

EDUARDO MANEIRA
HELENO TAVEIRA TORRES

(coordenadores)

DIREITO TRIBUTÁRIO E A CONSTITUIÇÃO

HOMENAGEM AO PROFESSOR
SACHA CALMON NAVARRO COELHO

BBL
Sacha Calmon-Misabel Derzi
Consultores & Advogados

Editora Quartier Latin do Brasil
São Paulo, inverno de 2012
quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

Editora Quartier Latin do Brasil
Rua Santo Amaro, 316 - CEP 01315-000
Vendas: Fone (11) 3101-5780
Email: quartierlatin@quartierlatin.art.br
Site: www.quartierlatin.art.br

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfilmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos do Código Penal), com pena de prisão e multa, busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

LANÇADO

BBLSCMD

003012

11/21/2012

EDITORA QUARTIER LATIN DO BRASIL

Rua Santo Amaro, 316 - Centro - São Paulo

Coordenação Editorial: Vinicius Vieira

Diagramação: Victor Guimarães Sylvio;

José Ubiratan Ferraz Bueno

Revisão Gramatical: *Studio Quartier*

Capa: Eduardo Nallis Villanova

MANEIRA, Eduardo; TORRES, Helene Taveira (coord.) – Direito Tributário e a Constituição: Homenagem ao Prof. Sacha Calmon Navarro Coelho. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

ISBN 85-7674-631-X

1. Direito Tributário. I. Título

Índices para catálogo sistemático:

1. Brasil: Direito Tributário

Contato: quartierlatin@quartierlatin.art.br
www.quartierlatin.art.br

SUMÁRIO

Prefácio.....	9
Breves Currículos dos Professores Colaboradores desta Coletânea	11
A Subcapitalização: Preocupação da Tributação Internacional.....	17
AGOSTINHO TOFFOLI TAVOLARO	
Natureza Não Tributária de Prestações Compulsórias Devidas a Pessoas Jurídicas de Direito Privado	37
ALBERTO XAVIER	
Capacidade Contributiva na Tributação da Renda: entre o Lucro Real e o Arbitramento nas omissões de receitas e glosas de despesas	67
ALEXANDRE ALKMIM TEIXEIRA	
Os Tributos Indiretos e a Legitimidade Ativa <i>Ad Causam</i> do Contribuinte de Fato para sua Restituição	85
ANDRÉ MENDES MOREIRA	
ICMS – Não Incidência sobre Mercadoria Estrangeira que Ingressa no País sob Contrato de <i>Leasing</i> , sem Opção de Compra	111
CARLOS MÁRIO DA SILVA VELLOSO	
La Concepcion Actual de los Principios Tributarios	137
CÉSAR GARCÍA NOVOA	
A Impossibilidade da Cobrança Judicial de Tributo já Declarado Inconstitucional, Mesmo em Face de Coisa Julgada Favorável à Fazenda Pública.....	205
DONOVAN MAZZA LESSA	
Segurança jurídica e a proteção da confiança no Direito Tributário	225
EDUARDO JUNQUEIRA COELHO	

Ativismo Judicial e os Seus Reflexos em Matéria Tributária.....	269	Coisa Julgada Tributária. Modulação. Relativização. Decisão em Controle Difuso de Constitucionalidade e os Limites de Efeitos.....	451
EDUARDO MANEIRA		JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO	
Federalismo Fiscal e Taxas Decorrentes do Poder de Polícia sobre a Atividade Minerária	283	Sobre a Demarcação dos Campos de Vigência das Obrigações no Sistema Tributário Nacional	487
FERNANDO FACURY SCAFF		JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES	
ALEXANDRE COUTINHO DA SILVEIRA			
Reforma Tributária Constitucional: A intervenção do Estado e a Iniciativa privada.....	307	El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ante el Fraude y el Abuso del Derecho en el IVA.....	511
FLÁVIO COUTO BERNARDES		LUIS MANUEL ALONSO GONZÁLEZ	
MARIA JULIANA DE ALMEIDA FONSECA			
Papel dos Conselhos Administrativos de Julgamento.....	327	Tributação e Concorrência no MERCOSUL	533
GUSTAVO BRIGAGÃO		MARCOS ANDRÉ VINHAS CATÃO	
Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário	355	A Insubstitência Contábil (Alterações Patrimoniais) e seus Efeitos sobre a Base de Cálculo dos Tributos.....	547
HELENO TAVEIRA TORRES		MARY ELBE GOMES QUEIROZ	
Tributo Confiscatório e Multas Tributárias	377	Las Sanciones Tributarias en España y Brasil: Cuestiones Fundamentales	569
HUGO DE BRITO MACHADO		MIGUEL ÁNGEL SÁNCHEZ HUETE	
Legalidade como Mediação entre a Liberdade e a Igualdade na Tributação.....	393	A Praticidade e o Papel Institucional do Poder Judiciário. A Separação de Poderes em Jogo.....	599
HUMBERTO ÁVILA		MISABEL ABREU MACHADO DERZI	
A Crise Atual da Coisa Julgada em Matéria Tributária.....	401	O “Princípio da Tipicidade Tributária” e o Mandamento de Minimização das Margens de Discricionariedade e de Vedação da Analogia	647
IGOR MAULER SANTIAGO		ONOFRE ALVES BATISTA JÚNIOR	
Regime Jurídico Tributário pela Saída de Brasileiro ou Residente do País	419	Sanções Políticas no Direito Tributário: conteúdo e vedação	675
IVES GANDRA DA SILVA MARTINS		PAULO CALIENDO	
Algumas Considerações sobre a Figura dos Tributos	425		
JOSÉ CASALTA NABAIS			

Reforma Tributária e o Sistema Constitucional Brasileiro	703
PAULO DE BARROS CARVALHO	
A Utilização do Tributo como Instrumento de Políticas Públicas	721
PAULO ROBERTO COIMBRA SILVA	
O Supremo Tribunal Federal e a Lei Complementar nº 118: Uma Crítica ao Entendimento do Tribunal sob a Luz da Segurança Jurídica	733
RAFHAEL FRATTARI	
Judicialização e Direito Tributário.....	767
REGINA HELENA COSTA	
O comércio electrónico como realidade económica e fiscal: a necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio electrónico.....	779
RITA CALÇADA PIRES	
Sistema de Vendas Diretas (Porta a Porta) – Possibilidade Jurídica de Aproveitamento dos Créditos de PIS e COFINS Não Cumulativos, Oriundos das Despesas com Publicidade, <i>Merchandising</i> e <i>Call</i> <i>Center</i> – Exegese do Conceito de Insumos, Contido nas Leis Nº 10.637/2002 e 10.833/2003 – Questões Conexas	797
ROQUE ANTONIO CARRAZZA	
Incentivos Fiscais Regionais e Setoriais: Competência Tributante e Fundamento Constitucional.....	833
TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR	
Estado Democrático de Direito. Segurança Jurídica. A Correta Forma de Interpretação dos Benefícios Fiscais e a Concretização dos Direitos Sociais.....	849
VALTER DE SOUZA LOBATO	

PREFÁCIO

Homenagear o Professor SACHA CALMON NAVARRO COÊLHIO, tributarista, constitucionalista, publicista, um jurista no sentido mais singular do termo, por todas as suas qualidades humanas, reveste-se de um reconhecimento de expressiva justiça por parte de todos os seus amigos e admiradores.

Ao assumirmos a honrosa tarefa de coordenarmos este *Liber Amicorum*, para reverenciar a vida e obra de Sacha Calmon, não sabíamos quanto seria facilitada; mas sem dúvidas a adesão, entusiasmo e desejo de todos por contribuírem para a construção de tomo de expressivo valor académico logo se revelaria para além de nossas expectativas. A razão não poderia ser outra, senão o signo da amizade e da representatividade do máxime jurista.

SACHA CALMON é um humanista. Toda a sua obra jurídica consiste numa notável e valiosa contribuição para o direito público brasileiro, especialmente para o direito tributário, pautada pela preocupação com o ser humano, com o cidadão, com o contribuinte, na construção permanente do Estado Democrático de Direito.

Em sua mais recente edição, “A História da Mitologia Judaico-Cristã”, assim destaca essa sua percepção do mundo, em estudo sobre a divindade em suas distintas formas de compreensão, a saber:

“Como linhas longamente convergentes destinadas a se unirem em algum ponto do futuro, Amor genuíno, Direito, Justiça e Igualdade, finalmente, serão um plexo pleno e inextricável. Por isso os juristas, os operadores do Direito, que é ciência e arte, devem ser pessoas de fé, cientes de sua missão. Devemos servir aos valores humanos: liberdade, pluralismo, humanismo, a pessoa como centro de respeito (todas as pessoas), dignidade, igualdade, verdade e paz, acima de povos, raças, credos, religiões e pátrias. A missão do jurista, a par de conhecer o Direito, é introduzir nos sistemas jurídicos a axiologia do justo e do igual em escala planetária.”

Suas virtudes pessoais e académicas são inúmeras e não poderiam ser decantadas aqui em breves linhas. E sequer faria algum sentido listar títulos de obras, pelo quanto são conhecidas, citadas e consideradas pela Jurisprudência e pela doutrina, daqui e de alhures.

Foram artífices da construção da mais sólida doutrina tributária, a “Escola de Direito Tributário de Minas Gerais”, Sacha Calmon e Misabel Derzi, amigos inseparáveis, ao lado de Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e os mais destacados juristas dessa geração. Laborando sempre um modelo comprometido

**ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO. SEGURANÇA
JURÍDICA. A CORRETA FORMA DE INTERPRETAÇÃO
DOS BENEFÍCIOS FISCAIS E A CONCRETIZAÇÃO DOS
DIREITOS SOCIAIS**

Valter de Souza Lobato

Recebi o honroso convite dos Professores Eduardo Maneira e Heleno Taveira Torres para escrever um artigo em homenagem ao Professor Sacha Calmon Navarro Coêlho. Fui aluno do Professor Sacha na Graduação e no Mestrado da UFMG. Nascia ali uma amizade que se consolidou ao longo de anos de convivência, na Universidade, na ACESITA e tempos depois quando me tornei seu sócio e companheiro de tantas e tantas lides tributárias. Portanto, na condição privilegiada da convivência diária, amigo de todas as horas, aluno, aprendiz e incondicional admirador, passo à questão que pretendo abordar.

No presente artigo, após estabelecer as premissas jurídicas mais sólidas que sustentam o edifício do nosso ordenamento jurídico, em particular a dignidade da pessoa humana, fundamento maior, núcleo e fonte última de legitimação do Estado Democrático de Direito, ao final, buscaremos desmistificar a falsa assertiva da necessidade inelutável de interpretação literal de benefícios fiscais voltados à concretização de direitos sociais. A conclusão, ora antecipada, não poderia ser mais simples, apesar de requerer um percurso certamente mais denso para ser alcançada: não é concebível que uma determinada maneira de interpretar normas jurídicas, que não é a única, produza resultados incompatíveis com as normas mais nucleares do sistema jurídico.

Com isso, esperamos honrar o gentil convite, e, especialmente, o amigo homenageado, que notoriamente foi um dos primeiros a defender, de maneira sistematizada, a necessidade do sistema tributário coadunar com os ditames da justiça social¹.

¹ Cfr., com especial atenção, a obra do professor Sacha Calmon em co-autoria com a professora Misabel Derzi, e a defesa de ambos de uma tributação sobre o patrimônio de bens imóveis condizente com a justiça fiscal e social: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; DERZI, Misabel de Abreu Machado. O Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial (IPTU). São Paulo: Saraiva, 1986.

1. INTRODUÇÃO

Vivemos em uma era de incertezas, angústias, onde todo o conhecimento é questionado e relativo². Mas a humanidade toma, a cada dia, ciência de suas imperfeições e olhando para sua história percebe-se a sua permanente luta para criar limitações a qualquer forma de poder (econômico, social, político ou jurídico).

As experiências históricas demonstraram que o poder pode ser a mais perigosa arma contra a própria humanidade, quanto mais concentrado o poder, mais abatido o Direito, menor a possibilidade de garantir direitos fundamentais como a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento. *"O poder político não está ausente do saber, ele é tramado com o saber"*³.

As instituições por meio das quais flui o poder político são questionadas a todo momento, e são sucessivas as crises vivenciadas, em particular, pelas nossas combalidas democracias representativas, pelo congresso que mais emblematicamente as representa, mas também pelas próprias instâncias de solução pública de controvérsias, como mais recentemente observamos, de maneira desvelada, no nosso país.

E qual papel pode caber ao Sistema do Direito? Ao nosso sentir, colocar as amarras no poder e gerar os instrumentos hábeis para concretizar as garantias individuais e sociais que caracterizam um Estado Democrático de Direito.

Com efeito, o poder distribuído, limitado e cercado pelo Direito, pode propiciar meios para legitimar cidadãos em torno de uma relação jurídica, pois se o Sistema garantiu os direitos individuais e sociais, cabe a ele buscar, dentro de sua própria estrutura, formas de efetivá-los ou preservá-los.

Mas o Direito, como pura técnica⁴, assegura a aplicabilidade do direito positivo e aquilo que foi obtido no Sistema Político como conquista ou mani-

-pulação da verdade pelo Poder⁵, como bem retrata o Professor GERALDO ATALIBA:

Assim, o estado usa o instrumento 'direito', em um primeiro momento, fixando o que é válido, o que não é válido e quais são as fórmulas que devem ser obedecidas e observadas por ele e pelas pessoas que com ele entram em relação; num segundo momento, o Estado pratica atos, também jurídicos, decorrentes e subordinados às normas que traçou e que se constituem na aplicação concreta daquelas normas que foram traçadas de maneira genérica e abstrata. Aí está o tributo como um instrumento jurídico, instrumento de satisfação de um desígnio que nada tem de jurídico, que é o abastecimento dos cofres públicos.⁶

Como instrumento puramente técnico, o Direito visa determinar as normas de conduta e a organização como o 'Estado' deseja a sociedade. Mas o Sistema do Direito, como ensina SACHA CALMON⁷, não se esconde no tecnicismo positivista e se vê eivado de valores. Se assim o é, o Direito deve ser instrumento para aplicar os valores ditados pelo Estado, que, de forma ideal, devem coincidir com os valores da própria sociedade para, ao fim e ao cabo, este Direito Instrumental, ser o próprio valor buscado. O Direito nasce da Sociedade e a ela serve, assim como o Estado, portanto, ele não perde seu caráter instrumental, mas será instrumento da Sociedade, pelo menos em um regime que pressupõe ser de Estado Democrático de Direito, como veremos.

A interpretação e integração dos diversos princípios que regem o Sistema do Direito são instrumentos hábeis a buscar o maior desafio da Ciência do Direito: manter-se como Ciência, sem perder a atualidade do Fato Social. É preciso conceber um modelo de sistema, com aberturas para acompanhar a evolução social, mas sem que tais entradas sejam grandes a ponto de fazê-lo desmoronar.

2 Neste sentido vale a leitura, v.g., de FREUD, *O Mal Estar na Civilização*, trad. José Octávio de Aguiar Abreu, revisão Walderedo Ismael de Oliveira, Coletânea Os Pensadores, Editor Victor Civita, Abril Cultural, p. 131-194; bem como as lições precisas do jurista Luis Roberto Barroso: *"Planeta Terra. Início do século XXI. Ainda sem contato com outros mundos habitados. Entre luz e sombra, descortina-se a pós-modernidade. O rótulo genérico abriga a mistura de estilos, a descrença no poder absoluto da razão, o desprestígio do Estado. A era da velocidade. A imagem acima do conteúdo. O efêmero e o volátil parecem derrotar o permanente e essencial. Vive-se a angústia do que não pôde ser e a perplexidade de um tempo sem verdades seguras. Uma época aparentemente pós-tudo; pós-marxista; pós-kelsiana; pós-freudiana"*.

3 FOUCAULT MICHEL, *A Verdade e as Formas Jurídicas*. trad. Roberto Cabral de M. Machado e Eduardo Jardim Moraes, Nau Ed., 2ª. ed., Rio de Janeiro, 1999, p. 51.

4 Nas palavras de SACHA CALMON: *"O Direito, enquanto ordem positiva, reflete, tem refletido, o que lhe vai pela base. Ele é a prova acabada da nossa imperfeição. Instrumento de disciplinaçã*

a Agostinho e a sua Civitas Dei quanto a Hitler e o seu Reich de mil anos com igual eficácia" ("O Objeto do Direito". Disponível em: <<http://www.sacha.adv.br>>; acesso em 02/05/2004)

5 *"Que teríamos feito sem os juristas alemães? Desde 1923, percorri, na legalidade e lealmente, a longa via que leva ao poder. Coberto juridicamente, eleito de forma democrática. Mas o futuro teria de se realizar. Foi o incorruptível jurista germânico, o honesto, o cheio de consciência, o escrupuloso universitário e cidadão, que acabou o trabalho de me legalizar, fazendo a triagem de minhas idéias. Ele criou para mim uma lei segundo o meu gosto e a ela me ative. Suas leis fundaram minhas ações no Direito"*. Adolph Hitler, saudando o jurista alemão Karl Schmidt.

6 ATALIBA, Geraldo. *Elementos de Direito Tributário*. São Paulo: RT, 1978, p. 21.

7 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, s.d., p. 3.

Porém, como tratar tais fatores, não tornando o Direito defasado em relação ao Fato Social e sem perder o caráter sistemático do Direito (o que levaria ao desmoronamento de todo conhecimento jurídico)?

Este questionamento, entre outros, levou o positivismo puro à insuficiência, não mais abarcando os anseios sociais e à constatação de que a Sociedade não se movia em torno do Direito, sendo este apenas mais um elemento da intrincada relação social. Desta preocupação de inserção social do Direito nascem as mais recentes teorias. O desafio atualmente do Direito é a convivência que pode ter com a realidade social e como introjetar esta realidade no Sistema, sem perder seu caráter científico, enfim, como não misturar os Sistemas Sociais. GERALDO ATALIBA, que tanta falta faz ao Direito Tributário, já fazia o alerta anos atrás⁸ de que o grande desafio na luta pela autonomia do Direito Tributário não foi sua separação de outros ramos do Direito, mas a autonomia do jurídico relativamente ao pré-jurídico.

Enfim, a modernidade aprendeu que o Direito não pode se abster da comunicação com o Sistema Social, pois dele é parte integrante, mas também deve respeitar seu caráter normativo, abstraindo-se de conceitos 'pré-jurídicos', sob pena de não se produzir ciência e do conhecimento não ser algo consistente e sim uma série de dados perdidos no espaço, sem qualquer liame.

Relembra a Professora JULIANA NEUENSHWANDERMAGALHÃES⁹ que para KELSEN o momento da interpretação poderia constranger a Ciência do Direito a lançar seu olhar sobre esses fatores extrajurídicos que interferem na produção do Direito. Na teoria de KELSEN, portanto, cabe ao cientista do Direito apenas focar sua ciência a partir de um ponto de vista externo, descrevendo aquilo que lhe é dado na forma de um Direito posto. Contudo, o isolamento dos fatos sociais leva ao mesmo distanciamento da Sociedade que legitima o Direito, portanto, o Direito precisa se comunicar com os fatos sociais.

A questão é: não há como isolar o Direito da Sociedade, portanto, ao Direito cabe buscar a melhor forma de integração, de enfrentamento dos seus problemas, sem receio da complexidade e dos riscos que o espera, com amarras apenas para evitar que seja tão aberto a ponto de tornar-se um não sistema e

impossível de produzir conhecimento. Enfim, conhecendo-se internamente (princípios e regras) torna-se possível criar mecanismos de comunicação com o mundo externo.

NIKLAS LUHMANN traz uma formulação para o Direito, particularmente interessante, atualíssima, apesar de evidentemente não ser nova:

"...o direito sempre já se apresentava como dado, na essência das associações humanas; ele era imanente à sua natureza e indissolúvelmente enredado com outros traços característicos da sociedade, com a proximidade social (amizade) e com as relações de hierarquia (dominação)"¹⁰.

LUHMANN inseriu na sua análise o Direito em ordem de igual hierarquia aos demais nichos sociais, verificando-o enquanto ação social, colocando novamente o Juiz (e os procedimentos) como forma adequada de inserir e conectar o Direito com a Ordem Social¹¹:

O nosso autor analisado, neste sentido, procura estudar o direito, não propriamente como uma ordem hierárquica, mas como um sistema de regras funcionais instalado num ambiente de relações, também sistêmicas, simples e complexas. As regras de funcionamento sistêmico que prescrevem práticas ou a pragmática das ações sociais humanas caracterizariam o sistema jurídico como um especial sistema no sistema social global, onde exerce significativas influências de controle e comportamento.

No quadro geral desse diagnóstico para a sociologia do direito de Luhmann, os estudos do Direito devem partir da questão do direito como estrutura de um sistema social cuja função essencial é regular os sistemas complexos e os sistemas simples. A simplicidade e a complexidade dos sistemas são absolutamente contingenciais (dependem de suas circunstâncias de tempo e espaço) do ambiente em que se instalam e movimentam, o que significa que os sistemas simples têm necessidades de estruturas jurídicas diferentes de sistemas complexos. "Sociedades simples, por exemplo, possuem um direito tradicionalmente determinado (...)". À medida, todavia, que aumenta

8 "Prefácio". In: DERZI, Misabel, DERZI, Misabel, *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*, RT, 1988.

9 Sobre a Interpretação Jurídica. *Revista de Direito Comparado*, vol. 3, Belo Horizonte, Mandamentos, maio/1999, p. 429-450..

10 *Apud* BASTOS, Aurélio Wander. O Conceito de Direito e as Teorias Jurídicas da Modernidade. *Revista do Curso de Direito da Universidade Estácio de Sá*, s.n.d. Disponível em: <<http://www.estacio.br/direito/revista/revista1/artigo2.htm>> (acesso em 10/02/2012).

11 BASTOS, *op. cit.*

a sua complexidade, as estruturas jurídicas (o direito) têm que adquirir uma elasticidade conceitual – interpretativa para abranger situações heterogêneas, tem que ser modificável através de decisões, ou seja, tem que tornar-se direito positivo. Neste sentido, formas jurídicas estruturais e graus de complexidade da sociedade condicionam-se, reciprocamente, numa relação de interdependência.

(...)

Este posicionamento de Luhmann, incipientemente identificado nos sociólogos clássicos, procura demonstrar que o aumento da complexidade social exige, necessariamente, modificações no arcabouço jurídico. Não ocorrendo estas modificações o sistema social, a se concluir das opiniões do autor, dessintoniza-se do Direito e pode provocar crises sociais agudas, desde que o movimento ultrapasse a complexidade estruturalmente permissível.

Também dissertando sobre LUHMANN, JULIANA NEUENSCHWANDER MAGALHÃES¹² demonstra que, no campo da interpretação do Direito, o Sociólogo distingue o que seria interpretação (posição isolada de um leitor individual) e argumentação jurídica, esta sim uma operação interna do sistema do Direito e diferenciada da interpretação pelo seu teor comunicativo. Diz, ainda, que a questão passa pela ‘consistência das decisões’ e não mais pela fundamentação, pois esta abre espaço ao fracasso, enquanto aquela – se realmente consistente – sobrevive a testes.

Para LUHMANN, o Direito se transforma com base em decisões, sejam elas legislativas ou judiciárias. Novamente a Professora NEUENSCHWANDER:

Cada operação realizada no interior do sistema jurídico, cada observação feita com referência ao código do legal e do ilegal, vai modificar o próprio Direito, pois vai possibilitar que a ela sejam conectadas ulteriores decisões. A modernidade estabelece, então, um outro artifício desparadoxante que é dirigido a ambos os níveis (da legislação e da decisão judicial), orientando-as em direção a suas consequências, LUHMANN diz que, neste caso, o que conta não é um princípio, uma dedução lógica ou uma elegante construção conceitual, mas a diferença que a decisão produz tanto na sociedade quanto no interior do próprio sistema do direito.

12 MAGALHÃES, Juliana Neuenschwander, *Sobre a Interpretação Jurídica*, Revista de Direito Comparado, vol. 3, Belo Horizonte. Mandamentos. maio/1999. pgs. 429/45.

Conforme nos ensina a Professora MISABEL DERZI¹³, a Teoria dos Sistemas veio como uma reação ao **vale-tudo**, fechando os Sistemas como única forma de gerar conhecimento, ou seja, reconhece-se o Direito como Sistema integrado e inerente ao Fato Social, mas somente seu fechamento permitirá gerar o conhecimento – mesmo que distante do fato real – permitindo a diferenciação dentro dele mesmo.

Novamente estamos a enfrentar os fatores sociais que convivem e alimentam o Direito e a intoxicação deste por aqueles, não permitindo o mínimo de segurança jurídica, na medida em que não se podem estabelecer conceitos (conhecimento) ou parâmetros de análise na comparatividade de diversos fatores, sem o fechamento e a racionalização de como lidar com tais fatores¹⁴.

Destarte, a Teoria dos Sistemas Autopoieticos demonstra que o Direito, para gerar conhecimento e preencher um pouco de suas expectativas, deve se fechar enquanto sistema, não admitindo interferências externas que não sejam processadas internamente. Mas para não se perder ou tornar-se defasado frente à velocidade das mudanças implementadas nos fatos sociais, o direito torna-se um sistema normativo fechado, mas ‘cognitivamente’ aberto, assimilando os fatores do meio ambiente social, de acordo com seus critérios de percepção. Assim, o conhecimento é gerado pelo fechamento normativo, enquanto que a reciclagem advém da possibilidade de alteração do Direito pela dimensão cognitiva, adaptando este à velocidade e complexidade da Sociedade Moderna.

O Direito não se isola da Sociedade, é originário e necessário ao Fato Social¹⁵, deve refletir os valores deste Fato Social, dentro de um contexto

13 DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-Modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100, s.d., p. 65-80.

14 A Prof. Misabel Derzi cita Luhmann que bem esclarece: *Uma tal mudança tem amplas consequências, atualmente ainda não de todo visíveis. Ela conduz a teoria do conhecimento para a tese construtivista radical, segundo a qual o conhecimento só é possível se e porque os sistemas se fecham operacionalmente ao nível de seu diferenciar e designar, tornando-se deste modo indiferentes frente àquilo que, com isto, é excluído como ambiente. A concepção de que o conhecimento só é alcançável através da ruptura de relações operacionais com o mundo externo, nem por isso significa que o conhecimento não seja algo real ou não designe algo real; ela apenas indica que, para as operações, com as quais um sistema de conhecimento se diferencia, não pode existir no ambiente nenhum equivalente, porque se assim o fosse, o sistema se dissolveria, continuamente, no seu ambiente, tornando, com isso, o conhecimento impossível.* (Cf., op. cit. p. 109-10). Apud, Misabel Abreu Machado, *Pós-Modernismo e Tributos: complexidade, descrença e corporativismo*, In *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 100, pgs. 65/80.

15 O Direito, portanto, faz parte do estofo da história, é história. É igualmente, um produto social” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. “O Objeto do Direito”. Disponível em: <<http://www.sacha.adv.br>> (acesso em 02/05/2004).

sistêmico, onde cabe a procura dos mecanismos corretos de legitimação deste Direito frente à evolução social.

O caráter instrumental do Direito nos faz estudar as normas jurídicas que regem o Sistema e, enquanto fenômeno social, impõe um estudo dos valores que cercam este Sistema Jurídico para verificação de sua legitimidade perante a sociedade. Justiça e Segurança Jurídica.

Portanto, visando verificar exatamente como deve se mover o Estado – e aqui especificamente dentro do Direito Tributário – é preciso analisar os pressupostos do Estado Democrático de Direito.

2. ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: SEGURANÇA JURÍDICA E CONFIANÇA SISTÊMICA

Pois bem, em um ambiente de Estado, de Democracia e de Direito, com os três elementos conjugados, a sociedade dita os valores (máximo grau de abstração), a ser implementados no sistema pelos princípios (fluídos para que acompanhem a evolução de tais valores) e tais princípios que ajudaram na leitura das regras e de todo o Ordenamento Jurídico.

Como princípios fundantes de nosso Texto Constitucional o ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO, a REPÚBLICA e o FEDERALISMO. Tratam-se de formas estruturantes do poder a ser instalado no país, mas também formas de controle para que, uma vez instalado, reter qualquer abuso ou descontrole. A Constituição, como um pacto maior da Nação, busca a normatização das relações sociais, refletindo, na medida do possível, o pluralismo e participação dos valores sociais.

NORBERTO BOBBIO demonstra a ligação umbilical do Estado de Direito e a relação jurídica:

É com o nascimento do Estado de direito que ocorre a passagem final do ponto de vista do príncipe para o ponto de vista dos cidadãos. No Estado despótico, os indivíduos singulares só têm deveres e não direitos. No Estado absoluto, os indivíduos possuem, em relação ao soberano, direitos privados. No Estado de direito, o indivíduo tem, em face do Estado, não só direitos privados, mas também direitos públicos. O Estado de direito é o Estado dos cidadãos.¹⁶

16 BOBBIO, Norberto, *A era dos direitos*, Trad. Carlos Nelson Coutinho, Rio de Janeiro, Editora Campus, 1992.

Usando expressão do próprio BOBBIO, não se trata de um jogo de palavras, mas constatação do real escopo do Estado de Direito e, por mais óbvio que possa parecer, vale a repetição que neste Estado de Direito somente podemos estar tratando de relações jurídicas, sistematicamente reguladas pelo Direito e segundo os valores e princípios que fundam o Ordenamento Jurídico.

A relação jurídica (e aqui o enfoque na tributária) se estabelece pelo modelo de Estado implementado, por isso, alterada a relação jurídica (tributária) para uma relação de poder¹⁷, as consequências são mais graves ao Sistema, pois está se mexendo na estrutura constitucional do Estado, enfraquecendo o Texto Constitucional e, por consequência, o próprio Estado de Direito.

Retornando a LUHMANN e com base nos ensinamentos da Professora MISABEL DERZI, o fechamento operacional do direito (enquanto sistema) é essencial para garantir a segurança jurídica acima retratada e corolário lógico do Estado Democrático de Direito: *“Importa dizer ser essencial que o sistema jurídico se torne autopoiético, auto-referencial, com a meta de possibilitar a vida social, para isso oferecendo um mínimo de confiança e de segurança nos julgados dos tribunais e de orientação às expectativas normativas (...)”*¹⁸.

O Sistema Jurídico, dentro das regras postas, se presta a fornecer estabilidade (segurança jurídica), preencher as expectativas criadas, senão – novamente – estará fadado ao insucesso e a sua mistura aos demais Sistemas Sociais, não servindo mais como pacificador do comportamento humano.

A busca da previsibilidade e certeza do Direito, no Sistema Jurídico-Tributário brasileiro, tem seus elementos próprios no Texto Constitucional. A Professora MISABEL¹⁹ ainda lembra MATTERN para quem *“Estado de Direito não é apenas Estado das leis, pois administrar conforme a lei é antes administrar conforme o Direito, razão pela qual a proteção da confiança e a boa-fé são componentes indivisíveis da legalidade, do Estado de Direito e da Justiça”*, para tanto

17 “Considero imprescindível a qualquer discurso, nos quadros do Estado-de-Direito, a conciliação entre dois valores: justiça e eficácia. Só a justiça é eficaz, e não há ‘eficácia’ ‘injusta’ que seja ‘eficaz’. As normas assentes na violência acabam por produzir resultados contrários àqueles que visam. Além de serem totalmente indignas do Estado-de-direito. Só são efectivas, só são eficazes, normas que sejam justas. Sem essa justiça cai-se na dialéctica injustiça-evasão-injustiça.” CAMPOS, Diogo Leite de. “A política fiscal recente portuguesa”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *As Vertentes do Direito Constitucional Contemporâneo*. Rio de Janeiro: América Jurídica, 2002, p. 133.

18 DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 48.

19 DERZI, Misabel de Abreu Machado, *op. cit.*, página 377.

e como elemento central é preciso restabelecer a confiança sistêmica (*“Mostrar confiança é antecipar o futuro. É comportar-se como se o futuro fosse certo. Poder-se-ia dizer que, por meio da confiança, o tempo se invalida ou ao menos se invalidam as diferenças de tempo.”*²⁰), não como mera esperança, mas numa expectativa confiável que pode interferir na decisão tomada pela pessoa que confia.

Na busca de redução da complexidade do mundo real e planificação de comportamentos previsíveis e desejáveis, a confiança *“deve reduzir o futuro, de modo que se iguale com o presente, isto é, reduza a complexidade”*, enfim, a única forma de confiar no futuro é antecipá-lo a valor presente²¹.

A antecipação do futuro, enfim, permite que não se trabalhe mais com um ambiente onde o Direito pode não ser eficaz.

A questão da complexidade define o problema fundamental, a partir do qual a confiança pode ser analisada funcionalmente e comparada com outros mecanismos sociais, funcionalmente equivalentes. Onde há confiança há aumento de possibilidades para a experiência e a ação; há possibilidade do aumento da complexidade do sistema social; e também há um aumento do número de possibilidades que podem reconciliar-se com sua estrutura, porque a confiança constrói uma forma mais efetiva de redução da complexidade.²²

“Na confiança no sistema, está-se continuamente consciente de que tudo o que se realiza é um produto, que cada ação foi decidida depois de ser comparada com outras possibilidades. A confiança no sistema conta com processos explícitos para a redução da complexidade, quer dizer, com pessoas, não com a natureza. Os grandes processos civilizadores de transição, até a confiança no sistema, dão à humanidade uma atitude estável em direção ao que é contingente em um mundo complexo, faz possível viver com a consciência de que tudo poderia ser de outra maneira. Esses processos fazem com que o homem possa ter consciência da contingência social do mundo. Esse pensamento dá origem ao problema da consciência transcendental na constituição significativa do mundo.”²³

Adentrando no campo do Direito Tributário, como poderíamos enxergar relações jurídicas entre Estado e Contribuintes? Uma relação ditada dos valores fundamentais (Justiça e Segurança). A premissa é a previsibilidade e transparência das ações do Estado; que este Estado trate o contribuinte como igual e livre, na medida em que se desigualam os desiguais e renuncia-se a liberdade na exata porção da necessidade solidária. A base para tal previsibilidade e o respeito a igualdade do contribuinte reside sobretudo na observância das normas constitucionais²⁴.

Alguns elementos podem ser invocados para a efetivação do Direito Tributário ou preenchimento das expectativas neste ramo do Direito:

- ∞ Previsibilidade das ações estatais para os contribuintes, respeito aos princípios da legalidade, irretroatividade, bem como ao desenho sistemático do Direito feito pelo Texto Constitucional (Supremacia da Norma Constitucional);
- ∞ Correta destinação dos recursos públicos. Satisfação aos cidadãos e não somente dos contribuintes;
- ∞ Inversão da lógica atual de desconfiança mútua, ou seja, é preciso reinstalar a presunção da boa-fé de ambos os lados;
- ∞ Redução, no máximo possível, das presunções e ficções *‘iure et iure’*, que distanciam a norma tributária da realidade do contribuinte;
- ∞ Perda do receio da complexidade da norma, não identificando o contribuinte com o fato que descreve, isto é, a generalização dos casos em grau excessivo leva à suposta simplificação da norma, sem cuidados para setores específicos, que devem ser tratados segundo suas especificidades (pequenas e médias empresas, cooperativas, previdência privada, setor financeiro, setor industrial, setor de serviços, etc. e etc.);
- ∞ Império da legalidade, no seu sentido formal e material;
- ∞ Melhoria da efetivação do direito – maior celeridade e previsibilidade – das decisões administrativas, legislativas e judiciais.

20 Cf. LUHMANN. *Confianza*. Barcelona, Anthropos, 1996.

21 LUHMANN, Niklas. *Confianza*. Barcelona, Anthropos, 1996. página 21.

22 NIKLAS LUHMANN. *Confianza*. Trad. Amada Flores. Santiago: Anthropos - Universidad Iberoamericana, 1996. p. 14.

23 LUHMANN, op. cit. p. 102.

24 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, s.d., p. 34-35.

O que se extrai, ainda, dos ensinamentos acima, é que a legalidade e a proibição da retroatividade são apenas algumas das manifestações da confiança sistêmica, que permanece latente no Sistema do Direito, a agir quando necessário, permitindo o resgate do passado e a antecipação do futuro. Faceta similar tem a desconfiança, contudo, esta traz junto com a redução da complexidade, sua capacidade destrutiva.

Como vimos, para a dogmática o Estado de Direito significa, dentre outros aspectos, previsibilidade das ações do Estado; boa-fé deste Estado para tratar seus cidadãos contribuintes de forma segura (previsível, certa, limitada) e justa (porque certa, previsível, limitada):

O conceito de segurança jurídica é considerado conquista especial do Estado de Direito. Sua função é a de proteger o indivíduo de atos arbitrários do poder estatal, já que as intervenções do Estado nos direitos dos cidadãos podem ser muito pesadas e, às vezes, injustas. No entanto, se tais intervenções têm base em lei e visam o bem-estar público, será preciso decidir-se pela avaliação conjunta do interesse coletivo e do interesse do particular afetado para se aferir a juridicidade (conformação do direito) da medida estatal. Esse princípio é frequentemente denominado 'princípio da proporcionalidade.

Para proteger os direitos do indivíduo, o princípio da segurança jurídica começa a atuar já quando dessa avaliação do bem estar público e do interesse do particular, exigindo-se antes de mais nada que essa intervenção do Estado seja previsível pelo cidadão. Portanto, a ação estatal deve estar sujeita a determinadas regras. Somente assim, o particular pode adequar sua conduta dentro do Estado, de modo a prever as intervenções ou atenuá-las.

(...)

A segurança jurídica como tal é um princípio constitucional não-escrito, derivado do princípio do Estado de Direito. Já que a segurança jurídica deve tornar-se previsível a atuação estatal para o particular, essa atuação deve estar sujeita a regras fixas. A limitação do poder do Estado por essas regras, isto é, por essas leis, cuja observância é vigiada pela justiça, é o conteúdo especial do princípio do Estado de Direito.²⁵

Mas o que parece algo ainda não resolvido é que, se vista a segurança jurídica apenas da forma como acima posto, dissociada dos reais direitos e garantias individuais e sociais do Texto Constitucional, estaremos diante de uma manutenção do *status quo*.

Se estivéssemos diante de um cenário de pura estabilidade, bastaria a manutenção deste *status*, mas não é o que encontramos na Sociedade brasileira, pelo contrário, ainda somos confrontados com um nível de desigualdade e de indignidade humana que nos coloca entre os países que necessitam revolucionar o sistema. Não basta a manutenção, pelo contrário, é o próprio Texto Constitucional que propaga a transformação, a busca pela igualdade.

A tributação, como mero instrumento de manutenção do Estado, não deve seguir caminhos diferentes. O patrimônio e os direitos do contribuinte devem ser mantidos, as regras devem ser claras e as expectativas preenchidas, mas não se pode discutir, por exemplo, benefícios fiscais ou mesmo técnicas de arrecadação (não cumulatividade, substituição tributária) sem ter em vista o Estado que se deseja e os valores que buscamos.

Significa dizer, a manter da forma como a segurança jurídica se estrutura, estaremos diante não mais de um valor que preserva as *expectativas* do Sistema do Direito e traz uma forma de manutenção da paz social, mas sim de uma estrutura capaz de manter as forças como estão, engessando qualquer capacidade de mudança para alcançar o que de mais caro consta do Texto Constitucional: a efetivação das garantias individuais e sociais.

3. O VALOR DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO ESTRUTURANTE DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Basta a leitura dos arts. 1º a 3º do Texto Constitucional para entender os caminhos que devem ser seguidos na compreensão do Sistema, ou seja, não há sistema tributário que prevaleça se ele não respeitar a República Federativa do Brasil, não criar condições de união indissolúvel dos Estados e Municípios (pacto federativo) ou mesmo não lutar pela concretização do paradigma do Estado Democrático de Direito.

Todas estas forças devem, ainda, estar voltadas para alguns fundamentos primordiais: *soberania, cidadania, dignidade da pessoa humana, valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, pluralismo político* (art. 1º, incisos, CF/88). Neste

espaço democrático devem prevalecer, também, independência e separação de poderes, como forma de manter o equilíbrio do poder e os objetivos de construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, combater a pobreza e as desigualdades, promover a dignidade humana, sem qualquer distinção ou discriminação (arts. 2º e 3º da CF/88).

Esta a origem dos princípios, encontrando neles os valores fundantes do Texto Constitucional, em menor ou maior escala. Assim, o princípio da legalidade deve deter todos os princípios acima, respeitar a República, o Federalismo, retratar a igualdade, equilibrar a liberdade com a solidariedade e buscando trazer ao Sistema o máximo de segurança jurídica possível – a previsibilidade de atos, mas sempre numa construção ou obra não acabada para efetivar os fundamentos primordiais, vistos acima, com o enfoque final na *dignidade da pessoa humana*.

Da mesma forma, o princípio da capacidade contributiva tem traços fortes do princípio da igualdade, na medida em que *desigualava desiguais*, mas também se consegue dele abstrair a segurança jurídica²⁶ e assim poderíamos seguir com tais ilações, mas perderíamos o foco do presente estudo. Daí derivam os mais amplos princípios: *legalidade, anterioridade, irretroatividade, capacidade contributiva, não-confisco, uniformidade dos tributos, praticidade, devido processo legal, etc. e etc.*²⁷

O princípio, por exemplo, da isonomia permite ao Direito Tributário chegar ao caso concreto²⁸, onde não se abre mão da investigação dos casos

26 Alguns países, como a Itália, extraem do princípio da capacidade contributiva, o princípio da irretroatividade das leis tributárias, na medida em que a capacidade deve ser atual, presente, não importando fatos passados.

27 A Professora MISABEL DERZI, nas anotações à obra de Aliomar Baleeiro "*Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*", arrola mais de 36 princípios, incluindo as imunidades ditas como "...*meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais*", lembrando que nem mesmo o art. 5º do Texto Constitucional que arrola os princípios é taxativo: "*Os direitos e garantias expressos nessa Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*".

28 Neste sentido TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidade e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999 e DERZI, Misabel. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Derzi. Rio de Janeiro. Forense. 1999. E, ainda, Kaus Tipke: "...o que num caso concreto é igual ou desigual não se pode estabelecer abstratamente ou de modo geral, mas apenas através de recurso ao sistema e aos princípios de determinado ramo jurídico. Assim, no direito penal, importa abranger todos os criminosos, nada importando se eles são ricos ou pobres. No direito militar, importa abranger as pessoas capazes; os doentes podem ser tratados de modo diferente de como se tratam os sadios. No direito tributário a capacidade de contribuição fiscal e econômica desempenha um papel especial. Quem não tem essa capacidade deve ser tratado de modo diverso de como se trata o que a tem". TIPKE, Klaus.

análogos e vice-versa, mas é forma de interpretar sem perder as especificidades do caso específico.

Ao fim, o Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos direitos e garantias individuais, garantias democráticas e preservação da dignidade humana, incluso através da consagração dos Direitos Sociais. E disso ele não pode abrir mão²⁹:

A expressão Estado Democrático de Direito é, assim, ampla, amplíssima. Não pode ser mera concepção formal, como quer Pontes de Miranda, no contexto constitucional. A forma é apenas um dentre outros elementos que compõem a idéia de Estado Democrático. Compreendidos os seus fundamentos (art. 2º) e os seus objetivos (art. 3º), ao lado da forma, estão outros dados dela necessariamente integrantes, como a estrutura econômica e social, o desenvolvimento, a justiça e a igualdade, enfim, as metas a alcançar e os meios materiais utilizáveis. Enfim, Estado democrático é antes noção de sistema político (ou regime político, como prefere referir-se Burdeau), o qual abrange não só instituições governamentais formalmente consideradas, como ainda valores e diretrizes adotadas pela Constituição.

(...)

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

29 "Princípio da Igualdade e Idéia de Sistema no Direito Tributário". In: *Direito Tributário – Estudos em homenagem ao Professor Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Editora Saraiva, 1984, p.520. DERZI, Misabel. In: in BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. 7ª ed., atualizada por Atualizado por Misabel Derzi. MISABEL DERZI. Rio de Janeiro. Forense. 1999, p.10, 34.

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 (V. José Afonso da Silva, Curso de Direito Constitucional Positivo, 5ª ed., São Paulo, Ed. RT, 1989, pp. 99 e segs.)

A Constituição de 1988 supõe um constitucionalismo que trabalhe essas exigências jurídicas concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social e econômica, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver-se digna e plenamente sua personalidade. Prejudicados fica, dessa forma, as teorias de política econômica ou de política fiscal incompatíveis com o Estado Democrático de Direito.

Não se retira aqui a importância da tributação, pelo contrário, não se pode perder de vista que somos, ao fim, um Estado financiado pela tributação, como bem ilustra ONOFRE BATISTA JÚNIOR³⁰.

Contudo, o Professor Onofre Batista Jr. alerta em seu texto para a face solidária de nosso Sistema, trazendo à baila o art. 3º da Constituição Federal que prega um Estado que objetiva uma sociedade livre, justa e solidária. O desafio posto pelo Texto Constitucional não é somente estabelecer um ambiente de segurança jurídica, mas de preservar a segurança jurídica, sem perder de vista a necessidade de redução das desigualdades sociais e regionais e a eliminação

30 "O Estado Tributário é a projeção financeira do Estado de Direito. A receita pública passa a se fundar nos empréstimos (autorizados e garantidos pelo Legislativo) e, principalmente, nos tributos (ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte). O Estado Tributário deixa de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe; dá-se a separação entre fazenda pública e fazenda do príncipe, entre política e economia. Enfim, o Estado Tributário é aquele cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por tributos.

Como afirma Paul Kirchhof, a existência do Estado e o cumprimento de suas funções poderiam ser financiados através dos rendimentos das atividades econômicas do próprio Estado, ou, transitoriamente, pelo crédito público ou pela própria emissão de dinheiro, bem como, da maneira de outrora, por meio de "tributos de guerra" ou de prestações pessoais dos súditos. Entretanto, se o Estado garante ao indivíduo a liberdade para sua esfera profissional e de propriedade, tolerando as bases e os meios para o enriquecimento privado, não há como o sistema financeiro se basear na economia estatal, na planificação econômica, na expropriação, ou na emissão de moeda.

O Estado Tributário, como afirma Papier, não depende de um amplo ou total controle por sobre os meios de produção, nem da imposição de obrigações cívicas a seus cidadãos, nem tão pouco de sua própria atividade econômica. Ao contrário, precisamente devido à legitimação constitucional da intervenção tributária, é possível ao Estado garantir a propriedade privada, a liberdade profissional e de indústria, assim como as demais liberdades que integram a atividade econômica privada". BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. O Estado Democrático de Direito Pós-Providência Brasileiro em Busca da Eficiência Pública e de uma Administração Pública mais Democrática. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, v. 98, p. 119-158, 2009.

da pobreza. As políticas sociais que visam o bem estar e a dignidade da pessoa devem sim ser financiadas pelo Estado tributário, mas não sem limites, posto que a preservação da propriedade, dos limites à tributação constam também como garantias constitucionais a serem preservadas.

A política fiscal – e aqui parece residir a maior dificuldade e os maiores problemas de nosso combalido sistema tributário – deve sempre se voltar para (a) financiar o bem comum; (b) redistribuir a riqueza. Novamente o Prof. ONOFRE³¹ dá o tom da questão:

Se não é dono dos meios, o Estado da Justiça Social (distributiva) funciona como um "intermediário", uma vez que deve tributar o excedente de riqueza de alguns, para prestar serviços a outros que deles necessitam, nos limites e à luz do princípio maior da dignidade da pessoa humana. Em uma versão simplista, pode-se afirmar que, em tese, o modelo é este: cobra-se tributos dos mais ricos para prestar saúde, educação aos que deles necessitam. O Estado Democrático de Direito deve ser justo na cobrança de tributos, por um lado; deve prestar eficientemente seus serviços, por outro. Se tributar mal, injustamente, o modelo fracassa; se for ineficiente ou corrupto, a máquina pública sufoca.

No Estado Tributário Distribuidor brasileiro, pela faceta tributária, a receita deve ser obtida com observância ao princípio da capacidade econômica (justiça fiscal). Por outro giro, o modelo brasileiro de Estado reclama que a "massa de tributos arrecadados" deva dar suporte a uma atuação estatal que se oriente para proporcionar justiça social. Nesse compasso, pela faceta financeira, cabe às leis orçamentárias, votadas pelos legislativos, decidir e orientar os recursos arrecadados para o atendimento das necessidades da coletividade, condicionados pelo desiderato maior de propiciar justiça social.

Atentam contra o modelo, assim, pela faceta tributária, a sonegação, a tributação regressiva, isenções e anistias casuístas e injustificadas, tributos disfarçados e alheios ao ideal de justiça fiscal, etc. Da mesma forma, são doenças administrativas graves, que precisam ser extirpadas, a corrupção, o nepotismo, o clientelismo, os vergonhosos acordos parlamentares para votação das leis orçamentárias que buscam

direcionar recursos para bases eleitorais, etc.

Em síntese, a atuação administrativa brasileira deve se adequar ao modelo traçado pela CRFB/88 de Estado Democrático de Direito, tributário e distribuidor, de desiderato social. É preciso conhecer o modelo constitucionalmente esboçado, seus valores e princípios, para que se possa atacar e combater adequadamente as doenças que o destroem.

Mas qual o ponto de interseção, portanto, entre a segurança (previsibilidade de regras) e justiça (capacidade contributiva) que se deve propiciar aos que contribuem e, de outro lado, a busca da redução de desigualdades?

Nos ensinamentos de INGO SARLET consta a necessidade da garantia fundamental da confiança como pressuposto do Estado Democrático de Direito, mas cabe notar que o Autor traz um olhar diferente, em que a confiança não pode destruir as estruturas já construídas para a efetivação dos direitos e garantias fundamentais, mas não pode obstacularizar a construção de novos andares no edifício chamado Estado Democrático de Direito (grifos nossos)³²:

A) no que diz com a importância do princípio (fundamental) da proteção da confiança, diretamente deduzido do princípio do Estado de Direito, este – de acordo com o entendimento majoritário na doutrina alemã – apenas alcança significado autônomo para a problemática da proteção das posições jurídicas sociais, na medida em que estas não se encontram abrangidas pelo âmbito de proteção da garantia da propriedade. Como concretização do princípio da segurança jurídica, o princípio da proteção da confiança serve como fundamentação para a limitação de leis retroativas que agridem situações fáticas já consolidadas (retroatividade própria), ou que atingem situações fáticas atuais, acabando, contudo, por restringir posições jurídicas geradas no passado (retroatividade imprópria), já que a idéia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual. Com base no princípio da proteção da confiança, eventual intervenção restritiva no âmbito de posições jurídicas sociais, exige uma ponderação entre a agressão (dano) provocada pela lei restritiva à confiança individual e a importância do objetivo almejado pelo legislador para o bem da coletividade.

B) Vinculado ao princípio da proteção da dignidade da pessoa humana, tal como plasmado no art. 4º., inc. I, da LF, também pode ser tida como limite ao retrocesso na esfera da legislação social, a preservação de um mínimo indispensável para uma existência digna, no sentido de que as restrições no âmbito das prestações sociais não podem, em hipótese alguma, ficar aquém deste limite, pena de ofensa ao princípio da dignidade da pessoa humana. Independentemente disto, há que considerar que – de acordo com a doutrina e a jurisprudência – a própria cláusula geral do Estado Social (art. 20, inc.I, da LF) já fundamenta uma obrigação do poder público no sentido de promover a assistência aos necessitados. Foi justamente neste contexto que a doutrina e jurisprudência alemãs desenvolveram, a partir de uma exegese criativa calcada na interligação entre o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º., inc.I), do direito à vida (art. 2º., inc. I) e do princípio do Estado Social (art. 20, inc.I), um direito fundamental não escrito à garantia das condições materiais mínimas para uma existência digna.

(...)

C) Também o princípio do Estado Social (art. 20, inc.I, da LF), costuma ser utilizado como fundamento para uma proteção constitucional de posições jurídicas sociais, ainda que neste contexto, não lhe seja outorgada significação autônoma, já que a partir do princípio do Estado Social não se podem deduzir direitos subjetivos individuais e prestações legislativas determinadas, de tal sorte que a princípio apenas (o que não é pouco) fornece, como critério hermenêutico, diretrizes para a avaliação de constitucionalidade de restrições legislativas na esfera dos sistemas prestacionais vigentes.

(...)

D) Por derradeiro, também ao princípio geral de isonomia (art. 3º., inc.I, da LF) poderá ser atribuída uma importância relativamente limitada no que diz com a problemática da proibição de retrocesso social na Alemanha, isto pelo fato de que o princípio isonômico basicamente é utilizado como parâmetro para a aferição da constitucionalidade de medidas legislativas que dizem respeito a outro grupo de pessoas. Neste sentido, é necessário que, na hipótese de uma intervenção legislativa em posições jurídicas vigentes, a restrição resultante para todos os segurados (considerados individualmente

32 SARLET, Ingo Wolfgang. "O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental da Propriedade". *apud* DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário: Proteção da Confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais do poder judicial de tributar*. São Paulo: Noeses, 2009, p.385.

ou em grupos) seja compatível com as exigências do princípio da igualdade, de tal sorte que este, atuando como mandado de uma restrição igualitária, cumpre a função de claro limite para a arbitrariedade tomada de medidas restritivas ou impositivas de encargos, de modo especial por parte do legislador.³³

Ora, parece possível depreender que Estado de Direito seria aquele que, do ponto de vista formal, garante a obediência ao Texto Constitucional e às leis que o regulam e o operacionalizam e, do ponto de vista material, aquele Estado que tem como meta a justiça material, a liberdade e a igualdade, equilibrando tais pilares para que intervenha o mínimo possível na liberdade, com atuação isonômica, na busca da justiça material, tudo isso com previsibilidade de regras e com direitos processuais garantidores dos questionamentos da sociedade à atuação do Estado (exercício da cidadania), mas cujo parâmetro inicial e o objetivo final é o respeito a dignidade da pessoa humana.

Preserva-se o passado, mas a expectativa futura deve ser almodada não somente com o *status quo*, mas adequada ao ambiente de transformação para que sejam atingidos os direitos e garantias sociais e individuais.

Este parece ser um desafio interessante: qual o limite em que o princípio da confiança deixa de ser instrumento de viabilizar o direito e se torna legitimador da manutenção do poder. Afastando-se, assim, da necessária transformação que o Estado Democrático exige na busca de seu fundamento maior: a dignidade da pessoa humana?

Conforme ensinamentos de PAULO BONAVIDES, ao prefaciar a obra de INGO SARLET³⁴ a dignidade da pessoa humana já não tem a linguagem apenas abstrata e constante daquele “*direito natural metapositivo* para se converter numa proposição autônoma do mais subido teor axiológico, irremissivelmente presa à concretização constitucional dos direitos fundamentais”.

De fato, não há espaço aqui para retratar a evolução da *dignidade da pessoa humana* em todo o seu evoluir histórico, mas como conceito possui atrás dele uma história de construção e que ao enxergar esta história, podemos perceber

o grau de concretude que ele vem alcançando, conforme nos ensina INGO WOLFGANG SARLET³⁵.

Pois bem, sem o compromisso de aprofundamento, na chamada antiguidade clássica, o conceito de *dignidade da pessoa humana* ainda pairava em pensamentos filosóficos e retratava (*dignitas*) a posição social do indivíduo perante a sociedade e o seu reconhecimento deste nicho. Quando do domínio do cristianismo como religião oficial, a *dignidade da pessoa humana* detinha duas facetas: a primeira natural, por sermos criados a imagem e semelhança de Deus e a segunda pelos atos cristãos praticados ao longo da vida; já na concepção mais racional da Idade Média, a *dignidade da pessoa humana* passou a significar o meio pelo qual o homem pode construir de forma livre a sua existência e seu destino.

A questão conceitual pouco evoluiu a ponto de HOBBS³⁶ ainda retomar a antiga ideia de que a *dignidade da pessoa humana* era o valor que o homem detém em seu meio social. Assim, coube a um contemporâneo de HOBBS romper o conceito então tomado, SAMUEL PUFENDORF afirmara que a noção de *dignidade da pessoa humana* não está fundada numa qualidade natural do homem e não pode ser identificada por sua posição social, nem tampouco resultado da dádiva divina. Segundo PUFENDORF³⁷ a dignidade da pessoa humana está na sua liberdade de escolher o seu destino, de agir conforme seu entendimento e sua opção. Contudo, coube a KANT romper de vez com o tradicional conceito e fincar a *dignidade da pessoa humana* acima de qualquer preço, inerente à própria existência do homem e a única razão de sua sobrevivência: “*no reino dos fins tudo tem ou um preço ou uma dignidade. Quando uma coisa tem um preço, pode por-se em vez dela qualquer outra como equivalente; mas quando uma coisa está acima de todo o preço, e portanto não permite equivalente, então tem ela dignidade... Esta apreciação dá pois a conhecer como dignidade o valor*

33 *Id., ibid.*

34 SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

35 *Id., IBID.*

36 “O valor de um homem, tal como o de todas as outras coisas, é seu preço; isto é, tanto quanto seria dado pelo uso de seu poder. Portanto não absoluto, mas algo que depende da necessidade e do julgamento de outrem. Um hábil condutor de soldados é de alto preço em tempo de guerra presente ou iminente, mas não o é em tempo de paz. Um juiz douto e incorruptível é de grande valor em tempo de paz, mas não o é tanto em tempo de guerra. E tal como nas outras coisas, também no homem não é o vendedor, mas o comprador quem determina o preço. [...] o valor público de um homem, é aquele que lhe é atribuído pelo Estado, é o que os homens vulgarmente chamam de dignidade. E esta sua avaliação se exprime através de cargos de direção, funções judiciais e empregos públicos ou pelos nomes e títulos introduzidos para a distinção de tal valor”. HOBBS, Thomas. *O Leviatã*. S.n.d., capítulo X.

37 *Apud SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

de uma tal disposição de espírito e põe-na infinitamente acima de todo o preço. Nunca ela poderia ser posta em cálculo ou confronto com qualquer coisa que tivesse um preço, sem de qualquer modo ferir a sua santidade”.

É fato que “o princípio da dignidade da pessoa humana parece pertencer àquele lote de realidades particularmente avessas à claridade, chegando a dar a impressão de se obscurecer na razão directa do esforço despendido para o clarificar”³⁸, mas esta dificuldade de conceituação se explica facilmente: é que a dignidade da pessoa humana não é algo concreto a ser visualizar, tais como os direitos e garantias individuais e sociais: trabalho, privacidade, moradia, propriedade, liberdade, etc.).

Contudo, é exatamente neste ponto que ela – a dignidade – toma a dimensão de ser o eixo central de proteção de todos os direitos e garantias, individuais e coletivas (sociais), ainda que neste último caso de forma indireta. A dignidade da pessoa humana ganha parâmetro de princípio e regra e se transforma no grande parâmetro que diferencia o Estado Democrático de Direito dos regimes antes buscados. E por isso que INGO SARLET³⁹ assim a define:

“Para além disso, não se poderá olvidar – também nesta perspectiva – que a dignidade da pessoa humana (assim como os direitos fundamentais que lhe são inerentes) aponta – de acordo com a lapidar lição de Gomes Canotilho – para a idéia de uma comunidade constitucional (republicana) inclusiva, necessariamente pautada pelo multiculturalismo mundivencial, religioso ou filosófico e, portanto, contrária a qualquer tipo de fixismo nesta seara e, para além disso, incompatível com uma compreensão reducionista e até mesmo paroquial da dignidade. Certamente um dos papéis centrais do Direito e da Filosofia do Direito é o de assegurar, por intermédio de uma adequada construção e compreensão da noção de dignidade da pessoa humana, a superação de qualquer visão unilateral e reducionista e a promoção e proteção da dignidade de todas as pessoas em todos os lugares”.

Fica claro que a noção de dignidade da pessoa humana pressupõe ou impõe ao Direito assegurar as condições mínimas (instrumentais, processuais e materiais) da existência humana, posto que este *minimum* a ser garantido

38 ALEXANDRINO, J. M. “Perfil constitucional da dignidade da pessoa humana: um esboço a partir da variedade de concepções”. In: *Estudos em Honra ao Professor Doutor José de Oliveira Ascensão*. v. I. Coimbra: Almedina, 2008, p. 481.

39 SARLET, Ingo Wolfgang. *Dimensões da Dignidade: Ensaio de Filosofia do Direito e do Direito Constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

pelo Direito é que dará (e jamais contrapor) a liberdade e a noção de igualdade posta no Estado Democrático de Direito.

Trata-se de uma visão de retomada, uma visão humanista, colocando não o homem como eixo central, mas a sobrevivência digna do homem perante os seus. E a partir disso ou tomando este princípio-regra como parâmetro é que devem ser construídos e delineados os direitos e garantias individuais e, num segundo plano, os sociais⁴⁰.

Portanto, a dignidade da pessoa humana é o grande parâmetro do Estado Democrático de Direito, o que gera ao Estado a obrigação de ser democrático, a caber as diferenças de todos; humanista, a preservar o mínimo a todos; eficiente, para evitar a neutralidade e passividade, pois a intervenção, quando se faz necessária, passa a ser dever para assegurar os direitos e garantias instrumentais (devido processo legal, contraditório, etc.) e materiais (saúde, educação, emprego, cultura, lazer, etc.).

Enfim, preservando os princípios básicos de uma sociedade capitalista, o Estado Democrático de Direito não se esconde e nasce para garantir os direitos de um Estado Democrático e que propicia aos seus uma vida digna.

4. O PONTO DE INTERSEÇÃO DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL COM A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Adentrando no Sistema Tributário, é possível analisá-lo em diversos prismas. Como já dito, sob o prisma econômico, vivemos em um Estado financiado pelos tributos. Essencialmente, o Estado com ele sobrevive e dele retira a parte da riqueza de alguns para redistribuir e gerar a concretização do valor maior: dignidade da pessoa humana. Ainda sob o prisma econômico, em que pese a necessidade de ser redistributivo, a política fiscal interfere no fluxo financeiro, na produção e no consumo, por isso, tão difícil estabelecer a metodologia correta para equilibrar tais forças, seja na tributação (fiscalidade), seja na desoneração (extrafiscalidade).

Pois bem, o Estado Democrático de Direito deve ter, num *a priori*, uma ordem de coerência fincada nos valores que defende. E de volta à dignidade

40 “... o homem tem a sua dignidade aviltada não apenas quando se vê privado de alguma das suas liberdades fundamentais, como também quando não tem acesso à alimentação, educação básica, saúde, moradia, etc.” SARMENTO, Daniel. *A ponderação de interesses na Constituição Federal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2000, p. 71.

da pessoa humana, ela é o centro do sistema constitucional, conferindo-lhe unidade, sentido e legitimação⁴¹.

Decorrencia da dignidade da pessoa humana, o mínimo existencial se constitui não somente como a proteção da liberdade e da propriedade, além de um “núcleo básico de direitos sociais” (*minimum core of economic and social rights*)⁴², que visam, ao fim e ao cabo, a correção das distorções do sistema econômico.

Destarte, a Fiscalidade e a Extrafiscalidade deverão ter sempre em mente a realização da dignidade da pessoa humana como ponto fulcral da sobrevivência da Sociedade, o que faz do Estado Democrático de Direito um Estado que redistribui a riqueza, sem, no entanto, descuidar os princípios da capacidade contributiva, justiça fiscal, segurança jurídica, além de direitos e garantias como a liberdade, a igualdade e a cobertura de direitos sociais mínimos (direitos fundamentais de segunda geração ou direitos prestacionais): alimentação, saúde, trabalho, moradia, etc. O Estado não pode ser neutro em tal função, pelo contrário, cabe a ele interceder na relação do capital e do trabalho para que o primeiro tenha a liberdade de empreender, dentro dos limites de promover a paz e a justiça social.

É que, como forma de corrigir as desigualdades e diminuir a exploração dos desfavorecidos, o Estado deve respeitar os indivíduos, mas assumir a tutela dos hipossuficientes, dando-lhes prestações positivas, na busca de eliminar os *gaps* mínimos das diferenças socioeconômicas.

Aqui sim a segurança jurídica assume um papel de continuidade da ordem jurídica⁴³, quando já implementados determinados mecanismos de concretização dos direitos fundamentais, atribuindo ao cidadão “a possibilidade de confiar na eficácia e, acima de tudo, na efetividade dos direitos que lhes são assegurados pela ordem jurídica”⁴⁴. SARLET afirma então a “genética e umbilical vinculação entre direito à segurança social (...) e do direito à segurança jurídica”⁴⁵.

41 SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 79.

42 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 470.

43 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. nº 9, mar/abr/mai, 2007. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 04 de setembro de 2009, p. 12-3.

44 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. nº 15, set/out/Nov, 2008, p.2. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 04 de setembro de 2009.

45 SARLET, Ingo Wolfgang. Proibição de retrocesso, dignidade da pessoa humana e direitos sociais:

Destarte, em tal faceta, dos direitos fundamentais, a segurança jurídica “envolve necessariamente um certo grau de proteção dos direitos sociais contra ingerências dos órgãos estatais, assim como contra violações provindas de outros particulares”⁴⁶, especialmente quando a matéria envolve os direitos fundamentais. Isso porque os institutos clássicos da coisa julgada, proteção ao ato jurídico perfeito e ao direito adquirido, bem como medidas não retroativas não se mostravam suficientes quando alguma medida, de alguma forma, tentam restringir direitos fundamentais para o futuro. A ordem do estado Democrático de Direito não permite tal ingerência, para o passado ou para o futuro. A confiança ou segurança aqui agem para preservar as conquistas já realizadas e a revogação destas faz por merecer do Estado contrapartidas adequadas e na mesma proporção.

(...) após sua concretização em nível infraconstitucional, os direitos fundamentais sociais assumem, simultaneamente, a condição de direitos subjetivos a determinadas prestações estatais e de uma garantia institucional, os direitos fundamentais sociais assumem, simultaneamente, a condição de direitos subjetivos a determinadas prestações estatais e de uma garantia institucional, de tal sorte que não se encontram mais na (plena) esfera de disponibilidade do legislador.⁴⁷

Portanto, a revogação ou a restrição dos direitos fundamentais efetivados pode ocorrer, mas desde que garantida a sua reinstalação por outros meios. Não se pode retroceder quando se lida com a *dignidade da pessoa humana*, caso contrário, estar-se-á retrocedendo com a própria construção do Estado Democrático de Direito.

(...) a restrição dependerá de especial justificação constitucional quando o legislador invadir o núcleo essencial da equivalência pessoal, já que neste caso não basta a existência de qualquer fim coletivo. A restrição deverá servir, portanto, à proteção de outros direitos fundamentais, ser

do Estado (RERE). Salvador. nº 15, set/out/Nov, 2008, p.3. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 04 de setembro de 2009.

46 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. nº 15, set/out/Nov, 2008, p.5. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 04 de setembro de 2009.

47 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. nº 15, set/out/Nov, 2008, p. 15. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 04 de setembro de 2009.

indispensável à proteção de outros bens jurídicos superiores ou mesmo atuar como mecanismos de defesa contra graves ameaças, devidamente comprovadas ou por menos altamente prováveis.⁴⁸

Este um primeiro foco da segurança jurídica à luz do bem maior protegido pelo Estado Democrático de Direito: na implementação e concretização dos direitos fundamentais, não é possível retroceder para agravar a fiscalidade ou reduzir a extrafiscalidade, exceto se demonstrada a necessidade do Estado, a bem da Sociedade e através de medidas compensatórias.

De forma esquemática e para conclusão do presente artigo, podemos assim afirmar:

- a) Se a Constituição Federal determina a caracterização do Estado brasileiro como Estado Democrático de Direito, que persegue a justiça e a dignidade da pessoa humana, o valor segurança jurídica não pode significar um instrumento de manutenção do *status quo*, pois seria manter as injustiças e desigualdades hoje existentes e latentes em nossa Sociedade;
- b) De outro lado, se vivemos em um Estado financiado pelo tributo (Estado tributário), a fiscalidade e a extrafiscalidade devem estar focadas no sentimento de redistribuição, portanto, a regressividade que hoje encontra-se presente em nosso Sistema Tributário é uma contramão a tudo que o Texto Constitucional determina;
- c) Quando o Direito Tributário é utilizado para implementação de direitos fundamentais (que visam dar concretude a dignidade da pessoa humana), não podem benefícios fiscais ser revogados ou carga tributária majorada que implique em retrocesso a avanços já obtidos⁴⁹, salvo se demonstrada a impossibilidade de cumprimento

48 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.º 9, mar/abr/mai, 2007, p.12. Disponível na internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/rere.asp>>. Acesso em 04 de setembro de 2009.

49 O Supremo Tribunal Federal, mais uma vez, perdeu grande oportunidade de dar concretude a dignidade da pessoa humana, quando recentemente não autorizou a correção monetária (que não é acréscimo, mas manutenção do valor real da moeda face a corrosão inflacionária): Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) acompanhou o entendimento da ministra Cármen Lúcia Antunes Rocha, no sentido de que não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao Poder Legislativo para corrigir a tabela do Imposto de Renda (IR) das Pessoas Físicas. A decisão foi tomada nesta segunda-feira (1º), no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) 388312, interposto pelo Sindicato dos Empregados em Estabelecimentos Bancários de Belo Horizonte para questionar decisão do Tribunal Regional Federal (TRF) da 4ª Região. que não

da prestação pelo Estado e que a medida geraria ferimento a outras ordens ou a outras pessoas;

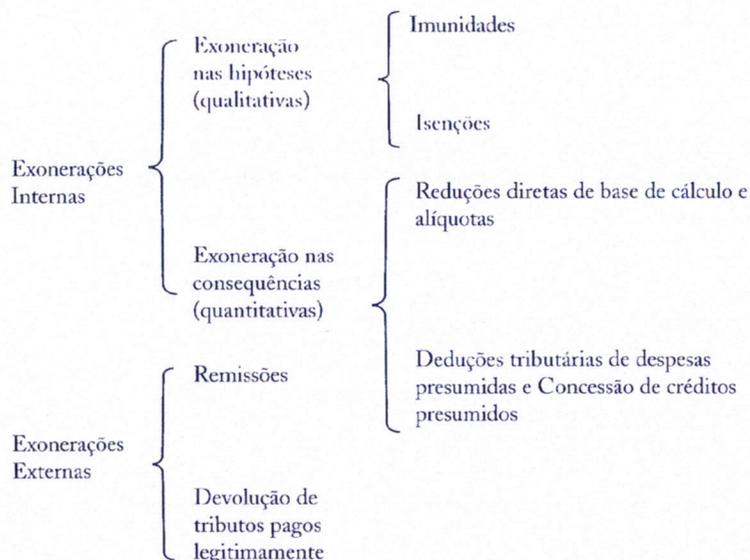
- d) A dignidade da pessoa humana como núcleo central do Estado Democrático de Direito proíbe a regressividade do Sistema, por isso, razões jurídica alguma pode, por exemplo, impedir a progressividade dos tributos sobre o patrimônio ou permitir a tributação sobre os salários atualmente vivenciada, posto que a busca pela capacidade contributiva e as medidas prestacionais em contrapartida são os melhores instrumentos para realização da justiça fiscal. Contudo, a busca pela redistribuição de rendas não atinge o ápice do confisco estatal irrestrito, posto que a tributação deve ser segura (não retroativa) e respeitados todos os limites ao poder de tributar. Daí a importância de se distinguir o que leva a redistribuição e o que freia o impulso oficial de tributar além do devido. A busca pela tributação justa e redistributiva é um dever do Estado, mas não pode ele quedar-se inerte na proteção para uma tributação efetivamente justa, previsível (mínimo de previsibilidade), irretroativa, sem que a finalidade justifique a tributação, mas limite-a, enfim, o correto equilíbrio do Estado Tributário que redistribui riqueza e o Estado Democrático de Direito que preserva a propriedade, a liberdade e os direitos sociais é onde se encontrará a definição da dignidade da pessoa humana.

concedeu atualização da tabela e dos limites de dedução com base nos índices atualizados pela correção da UFIR. O sindicato questionava a Lei federal 9.250/95, norma que determinou que os valores expressos em UFIR na legislação do IR das pessoas físicas seriam convertidos em reais, tomando-se por base o valor da UFIR vigente em 1º de janeiro de 1996. No início do julgamento do recurso, em agosto de 2006, o relator da matéria, ministro Marco Aurélio, havia se manifestado pela procedência do RE. O ministro reconheceu, na ocasião, que o "congelamento" da tabela do IR configuraria violação ao princípio da capacidade contributiva, e uma vantagem indevida ao Estado. Naquela ocasião, o julgamento foi suspenso por pedido de vista da ministra Cármen Lúcia. Em sessão plenária de junho de 2010, a ministra Cármen Lúcia, em seu voto vista, divergiu do relator. Ela frisou que "não compete ao Poder Judiciário substituir-se ao Poder Legislativo na análise do momento econômico e do índice de correção adequados para a retomada ou mera aproximação do quadro estabelecido entre os contribuintes e a lei, quando da sua edição, devendo essa omissão ficar sujeita apenas ao princípio da responsabilidade política". O julgamento foi retomado na tarde desta segunda-feira (1º), com o voto vista da ministra Ellen Gracie, que decidiu acompanhar a divergência inaugurada pela ministra Cármen Lúcia. Ellen Gracie disse que a matéria está inserida no plano das políticas econômica e monetária, que deve ser regida por lei (reserva legal). Os ministros Luiz Fux, Dias Toffoli, Ricardo Lewandowski, Ayres Britto, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Cezar Peluso também negaram provimento ao recurso, acompanhando o voto da ministra Cármen Lúcia. Em seu voto, o ministro Lewandowski lembrou que o tema foi motivo de intensos debates no início deste ano, e que em maio a Presidência da República editou

5. A CORRETA INTERPRETAÇÃO DOS BENEFÍCIOS FISCAIS QUE VISAM A CONCRETIZAÇÃO DE DIREITOS SOCIAIS

Na obra “*Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*”, o Professor SACHA CALMON argumentou ser possível classificar as exonerações tributárias, quanto à estrutura da norma, em internas (imunidades, isenções, reduções de base de cálculo e alíquotas, créditos presumidos...) e externas (remissões, devolução de tributos pagos legitimamente)⁵⁰.

Dentre as exonerações internas, é possível diferenciar as exonerações nas hipóteses de incidência (imunidades e isenções) e as exonerações nas consequências (reduções de base de cálculo e alíquotas, deduções tributárias de despesas presumidas e créditos presumidos), e, dentre as últimas, é possível diferenciar, ainda, as reduções diretas (e.g., de base de cálculo e alíquotas) e as indiretas (deduções tributárias de despesas presumidas e créditos presumidos)⁵¹.



*Quadro II: Tipologia das exonerações tributárias. Retirado de: Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.120.

50 Sacha Calmon Navarro Coêlho. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982, p.120.

51 *Id. ibid*

Quanto aos métodos de interpretação das normas exonerativas, os juristas *tradicionalmente* distinguem quatro métodos, técnicas ou tipos principais de interpretação do texto legal, resumidas no quadro exposto em seguida.

TIPO	DESCRIÇÃO
Gramatical ou literal	Procura interpretar a lei segundo uma análise sintática, semântica e/ou etimológica dos termos nela expressos, em busca do sentido mais próximo da literalidade.
Histórica	Procura identificar o sentido da norma através da análise da sua elaboração, reconstruindo, assim, a vontade ou pretensão do legislador original.
Teleológica	Procura dar ênfase maior na real finalidade da norma, no resultado que ela pretende produzir.
Sistemática	Procura compreender a norma dentro do contexto maior do ordenamento jurídico, interpretando-a de modo a conformá-la com as demais normas do sistema.

*Quadro III: Tipologia tradicional da interpretação jurídica⁵².

Pois bem, é no ordenamento jurídico que estão os fundamentos para a predominância de uma linha interpretativa em detrimento de outra. É por isso que se faz necessária a adoção de uma teoria da interpretação fincada nas normas nucleares do nosso direito positivo, que permita não apenas discriminar analiticamente os tipos de argumento, mas também indicar qual é a relevância ou o peso de cada argumento em face do caso concreto, e, em última análise, permitir a conclusão de qual linha interpretativa deve prevalecer por ser a mais adequada às diferentes normas aplicáveis ao caso. É isso sempre em face das circunstâncias concretas do problema posto, pois é em meio a elas que as normas ganham concretude, sem a qual se torna impossível determinar a melhor interpretação, a melhor solução da controvérsia.

Sem embargo, “[a] rigor, a interpretação supõe uma contínua integração, pois a norma é construída a partir dos sentidos possíveis da palavra. Dentro de um amplo

52 Elaborado a partir de: Barroso, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da constituição* - fundamentos de uma dogmática constitucional transformadora. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 1999; Müller, Friedrich. *Métodos de trabalho no direito constitucional*. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005; Maximiliano, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 14. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1994; Sabbag, Eduardo de Moraes. *Manual de direito tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

*universo, o texto e o contexto jurídico, o melhor sentido deve ser buscado, por meio dos princípios jurídicos, da natureza da coisa e de suas peculiaridades*⁵³.

Um método interpretativo para a solução de um problema concreto da realidade jurídica do direito positivo brasileiro não pode subsistir sem ser fincado nos fundamentos últimos deste sistema normativo, nas suas características próprias, na contingência das normas ora vigentes.

Ensina HUMBERTO ÁVILA que os argumentos linguísticos e os argumentos sistemáticos devem ser analisados juntos, não havendo falar em predominância de um sobre o outro⁵⁴, *i.e.*, toda interpretação é sistemática, ou não é interpretação⁵⁵, além disso, o mesmo autor leciona que, como decorrência lógica “do princípio da separação dos poderes e do princípio democrático”, além da “segurança jurídica”, é possível afirmar que “os argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem ter prevalência sobre os argumentos a ele transcendentais (argumentos genéticos e históricos), na medida em que aquilo que foi finalmente estabelecido pelo Poder Legislativo deve prevalecer sobre aquilo que deixou de ser estabelecido”⁵⁶.

“[Afinal,] a própria racionalidade imanente ao Estado de Direito conduz à idéia de previsibilidade do Direito”, e essa previsibilidade “só é concebível se as normas puderem ser compreendidas: não é sequer praticável, para que cada norma venha a ser compreendida e seguida, fazer uma pesquisa histórica para ver se o legislador não pretendeu, talvez, dizer algo diferente do que acabou dizendo. As normas devem poder ser compreendidas e seguidas pelos seus destinatários, por isso mesmo que são discutidas, votadas e publicadas. E se assim é, aquilo que foi dito (argumentos linguísticos e sistemáticos) deve prevalecer sobre o que deixou de ser (argumentos genéticos)”⁵⁷.

Por fim, se mesmo após a aplicação dessas duas regras de interpretação o problema persistir, deve-se ater à análise dos princípios fundamentais do

53 DERZI, Misabel. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atual. Misabel de Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p.674.

54 O que, além de tudo, é uma constatação lógica: que são os argumentos sistemáticos senão a análise linguística (sintática e semântica) de todas as normas do ordenamento concernentes a um determinado problema?

55 FREITAS, Juarez. *A interpretação sistemática do Direito*. São Paulo: Malheiros, 1995. p. 49.

56 ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista Diálogo Jurídico*, v. 1, n.º 5, p.1-34, agosto, 2001. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf_5/DIALOGO-JURIDICO-05-AGOSTO-2001-HUMBERTO-AVILA.pdf> (acesso em 10.02.2012), p. 26-27.

ordenamento jurídico que embasam os diferentes argumentos interpretativos, de modo a dar maior peso ao argumento que restar melhor fundamentado nesses princípios⁵⁸. Ainda pelos ensinamentos de ÁVILA, o quadro a seguir resume as regras de interpretação expostas:

REGRA DE INTERPRETAÇÃO	PRESSUPOSTO OU BASE LEGAL
“[O]s argumentos institucionais devem prevalecer sobre os argumentos não-institucionais”.	Princípio da separação dos poderes, princípio democrático, princípio do Estado Democrático de Direito.
“[O]s argumentos imanentes ao sistema jurídico (argumentos linguísticos e sistemáticos) devem prevalecer sobre os argumentos a ele transcendentais (argumentos genéticos e históricos)”.	Princípio da separação dos poderes, princípio democrático, segurança jurídica.
“[N]a justificação com base em argumentos imanentes ao ordenamento jurídico deverá ser escolhido o significado que seja mais coerente com os princípios constitucionais axiologicamente sobrejacentes à norma interpretada”.	Princípios utilizados na argumentação. Hierarquia entre os princípios fundamentais.

QUADRO V: Regras de valoração dos diferentes argumentos jurídicos. Elaborado a partir de: ÁVILA, Humberto. *Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico*. *Revista Diálogo Jurídico*, v. 1, n.º 5, agosto, 2001, p.5-28.

Por isso e desde logo é preciso cuidado com o que se costuma repetir com frequência que a interpretação dos incentivos fiscais, à luz do art. 111 do CTN⁵⁹, somente pode ser literal (para alguns restritiva), excluindo a interpretação sistemática. O art. 111 é uma das regras interpretativas expressas no CTN, duramente criticada pela doutrina, pois as leis tributárias devem ser interpretadas como todas as demais⁶⁰.

58 ÁVILA, Humberto. *Op. cit.*, p.27-28.

59 “Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre: I - suspensão ou exclusão do crédito tributário; II - outorga de isenção; III - dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias.”

60 Cfr. TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, *passim*; SOUTO MAIOR BORGES, José. *Teoria geral da isenção tributária*. 3 ed. São Paulo: Malheiros. 2001. p.116 ss.: BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito*

A guisa desta polêmica, é de se entender que, de um lado, as normas sobre a interpretação e integração do direito tributário são mesmo “*ambíguas, insuficientes ou redundantes*”, necessitando, por isso, “*elas próprias, de interpretação*”⁶¹; e, de outro, as normas de interpretação em geral, e o art. 111 do CTN em particular, estão submetidas aos princípios nucleares do Estado de Direito, princípio democrático, segurança jurídica etc., e, com isso, também seguem as regras de interpretação estabelecidas anteriormente.

É por isso que tem razão CELSO RIBEIRO BASTOS, ao afirmar que:

“... a interpretação literal tende a ser mais restritiva na medida em que exige do intérprete que se mantenha atrelado a expressões contidas nas palavras das leis. Mas aqui há a observar-se o seguinte: a interpretação jurídica não se detém na interpretação literal ou gramatical, embora deva por esta começar”.⁶²

Portanto, e como “*interpretação literal*” não é e nem poderia ser “*interpretação mesquinha*”⁶³, num primeiro momento é preciso interpretar o próprio art. 111 do CTN; e, num segundo momento, é necessário analisar se a interpretação literal é suficiente, *i.e.*, se o dissídio interpretativo se resolve logo no seu ponto de partida, ou se, por outro lado, é necessário partir para os próximos passos da interpretação, seguindo uma tipologia de argumentos jurídicos condizentes com as normas nucleares do nosso ordenamento. Por isso que a jurisprudência já pontuou:

ADMINISTRATIVO E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. APOSENTADORIA POR TEMPO DE SERVIÇO. MOLÉSTIA GRAVE. CARDIOPATIA. ISENÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DO ART. 111, INCISO II, DO CTN. LEI N.

4.506/64 (ART. 17, INCISO III). DECRETO nº 85.450/80. PRECEDENTES.

1. O art. 111 do CTN, que prescreve a interpretação literal da norma, não pode levar o aplicador do direito à absurda conclusão de que esteja

tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p.100; FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Direito tributário brasileiro (aspectos concretos)*. Rio de Janeiro: Financieiras, 1960, p.49.

61 TORRES, Ricardo Lobo. *Normas de interpretação e integração do direito tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990, p.15.

62 BASTOS, Celso Ribeiro Bastos, *Curso de direito financeiro e tributário*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1992, p.183-184.

63 COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p.611.

ele impedido, no seu mister de apreciar e aplicar as normas de direito, de valer-se de uma equilibrada ponderação dos elementos lógico-sistemático, histórico e finalístico ou teleológico, os quais integram a moderna metodologia de interpretação das normas jurídicas.

2. O STJ firmou o entendimento de que a cardiopatia grave, nos termos do art. 17, inciso III, da Lei nº 4.506/64, importa na exclusão dos proventos de aposentadoria da tributação pelo Imposto de Renda, mesmo que a moléstia tenha sido contraída depois do ato de aposentadoria por tempo de serviço.

3. Recurso especial conhecido e não-provido.

(REsp 192.531/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.02.2005, DJ 16.05.2005, p. 275)

Tributário. IPI. Importação de Peças para Substituição no Equipamento Principal. Isenção. Ajustamento ao Princípio da Legalidade. CTN, artigos 97, 109, 110, 111 e 176 – Decreto-Lei 1.726/79 (art. 2º, IV, f, 5). Lei 8.191/91. Decreto 151/91.

1. A isenção deve ajustar-se à uma realidade – valor, de modo que não se elimine o alcance da lei isencional, quanto a sua justa e razoável finalidade, prejudicando superiores interesses sociais.

2. As peças acessórias ou destinadas à substituição daqueles integrantes do equipamento principal isento do Imposto de Importação e do IPI, necessárias à continuação do seu funcionamento mecânico, também estão isentas do pagamento dos mesmos tributos.

3. Precedentes.

4. Recurso sem provimento.

(REsp 192.494/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, Rel. p/ Acórdão Ministro MILTON LUIZ PEREIRA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 23.03.1999, DJ 16.11.1999, p. 190)

Mas no caso dos incentivos fiscais destinados a concretização de direitos sociais, ao nosso sentir, o afastamento da forma “restritiva” que se tenta impor ao art. 111 do CTN deve ser ainda mais imperativo.

A Seguridade Social é um dos instrumentos mais eficientes para realização das garantias sociais postas no Texto Constitucional, como o elemento da finalidade, intrínseco às fontes de custeio da Seguridade Social⁶⁴ e, como visto, o Estado Democrático de Direito é uma nova tentativa de preservação dos direitos e garantias individuais, garantias democráticas e preservação da dignidade humana, através da consagração dos Direitos Sociais.

A sua finalidade deve ser preservada como uma diretriz do sistema de custeio e das desonerações tributárias concedidas para efetivação de garantias sociais. Assim, é possível aplicar à vinculação de receitas de determinados tributos para a Seguridade Social (finalidade das contribuições destinadas ao custeio da Seguridade Social) princípios fundantes do Estado Democrático de Direito, da segurança jurídica, do princípio da proteção da confiança, do princípio da proteção do retrocesso. É possível, ainda, afirmar que os princípios e valores mencionados devem dirigir a interpretação dos dispositivos de imposição e desoneração das contribuições sociais, neste último caso, quando a desoneração também visa à consagração de um direito social.

Ora, na legislação que se impõe o custeio da Seguridade Social (Lei 8.212/91) diversas são as parcelas excluídas da base de cálculo das contribuições sobre folha de pagamentos de natureza meramente assistencial.

Nesse compasso, não incide contribuições previdenciárias na licença remunerada, no complemento ao auxílio-doença ou na aposentadoria por invalidez ou mesmo nas contribuições para a Previdência Privada, pois está a empresa se "sub-rogando" no dever estatal, conforme nos ensina o Professor WLADIMIR NOVAES MARTINEZ⁶⁵:

Circunvizinha do tema, à mesma conclusão chegou Maria Wilma de ^a S. Resende, da Consultoria Geral do Ministério da Previdência Social – MPS, quando decidiu pela não-incidência de contribuição sobre o atendimento à saúde, oferecido pela empresa (Parecer CJ/MPS 141/91). Não ignorava tratar-se de ganho habitual, mas considerou o fato de se tratar de prestação securitária antecipada pelo particular.

64 "A contribuição social é a contraprestação devida pela seguridade social e outros benefícios na área social garantidos pelo Estado a determinado grupo da sociedade, de que decorra benefício especial para o cidadão dele participa. A prestação estatal, como em todas as contribuições, é entregue uti universi, e abrange a previdência social, a saúde e a assistência social, parcelas constitutivas do conceito maior de seguridade (art. 195 da CF), assim como a educação e o auxílio no desemprego"

65 TORRES, Ricardo Lobo, *Curso de Direito Financeiro e Tributário*, 9ª Edição, Renovar. Revista Dialética de Direito Tributário, 25, pg. 132.

(...)

Nas duas conjunturas reproduzidas, a empresa sub-rogou-se no dever do Estado de ministrar a seguridade social. E, por via de consequência, não se justifica tal oferecimento vir a se constituir em hipótese de incidência da exação previdenciária. Faz parte integrante da natureza da contribuição, a sua finalística. Atendido diretamente o objetivo da Previdência Social, em condições ideais, dada a proximidade gerada pelo contrato de trabalho, entre quem enseja a proteção e o protegido, não tem cabimento subtrair-se, do próprio montante, parcela a ser utilizada na sua consecução. Não respeita a lógica sedimentadora da construção do ordenamento científico da seguridade social: portanto, tal raciocínio deve ser estendido (e estimulado) a todas as prestações laborais com cunho previdenciário, principalmente quando o acréscimo operado fica fazendo parte indissociável da pessoa humana e puder ela, todo o tempo contar com ele.

(...)

Além de excepcionar o valor correspondente às ferramentas de trabalho (letra o) nos seus itens p e q, a Instrução Normativa SPS 2/94 exclui do conceito os benefícios postos à disposição pela empresa, entre os quais a assistência à saúde (letra t). Na esteira lógica, não só de estimulá-las e incentivá-las, acostando-se à determinação constitucional de divisão dos encargos, como em virtude de posicionar-se diante do escopo exacional da contribuição.

A lição do Eminentíssimo Professor WLADIMIR MARTINEZ é de tamanha clareza que sequer nos permite qualquer acréscimo, exceto enfatizar que a jurisprudência pacificada dos tribunais admite que não integra o salário de contribuição a assistência médica "e outras similares", a previdência privada, etc. Por isso que mesmo antes da lei consagrar a não integração de tais valores na remuneração, a jurisprudência já o fazia.

Contudo, aqui tomamos como exemplo apenas para melhor ilustrar, a fiscalização tem insistido em dar a tais benefícios uma interpretação literal, não estendendo aos dependentes dos empregados ao argumento de que o texto assim não permitiria. Eis o que consta do art. 22, § 9º, ,, da lei 8.212/91:

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa;

Ora, este o ponto fulcral que aqui se tenta defender, a não incidência posta na lei não se dirige ao empregador ou ao empregado, mas a desoneração dos custos quando a atividade é exercida pelo particular, substituindo o Estado em seu mister. A natureza salarial de tal parcela sempre foi defendida pelos doutrinadores de Direito do Trabalho, como OCTAVIO BUENO MAGANO⁶⁶:

O quarto item diz respeito à assistência médica, hospitalar e odontológica, prestada diretamente ou mediante seguro saúde.

Na análise do preceito em foco, cumpre trazer desde logo à tona o conceito de assistência médica, a saber, programa de serviços técnicos outorgados ao indivíduo com o fito de melhorar, conservar ou restabelecer sua saúde física ou mental⁶⁷.

Do conceito acima enunciado, tira-se a ilação de que a assistência médica não possui caráter salarial e sim assistencial.

Aliás, esta era a orientação da Consultoria Jurídica da Previdência Social:

Incidência da cobrança de contribuição para Seguridade Social sobre a assistência prestada por serviço médico próprio das empresas, ou por elas conveniadas. Descabimento da inclusão do valor desse atendimento no conceito de salário-de-contribuição em face da precisão do conceito na legislação vigente a partir da Lei nº 8.212, de 24.07.1991⁶⁸.

Cabe destacar o que consta do Parecer:

5. A saúde é matéria de ordem pública. O art. 196 da Constituição Federal estabelece que a saúde é um direito de todos e dever do estado, garantindo mediante políticas sociais e econômicas que visem a redução do risco de doenças e de outros agravos, e ao acesso

66 <http://www.facs.br/revistajuridica/edicao_agosto2001/convidados/LEI%20N%BA%2010.243,%20DE%2019.6.2001.doc>

67 Asistencia medica a los trabajadores, Stilon de Piro, M., in Enciclopedia de Medicina, Higiene y Seguridad del Trabajo, Madrid, Instituto Nacional de Prevision en nombre de la Oficina Internacional del Trabajo, 1974, vol. I, p. 201.

68 Parecer MPS/CJ/Nº 107, DE 14.09.1992, publ. DOU I, de 13.11.1992, p. 1570.

universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

6. O Poder público, portanto, em sua atividade administrativa, deve ser norteado pelo interesse público em estimular toda ordem de mecanismo propícios à realização da saúde. Esta responsabilidade, todavia, cabe não só poder público; também a sociedade incube substancial parcela de participação no financiamento e viabilização deste objetivo.

7. Tendo em vista as diretrizes constantes na matriz constitucional, passamos a analisar se os serviços médicos postos à disposição dos empregados no âmbito da empresa ou mediante convênios, devem ser valorados para integrar o conceito de salário-de-contribuição, sofrendo a incidência da contribuição para a seguridade social.

O conceito de salário-de-contribuição da lei nº 8212, de 24/07/1991 está posto no art. 28, nos seguintes termos:

“Art. 28-Entende-se por salário-de-contribuição

I-para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração efetivamente recebida ou creditada a qualquer título, durante o mês, em uma ou mais empresas, inclusive os ganhos habituais sob a forma de utilidades, ressalvado o disposto no §8º e respeitados os limites dos §§ 3º, 4º e 5º deste artigo.

9. De pronto, verifica-se que nem o serviço médico prestado pela própria empresa, nem aquele conveniado, constituem importância efetivamente recebidas ou creditadas em favor dos empregados durante o mês, muito menos configuram “ganhos habituais sob a forma de utilidades”.

10. Na hipótese do serviço médico oferecido pela própria empresa, por ato de liberalidade e colaboração com poder público em matéria de saúde do trabalhador, somente quando o empregado utiliza esporadicamente o serviço, há um acréscimo eventual em sua remuneração.

11. Ora, tudo quanto recebe o empregado do empregador é salário ou remuneração normal, excluídos os acréscimos eventuais. Para ser integrantes da remuneração, a vantagem /auferida deve ser habitual, em virtude do contrato de trabalho, seja paga pelo empregador, seja

por terceiros. O eminente jurista Amauri Mascaro Nascimento, a propósito do tema, ensina;

“Nem sempre as utilidades fornecidas pelo empregador ao empregado têm natureza de salário. E preciso distinguir, são salariais as utilidades fornecidas gratuitamente e continuamente. Não são salariais as utilidades recebidas pelo empregado onerosamente, isto é, pelas quais ele paga. Mesmo não onerosas, não são salariais as utilidades eventualmente desfrutadas pelo empregado.”

(In Iniciação ao Direito do Trabalho”, LTr, SP, 15ª. Edição, 1990, p.302)

12. Por não constituir um ingresso normal com que conta o trabalhador para subsistência, porquanto só quando eventualmente utilizada por ele há um ganho efetivo, a assistência médica prestada pela própria empresa não se identifica com a remuneração devida, revestindo-se inquestionavelmente, de autonomia conceitual.

13. Não sendo remuneração, nem ganho habitual sob a forma de utilidade, não integra o salário-de-contribuição.

14. No caso específico de convênio de assistência médica, em que participam a empresa, seus empregados e a instituição que presta os serviços, há que se considerar a inexistência do fator gratuidade do serviço para o empregado, que, necessariamente, arca com parcela de custeio.

15. As partes, empresa e empregados, se solidarizam em benefício de ambos, num contrato de natureza civil, onde há adesão expressa e voluntária para o custeio da prestação médica. Não há que se falar em salário indireto, dado o tipo de ajuste, oneroso para o empregado, o que retira a índole salarial do negócio jurídico.

16. A assistência médica conveniada, pois, nos temos retratados, não integra o salário-de-contribuição, por não integrar a remuneração do empregado nem, tampouco, constituir ganho habitual sob a forma de utilidade, pela ausência do fator gratuidade do serviço.

17. Há que se considerar, ainda, a hipótese da empresa custear totalmente os planos de saúde para seus empregados e respectivos dependentes.

18. Neste caso a empresa não mantém plano de saúde especificamente para um empregado, mas para a massa de trabalhadores que lhe presta serviços, não se trata, pois de “remuneração paga ou creditada a qualquer título” pela empresa a seu empregado, pois a serviço médico

não se traduz em valor pecuniário por ele recebido.

19. Trata-se, na verdade, de prestação assistencial, sendo socialmente injusto para a empresa atribuir-lhe caráter salarial, e economicamente desencorajador de iniciativas similares.

20. As prestações de natureza assistencial são bem delineadas pelo eminente jurista Hugo Gueiros Bernardes in “Direito do Trabalho” vol. I, LTr, SP, 1989, p. 240, quando ensina que as prestações de natureza assistencial escapam a retributividade e a comutatividade inerentes ao salário.

21. Em assim sendo, as prestações assistenciais, frequentes na área de saúde, não constituem remuneração do empregado, não sofrendo valoração para os fins de incidência da contribuição previdenciária.

22. Por outro lado, cumpre considerar que o ato de valorar o atendimento médico, hospitalar ou ambulatorial prestado por serviços próprios das empresas, ou por elas conveniadas, a fim de integrar o conceito de salário-de-contribuição, funcionaria como fator de desestímulo para o empregador melhorar as condições de trabalho do empregado. Não se pode dar um tratamento legal pior ao empregador que não se limita a cumprir os conteúdos mínimos da legislação do trabalho e que favorece o empregado, oferecendo-lhe benefícios além da lei.

22. Em consequência das razões ora articuladas, o parecer MTPS/CJ/nº 141/91 deverá ser revogado, para que seja adotada a orientação do presente pronunciamento. E o parecer, s.m.j. À consideração de v. Exa. Brasília, 14.09.1992. Maria Wilma de A. S. Resende. Assistente jurídico. À vista do parecer MPS/CJ/Nº 107/92, emitido pela Dra. Maria Wilma de A. S. Resende, revogo o parecer MTPS/CJ/Nº 141/91. Em 19.09.1992 Railda Saraiva – Consultora Jurídica.

Portanto, ao nosso sentir, o critério literal somente viria a amesquinhar o próprio Estado Democrático de Direito, seus valores e sua diretriz (a dignidade da pessoa humana), assim, aos benefícios fiscais que visam concretizar os direitos sociais deve se ter a mesma diretriz que as interpretações das imunidades.

Sob tal aspecto, é preciso lembrar que ALIOMAR BALEEIRO⁶⁹, em obra notável e clássica, *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*,

69 BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, 7ª ed., Rio de Janeiro, Forense, p. 287.

fixou a inteligência de que as imunidades respondem a valores caríssimos à Constituição, razão pela qual, dentro dos limites possíveis da palavra, deve-se rejeitar a interpretação limitada e estritamente formal. Defendeu o grande jurista que, sob a forma jurídica, se deve buscar a interpretação ampla, sem descuidar do efeito econômico, para que a razão de ser da imunidade se efetive. Destarte, jamais pode ser permitido que o Texto Constitucional seja amesquinhado, mas sim consagrado em seu real alcance.

Os fundamentos acima encontram plena aceitação e defesa do Supremo Tribunal Federal. No RE 102.141, o Relator, Min. CARLOS MADEIRA (DJ 29.11.1985), deixou consignado na ementa oficial que *"em se tratando de norma constitucional relativa às imunidades tributárias genéricas, admite-se a interpretação ampla, de modo a transparecerem os princípios e postulados nela consagrados"*. O Min. CELSO DE MELLO, nos autos do RE 174.476 (Pleno, DJ 12.12.1997, Rel. Min. MARCO AURÉLIO), fez constar em seu voto que *"as normas constitucionais referentes à imunidade tributária devem merecer, em sua aplicação, exegese compreensiva e, até mesmo, extensiva"*.

O Min. SEPÚLVEDA PERTENCE, no RE 237.718 (DJ 06.09.2001), deixa claro que a jurisprudência recente do Supremo Tribunal Federal inclina-se pela *"interpretação teleológica das normas de imunidade tributária, de modo a maximizar-lhes o potencial de efetividade, como garantia ou estímulo à concretização dos valores constitucionais, que inspiram limitações ao poder de tributar"*.

ISTO POSTO, pelas mesmas razões postas nos métodos de interpretação adotados para as imunidades, podemos concluir não ser concebível que uma determinada maneira de interpretar normas jurídicas (método literal), que não é a única, produza resultados incompatíveis com as normas mais nucleares do sistema jurídico. Por tal razão, os benefícios fiscais que buscam a concretização de direitos sociais não podem ter como norte o art. 111 do CTN e sim a finalidade para qual tais incentivos foram criados, em respeito ao Sistema Constitucional Tributário, bem como aos corretos pressupostos do Estado Democrático de Direito.