4538838c11.html>. Acesso em: 5 out. 2017.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment 13: the right to education (article 13)*. Document E/1992/23, 21th session, 1999. Disponível em: <http://www.right-to-education.org/resource/cescr-general-comment-13-right-education-article-13>. Acesso em: 5 out. 2017.

COMMITTEE ON ECONOMIC, SOCIAL AND CULTURAL RIGHTS (CESCR). *General comment nº 14: the right to the highest attainable standard of health (article 12 of the International Covenant on Economic, Social and Cultural Rights)*. Documento E/C.12/2000/4, 22th Session, 2000. Disponível em: <http://www.refworld.org/docid/4538838d0.html>. Acesso em: 5 out. 2017.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1997.

CONTO, Mario de. *O princípio da proibição do retrocesso social: uma análise a partir dos pressupostos da hermenêutica filosófica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. Interpretação dos direitos fundamentais sociais, solidariedade e consciência de classe. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). *Direitos fundamentais sociais*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 111-172.

COSTA, Luiz Milton Veloso. Renúncia fiscal no mercado de medicamentos: crédito presumido das contribuições PIS/PASEP e da COFINS. In: WORKSHOP Gastos tributários da União, 21 e 22 de maio de 2009. Brasília: ESAF, 2009. 17 slides. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/historico/estributarios/Eventos/WorkShop/WorkShopGastosTributarios.htm>. Acesso em: 5 out. 2017.

COSTAMAGNA, Francesco. Realizzazione progressiva dei diritti economici, sociali e culturali e migliore utilizzo delle risorse disponibili. *Rivista quadrimestrale di Diritti Umani e diritto Internazionale*, Milano, v. 2, n. 1, p. 165-170, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. São Paulo: Malheiros, 2001.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CROCKER, David. Functioning and capability: the Foundations of Sen's and Nussbaum's Development Ethic. *Political Theory*, v. 20, n. 4, p. 584-612, Nov. 1992.

CUMMINS, Matthew; ORTIZ, Isabel. *A recovery for all: rethinking socio-economic policies for children and poor households*. New York: UNICEF, 2012.

DE SCHUTTER, Olivier. *Relatório do Relator Especial sobre o direito à alimentação: Missão ao Brasil* (12 a 18 de outubro de 2009). Conselho de Direitos Humanos da ONU, 3 de março de 2010. 20 p. (Identificação do documento: /HRC/13/33/Add.6). Disponível em: <http://terradedireitos.org.br/wp-content/uploads/2010/03/Relat%C3%B3rio-da-ONU-direito-%C3%A0-alimenta%C3%A7%C3%A3o.pdf>. Acesso em: 14 set. 2016.

DERBI, Felipe. *O princípio da proibição de retrocesso social na Constituição de 1988*. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

DERZI, Misabel de Abreu Machado; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa de. O efeito vinculante e o princípio da motivação das decisões judicial: em que sentido pode haver precedentes vinculantes no Direito brasileiro? In: DIDIER JR., Fredie et al. (Org.). *Novas tendências no Processo Civil. Estudos sobre o projeto do Novo Código de Processo Civil*. Salvador: Juspodivm, 2013. p. 333-362.

DERZI, Misabel Abreu Machado. O conceito de princípio da não-cumulatividade - ICMS: RE 200.168; RE 195.894; ADI n. 2325-0; ADI n. 1851-4. Não-cumulatividade: o que construímos em 20 anos? In: *A Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal nos 20 anos da Constituição do Brasil de 1988*. Brasília: IDP e Observatório da Jurisdição, 2008. p. 11-22.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, direito penal e tipo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Distorções do Princípio da Não-Cumulatividade no ICMS: comparação com o IVA europeu. In: COELHO, Sacha Calmon N. et al. (Org.). *Temas de Direito Tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 1998. p. 107-151. (Palestras proferidas no 1º Congresso Nacional da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT) em Belo Horizonte, 1997).

DERZI, Misabel Abreu Machado. Guerra fiscal, Bolsa Família e Silêncio (relações, efeitos e regressividade). *Revista Jurídica da Presidência*, Brasília, v. 16, n. 108, p. 39-64, fev./maio 2014.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismo e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 100, p. 65-80, jan. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado; SILVA, José Afonso Bicalho Beltrão da; BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves (Org.). *ICMS: diagnósticos e proposições*. 1º Relatório ao Governador do Estado de Minas Gerais. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2017.

DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966. (Colección Cuadernos para el Diálogo nº. 5).

DICIOTTI, Enrico. Sulla distinzione tra diritti di libertà e diritti sociali: una prospettiva di filosofia analitica. *Quaderni costituzionali*, Bologna, n. 4, p. 733-762, dic. 2004. DOI: 10.1439/19027.

DOWELL-JONES, Mary. *Contextualising the international covenant on economic, social and cultural rights: assessing the economic deficit*. Leiden: Martinus Nijhoff Publishers, 2004.

DWORKIN, Ronald. *Is democracy possible here? Principles for a new political debate*. New Jersey: Princeton University Press, 2008.

DWORKIN, Ronald. *Justiça para ouriços*. Tradução Pedro Elói Duarte. Coimbra: Almedina, 2012.

DWORKIN, Ronald. *Levando os direitos a sério*. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

DWORKIN, Ronald. *O Império do Direito*. Tradução Jefferson Luiz Camargo. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000.

DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1977.

EGYPTIAN CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS (ECESR), EGYPT; CENTER FOR ECONOMIC AND SOCIAL RIGHTS (CESR), USA. Submission to the Committee on Economic, Social and Cultural Rights on the occasion of the review of Egypt's Periodic Report by the Pre-Sessional Working Group of the Committee's 51st Session. 21-24 May 2013. 15 p. Disponível em: [http://tbinternet.ohchr.org/Treaties/CESCR/Shared%20Documents/EGY/INT\\_CESCR\\_NGO\\_EGY\\_14090\\_E.pdf](http://tbinternet.ohchr.org/Treaties/CESCR/Shared%20Documents/EGY/INT_CESCR_NGO_EGY_14090_E.pdf) . Acesso em: 14 set. 2016.

EIDE, Asbjørn. Economic, social and cultural rights as human rights. In: EIDE, Asbjørn; KRAUSE, Catarina; ROSAS, Allan. *Economic, social and cultural rights: a textbook*. 2. ed. Dordrecht: Kluwe Law International, 2001. p. 9-28.

ELSON, Diane; BALAKRISHNAN, Radhika; HEINTZ, James. Public finance, maximum available resources and human rights. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013. p. 13-40.

ESTURILIO, Regiane Binhara. *A seletividade no IPI e no ICMS*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. *Tributação e mudança social*. Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FALSITTA, Gaspare. Profili della tutela costituzionale della giustizia tributaria. In: PERRONE, Leonardo; BERLIRI, Claudio. *Diritto tributario e Corte costituzionale*. Napoli: Edizioni scientifiche italiane, 2006. p. 91-122.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. A legitimidade na Constituição de 1988. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio et al. *Constituição de 1988: : legitimidade, vigência e eficácia*. São Paulo: Atlas, 1989. p. 31-52.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do Direito, técnica, decisão, dominação*. São Paulo: Atlas, 1993.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. *Direito Econômico*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

FRANÇA. Conselho de Impostos. 21º Relatório ao Presidente da República - Exonerações tributárias: por um reexame das despesas tributárias. Tradução Igor Mauler Santiago e Misabel Abreu Machado Derzi. *Revista Internacional de Direito Tributário (ABRADT)*, Belo Horizonte v. 1, n. 1, p. 389-521, jan./jun. 2004.

FRIED, Barbara H. The puzzling case for proportionate taxation. *Chapman Law Review*, v. 2, n. 1, p. 157-195, 1999.

GALLO, Franco. *L'uguaglianza tributaria*. Napoli: Editoriale Scientifica, 2012.

GALLO, Franco. *Le ragioni del fisco. Etica e giustizia nella tassazione*. 2. ed. Bologna: Mulino, 2011.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio. El juicio de ponderación y sus partes. Una crítica. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundación Coloquio Jurídico Europeo, 2009. p. 249-332.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio. La esencial intercambialidad del método ponderativo-subsuntivo y el interpretativo-subsuntivo y las ventajas e inconvenientes de cada uno (al hilo de la Sentencia del Tribunal Supremo Español, Sala Civil, del 10 de diciembre de 2010). In: GARCÍA GARCÍA, Mayolo; MORENO CRUZ, Rodolfo (Coord.). *Argumentación Jurídica: fisonomía desde una óptica forense*. México: UNAM, 2014. p. 29-62.

GARDBAUM, Stephen. A democratic defense of constitutional balancing. *Law & Ethics of Human Rights*, v. 4, n. 1, p. 79-106, Apr. 2010. DOI:10.2202/1938-2545.1045.

GOBETTI, Sérgio Wul; ORAIR, Rodrigo Octávio. Tributação e distribuição da renda no Brasil: novas evidências a partir das declarações tributárias das pessoas físicas. *Working Paper, International Policy Centre for Inclusive Growth*, Brasília, n. 136, fev. 2016. Disponível em: [http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT\\_Tributacao\\_e\\_distribuicao\\_da\\_renda\\_no\\_Brasil\\_novas\\_evidencias\\_a\\_partir\\_das\\_declaracoes\\_tributarias\\_das\\_pessoas.pdf](http://www.ipc-undp.org/pub/port/WP136PT_Tributacao_e_distribuicao_da_renda_no_Brasil_novas_evidencias_a_partir_das_declaracoes_tributarias_das_pessoas.pdf). Acesso em: 15 set. 2016.

GODOI, Marciano Seabra de. Seletividade e ICMS: para onde a Constituição de 1988 apontou e para onde a política fiscal dos Estados realmente nos conduziu. In: COELHO, Sacha Calmon Navarro (Coord.). *Código Tributário Nacional 50 anos: estudos em homenagem à professora Misabel Abreu Machado Derzi*. Belo Horizonte: Fórum, 2016. p. 427-443.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

GOTTI, Alessandra. *Direitos sociais: fundamentos, regime jurídico, implementação e aferição de resultados*. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

GRAU, Eros Roberto. Comentário ao art. 170, VIII da Constituição. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva, Almedina, 2013. p. 7640-7690.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 168-189.

GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milão: Giuffrè, 2011.

GUEST, Stephen. *Ronald Dworkin*. Stanford: Stanford University Press, 2013.

HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003.

HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. *Revista de Direitos Fundamentais e Democracia*, Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, jul./dez. 2013.



HIERRO, Liborio L. Los derechos económico-sociales y el principio de igualdad en la teoría de los derechos de Robert Alexy. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundacion Coloquio Juridico Europeo, 2009. p. 163-222.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

HOWARD, Christopher. *The hidden welfare state: tax expenditures and social policy in the United States*. Princeton: Princeton University Press, 1997. Ebook.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Censo Demográfico de 2010: características gerais da população, religião e pessoas com deficiência*. Rio de Janeiro: IBGE, 2012. Disponível em: [http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/94/cd\\_2010\\_religiao\\_deficiencia.pdf](http://biblioteca.ibge.gov.br/visualizacao/periodicos/94/cd_2010_religiao_deficiencia.pdf). Acesso em: 6 abr. 2015.

INTERNATIONAL MONETARY FUND (IMF). *Revenue mobilization in developing countries*. Mar. 2011. Disponível em: <https://www.imf.org/external/np/pp/eng/2011/030811.pdf>. Acesso em: 15 set. 2016.

INSTITUTO DE PESQUISA ECONÔMICA APLICADA (IPEA). Comunicado da Presidência n. 22, 29 jun. 2009. Receita pública: quem paga e como se gasta no Brasil. Disponível em: [http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630\\_comunicadoipea22.pdf](http://www.ipea.gov.br/portal/images/stories/PDFs/comunicado/090630_comunicadoipea22.pdf). Acesso em: 15 set. 2016.

KAHN, Douglas A.; LEHMAN Jeffrey S. Tax expenditure budgets: a critical view. *Tax Notes*, v. 54, p. 1661-1665, Mar. 1992.

KAMIN, David. What is a progressive tax change? unmasking hidden values in distributional debates. *New York University Law Review*, v. 83, n. 1, Apr. 2008.

KATO, Junko. *Regressive taxation and the welfare state: path dependence and policy diffusion*. Cambridge: Cambridge University Press, 2003. Ebook.

KLATT, Matthias; MEISTER, Moritz. *The constitutional structure of proportionality*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

KLATT, Matthias Klatt; MEISTER, Moritz. Proportionality: a benefit to human rights? Remarks on the I-CON controversy. *International Journal of Constitutional Law*, v. 10, n. 3, p. 687-708, July 2012. DOI: <https://doi.org/10.1093/icon/mos019>.

KLATT, Matthias; SCHMIDT, Johannes. Epistemic discretion in constitutional law. *International Journal of Constitutional Law*, Oxford, v. 10, n. 1, p. 69-105, Jan. 2012.

KRAAN, Dirk-Jan. Off-budget and tax expenditures. *OECD Journal on Budgeting*. v. 4, n. 1, p. 121-142, 2004.

KRUGER, Paul. *A crise de 2008 e a economia da depressão*. Tradução Afonso Celso da Cunha Serra. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

KULICKI, Michael. Transcendental and comparative Theories of Justice: a critique of Sen. In: WORKSHOP on Non-ideal and Institutional Theory at the 82nd Annual Conference of the Canadian Political Science Association, 3 de June 2010. 13 p. Disponível em: <https://www.cpsa-acsp.ca/papers-2010/Kulicki.pdf>. Acesso em: 14 set. 2016.

LEÃO, Martha. Contributo para o estudo da extrafiscalidade: a importância da finalidade na identificação das normas tributárias extrafiscais. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 34, p. 303-325, 2015.

LEÃO, Martha Toríbio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEDUR, José Felipe. *Direitos fundamentais sociais: efetivação no âmbito da democracia participativa*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

LIVINGSTON, Michael A. Progressividade e solidariedade: uma perspectiva norte-americana. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 190-197.

LOEWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. 2. ed. Barcelona: Ariel, 1970.

LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el Estado de Bienestar*. Tradução espanhola Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993.

MAFFEZZONI, Federico. *Il principio di capacità contributiva nel diritto finanziario*. Torino: UTET, 1970.

MARINS, James; TEODOROVICZ, Jeferson. Rumo à extrafiscalidade socioambiental: tributação diante do desafio social e ambiental contemporâneo. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO CONSTITUCIONAL, 9., 2010, Curitiba. *Anais...*[Recurso eletrônico] Curitiba: ABDCONST, 2011. p. 170-199.

MARONGIU, Gianni. *I fondamenti costituzionali dell'imposizione tributaria: profili storici e giuridico*. Turim: Giappichelli, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O sistema tributário na nova Constituição*. São Paulo: Saraiva, 1989.

MENDES, Gilmar Ferreira. Os direitos fundamentais e suas limitações: breves reflexões. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; GONET BRANCO, Paulo. *Hermenêutica constitucional e Direitos fundamentais*. Brasília: IDP, 2000. p. 298-321.

MENDES, Gilmar Ferreira. Os limites da revisão constitucional. *Cadernos de Direito Constitucional e Ciência, Política*, v. 5, n. 21, p. 69-91, out./dez.1997.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. *Extrafiscalidade: análise semiótica*. 2009. 220 f. Tese (Doutorado em Direito Econômico e Financeiro)-Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2009. DOI:10.11606/T.2.2009.tde-18112009-090938.

MENENDEZ, Agustín José. *Justifying taxes: some elements for a general theory of democratic tax law*. Dordrecht: Springer, 2001.

MIRANDA, Jorge. *Manual de Direito Constitucional. Direitos Fundamentais*. 3. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2000. t. 4.

MOREIRA, André Mendes. *A não-cumulatividade dos tributos*. São Paulo: Noeses, 2010.

MOREIRA, André Mendes; SENA, Roberto Miglio. (In)justiça na tributação do consumo: o que a OCDE tem a nos dizer. *Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento*, Rio de Janeiro v. 4, n. 4, p. 1-30, 2016. (Portal de Publicações Eletrônicas da UERJ).

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: CEDAM, 1973.

MÜLLER, Friedrich. *Métodos de trabalho de direito constitucional*. 3. ed. Tradução Peter Naumman. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo, Martins Fontes, 2005.

NAGEL, Thomas. John Rawls and Affirmative Action. *The Journal of Blacks in Higher Education*, n. 39, p. 82-84, Spring, 2003. DOI: 10.2307/3134387.

NETTO, Luísa Cristina Pinto e. *O princípio de proibição de retrocesso social*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2010.

NEVES, Marcelo. *Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais*. São Paulo: Martins Fontes, 2012.

NOVAIS, Jorge Reis. *A dignidade da pessoa humana: dignidade e direitos fundamentais*. Coimbra: Almedina, 2015. v. 1.

NOVAIS, Jorge Reis. *Direitos sociais: teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2010.

NOVAIS, Jorge Reis. *As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição*. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

NOVELLI, Flavio Bauer. Norma constitucional inconstitucional? A propósito do art. 2, p. 2, da EC n. 3/93. *Revista de Direito Administrativo*, v. 199, p. 21-57, jan./mar. 1999.

NOZICK, Robert. *Anarchy, State and Utopia*. New York: Basic Books, 1974.

NUSDEO, Fábio. *Curso de economia: introdução ao Direito Econômico*. 7. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.

NUSSBAUM, Martha. *Women and human development: the capabilities approach*. Cambridge: Cambridge University Press, 2000.

OBENLAND, Wolfgang. *Taxes and Human Rights*. Bonn/Berlin: GPF Europe and Tax Justice Network Germany, 2013. (Info Steuergerechtigkeit n. 08e).

O'CONNELL, Rory; NOLAN, Aoife; HARVEY, Colin; DUTSCHKE, Mira; ROONEY, Eoin. *Applying an international human rights framework to state budget allocations: rights and resources*. London: Routledge, 2014.

OLSEN, Ana Carolina Lopes. *Direitos fundamentais sociais: efetividade frente à reserva do possível*. Curitiba: Juruá, 2008.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Consumption tax trends: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*. Paris: OECD Publishing, 2014. DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/ctt-2014-en>.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Relatórios Econômicos da OCDE - Brasil 2015: restabelecer o crescimento inclusivo*. (Resumo executivo). Brasília, OCDE, 2015. Disponível em: <http://www.oecd.org/eco/surveys/Brasil-2015-resumo.pdf>. Acesso em: 15 set. 2016.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Revenue Statistics in Latin America: 1999-2010*. OECD: Paris, 2012. Disponível em: [https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL\\_PT\\_country%20note\\_final.pdf](https://www.oecd.org/ctp/tax-global/BRAZIL_PT_country%20note_final.pdf). Acesso em: 15 set. 2016.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). *Tax expenditures in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2010. Disponível em: <http://www.oecd.org/gov/budgeting/taxexpendituresinoecdcountries-oecdpublication.htm>. Acesso em: 15 set. 2016.

ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT (OECD). KOREA INSTITUTE OF PUBLIC FINANCE (KIPF). *The distributional effects of consumption taxes in OECD countries*. Paris: OECD Publishing, 2014. (OECD Tax Policy Studies, nº 22). DOI: <http://dx.doi.org/10.1787/19900538>.

PAGANO, Rodolfo. *Introduzione alla legistica. L'arte di preparare le leggi*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2004.

PAPADOPOL, Marcel. Um passo adiante: contributo para a compreensão de medidas tributárias extrafiscais e do papel desempenhado pela capacidade contributiva nesse contexto. In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012. p. 273-300.

PECES-BARBA, Gregorio. Reflexiones sobre los derechos sociales. In: ALEXY, Robert. *Derechos sociales y ponderación*. Madrid: Fundacion Coloquio Juridico Europeo, 2009. p. 85-102.

PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. New York: Springer, 2009.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. *Direitos fundamentais*. Tradução António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012. Ebook.

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. Ebook.

PINO, Giorgio. *Diritti fondamentali e ragionamento giuridico*. Torino: Giappichelli Editore, 2008.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

PISANÒ, Attilio. Perché misurare i diritti umani? Opportunità e problemi dell'applicazione delle metodologie quantitative ai diritti umani. *Ragion pratica*, Bologna, v. 46, n. 1, p. 159-184, 2016.

POGGE, Thomas. *Haciendo justicia a la humanidad*. Tradução David Álvarez. México: UNAM, 2009.

PULIDO, Carlos Bernal. *El principio de proporcionalidad y los derechos fundamentales*. 3. ed. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2007.

PULIDO, Carlos Bernal. La racionalidad de la ponderación. In: CARBONELL, Miguel (Ed.). *El principio de proporcionalidad y la interpretación constitucional*. Quito: Ministerio de Justicia y Derechos Humanos, 2008. p. 43-68.

QUIGGIN, John. *Zombie economics: how dead ideas still walk among us*. Princeton: Princeton University Press, 2010.

RAWLS, John. *Justiça como Equidade: uma reformulação*. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

RAWLS, John. *O liberalismo político*. Tradução Dinah de Abreu Azevedo. 2. ed. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Temas de Direito Constitucional Tributário*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

SAAVEDRA, Giovanni Agostini. *Jurisdição e democracia: uma análise a partir das teorias de Jürgen Habermas, Robert Alexy, Ronald Dworkin e Niklas Luhmann*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52.

SAIZ, Ignacio. Resourcing rights: combating tax injustice from a human rights perspective. In: HARVEY, Colin; O'CONNELL Rory; NOLAN, Aoife. *Human rights and public finance: budgets and the promotion of economic and social rights*. Oxford: Hart Publishing, 2013. p. 77-104.

SAMPAIO, José Adércio Leite; WOLD, Chris; NARDY, Afrânio José Fonseca. *Princípios de direito ambiental*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

SANDEL, Michael J. *Justiça – o que é fazer a coisa certa*. Tradução Heloisa Matias e Maria Alice Máximo. 17. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 4. ed. São Paulo: Cortez, 2006.

SARLET, Ingo Wolfgang. Comentário ao art. 60 da Constituição. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coord.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; Almedina, 2013. Ebook.

SARLET, Ingo Wolfgang. Os Direitos Fundamentais Sociais na Constituição de 1988. *Revista Diálogo Jurídico*, Centro de Atualização Jurídica (CAJ), Salvador, v. 1, n. 1, 2001. Disponível em: <<http://www.direitopublico.com.br>>. Acesso em: 25 jul. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais: manifestação de um constitucionalismo dirigente possível. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*. Salvador. n. 15, set./out./nov. 2008. Disponível em: <http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>. Acesso em: 4 set. 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. A problemática dos direitos fundamentais sociais como limites materiais ao poder de reforma da constituição. In: SARLET, Ingo Wolfgang. *Direitos Fundamentais Sociais: estudos de Direito Constitucional, Internacional e Comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 333-394.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a proibição de retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado (RERE)*, Salvador, n. 9, mar./maio 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em: 4 set. 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang; SAAVEDRA, Giovanni Agostini. Constitucionalismo e democracia - Breves notas sobre a garantia do mínimo existencial e os limites materiais de atuação do legislador, em destaque para o caso da Alemanha. In: MACHADO, Felipe; CATTONI, Marcelo (Coord.). *Constituição e processo: entre o direito e a política*. Belo Horizonte: Fórum, 2011. p. 115-138.

SAUL, Bem; KINLEY, David; MOWBRAY, Jacqueline. *The international covenant on economic, social and cultural rights: commentary, cases, and materials*. Oxford: Oxford University Press, 2014.

SCAFF, Fernando Facury. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. *Revista Verba Juris*, João Pessoa, PB, ano 4, n. 4, p.79-104, jan./dez. 2005.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules. A philosophical examination of rule-based decision-making in law and life*. New York: Oxford University Press, 2002.

SCHIAVOLIN, Roberto. Il principio di "progressività del sistema tributario". In: BERLIRI, Claudio; PERRONE, Leonardo (Org.). *Diritto tributario e corte costituzionale*. Napoli: Edizioni Scientifiche Italiane, 2006. p. 151-162.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas Tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998.

SCOTT, Craig. Interdependence and permeability of human rights norms: towards a partial fusion of the international covenants on human rights. *Osgoode Hall Law Journal*, v. 27, n. 3, p. 769-878, Fall, 1989.

SEGUIN, Marc; GURR, Simon. Federal tax expenditures in Canada. In: BRIXI, Hana Polackova; VALENDUC, Christian M. A.; SWIFT, Zhicheng Li (Ed.). *Tax expenditures: shedding light on government spending through the tax system. Lessons from developed and transition economies*. Washington, DC: World Bank, 2004. p. 97-130.

SEN, Amartya. *A idéia de justiça*. Tradução Denise Bottman e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. Ebook.

SEN, Amartya. Capabilities, Lists, and Public reason: Continuing the Conversation. *Feminist Economics*, v. 10, n. 3, p 77-80, 2004. Entrevista.

SEN, Amartya. *Inequality re-examined*. Oxford: Clarendon Press, 1992.

SEPÚLVEDA, Magdalena. *The nature of the obligations under the international covenant on economic, social and cultural rights*. Antwerpen: Intersentia, 2003.

SHAVIRO, Daniel. Rethinking tax expenditures and fiscal language. *Tax Law Review*, v. 57, n. 2, p. 187-231, 2004.

SILVA, José Afonso da. *Poder constituinte e poder popular: estudos sobre a Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2002.

SILVA, Paulo Roberto Coimbra. A utilização do tributo como instrumento de políticas públicas. In: MANEIRA, Eduardo; TORRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito Tributário e Constituição: homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coêlho*. São Paulo: Quartier Latin, 2012. p. 721-732.

SILVEIRA, Fernando Gaiger. Tributação, previdência e assistências sociais: impactos redistributivos. In: CASTRO, Jorge Abraão de Castro; SANTOS, Cláudio Hamilton Matos dos; RIBEIRO, José Aparecido Carlos (Org.). *Tributação e equidade no Brasil: um registro da reflexão do Ipea no biênio 2008-2009*. Brasília: Ipea, 2010. cap. 2.

STIGLITZ, Joseph. *The price of inequality*. New York: W. W. Norton, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. Jurisdição constitucional e hermenêutica: perspectivas e possibilidades de concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil. *Novos estudos jurídicos*, v. 8, n. 2, p. 257-301, maio/ago. 2003.

SUGIN, Linda. Theories of distributive justice and limitations on taxation: what rawls demands from tax systems. *Fordham Law Review*, New York, v. 72, n. 5, p.1991-2014, Apr. 2004.

SUNSTEIN, Cass R. *Why does the American Constitution Lack Social and economic Guarantees?* Chicago: University of Chicago, 2003. (Public Law Working Paper nº 36).

SURREY, Stanley; McDANIEL, Paul. *Tax expenditures*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.

SURREY, Stanley S. *Pathways to tax reform*. Cambridge: Harvard Press, 1973.

SWEET, Alec Stone; MATHEWS, Jud. Proportionality balancing and global constitutionalism. *Columbia Journal of Transnational Law*, v. 47, n. 1, p. 72-164, 2008.

SWIFT, Zhicheng Li. *Managing the effects of tax expenditures on national budgets*. Washington, DC: World Bank, 2006. (Policy, Research working paper nº WPS 3927). Disponível em: <http://www.documents.worldbank.org>. Acesso em: 9 jan. 2016.

TILBERY, Henry. Base econômica e efeito das isenções. In: DÓRIA, Antonio Roberto Sampaio (Coord.). *Incentivos fiscais para o desenvolvimento*. São Paulo: José Bushatsky, 1971. p. 16-67.



TILBERY, Henry. O conceito de essencialidade como critério de tributação. In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (Org.). *Estudos tributários*. São Paulo: Resenha Tributária, 1974. p. 309-348.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Tradução Luiz Doria Furquim da 18. ed. alemã. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris, 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Tradução Pedro Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus. Sobre a unidade da ordem jurídica tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo; ZILVETI, Fernando Aurelio (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo: Dialética, 1998. p. 60-70.

TODER, Eric; BANEMAN, Daniel. Distributional effects of individual income tax expenditures: an update. Research report for the Tax Policy Center: Urban Institute and Brookings Institution. Washington, 3 Feb. 2012. 18 p. Disponível em: <http://www.taxpolicycenter.org/publications/distributional-effects-individual-income-tax-expenditures-update/full>. Acesso em: 20 set. 2016.

TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica: metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário*. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. IVA, ICMS e IPI. *Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT)*, Belo Horizonte, ano 1, v. 1, p. 13-29, set./dez. 1998.

TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da isonomia, os incentivos do ICMS e a jurisprudência do STF sobre a guerra fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (Coord.). *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Editora, 2007. p. 327-345.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. v. 3.

TREMBLAY, Luc B. An egalitarian defense of proportionality-based balancing. *International Journal of Constitutional Law*, v. 12, n. 4, p. 864-890, 2014.

TRIBE, Laurence; DORF, Michael. *Hermenêutica Constitucional*. Tradução Amarílis de Souza Birchal. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

TRINDADE, André. *Os direitos fundamentais em uma perspectiva autopoietica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

TÜRK, Danilo. The realization of economic, social and cultural rights. Final report submitted do the Comissão of Human Rights. Identificação do document: E/CN.4/Sub.2/1992/16, 3 de julho de 1992. Disponível em: [www.digitallibrary.un.org](http://www.digitallibrary.un.org). Acesso em: 5 out. 2017.

VEGA, Alberto. *International governance through soft law: the case of the OECD transfer pricing guidelines*. Munich: Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, July 4, 2012. (Working Paper nº 2012-05). DOI: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.2100341>.

VELLOSO, Andrei Pithen. *Princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

VENTRY, Dennis J. The collision of tax and welfare politics: the political history of the earned income tax credit, 1969-99. *National Tax Journal*, v. 53, n. 2, part 2, p. 983-1026, Dec. 2000.

VENTRY, Dennis J. Welfare by any other name: tax transfers and the EITC. *American University Law Review*, v. 56, n. 5, p. 1261-1280, June 2007.

VILLELA, Luiz Arruda. *Gastos tributários e justiça social: o caso do IRPF no Brasil*. 1981. 98 f. Dissertação (Mestrado)-Departamento de Economia, Pontifícia Universidade Católica do Rio de Janeiro (PUC), Rio de Janeiro, 1981.

VITA, Alvaro de. Liberalismo, justiça social e responsabilidade individual. *DADOS - Revista de Ciências Sociais*, Rio de Janeiro, v. 54, n. 4, p. 569-608, 2011. Dados [online].

WEICHERT, Marlon Alberto. Isenção de IPI na aquisição de veículos por pessoas portadoras de deficiência física. *Boletim dos Procuradores da República*, Brasília, ano 3, n. 29, p. 27-31, set. 2000.

WEISBACK, David A.; NUSSIM, Jacob. The integration of tax and spending programs. *Yale Law Journal*, New Haven, CT, v 113, n. 5, p. 955-1028, Mar. 2003.

WEISBACK, David A.; BANKMAN, Joseph. The superiority of an ideal consumption tax over an ideal income tax. *Stanford Law Review*, California, n. 58, p. 1413-1456, Mar. 2006.

WELLMAN, Carl. *An approach to rights: studies in the philosophy of law and morals*. Dordrecht: Kluwer Academic Publishers, 1997.

WOTIPKA, Christine Min; TSUTSUI, Kiyotero. Global human rights and state sovereignty: state ratification on international human rights treaties, 1965-2001. *Sociological Forum*, v. 4, n. 23, p. 724-754, Dec. 2008. DOI:10.1111/j.1573-7861.2008.00092.x.

YAMASHITA, Douglas. *ICMS, IVA. Princípios especiais: capacidade contributiva, não-cumulatividade, destino e origem*. São Paulo: IOB, 2000.

ZULLO, Silvia. *La dimensione normativa dei diritti sociali. Aspetti filosofico-giuridici*. Torino: G. Giappichelli Editore, 2013.