

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS**  
**Programa de Pós Graduação em Direito**

Débora Silva Melo

**A INSTITUIÇÃO DA TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E  
FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E  
APROVEITAMENTO DE RECURSOS MINERÁRIOS – TFRM - FACE AO DEVER  
FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO ESTADO  
DEMOCRÁTICO DE DIREITO BRASILEIRO**

Belo Horizonte  
2013

Débora Silva Melo

**A INSTITUIÇÃO DA TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E  
FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E  
APROVEITAMENTO DE RECURSOS MINERÁRIOS – TFRM - FACE AO DEVER  
FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO ESTADO  
DEMOCRÁTICO DE DIREITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte  
2013

#### FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

|       |                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                                             |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| M528i | <p>Melo, Debora Silva</p> <p>A instituição da taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários – TFRM - face ao dever fundamental de pagar impostos na perspectiva do estado democrático de direito brasileiro / Debora Silva Melo. Belo Horizonte, 2013.</p> <p>144f.</p> <p>Orientador: Flávio Couto Bernardes</p> <p>Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito.</p> <p>1. Minas e recursos minerais - Taxas. 2. Impostos. 3. Responsabilidade fiscal. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.</p> |
|-------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

SIB PUC MINAS

CDU: 347.249

Débora Silva Melo

**A INSTITUIÇÃO DA TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E  
FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E  
APROVEITAMENTO DE RECURSOS MINERÁRIOS – TFRM - FACE AO DEVER  
FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA PERSPECTIVA DO ESTADO  
DEMOCRÁTICO DE DIREITO BRASILEIRO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

---

Dr. Flávio Couto Bernardes – PUC Minas

---

Dr. Edimur Ferreira de Faria – PUC Minas

---

Dr. Rafael Frattari Bonito - FUMEC

Belo Horizonte, 15 de maio de 2013.

Aos meus pais, pelo carinho e incentivo e, para que sintam orgulho da semente  
plantada.

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus por possibilitar o acontecimento de coisas maravilhosas em minha vida, a qual se inclui a conclusão deste Mestrado.

Ao papai, à mamãe e ao meu irmão sempre presentes em minha trajetória acadêmica. Em cada conquista pude enxergá-los ao meu lado, amo muito vocês.

Ao Gil, amor maior e verdadeiro, que todos os dias caminha de mãos dadas comigo dividindo a vida, em todos os seus aspectos sejam eles profissionais, familiares e acadêmicos. Eu não poderia ter escolhido companheiro melhor para estar ao meu lado.

Ao Professor Flávio Couto Bernardes, pela orientação, pelo aprendizado e apoio em todos os momentos necessários.

A todos familiares, amigos e equipe do escritório PDSC que souberam compreender minha ausência e mesmo de longe não deixaram de enviar muitas energias positivas. Fica expressa aqui a minha gratidão a todos vocês.

A todos os meus amigos que adquiri nesse Mestrado, especialmente à Cândice e Thereza, obrigado pela rica troca de experiências.

A todos que, de alguma forma, contribuíram para esta construção.

*Neste mundo nada está garantido senão a morte e os impostos* (FRANKLIN  
apud BRANCO, 2011, p.20)

## **RESUMO**

Esta dissertação realizou um estudo sobre a instituição da Taxa de controle, monitoramento e fiscalização das atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários – TFRM - face à existência do dever fundamental de pagar impostos na perspectiva do Estado Democrático de Direito brasileiro. Seu objetivo foi analisar jurídica e filosoficamente a instituição e manutenção da referida taxa. Foi realizado um estudo de caso especificamente quanto ao Estado de Minas Gerais, embora existam taxas semelhantes em outras unidades da Federação. A pesquisa investigou a legalidade bem como a constitucionalidade e os fundamentos jurídico-filosóficos da criação e manutenção da referida taxa. Os resultados mostram que a taxa apresenta violações à Constituição e não obedece ao dever fundamental de pagar impostos, à cidadania fiscal, todos, na perspectiva das premissas da filosofia contemporânea, conjugadas com a teoria discursiva e do agir comunicativo decorrente da concepção interpretativa procedimentalista. Embora a constitucionalidade dessa taxa esteja sendo discutida através de instrumento jurídico próprio, a mesma continua sendo cobrada pelo ente tributante.

Palavras-chave: Taxa sobre a atividade minerária. Dever fundamental de pagar Impostos. Cidadania fiscal. Estado Democrático de Direito. Interpretação procedimentalista.



## **ABSTRACT**

This paper carried on a study on the establishment of the Rate control, monitoring and supervision of research activities, mining, exploration and exploitation of mineral resources - Rate State Mineral Resources (Taxa Estadual Recursos Minerais) TFRM - given the existence of the fundamental duty to pay taxes from the perspective of the Democratic Rule of Law in Brazil. Its aim was to analyze the legal and philosophical institution and maintenance of that fee. We conducted a case study specifically on the state of Minas Gerais, although there are similar rates in other states of the Federation. The research investigated the legality as well as the constitutionality and legal-philosophical foundations of creation and maintenance of that fee. The results show that the fee presents violations of the Constitution and do not obey the fundamental duty of paying taxes, citizenship tax (fiscal responsibility), for everyone, in the lights of the contemporary philosophy, combined with the discursive theory and communicative action theory, result of interpretative proceduralist conception. Although the constitutionality of this fee has been discussed by legal instrument itself, it is still being charged by the assessing entity.

Keywords: Tax on the mining activity. Fundamental duty to pay taxes. Citizenship tax. Democratic State. Proceduralist interpretation.

## **LISTA DE TABELAS**

|                                                                             |     |
|-----------------------------------------------------------------------------|-----|
| Tabela 1 Estimativa de arrecadação da TFRM até 2010 .....                   | 105 |
| Tabela 2 Execução Orçamentária : Despesas do Estado de MG - Período: 2010 . | 106 |

## **LISTA DE ABREVIATURAS**

Art. – Artigo

Arts. - Artigos

Coord. - Coordenador

Ed. - Editor

Min. – Ministro

Nº - Número

Org. – Organizador

Rel. – Relator

## **LISTA DE SIGLAS**

ADC - Ação Direta de Constitucionalidade

ADIn – Ação Direta de Inconstitucionalidade

CBMMG - Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais

CERM - Cadastro Estadual de controle, monitoramento e fiscalização das Atividades de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de Recursos Minerários

CETEC - Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais

CIDE – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico

CNUMAD - Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e o Desenvolvimento

COSIP - Contribuição para o Custeio da Iluminação Pública

CR/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

DNPM – Departamento Nacional de Produção Mineral

EC – Emenda Constitucional

FEAM - Fundação Estadual do Meio Ambiente

FAPEMIG - Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais

ICMS – Imposto sobre operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IE – Imposto sobre Exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados

IEF - Instituto Estadual de Florestas

IGAM - Instituto de Gestão das Águas Mineiras

IGF – Imposto sobre Grandes Fortunas

II – Imposto sobre Importação de produtos estrangeiros

INDI - Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais

IOF – Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou relativas a Títulos ou Valores Mobiliários

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IPTU – Imposto sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores

ISS - Imposto Sobre Serviços de qualquer natureza

ITBI – Imposto sobre Transmissão Inter Vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de Bens Imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos à sua aquisição

ITCD – Imposto sobre Transmissão Causa mortis e Doação de quaisquer bens ou direitos

ITR – Imposto sobre Propriedade Territorial Rural

MME – Ministério de Minas e Energia

ONG – Organização Não Governamental

ONU – Organização das Nações Unidas

OSCIP - Organização da Sociedade Civil de Interesse Público

PMMG - Polícia Militar de Minas Gerais

RE – Recurso Extraordinário

SECTES - Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior

SEDE - Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico

SEF - Secretaria de Estado de Fazenda

SEMAD - Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento sustentável

STF – Supremo Tribunal Federal

TCE - Tribunal de Contas do Estado

TCM- Tribunal de Contas do Município

TCU – Tribunal de Contas da União

TFRM - Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários

UFIR - Unidade Fiscal de Referência

UFEMG - Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais

## SUMÁRIO

|                                                                                                                                                              |            |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>1 INTRODUÇÃO .....</b>                                                                                                                                    | <b>14</b>  |
| <b>2 O DEVER DE TRIBUTAR .....</b>                                                                                                                           | <b>16</b>  |
| 2.1 O dever fundamental de pagar Impostos .....                                                                                                              | 18         |
| 2.2 O papel da tributação e os Direitos Fundamentais .....                                                                                                   | 27         |
| 2.2.1 O Direito Tributário e a Dimensão Liberal .....                                                                                                        | 38         |
| 2.2.2 O Direito Tributário e os Direitos de Segunda Dimensão .....                                                                                           | 52         |
| 2.2.3 O Direito Tributário e a Dimensão dos Direitos Difusos e/ou Coletivos .....                                                                            | 64         |
| 2.3 Competência e capacidade tributária, segundo a Constituição da República de 1988 .....                                                                   | 72         |
| <b>3 O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES .....</b>                                                                                                                     | <b>79</b>  |
| 3.1 Conceito de tributo .....                                                                                                                                | 79         |
| 3.2 Espécies tributárias, segundo a Constituição da República de 1988 e a posição do STF .....                                                               | 82         |
| 3.2.1 Impostos .....                                                                                                                                         | 83         |
| 3.2.2 Taxas .....                                                                                                                                            | 85         |
| 3.2.3 Contribuições de Melhoria .....                                                                                                                        | 88         |
| 3.2.4 Empréstimos Compulsórios .....                                                                                                                         | 89         |
| 3.2.5 Contribuições Especiais .....                                                                                                                          | 90         |
| <b>4 A TFRM - TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E APROVEITAMENTO DE RECURSOS MINERÁRIOS .....</b> | <b>91</b>  |
| 4.1 Breve histórico da atividade minerária no Brasil .....                                                                                                   | 91         |
| 4.2 Principais características da TFRM - o tributo em si .....                                                                                               | 94         |
| 4.3 A TFRM, a Constituição da República de 1988 e o Código Tributário Nacional .....                                                                         | 96         |
| <b>5 A PROBLEMÁTICA DAS CLASSIFICAÇÕES: A CHAMADA “TIPICIDADE” TRIBUTÁRIA X A INDETERMINABILIDADE DOS TERMOS LINGUÍSTICOS E JURÍDICOS .....</b>              | <b>109</b> |
| 5.1 A tipicidade tributária .....                                                                                                                            | 109        |
| 5.2 A interpretação denominada “econômica” da lei fiscal .....                                                                                               | 113        |
| 5.3 A impossibilidade de neutralidade científica: existe certeza jurídica? ....                                                                              | 117        |

|                                                                                                                                                                                                |            |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------|
| <b>6 SOLUÇÕES JURÍDICAS PARA A POSSÍVEL (IN)CONSTITUCIONALIDADE DA TFRM .....</b>                                                                                                              | <b>121</b> |
| <b>6.1 A contribuição de Jürgen Habermas para a questão: Por uma tentativa de superação entre o Republicanismo e o Liberalismo, através da Teoria do Discurso e do Agir Comunicativo .....</b> | <b>125</b> |
| <b>7 CONCLUSÃO .....</b>                                                                                                                                                                       | <b>135</b> |
| <b>REFERÊNCIAS .....</b>                                                                                                                                                                       | <b>138</b> |

## 1 INTRODUÇÃO

A atividade de mineração no Brasil encontra-se em 4º lugar no ranking de investimentos em mineração no mundo, e tem o Estado Minas Gerais como líder, possuindo este a maior produção de minério do país.<sup>1</sup>

Com vistas ao aumento da arrecadação sobre a atividade minerária, para a garantia de sua porcentagem nos “royalties” do minério, já que o marco regulatório do setor – “Novo Código Minerário” Projeto de Lei 463/2011 - MARTINS (2011) - que substituirá o Decreto-lei nº 227/1967, encontra-se paralisado no Congresso Nacional, o Estado de Minas Gerais instituiu em 27 de dezembro de 2011 Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários, a TFRM.

O presente estudo pretende analisar o referido tributo quanto à sua instituição pelo Estado de Minas Gerais, se esta seria constitucional ou não, bem como analisar todas as suas características para a determinação de sua verdadeira natureza, já que muitos dizem ser diversa da de taxa.

Inicialmente, cumpre esclarecer os motivos de se tributar, demonstrando se tratar de um dever por parte do Estado e como tal dever é encarado por cada tipo/modelo estatal. Após, far-se-á um paralelo acerca desse dever fundamental de tributar, como garantidor da eficácia dos direitos fundamentais, analisando-se, inclusive, as dimensões de tais direitos (subjéctiva/objectiva) ao longo da evolução dos paradigmas/modelos estatais.

Em seguida, delimitar-se-ão os conceitos de competência e capacidade tributária, bem como de tributo e de suas respectivas espécies, tal como previsto na Constituição da República e segundo o entendimento do Supremo Tribunal Federal.

Esclarecidas tais variáveis, será analisada a Lei instituidora do tributo objeto deste estudo, a fim de se esclarecer qual a sua hipótese de incidência, seu fato gerador, sua base de cálculo, sua alíquota, bem como os componentes da relação jurídica tributária, quais sejam, os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária, objetivando esclarecer todas as características da referida taxa.

---

<sup>1</sup> Notícia extraída do Jornal Valor Econômico, datada de 17/10/2011



Por fim, será analisado o tributo e suas características à luz do ordenamento jurídico tributário brasileiro, ou seja, dos preceitos da Constituição da República de 1988 e do Código Tributário Nacional, para que se entenda a real natureza do tributo instituído, bem como se há permissivo constitucional/legal para a sua criação.

Para tanto, evocaremos o pensamento do jurista português Casalta Nabais sobre a existência de um dever fundamental de pagar impostos, atrelado a uma necessidade de exercício de uma cidadania fiscal (NABAIS, 2004), entendendo tais pressupostos como limites da instituição/criação dos tributos, por meio da interpretação e da aplicação da legislação tributária, sobretudo calcada nos direitos fundamentais.

Resta necessário o estudo do presente assunto para que se verifique a constitucionalidade da taxa criada pelo Estado de Minas Gerais, que, ressaltada a tamanha arrecadação gerada, a mesma já começou a ser cobrada em abril do ano de 2012 e já vem surtindo efeitos no mundo jurídico, bem como se seria possível, então, abandonarem-se os antigos paradigmas liberais e sociais, baseados nas ideias de prevalência do interesse privado sobre o público e vice-versa, para se adotar a ideia de Habermas (2003a e b) de co-originariedade entre o público e o privado no que se refere à interpretação e aplicação da legislação tributária, uma vez que ante a indeterminabilidade dos termos linguísticos e jurídicos estar-se-ia autorizada até mesmo uma interpretação “econômica” da lei fiscal, ou, até mesmo a justificativa de um estado de necessidade administrativo, os quais deverão fazer frente à criação de exações tributárias, a fim de se garantir a eficácia dos direitos e garantias fundamentais.

A análise do referido estudo se revela, também, interessante do ponto de vista nacional, haja vista que outros Estados, integrantes da nossa Federação - Pará e Amapá - também instituíram taxas quase idênticas, o que é sinal de que a manutenção do referido tributo como está, poderá resultar em um multiplicador da taxa de mineração pelos demais Estados da Federação Brasileira.

## 2 O DEVER DE TRIBUTAR

Segundo as palavras de Montesquieu (1996) em seu “Espírito das Leis” “as rendas do Estado representam uma porção que cada cidadão dá, do seu próprio bem, para fazer jus à segurança da outra, ou para que dela possa gozar agradavelmente” (MONTESQUIEU, Charles de Secondat., 1996, p. 223).

Nesse sentido, entendia-se que o ato de pagar tributo seria o mesmo que pagar ao Estado pela segurança que lhe seria prestada. Contudo, o Estado Moderno e organizado entendeu por bem aderir também outras responsabilidades, como zelar pela manutenção da ordem, pela solução de litígios, prestar serviços públicos e fiscalizar o setor privado, bem como pela promoção de ações sociais na seara da educação e da saúde.

A Constituição da República de 1988, em seus artigos 3º e 6º, prevê o seguinte:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I – construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II – garantir o **desenvolvimento nacional**;

III – erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais** e regionais;

IV – **promover o bem** de todos, sem preconceito de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

[...]

Art. 6º **São direitos sociais** a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.(BRASIL, 1988) [grifo nosso]

Assim, o Estado Brasileiro ao prever em sua Carta Magna a garantia dos direitos sociais, como um dos objetivos da República, entendeu o papel do Estado como garantidor de todos estes direitos sociais à sociedade.

Ocorre que, para fazer cumprir essa sua meta fundamental, o Estado necessita de recursos, e aí está o papel dos tributos, que consiste em custear as atividades exercidas pelo ente estatal.

No Brasil, a Constituição prevê a liberdade de iniciativa na ordem econômica, entregando, via de regra, o exercício da atividade econômica à iniciativa privada, limitando, de acordo com o previsto em seu artigo 173, o exercício direto pelo Estado a situações excepcionalíssimas, quando necessário aos imperativos da segurança nacional ou quando houver relevante interesse coletivo, permanecendo, somente, com as suas funções tipicamente estatais.

Dessa forma, na impossibilidade de gerar tais recursos, o Estado não encontrou outra forma de obtê-los senão retirando-os de onde eles existem, ou seja, no exercício de sua soberania, exigindo que os indivíduos lhe forneçam estes recursos, através do pagamento de tributos, por aqueles que expressam ao Estado capacidade econômica e que irão, também, usufruir das atividades prestadas pela entidade estatal.

O pagamento de tributos, pelo menos na teoria, é visto como algo benéfico, pois, como nas palavras de Hugo de Brito Machado (2011) “[...] o tributo é inegavelmente a grande e única arma contra a estatização da economia.” e funciona como forma de sobrevivência da economia capitalista, pois sem ele seria impossível ao Estado a realização de seus fins sociais, tendo que monopolizar toda a atividade econômica, o que, também, se revelaria inviável.

Contudo, deve-se tomar cuidado para que a tributação não seja excessivamente onerosa ao contribuinte, e para que não se desestime a iniciativa privada, nem tão pouco traga o enriquecimento ilícito do Fisco, que é vedado no ordenamento jurídico brasileiro, mesmo que tal enriquecimento seja em, favor do próprio Estado.

Todavia, no Brasil mesmo havendo a vedação de tributação confiscatória, é cediço que a cobrança de alguns tributos pode ocorrer de forma ilegal e até mesmo inconstitucional, é o que será analisado pela presente pesquisa, quando da instituição pelo Estado de Minas Gerais da recente taxa incidente sobre a função de fiscalização da atividade minerária.

Como já mencionado, sabe-se da relevante função da tributação para o Estado, porém, o que se observa é que o Fisco, não obstante a tamanha

arrecadação realizada, não empenha os ingressos tributários no orçamento público de forma a satisfazer o anseio social de obtenção de serviços públicos de qualidade, o que contraria a sua Constituição. Assim, quem paga tributo acha que paga mais do que deveria, bem como acredita que não recebe o que lhe é de direito em serviços do Estado, o que, por óbvio, acaba estimulando a evasão fiscal.

Apesar da ideia, já cauterizada, na mente dos indivíduos, de que o pagamento de tributo representa algo ruim, uma restrição aos seus direitos e patrimônio, deve-se lembrar o importante papel da tributação ante as necessidades da sociedade, já que é a única forma de o Estado buscar a renda necessária para a garantia dos direitos fundamentais, daqueles que estão sob sua responsabilidade quanto à prestação, concretização e eficácia desses direitos.

Assim, tendo os tributos o papel de custear a prestação dos serviços relacionados aos direitos fundamentais, é certo que tais exações possuem função social, consubstanciada na sua função de garantir e concretizar esses direitos, que são direitos fundamentais amparados pela Constituição pátria.

## **2.1 O dever fundamental de pagar Impostos<sup>2</sup>**

O estudo da teoria do dever fundamental de pagar impostos revela-se importante à presente pesquisa, haja vista a relação existente entre a concretização/efetivação dos direitos fundamentais e o papel do Estado nesse intento.

Ocorre que, como apontará o autor lusitano José Casalta Nabais (2004) trata-se de um dos temas mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea, o que era de se esperar se levar em conta as razões que estariam subjacentes a tal “esquecimento”.

Acredita-se que a principal dessas razões conversa diretamente com a própria noção de Estado de Direito, a qual será tratada, com maior aprofundamento, no tópico seguinte (2.2.2). Com efeito e, em linhas gerais, objetivou o Estado de

---

<sup>2</sup> Casalta Nabais, em virtude de realizar sua análise sobre o sistema tributário português, faz menção unicamente a um dever fundamental de pagar “impostos” e não “tributos”, tendo em vista a classificação que faz acerca de Estado Patrimonial, Fiscal e Tributário e não em função de qualquer classificação em torno das espécies tributárias, pelo que se entende que a restrição aos impostos não pode ser interpretada, restritivamente, como exclusão de outras espécies tributárias.

Direito estabelecer os limites e contornos na tentativa de solucionar a tensão havida entre o poder e as liberdades reivindicadas (liberdade, igualdade, respeito à propriedade privada) pelos indivíduos, vítimas das arbitrariedades e abusos cometidos pela monarquia absolutista do Antigo Regime.

Assim é que se procurou, por ocasião do Estado de Direito, priorizar o reconhecimento e positivação dos direitos subjetivos dos indivíduos, do que estabelecer e definir os deveres estatais, uma vez que estes decorreriam do reconhecimento dos próprios poderes públicos, dissolvidos no conceito de supremacia do Estado (NABAIS, 2004).

Ou seja, coube ao Estado de Direito

que se tratou tão-só de dar prioridade à liberdade (individual) sobre a responsabilidade (comunitária), o que se impõe, uma vez que esta pressupõe, não só em termos temporais mas também em termos materiais, a liberdade, que assim constitui um *primus* que dispõe de primazia lógica, ontológica, ética e política face à responsabilidade. (NABAIS, 2004, p. 16)

Nessa perspectiva, a argumentação liberal correlaciona os deveres já com os direitos, dispensando, assim, uma previsão constitucional expressa ou direta. Assim, por constituírem os deveres a face passiva dos direitos fundamentais, é que àqueles dispensariam expressa previsão constitucional, mormente por restarem consagrados, ainda que nessa face passiva, nas normas correspondentes a tais direitos.

Desse modo, também, pode-se concluir que a experiência pela passagem de regimes totalitários ou autoritários, na existência da humanidade, concorreu de forma sensível para a abdicação em torno da responsabilidade comunitária, uma vez que boa parte das atuais Constituições foram confeccionadas logo após os países experimentarem o gosto amargo deixado por tais vivências, as quais houveram por tolhir, demasiadamente, a liberdade outrora conquistada e tão cara aos indivíduos.

Após, com a passagem pelo Estado Social, a ser melhor analisado no tópico posterior a este (2.2.3), cujo objetivo pautou-se pela busca e alcance de uma igualdade substancial entre os indivíduos, os quais possuíam entre si “fossos” de distância sociais e econômicos, mormente porque os ideais de liberdade e igualdade, uma vez estarem atrelados e impregnados por uma visão mercadológica

(autonomia privada), predominante por ocasião do Estado Liberal, não restaram atingidos, é que passou o Poder Público a ter uma atuação mais positiva, no que diz respeito à prestação de serviços públicos, os quais acreditava-se seriam capazes de promover a igualdade tão almejada entre os indivíduos.

Mas, em verdade, o que se observou foi a assunção de papéis por parte do Estado, que demandariam a este um enorme “caixa”. O Estado tornou-se provedor, prestador, regulador, interventor, etc. (era o predomínio da autonomia pública), levando-se ao abafamento da sociedade civil e dos indivíduos que a compõe e, conseqüentemente, novamente, relegou-se a segundo plano a chamada “responsabilidade comunitária”.

Nesse sentido, ao perceber que o Estado não conseguiria atender sozinho a todas as demandas sociais, o que representou a derrocada do Estado Social, é que se começou a cogitar de conclamar a sociedade civil e os indivíduos que a compõem, para eles próprios auxiliarem na concretização dos direitos fundamentais, de que são titulares. Emergia-se, assim, o paradigma do Estado Democrático de Direito.

Ao verificar a referida responsabilidade, compartilhada, agora, pelo poder público e pela sociedade, na busca do interesse geral, qual seja, a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, traça-se a delimitação entre Estado Social e Estado Democrático de Direito, identificado por José Alfredo de Oliveira Baracho (2000) como Estado Subsidiário:

O Estado, na concretização do interesse geral, é responsável pela execução dessas tarefas, mas não é seu único autor, desde que a sociedade civil deve contribuir, na medida do possível, para execução das tarefas de interesse geral, através de suas próprias ações. É esse entendimento que separa a idéia de Estado providência de Estado subsidiário. (BARACHO, 2000, p. 60)

Tratava-se, pois, do surgimento da percepção do necessário compartilhamento das responsabilidades entre Estado e indivíduos, denotando, por conseguinte, o arrefecimento do antagonismo público x privado, a encontrar respaldo até mesmo na Declaração Universal dos Direitos Humanos, datada de 1948, que assim preceitua em seu artigo XXIX, nº 1 “toda pessoa tem deveres em

relação à comunidade uma vez que somente nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade” (ONU, 1948).

Assim, conclui-se que o exercício dos direitos fundamentais inerentes a cada ser humano, por ser realizado dentro de um espaço comunitário (comunidade), da qual esse ser humano também faz parte, é o responsável para que cada indivíduo concorra para a manutenção desse espaço público, do qual outros indivíduos fazem parte, pois é neste que se garantirá o exercício não só dos seus direitos, mas, também, dos direitos dos outros (MENDONÇA, 2002, p. 174).

Atento a isso, Nabais (2004) vai dizer que a cidadania, “recuperada” pelo Estado Democrático de Direito, implica tanto deveres quanto direitos.

Maria Luiza Vianna Pessoa de Mendonça enxerga a relação direitos fundamentais e deveres fundamentais, como existente desde o Estado de Direito, veja-se

Os deveres fundamentais não se encontram numa situação de equidistância entre os direitos fundamentais, de um lado, e os Poderes Públicos, de outro. Os deveres fundamentais num Estado de Direito, onde se dá o primado da pessoa humana face à comunidade, ou seja, o primado da liberdade frente à autoridade, gravitam em torno dos direitos fundamentais, consistindo assim um dos elementos que compõem a chamada subconstituição do indivíduo, que é o estatuto que rege a posição fundamental da pessoa humana no seio do Estado. (MENDONÇA, 2002, p. 251)

Já, para Nabais (2004) o chamado “estatuto constitucional do indivíduo”, mencionado acima, deverá existir antes mesmo da constituição política (organização política) e da constituição econômica (organização econômica), haja vista compreenderem os chamados deveres fundamentais, os quais integrariam uma categoria constitucional própria.

Para melhor explicar a relação entre deveres e direitos fundamentais, valer-se-á da imaginação do leitor, para se permitir pensar como se fossem as 2 faces que compõem a mesma moeda, pelo que não haverá entre eles relação de segregação, domínio ou sobreposição, mas, pelo contrário, de conexão funcional entre ambos.

Como Nabais (2004) considera necessária a pré-existência do “estatuto constitucional do indivíduo”, relativamente a outras organizações (política, economia, etc.), como anotado acima, bem como pelo fato de constatar a relação de conexão funcional entre deveres e direitos fundamentais, é que o possibilitará a chegar a

mais uma conclusão, qual seja, a de que existirão tantos deveres fundamentais tantos quantos direitos fundamentais existirem, ou seja, para cada direito fundamental existente haverá também e em igual medida um dever fundamental.

A fim de demonstrar sua conclusão, Nabais (2004) constata que é possível enxergar a existência desses deveres desde a época liberal (por exemplo, dever de defesa da pátria, dever do voto, ainda que censitário à época), passando pelo Estado Social (deveres sociais de educação, saúde), até os dias atuais com a defesa e proteção ao meio ambiente, ao patrimônio cultural, etc.

Adiante, o referido autor português passará a analisar os fundamentos de tais deveres fundamentais, concluindo pela existência de 2 (dois). O primeiro, de fundo lógico, e que considera os deveres fundamentais como sendo “expressão da soberania fundada na dignidade da pessoa humana” (NABAI, 2004), ou seja, os deveres fundamentais seriam expressões da própria soberania do Estado, voltada para a primazia da pessoa humana. Os deveres seriam criações do legislador constituinte, enquanto que os direitos seriam, apenas, objeto de reconhecimento por parte destes. O segundo, de fundo jurídico, seria a previsibilidade constitucional dos deveres, sem o quê careceriam de reconhecimento no plano constitucional.

Assim, os deveres fundamentais, uma vez previstos, expressa ou implicitamente pela Constituição, se direcionariam ao legislador ordinário, uma vez que seu *modus operandi* se dá por meio indireto, dependendo da edição de uma lei, o que ocorre de forma diversa relativamente aos direitos fundamentais, que são diretamente aplicáveis, em função de terem seu conteúdo concretizado politicamente na própria Constituição (NABAI, 2004, p. 148).

Ao se pretender uma vida digna em uma comunidade organizada, esta, necessariamente, estará ancorada em deveres fundamentais, uma vez que sua própria existência e funcionamento implicam em custos.

Por isso, para proteger e realizar os direitos garantidos pelo Estado Democrático de Direito, terá que se haver uma cooperação social e responsabilidade compartilhada dos indivíduos da sociedade, os quais deverão concorrer para tal garantia e realização. É o que Nabais (2004) denomina de “liberdades privadas com custos públicos”.

Uma vez previstos na Constituição os direitos fundamentais, surgirão subjacentes aos mesmos seus custos, representados pelo dever fundamental de



pagar impostos. Mas, conforme já mencionado acima, para que tal dever possa ter seu cumprimento exigido, é preciso que o mesmo (o dever fundamental de pagar impostos) resulte de previsão expressa da Constituição do país, pois, o referido dever deve ser criado pelo legislador constituinte e direcionado/executado pelo legislador ordinário (NABAIS, 2004).

Sobre a previsão expressa do dever fundamental de pagar impostos, Nabais (2004) dá notícias de sua existência nas Constituições Portuguesas (arts. 103º e 104º, da Constituição de Portugal de 1976) e Espanhola (art. 31, da Constituição da Espanha de 1978).

Assim é que tais ordenamentos jurídicos se valem do sistema fiscal/tributário para realizarem suas políticas sociais, propostas por cada governo, objetivando a distribuição de riquezas.

Desse modo, comparando com os sistemas luso e espanhol, os quais, como dito anteriormente, possuem previsão expressa do dever fundamental de pagar impostos, poder-se-ia concluir que o fundamento pátrio para o dever constitucional de pagar impostos residiria no princípio da solidariedade social, concretizado pela igualdade, ambos decorrentes do objetivo fundamental disposto no art. 3º, inciso I, da CR/88. (GRECO; GODOI, 2005, p.156)

Ainda, outros artigos da Constituição concorrem para afirmar a existência, mesmo que implícita, do dever fundamental de pagar impostos, no ordenamento pátrio, quais sejam, artigo 40, ao tratar do regime de previdência dos servidores públicos, de caráter contributivo e solidário; o artigo 145, §1º, ao estabelecer que os impostos serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e, nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte; artigo 195, estabelecendo que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, através de contribuições sociais previstas naquele artigo; artigo 200, que prevê que a previdência social será organizada sob a forma de regime geral, de caráter contributivo e de filiação obrigatória, etc. . (BRASIL, 1988), além, é claro, de todos os dispositivos constitucionais que regulamentam, de forma pormenorizada, o Sistema Tributário (arts. 145 e 156), o qual atribui, mesmo que em

contornos básicos, a repartição de competências e receitas tributárias às pessoas políticas constitucionais (MENDONÇA, 2002, p. 181).

Após a constatação da existência implícita do dever fundamental de pagar impostos no ordenamento jurídico brasileiro, pergunta-se: Tal dever se direcionaria a custear quais espécies de direitos?

Pois bem, relativamente aos direitos sociais (saúde, educação, previdência, etc.), os quais assumem a forma de direitos positivo-diretos, não resta a menor dúvida que o dever fundamental de pagar impostos a eles se encontra subjacente.

Porém, não só os direitos sociais, mas, também os clássicos direitos e liberdades possuem um “custo social”, na medida em que a mera obrigação de não fazer, dirigida aos particulares e, também, ao Estado, não é, por si só, suficiente para a garantia e concretização dos referidos direitos, pelo que, na maior parte das vezes, haverá que se fazer uso do aparato estatal, para garantir-lhes obediência. Eis, aqui, seus custos comunitário.

Para bem ilustrar tal percepção, seguem as palavras de Ingo Sarlet:

Com efeito, já se fez menção no capítulo sobre a classificação dos direitos fundamentais, que todos os direitos fundamentais (inclusive os assim chamados direitos de defesa), na esteira da já citada obra de Holmes e Sunstein e de acordo com a posição entre nós sustentada por autores como Gustavo Amaral e Flávio Galdino, são, de certo modo, sempre direitos positivos, no sentido de que também os direitos de liberdade e os direitos de defesa em geral exigem – para a sua realização – um conjunto de medidas positivas por parte do poder público, que abrangem a alocação significativa de recursos materiais e humanos para a sua proteção e implementação. Assim, não há como negar que todos os direitos fundamentais podem implicar “um custo”, de tal sorte que esta circunstância não poderia ser limitada aos direitos sociais de cunho prestacional. Aliás, é preciso enfatizar, como o faz José Casalta Nabais, que não apenas todos os direitos fundamentais importam em custos, como tais custos podem ser compreendidos em sentido amplo, abrangendo custos ligados à própria existência e sobrevivência do Estado (vinculados, por exemplo, ao dever de defesa da pátria), quanto custos ligados ao funcionamento democrático (dever de votar), como em sentido estrito, quando se referem – conforme, aliás, a perspectiva aqui privilegiada, os assim chamados custos financeiros públicos de todos os direitos. (SARLET, 2009, p. 285)

O que se poderia argumentar, segundo Nabais (2005), sobre os custos dos direitos individuais é que estes teriam uma visibilidade menor ante os custos dos direitos sociais, os quais seriam mais diretos, mais visíveis e perceptíveis.

A obra de Stephen Holmes e Cass Sustein (2000) aborda bem a questão, quando conclui que, mesmo para a efetivação de liberdades e direitos de propriedade, haverá necessidade de alocação de recursos financeiros e atuação positiva estatal. Assim, todo direito seria dispendioso, na medida em que os instrumentos, colocados à disposição de seus titulares e do Estado, para a sua efetivação, também os são. (HOLMES; SUSTEIN, 2000, p. 43).

E, mais uma vez, nesse mesmo sentido, o Professor Álvaro Ricardo de Souza Cruz vai dizer que “o primeiro passo a ser dado pela doutrina é a difusão de que todos os direitos fundamentais possuem uma dimensão negativa e uma prestacional e que todos, sem exceção ‘custam dinheiro ao erário’” (CRUZ, 2007, p. 335).

Bom, se é inegável que a concretização de todo e qualquer direito reflete em um custo ao Estado e que este ao realizar tais direitos necessita de recursos, uma outra questão surge: de que forma o Estado obtém tais recursos?

Pois bem, já se sabe que o Estado obtém recursos para realização dos direitos fundamentais, legitimado pela existência do dever fundamental de pagar impostos. Contudo, a existência de tal dever, desde a época do Estado de Direito, segundo Mendonça (2000), teve seu cumprimento, exigido pelo Estado, resultante em várias formas, as quais correspondem aos 3 modelos de Estado: o Patrimonial, o Fiscal e o Tributário.

O Estado Patrimonial é considerado pelo lusitano Nabais (2004) como a primeira forma de estado moderno, era predominantemente não fiscal, ou seja, seu suporte financeiro não advinha da tributação. O orçamento público era composto, basicamente, por ingressos financeiros advindos, quase que exclusivamente, dos rendimentos do patrimônio e propriedade monárquicos (época da concentração metalista, do Mercantilismo e das Grandes Navegações),

Aqui, a finalidade do instituto jurídico do tributo sempre foi de cunho secundário, relativamente à formação de um fundo arrecadatário para a consecução dos fins do Estado, pois, o tributo, neste período, exercia, basicamente, uma função extrafiscal, como por exemplo, a de controle e impedimento das importações, com a finalidade de manter um saldo positivo das exportações.

Já o Estado Fiscal representa um Estado que assenta seu principal suporte financeiro na figura dos impostos e, aqui no Brasil, também na das contribuições especiais, uma vez que tais contribuições têm por objetivo financiar atividades

estatais para a concretização das mais variadas políticas públicas (previdência social, saúde, assistência social, intervenção no domínio econômico, interesse de categorias profissionais e, por força da Emenda Constitucional n. 39/2002, a contribuição para custeio da iluminação pública – COSIP – vide Capítulo 3).

Por fim, o Estado Tributário estaria predominantemente alicerçado em tributos bilaterais (taxas), os quais têm como foco o indivíduo e não a coletividade.

Dessa maneira, por tudo o que já fora exposto, resta evidentemente caracterizado o dever fundamental de pagar impostos no ordenamento jurídico pátrio, pois, sem a existência de tal dever, o Estado brasileiro careceria de recursos financeiros para fazer frente ao custeio destinado à concretização relativamente à gama de direitos previstos no texto constitucional.

E, a forma que o Estado brasileiro encontrou para dar cumprimento ao dever fundamental de pagar impostos, consistiu na forma do Estado Fiscal, uma vez que, no que se refere ao ingresso de receitas públicas, optou o ordenamento jurídico pátrio, pela exploração pela União e, somente ela, da atividade econômica, de forma excepcionalíssima, apenas nos casos em que for necessária aos imperativos da segurança nacional ou quando houver relevante interesse coletivo, nos termos do art. 173, da CR/88.

Através do Direito Tributário é que se regulará a relação estabelecida entre Fisco (Estado) e contribuinte, através da qual aquele exerce seu poder de tributar, decorrente do próprio exercício da soberania, para retirar parcela de riqueza deste último, o qual tem o dever fundamental de concorrer para o financiamento das atividades estatais, incluídas aí, a concretização dos mais variados direitos, de que também figura como titular.

Com o objetivo de ilustrar o papel do indivíduo na concretização dos direitos fundamentais, por ocasião do Estado Social, onde se começa a dar maior importância ao dever fundamental de pagar impostos, seguem as palavras de Hegel e do professor Salgado.

O indivíduo que está subordinado pelos deveres, no cumprimento deles como cidadão obtém a proteção de sua pessoa e da sua propriedade, o respeito pelo seu bem particular e a satisfação da sua essência substancial, a consciência e o orgulho de ser membro do conjunto. (HEGEL, 1997, p. 213)

(...) no Espírito objetivo, o indivíduo só tem 'objetividade, verdade e moralidade', só é indivíduo livre e real na medida em que participe do Estado, considerado como seu fim e destino, a que todas as demais satisfações individuais se subordinam. (SALGADO, 1996, p. 400)

Ocorre que os direitos e deveres caminham rumo a uma evolução, desde os de natureza pessoal, os quais implicam em uma cidadania pessoal, passando pelos de natureza política (cidadania política), até chegarem aos atuais de caráter social (cidadania social).

É nesse sentido que Nabais (2004) perceberá a necessidade da existência de uma cidadania fiscal, mormente por compreender que todos os membros de uma comunidade devem suportar o Estado, mediante o dever fundamental de pagar impostos, na medida de suas respectivas capacidades contributivas, posto que todos esses membros são, invariavelmente, titulares ou destinatários de um determinado número de direitos. Assim, a cidadania fiscal consiste no fato de que cada contribuinte tem, ao mesmo tempo, um dever de contribuir para a comunidade que integra e um direito, o de exigir que todos os outros membros da comunidade também contribuam. (NABAIS, 2004, p. 34-37).

O reconhecimento da necessidade de uma cidadania fiscal revela-se extremamente salutar, na medida em que atuará como limite ao próprio dever fundamental de pagar impostos, evitando, dessa maneira, a ânsia arrecadatória do Estado, o qual poderia, facilmente, transmutar-se de um Estado Fiscal para um Estado Patrimonial, se não observada tal fronteira.

Assim, tem-se que embora haja reconhecido, no ordenamento jurídico pátrio (Constituição), a existência do dever fundamental de pagar impostos, este deverá obedecer aos limites constitucionais, acerca da atividade tributária, quais sejam, princípios constitucionais tributários, repartição de competência e receita tributárias aos entes federados, imunidades tributárias, dentre outros.

## **2.2 O papel da tributação e os Direitos Fundamentais**

O primeiro apontamento a ser feito ao analisarmos o papel que o sistema fiscal deve exercer para ser considerado inserto em um Estado Democrático de Direito, o qual se enquadra o nosso ordenamento jurídico, é analisar o Direito

Tributário em sintonia com o conteúdo constitucional.

Aqui, faz-se a ressalva do ilustre publicista José Afonso da Silva (2006) para quem:

O Estado Democrático de Direito aparece como a fórmula institucional em que atualmente, e sobretudo para um futuro próximo, pode vir a caracterizar-se o processo de convergência em que podem ir concorrendo as concepções atuais da democracia e do socialismo. (SILVA, 2006, p. 124).

Tal posicionamento está embasado na ideia de que o Estado Democrático de Direito busca a realização de uma organização social voltada para ideais de Justiça, Liberdade e Igualdade, respeitando-se os direitos fundamentais do povo e dando a este o poder de participar efetivamente da vida política do Estado. Segue o publicista:

O certo, contudo, é que a Constituição de 1988 não promete a transição para o socialismo com o Estado Democrático de Direito, apenas abre as perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais que ela inscreve e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar as exigências de um Estado de Justiça Social, fundado na dignidade da pessoa humana. (SILVA, 2006, p. 124).

Para tanto, devemos considerar que a exaltada autonomia conferida ao Direito Tributário, mormente após o aparecimento do Código Tributário, segundo Fanucchi (1976), deve ser aqui abandonada, ou, entendida tão-somente para fins didáticos, como bem apontam Paulo de Barros Carvalho, para quem “mesmo em obséquio a finalidades didáticas, não deixaria a cisão de ser a cisão do incindível, a seção do inseccionável.” (CARVALHO, 2004, p.13) e o renomado tributarista Sacha Calmon, que considera que “o Direito é uno, todo interligado a reger a vida social. São tolices essas ‘autonomias científicas’ dos diversos ramos do Direito (...) ora, essa divisão é a um só tempo, funcional e didática, nada mais” (COELHO, 2004, p.33).

Outro ponto de partida fundamental, além dessa salutar autonomia didática do Direito Tributário, também para fins do presente estudo, será a necessária conformação de todo o sistema, sobretudo, o fiscal para com as normas constitucionais, conforme impõe Cruz (2004), adotando-se como pressuposto básico a supremacia da Constituição.

Tal necessidade já foi há muito percebida pelos mais variados juristas, desde Konrad Hesse (1998), para quem a supremacia constitucional revela uma técnica hermenêutica, adotada pelas Cortes Constitucionais, a qual atribui um conteúdo interpretativo a um instituto jurídico qualquer, amoldando-o ao conteúdo constitucional. Ou seja, aquilo que em muitos julgados é citado pela nossa Corte Constitucional (Supremo Tribunal Federal – STF), como sendo a chamada “interpretação conforme” à Constituição, a qual visa delinear e pautar a interpretação das demais normas jurídicas ao conteúdo do nosso texto constitucional.

Para ilustrar o que foi dito acima, seguem as percepções de grandes juristas acerca da supremacia constitucional:

A principal manifestação de preemência normativa da Constituição consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida à luz dela e passada pelo seu crivo, de modo a eliminar as normas que não se conformam com ela. Não é a Constituição que deve ser analisada e conformada com as disposições legais. É a legislação ordinária que deve ser lida e adequada ao conteúdo constitucional que a preside. (CANOTILHO; MOREIRA, 1991, p. 45.)

Ainda, depois das ponderações dos ilustres juristas lusitanos, seguem as referências nacionais acerca do tema - “locus hermenêutico”, com Pereira e, “topos hermenêutico”, com Streck:

locus hermenêutico é o lugar a partir do qual há uma conformação das possibilidades de sentido de todas as normas inferiores, não tendo como, pois, compreender, interpretar e aplicar o Direito independentemente do padrão constitucional. (PEREIRA, 2001, p.120)

o texto magno é o topos hermenêutico que conformará a interpretação jurídica do restante do sistema jurídico (...) colocando à disposição os mecanismos para a concretização do conjunto de objetivos traçados no seu texto normativo deontológico. (STRECK, 2003, p. 241)

Pois bem, traçadas essas duas primeiras premissas, quais sejam, a de considerar como meramente funcional, ou, didática a autonomia reconhecida ao ramo do Direito Tributário e a de atribuir ao conteúdo das normas componentes do sistema fiscal a necessária conformação conteudística com o texto magno constitucional, resta como corolário, ou seja, como consequência lógica, a imperiosa

análise acerca do conteúdo e evolução dos direitos fundamentais.

Mas, novamente, antes de adentrarmos a fundo na análise do conteúdo e evolução dos direitos fundamentais, novos esclarecimentos se farão necessários e, o primeiro deles, passa pela importância constitucional atribuída aos direitos fundamentais, os quais são considerados como “matrizes de todos os demais; são direitos sem os quais não podemos exercer muitos outros. São os direitos fundamentais, direitos que dão fundamento a todos os demais.” (SALGADO, 1986, p.09).

Além dessa importância atribuída aos direitos fundamentais, outro ponto relevante a ser ventilado diz respeito às dimensões que os direitos fundamentais trazem em seu bojo, como bem observaram Sarlet (2003) e Perez Luño (1998).

A primeira dimensão reconhecida aos direitos fundamentais seria a dimensão subjetiva<sup>3</sup>, a qual equivaleria à faceta dos direitos ligada à relação entre os sujeitos que comporiam as futuras e eventuais relações jurídicas, podendo estas serem travadas entre cidadão e Estado e entre os cidadãos entre si. Esta dimensão se reportaria à regulação dos direitos relacionados à liberdade e igualdade da pessoa humana.

A outra dimensão reconhecida aos direitos fundamentais seria a dimensão objetiva, de conteúdo material, propriamente dita, a qual representa a máxima expressão de valores objetivos para atuação e compreensão do ordenamento jurídico como um todo.

Tal dimensão relaciona-se, inexoravelmente, aos interesses tidos como essenciais para uma dada sociedade, os quais visam estabelecer uma convivência pacífica entre todos, na medida em que objetiva primordialmente a proteção do valor máximo, que é a dignidade da pessoa humana.

Sendo assim, ao mesmo tempo em que os direitos fundamentais funcionam como limites ao poder estatal (dimensão subjetiva – competência negativa de atuação do Estado face o particular – relação de verticalidade) funcionam, também,

---

<sup>3</sup> Sobre a dimensão subjetiva dos direitos fundamentais há que se esclarecer e ressaltar que, para Sarlet (2003, p. 149) tal dimensão compreenderia, tão-somente, a relação jurídica travada entre Estado e cidadão, ou seja, ao recorte da competência negativa de atuação do Estado perante a esfera particular/individual (relação de verticalidade). Porém, já para os fins do presente estudo, serão considerados os entendimentos de Sarmento (2004b) e Perez Luño (1998, p. 22), os quais compreendem e inserem na dimensão subjetiva dos direitos fundamentais aqueles direitos oriundos das relações jurídicas travadas, também, entre os particulares entre si (relação de horizontalidade)



como diretrizes para a atuação estatal, o que, aqui, corresponderia à dimensão objetiva de tais direitos.

Uma vez consagrados nas Constituições representam os interesses e os bens jurídicos mais caros e importantes para uma dada sociedade, essenciais para uma saudável e pacífica convivência entre seus cidadãos, objetivando a proteção da dignidade humana de cada um de seus membros.

Essa dimensão objetiva dos direitos fundamentais apresenta vários aspectos relevantes, os quais são elencados por Paulo Bonavides como sendo:

a) A irradiação e a propagação dos direitos fundamentais a toda a esfera do Direito Privado; [...]; b) a elevação de tais direitos à categoria de princípios, de tal sorte que se convertem no mais importante pólo de eficácia normativa da Constituição; c) a eficácia vinculante, cada vez mais enérgica e extensa, com respeito aos três Poderes, nomeadamente o Legislativo; d) a aplicabilidade direta e a eficácia imediata dos direitos fundamentais, com perda do caráter de normas programáticas; e) a dimensão axiológica, mediante a qual os direitos fundamentais aparecem como postulados sociais que exprimem uma determinada ordem de valores e ao mesmo passo servem de inspiração, impulso e diretriz para a legislação, a administração e a jurisdição; f) o desenvolvimento da eficácia inter privados, ou seja, em relação a terceiros (Drittwirkung), com atuação no campo dos poderes sociais, fora, portanto, da órbita propriamente dita do Poder Público ou do Estado, dissolvendo, assim, a exclusividade do confronto subjetivo imediato entre o direito individual e a máquina estatal; confronto do qual, nessa qualificação, os direitos fundamentais se desataram; g) a aquisição de um “duplo caráter” Doppelcharakter; Doppelgestalt ou Doppelqualifizierung), ou seja, os direitos fundamentais conservam a dimensão subjetiva – qual nunca se podem apartar, pois, se o fizessem, perderiam parte de sua essencialidade – e recebem um aditivo, uma nova qualidade, um novo feito, que é a dimensão objetiva, dotada de conteúdo valorativo-decisório, e de função protetora tão excelentemente assinalada pelos publicistas e juízes constitucionais da Alemanha; h) a elaboração do conceito de concretização, de grau constitucional, de que se têm valido, com assiduidade, os tribunais constitucionais do Velho Mundo na sua construção jurisprudencial em matéria de direitos fundamentais; i) o emprego do princípio da proporcionalidade vinculado à hermenêutica concretizante, emprego não raro abusivo, de que derivam graves riscos para o equilíbrio dos Poderes, com os membros da judicatura constitucional desempenhando de fato e de maneira insólita o papel de legisladores constituintes paralelos, sem todavia possuírem, para tanto, o indeclinável título de legitimidade; e j) a introdução do conceito de pré-compreensão (Vorverständnis), sem o qual não há concretização. (BONAVIDES, 2003)

Entretanto, para a presente pesquisa, não serão explanados todos os aspectos mencionados acima, mas, tão-somente, os que guardam uma relação mais estreita com o Direito Tributário, a saber:

O primeiro aspecto da dimensão objetiva dos direitos fundamentais que nos

interessará é o de provocar um efeito de irradiação, ou seja, o de conduzir as autoridades estatais ao dever de produzir, interpretar e aplicar todo o direito infraconstitucional, de acordo com tais direitos fundamentais, dispostos na Constituição. Como consequência, haverá uma necessidade de “interpretação conforme os direitos fundamentais”.

É o que bem nos ensina Ingo Wolfgang Sarlet:

como primeiro desdobramento de uma força jurídica objetiva autônoma dos direitos fundamentais, costuma apontar-se para o que a doutrina alemã denominou de uma eficácia irradiante (*Ausstrahlungswirkung*) dos direitos fundamentais, no sentido de que estes, na sua condição de direitos objetivos, fornecem impulsos e diretrizes para a aplicação e interpretação do direito infraconstitucional, o que, além disso, apontaria para a necessidade de uma interpretação conforme aos direitos fundamentais. (SARLET, 2003, p. 152)”

Ainda, sobre essa eficácia irradiante conferida aos direitos fundamentais, em sua dimensão objetiva, cumpre-nos mencionar, também, a chamada “eficácia horizontal” de tais direitos, ou seja, a capacidade que os direitos fundamentais possuem de irradiarem seus efeitos, também, perante as relações de cunho privado e, não, somente, perante as relações estabelecidas com o Poder Público.

A dimensão objetiva dos direitos fundamentais também dá ensejo a um outro aspecto, o de uma eficácia dirigente, ou seja, o efeito de criar para o Estado o dever de permanentemente concretizar e realizar o conteúdo dos direitos materiais.

Ora, se o Estado existe para realizar o bem comum e, se os bens mais importantes para uma dada sociedade estão consagrados nos direitos fundamentais, então, eles indicam os valores que o Estado deve se pautar para sempre proteger e garantir o cumprimento de tais direitos.

A doutrina ainda aponta mais uma consequência/aspecto da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, a de gerar um dever de proteção do Estado, o qual deve atuar para defender os valores – mesmo que ainda não titularizados por um sujeito. Esta proteção se dará não só contra agressões estatais, mas, também contra ataques de particulares.

Concluindo, no mesmo sentido das exposições acima, André Tavares:

Podem-se assinalar como conseqüências decorrentes da concepção objetiva dos direitos fundamentais, a sua “eficácia irradiante” e a “teoria dos deveres estatais de proteção”. A eficácia irradiante obriga que todo o ordenamento jurídico estatal seja condicionado pelo respeito e pela vivência dos direitos fundamentais. A teoria dos deveres estatais de proteção pressupõe o Estado (Estado legislador; Estado-administrador e Estado-juiz) como parceiro na realização dos direitos fundamentais, e não como seu inimigo, incumbindo-lhe sua proteção diuturna. (TAVARES, 2007, p. 434).

Desse modo, se os direitos fundamentais, em sua dimensão objetiva, possuem como atributo essa capacidade de se irradiar sobre todo o conteúdo infraconstitucional, conformando/adequando-o materialmente com seus conteúdos, é que devemos, também, apontar como corolário dessa capacidade um outro aspecto de sua dimensão objetiva, qual seja, a de serem considerados como “pontos de referência sistêmico” (CANOTILHO, 1995, p. 505) para a compreensão de todo e qualquer instituto jurídico. Assim é que se torna tarefa inexequível tentar entender e aplicar o Direito Tributário ignorando o conteúdo dos direitos fundamentais, segundo leciona Oliveira (2010).

E, é nessa linha de raciocínio, que encontramos mais um aspecto da dimensão objetiva dos direitos fundamentais, este, agora, consistente em se atribuir a tais normas um caráter/viés limitador destinado ao poder público. Ou seja, equivaleria a uma espécie de competência negativa para o poder público, onde é dado ao indivíduo uma liberdade de ação. Na linha de tal raciocínio, Ingo Wolfgang Sarlet desenvolve:

Por tais razões, parece correto afirmar que todos os direitos fundamentais [na sua perspectiva objetiva] são sempre, também, direitos transindividuais. É neste sentido que se justifica a afirmação de que a perspectiva objetiva dos direitos fundamentais não só legitima restrições aos direitos subjetivos individuais com base no interesse comunitário prevalente, mas também que, de certa forma, contribui para a limitação do conteúdo e do alcance dos direitos fundamentais, ainda que deva sempre ficar preservado o núcleo essencial destes,...]. (SARLET, 2007, p. 171)

Entretanto, ao se tentar transpor para a esfera da atividade fiscal a interpretação desse aspecto limitador direcionado ao poder público, pertencente à dimensão objetiva dos direitos fundamentais, é que surgem vários equívocos. Sendo o principal deles o de restringir a hermenêutica constitucional-tributária ao

critério de unicamente beneficiar o particular, entendendo e interpretando os direitos fundamentais dispostos na Constituição como instrumentos jurídicos capazes de delimitar a atuação do Fisco, sempre, em favor do contribuinte, enfatizando-se cada vez mais a defesa da propriedade individual.

Ocorre que tal equívoco, ventilado acima, não pode continuar a subsistir e, atento a essa necessidade de conformação do conteúdo fiscal à matéria constitucional é que Humberto Ávila nos traz a seguinte percepção:

...essas normas funcionam como limites à intervenção tributária. Daí o significado fundamental da dimensão negativa das normas constitucionais. Isso não pode, porém, conduzir a um desprezo da dimensão positiva das limitações. A própria expressão 'limitação' conduz a uma descrição prioritariamente circunscrita à dimensão negativa, sem que outras normas, que instituem diretrizes positivas e possuem apenas uma eficácia mediata relativamente ao poder de tributar, sejam dignas da devida atenção (dignidade humana, proteção da família, desenvolvimento regional, etc.). (ÁVILA, 2006, p.22).

Após a compreensão de todas as variáveis acima delineadas, no que diz respeito à dimensão subjetiva e objetiva dos direitos fundamentais, e os respectivos e pertinentes aspectos dessa última dimensão, é possível chegar-se à conclusão de que os direitos constitucionais em matéria tributária devem não só serem vistos como meras garantias de que se beneficiam os contribuintes em face do “viés autoritário” do Estado – dimensão subjetiva – mas, também, como forças motrizes para a concretização efetiva dos direitos fundamentais, sejam eles de cunho liberal ou social – dimensão objetiva – e isso porque o Fisco nada mais é do que o executor das necessidades coletivas, eleitas pela sociedade, da qual ele mesmo se fez incorporado.

E são exatamente essas necessidades coletivas (leia-se: “direitos”), eleitas pela sociedade, que devem afastar a ideia de que os tributos encerram meras faculdades estatais, para passar a serem vistos e compreendidos como verdadeiros “deveres” da Administração, cujo objetivo primordial consistirá exatamente na concretização dos ideais e necessidades eleitos pela sociedade.

Assim é que o autor português José Casalta Nabais (2004), já mencionado alhures, rejeita a ideia dominante de conceber a tributação como mera restrição

individual, para concebê-la como verdadeiro dever fundamental, resultante de um plexo de obrigações constitucionais pertencentes à esfera do indivíduo, enquanto membro de uma dada coletividade, donde para ele “os impostos não podem ser havidos como restrições aos direitos fundamentais, mas sim, na medida em que integram o dever fundamental de pagar impostos, como limites imanescentes a esses direitos” (NABAIS, 2004, p.399).

Desse modo, o tributo, a atividade tributária e todo o sistema que os encerram não podem mais serem vistos como meras restrições a que estão sujeitos os indivíduos, tratam-se de verdadeiras obrigações constitucionalizadas dos mesmos, quando da celebração do pacto social, o qual objetiva a garantia e efetivação dos direitos insculpidos em nossa Carta política.

Em razão das questões acima expostas, é que o objetivo da presente pesquisa será o de analisar o atual papel que deve ser conferido à atividade fiscal/tributária do Estado, mormente o de assegurar ao cidadão contribuinte os limites da atuação estatal disciplinados no ordenamento jurídico, quer na Constituição, quer no próprio CTN, conjugando-o com a obrigação de exigir do mesmo cidadão contribuinte, na qualidade de Fisco/Erário, ou melhor dizendo da própria sociedade nele incorporada, o dever/obrigação constitucional de pagamento de tributos, *in casu*, a taxa incidente sobre a função de fiscalização da atividade mineraria, recentemente, instituída pelo Estado de Minas Gerais, com vistas à assegurar a função arrecadatória, aqui entendida como um “dever”, também, da Administração, no intuito de concretização dos ideais da sociedade, presentes, em sua maioria, na gama de direitos fundamentais insculpidos na nossa Carta Política, pelo que far-se-á necessária a compreensão dos chamados direitos fundamentais, bem como suas respectivas dimensões.

Por isso, necessário se faz compreender o próprio conteúdo dos direitos fundamentais, bem como todo o caminho percorrido por sua evolução. A compreensão do conteúdo desses direitos não ocorre de forma aleatória, desprendida de seu contexto real, pois, a construção conteudística das normas jurídicas é fruto, inevitavelmente, da realidade histórica, pautada no tempo, bem como por todo o contexto filosófico e social vigente à época.

A comunhão de ideias em uma mesma realidade histórica e temporal, associada, também, a mesma comunhão de pensamento filosófico e anseios

sociais, influenciarão qualquer investigação científica, que os tenha como pano de fundo. Tal fenômeno fora observado por Thomas Kuhn e recebeu a denominação de “paradigma” de estudo (HABERMAS, 2003b, p.131).

Embora o desenvolvimento histórico não seja simplista e linear, é didática e metodológica a análise das três acepções de Estado (Liberal, Social e Democrático de Direito), sendo “... válida, pois, ainda hoje, para um tal exame, a velha alusão à passagem de um Estado “liberal” ao “social”, que ajuda a modular o conteúdo do que se pretende constatar” (TORRES, 2001, p. 40).

Nesse sentido, passar-se-á a demonstrar, estritamente, os chamados paradigmas do Estado Liberal, Social e Democrático de Direito, bem como a evolução que os direitos fundamentais houve por encampar, no âmbito dos 3 paradigmas acima mencionados.

Foi observando a relação dos paradigmas estatais com a evolução do conteúdo dos direitos fundamentais que Karel Vasak, em 1979, houve por identificar uma forma classificatória para a evolução dos referidos direitos, dividindo-a, também, em 3 gerações assim dispostas:

a primeira, surgida com as revoluções burguesas dos séculos XVII e XVIII, valorizava a liberdade, a segunda, decorrente dos movimentos sociais democratas e da Revolução Russa, dava ênfase à igualdade e, finalmente, a terceira geração se nutre das duras experiências passadas pela humanidade durante a Segunda Guerra Mundial e da onda de descolonização que a seguiu, refletirá calores da fraternidade. (SAMPAIO, 2004, p. 259)

Ocorre que, tal classificação se mal interpretada poderá levar a uma série de equívocos e distorções e, por isso, far-se-ão algumas ressalvas.

Segundo expõe Oliveira (2010) a primeira crítica que se faz a tal classificação é o fato de que a concepção de geração remeteria a ideia de ruptura relativamente à geração de direitos anterior e, porquê não, a própria negação da mesma, pela geração subsequente? Ou seja, tal interpretação levaria a lógica absurda de que ao se avançar para uma nova geração de direitos, estar-se-ia não só negando a existência dos direitos conquistados na geração anterior, como, também, retirando os “antigos” direitos do próprio ordenamento jurídico (Por exemplo, quando da conquista dos direitos sociais, ou de segunda geração, haveria a necessária

negação e retirada, do ordenamento jurídico, dos direitos liberais de primeira geração).

Ora, tal interpretação se revela completamente absurda na medida em que em matéria de DIREITOS, sejam eles fundamentais ou não, a concepção que se deve ter é de que os mesmos representam frutos/conquistas de um processo histórico e contínuo, pelo que a conquista de “novos” direitos significará para os “antigos”, tão-somente, uma possibilidade de releitura destes. Portanto, a correta correlação entre “novos” e “antigos” direitos pertencentes às gerações, é de complementariedade e não de exclusão/extração, o que há, em verdade, é uma readequação, uma releitura, uma reconstrução do conteúdo substantivo de tais direitos “antigos”, conformando-os à nova estrutura jurídico-social.

Também, outro ponto merece ser esclarecido e que poderia resultar da interpretação equivocada antedita, qual seja, o de que existiria uma completa cisão entre os diversos direitos fundamentais geracionais. Mais um contra-senso perpetrado por uma má interpretação da concepção geracional dos direitos fundamentais, pois, a correta compreensão deverá levar à necessária consequência de que o gozo de um direito perpassa, indubitavelmente, pela garantia de outros, pelo que demonstrado revela-se o caráter indivisível, incindível dos direitos fundamentais.

E, nesse aspecto, não há passagem mais poética e sublime, que poderia ilustrar a noção de indivisibilidade dos direitos fundamentais, do que a explanada pelo Professor José Adércio Leite Sampaio (2004), a qual correlaciona os direitos políticos de primeira geração com os de prestação positiva, ou, de segunda dimensão: “não há voz forte o bastante para ser ouvida no espaço democrático sem que antes se tenha bem alimentado na alma e no corpo” (SAMPAIO, 2004, p. 289).

A fim de se evitarem as distorções provocadas pela interpretação alhures mencionada, é que foram surgindo novas terminologias para ilustrar as evoluções por que passaram os direitos fundamentais, adotando-se a menção a “dimensões”, ou até mesmo “ondas geracionais” de direitos fundamentais (SAMPAIO, 2004).

A presente pesquisa houve por acolher a terminologia “dimensões” dos direitos fundamentais para explicar a evolução por que passou referidos direitos.

Desse modo, os tópicos a seguir terão como objetivo analisar o conteúdo substantivo conferido aos direitos fundamentais, ao longo da evolução dos paradigmas/modelos estatais.

Antes, porém, mais uma observação há que ser feita, relativamente, à compreensão do fenômeno da tributação e o correlato papel que esta tem e desenvolve para com os direitos fundamentais, qual seja, a de que todo e qualquer direito, necessariamente, importará em um custo para o Erário, conforme, amplamente, explorado no tópico anterior.

Tal conclusão, inicialmente, parece óbvia, mas, é que pensamento contrário pode ser levado a cabo pela costumeira distinção estabelecida entre, por exemplo, os direitos de segunda dimensão, como sendo direitos implicadores de uma atuação positiva por parte do Estado e os direitos de primeira dimensão ou liberais, considerados como de atuação negativa/abstencionista, também, por parte do Estado, os quais representariam custos menores ou mesmo inexistentes, se comparados aos primeiros.

Desse modo, há que se concluir que o estudo e o papel atribuído ao fenômeno da tributação relativamente à eficácia e concretização dos direitos fundamentais é relevantíssimo, haja vista que todo e qualquer direito fundamental, não importando a que dimensão geracional pertença, implicará em um custo social, a ser custeado, inequivocamente, por toda a coletividade, na medida em que tais direitos comportam as necessidades coletivas eleitas como objetivo social ou bem comum, de uma dada sociedade.

Agora, sim, passar-se-á à análise do conteúdo dos direitos fundamentais, adquirido ao longo da evolução dos paradigmas/modelos estatais.

### **2.2.1 O Direito Tributário e a Dimensão Liberal**

Para a compreensão inicial do presente tópico, far-se-á uma diminuta digressão acerca do surgimento do termo direitos fundamentais, ao longo da história, o contexto e os fatores sociais, políticos e religiosos, que teriam contribuído



para o reconhecimento/positivação dos mesmos, bem como os principais documentos que houberam por discipliná-los.

A terminologia “direitos fundamentais” é creditada aos franceses, responsáveis pelos acontecimentos político-culturais que culminariam na Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 (PEREZ LUÑO, 1998, p.29), marcando o constitucionalismo moderno.

Porém, é cediço que, desde a Antiguidade pode-se encontrar o ponto de partida para o reconhecimento desses direitos fundamentais, só que em uma outra perspectiva, até porque para Platão e Aristóteles a figura do indivíduo sempre pertenceria ao Estado, ao corpo coletivo e, como o pensamento francês do século XVIII enaltecia o individualismo burguês, mediante o reconhecimento de direitos individuais face ao Estado (dimensão subjetiva dos direitos fundamentais, ligada à idéia de que tais direitos compreenderiam uma atuação negativa, meramente abstencionista do Estado) isso acabava por justificar a ausência de menção ou reconhecimento de quaisquer direitos humanos ou fundamentais aos pensadores/filósofos da Antiguidade, o que não deve ser visto como verdade.

Esse “mérito” dos franceses é de pronto rechaçado quando, por exemplo, constata-se que desde os sofistas é possível enxergar o embrião desses direitos fundamentais através do reconhecimento da isonomia entre os seres humanos, ainda que essa isonomia fosse, inicialmente, pautada, apenas, por uma igualdade biológica, somada, também, à idéia de cidadão pertencente à *polis* grega, o que demonstra o prelúdio do reconhecimento dos direitos políticos do século das luzes.

Ainda, seguindo a linha de evolução do pensamento filosófico, mesmo as teorias cristãs se apoiavam na existência de uma ordem superior destinada a regular a vida humana, mesmo que dentre a categoria de vida humana, pudesse, nos primórdios de sua criação, haver distinções entre homens, mulheres e crianças, bem como discriminação entre escravos, índios, etc.

Após, com a patrística de Santo Agostinho primeiro e depois com a escolástica de Santo Tomás de Aquino, a filosofia cristã buscou atestar a existência de 4 (quatro) classes de leis (Lei Divina, Lei Eterna, Lei Natural e Lei Humana). A Lei Eterna significava a expressão da razão divina que, por sua vez, poderia ser captada na natureza, por intermédio da Lei Natural, ambas metafísicas e imutáveis, capazes de conferir legitimidade a uma Lei Humana, que com elas se coadunasse. Já a Lei

Divina representava a interpretação/revelação da Lei Eterna e, como tal interpretação quanto ao correto conteúdo da Lei Eterna, poderia não ser atingido pelos homens, era a instituição da Igreja que ficava a cargo da interpretação da vontade divina, expressada na Lei Eterna.

Ocorre que, alguns séculos mais tarde, novos acontecimentos históricos e o desenvolvimento da ciência provocaram uma nova visão da realidade, agora apoiada em ideias racionalistas e antropocentristas, as quais jogaram por terra crenças religiosas, culminando no abandono do naturalismo divinatório. A partir de Grócio, não mais se falava em direitos naturais pré-existentes e revelados, somente, pela interpretação da Igreja, mas, sim em uma ordem natural inerente à condição humana, que independia de revelação por qualquer instituição religiosa, percebida, tão-somente, pela reta-razão. Era o nascimento do jusnaturalismo.

É nesse contexto que a burguesia encontrou terra fértil para disseminar suas acepções políticas e que, segundo Sampaio (2004, p.141), fez emergir os 3 pilares sustentadores dos direitos fundamentais: religioso, processual e a propriedade.

O religioso residiu, fundamentalmente, na Reforma Protestante, que teve como expoente Martinho Lutero, que pregava a transferência da interpretação dos textos religiosos para a esfera individual, iniciando-se o processo de laicização e a consequente cisão entre Igreja e Estado.

A reivindicação desses direitos individuais fundamentais que advém da própria natureza humana é uma visão social burguesa no âmbito político, sendo que a mesma reivindicação se travava no âmbito religioso através da reforma protestante: “A luta pelos direitos individuais é basicamente um desdobramento das lutas por direitos religiosos que se travaram a partir da reforma protestante do século XVI, e tem como principal força propulsora a teoria do direito natural...” (TORRES, 2001, p. 42).

O pilar processual teve como marco a necessidade de limitação dos arbítrios da Monarquia e tendo como principal instrumento o “*due process of law*” previsto na Magna Carta de 1215.

Já o pilar da propriedade, é o que mais interessará, para fins do presente estudo, sobretudo, porque é a propriedade a mola propulsora da sociedade burguesa, que tinha como objetivo de vida a acumulação patrimonial e a formação

de capital, para a concreção de seu projeto de vida de cunho totalmente liberal/individualista.

A propriedade está intimamente ligada ao fenómeno da tributação. O tributo, aqui considerado em um sentido *lato*, sempre esteve presente na história da humanidade. Isso porque

[...] com a formação dos grupos sociais, em face da sedentarização das tribos, o homem sentiu a necessidade de formar fundos financeiros (pecuniários) arrecadados de todos os membros da comunidade para atender às necessidades coletivas. (BALTHAZAR, 2005, p. 19).

Também, ao se observar o curso da evolução da atividade fiscal do Estado ver-se-á que a função do tributo mudou muito desde a Antiguidade, onde era utilizado como uma imposição dos vencedores aos sucumbentes nas guerras, até séculos mais tarde onde passou a ter outras funções, as quais denotariam a relação de verticalidade (soberano/súdito – Estado/cidadão). Ou seja, dependendo do momento histórico a ser analisado, o instituto jurídico do tributo sofreu e ainda sofrerá alterações relativamente ao seu conteúdo substantivo. Por exemplo, a começar pela Idade Média, período onde os senhores feudais exigiam de seus súditos determinadas exações, que tinham as mais variadas finalidades, desde contribuir para o armamento dos cavaleiros até para o incremento de festas e casamentos.

Com o fim do feudalismo e a conseqüente formação dos Estados Nacionais e a concentração do poder absolutista, novamente, o instituto jurídico do tributo ganha nova feição, cuja classificação segundo Ricardo Lobo Torres (1991, p.13) passou a ser de um “Estado Patrimonial”, pois, o orçamento público era composto, basicamente, por ingressos financeiros advindos, predominantemente, dos rendimentos do patrimônio e propriedade monárquicos.

Assim é que, desde a Antiguidade até o declínio do Estado Absolutista, a finalidade do instituto jurídico do tributo sempre foi de cunho secundário, relativamente à formação de um fundo arrecadatório para a consecução dos fins do Estado, pois, o tributo, neste período, exercia, basicamente, uma função extrafiscal,

como por exemplo, a de controle e impedimento das importações, com a finalidade de manter um saldo positivo das exportações.

Mesmo que os Estados Absolutistas não fizessem tanto uso da tributação, em razão da exploração do próprio patrimônio e propriedade estatais (época da concentração metalista, do Mercantilismo e das Grandes Navegações), a mesma não deixou de existir e, não foi meramente a sua existência, mas, sim a forma arbitrária de sua cobrança, aliada a uma repartição injusta e carente de reforma e progresso social, que corroboraram para a eclosão dos movimentos oitocentistas revolucionários.

Tal injustiça na cobrança tributária, bem como a discrepância na repartição da referida contribuição, podem ser muito bem ilustradas pela explicação que o Bispo de Sens confere a Richilieu, citada por Paul Hugon: “O costume antigo era que o povo contribuísse com seus bens, a nobreza com seu sangue, e o clero com suas preces” (HUGON, 1945, p.65).

Assim, tem-se que um dos principais motivos para a eclosão da Revolução Francesa, segundo lecionam Derzi e Baleeiro (1998), foi o fato de nobres e clérigos não se submeterem às exações tributárias, o que ia de encontro aos incipientes reclamos por progresso e por uma sociedade livre, igual e fraterna, objetivos que iam marcar/caracterizar os Estados Modernos Liberais.

Também, nos ensinamentos de Torres (2001), o Estado Liberal caracteriza-se pela contraposição ao modelo social anterior, sendo que a ideologia iluminista “Opunha-se, em suma, ao absolutismo político e à sociedade estamental do Antigo Regime e travava combate contra a economia feudal estática, que eliminava a liberdade de iniciativa econômica e o progresso” (TORRES, 2001, p. 41-42).

É nesse contexto que surge a exaltação de direitos pré-existentes à condição humana, tais como a liberdade (inclusive a de expressão religiosa e a de resistência ao poder), a propriedade, etc. todos abafados pelo Absolutismo até então reinante, porque só assim, tolhindo direitos desse jaez é que tal regime poderia continuar subsistindo. Logo, a tributação, aqui, era vista como atentatória à esfera fundamental do indivíduo, em razão da posição de destaque que se encontrava a propriedade privada durante esse período histórico.

O Estado Liberal incorpora uma abordagem individualista da sociedade que, conforme salienta Torres (2001), se constitui no cerne do contratualismo, que romperá com a Teoria do Direito Divino ou Natural.

Norberto Bobbio, citado por Torres (2001, p.40), faz a ressalva de que a abordagem individualista denota a inversão de perspectiva na relação Estado/cidadão. É que, na concepção orgânica tradicional, a instituição apareceria antes mesmo dos indivíduos e, agora, a perspectiva individualista aduz que a sociedade só será bem compreendida a partir dos indivíduos que a compõem.

Assim, verifica-se que, o Estado Liberal proporcionou uma verdadeira ruptura na compreensão da relação política, que antes era concebida do ângulo do soberano, passando a ser encarada do ponto de vista prioritário referente aos direitos do cidadão e, não mais, dos deveres dos súditos.

O Estado Liberal, também chamado de Estado de Direito, Estado Mínimo ou Estado Polícia, se constitui como herdeiro da doutrina ideológica do iluminismo. A tendência iluminista amoldou o Estado Liberal, consagrando o Estado de Direito Constitucionalista através das concepções contratualistas dos séculos XVIII e XIX.

Noutro giro, afirma Norberto Bobbio (1997) ser pressuposto filosófico do Estado Liberal a doutrina dos direitos do homem elaborada pela escola do Direito Natural (ou jusnaturalismo), já que esta fundamenta os limites do poder absolutista na concepção de que a natureza do homem prescinde qualquer poder. Deste modo, o princípio fundamental do Estado Liberal estaria no fato de que o homem, ao ser encarado como indivíduo racional, é detentor de direitos pré-políticos, perenes e absolutos.

Por isso é que, mesmo existindo filósofos anteriores que tivessem abordado a questão do reconhecimento de direitos pré-existent à condição humana, foi somente a partir de Locke que o jusnaturalismo auferiu status de verdadeira limitação ao alvedrio estatal. Isso significa dizer que com o reconhecimento desses direitos, que eram anteriores à existência humana e até mesmo à existência do Estado, enquanto instituição, estava garantindo-se a inviolabilidade dos mesmos e, tal inviolabilidade era destinada não só aos particulares como ao próprio Estado. Daí, o reconhecimento de que tais direitos eram fundamentais à vida do Homem.

Porém, dentre esses direitos inerentes à condição humana, foi o direito e a proteção à propriedade individual, que mais se destacou nesse período, porque

acabou por possibilitar a própria liberdade burguesa, antes ameaçada pelo poderio arbitrário.

E assim, sucedeu-se a confecção de vários documentos os quais tiveram por objetivo segregar a atuação da esfera pública relativamente à esfera privada/individual, exaltando a liberdade individual, a fim de se abandonar os resquícios do antigo regime. Assim é que é possível observar a necessidade de limitação dos detentores do poder desde 1215, com a Magna Carta, passando-se pelo *Petition of Rights* de 1628 e pelo *Bill of Rights* de 1689, os quais demonstravam a importância do instrumento legislativo, como mecanismo de controle dos detentores do poder.

Aqui, necessário fazer um esclarecimento acerca do pioneirismo dos movimentos ingleses no tocante à limitação da atuação dos detentores do poder e a atribuição do status de documentos pertencentes ao momento e aos movimentos liberais, eis que se tratavam de meras convenções, pelo que lhes faltavam o caráter revolucionário, é como explicam Torres e Sarlet:

Segundo Torres (2001), incontestável é o fato de que o liberalismo revela-se como produto das acepções oriundas do Estado moderno, razão pela qual se desenvolveu a partir da insatisfação, revolta e protestos contra um poder central, ilimitado e absoluto, embora tal movimento comporte infinitas escolas que se propuseram a analisar a sua origem. Mas, é Sarlet quem explicará melhor:

em que pese a sua importância para a evolução no âmbito da afirmação dos direitos, inclusive como fonte de inspiração para outras declarações, esta positivação de direitos e liberdades civis na Inglaterra, apesar de conduzir a limitações do poder real em favor da liberdade individual, não pode, ainda, ser considerada como o marco inicial, isto é, como o nascimento dos direitos fundamentais no sentido que hoje se atribui ao termo. Fundamentalmente, isso se deve ao fato de que os direitos e liberdades – em que pese a limitação do poder monárquico – não vinculavam o Parlamento. (SARLET, 2003, p. 47)

Em razão disso, foi o século XVIII o responsável pela produção dos documentos mais relevantes, que, efetivamente, demarcaram a transição do regime absolutista para uma nova ordem política e social, entre os quais podemos destacar a Declaração de Virgínia de 1776 e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789.

Para Baracho (2000), a restrição ao arbítrio estatal ganha guarida constitucional, uma vez que, no Estado Liberal a técnica constitucional permite dividir a estrutura das Cartas Políticas em dois blocos: o bloco dos direitos fundamentais e o bloco da estrutura do Estado, objetivando precisar os limites e as competências das instâncias públicas na própria Lei Maior, a fim de evitar que estas ultrapassem os objetivos definidos por determinado tipo de Estado.

Desse modo, conforme leciona Torres (2001), além da doutrina do jusnaturalismo, o constitucionalismo revela-se como fonte inspiradora do liberalismo, pois, a necessária limitação dos poderes estatais, bem como a definição do exercício do poder, exigem que o governo esteja estritamente vinculado às normas constantes na lei fundamental, o que contribui para se garantir direitos individuais, que, também, encontram-se previstos na Constituição.

Outro fundamento importantíssimo do liberalismo, de acordo com a concepção de Rousseau, reside no princípio da legalidade, conforme salientado abaixo, *in verbis*:

A valorização da lei surgiu como contraponto ao arbítrio do período absolutista, em que o monarca podia fazer valer como Direito sua vontade individual. A legalidade colocou a lei acima dos reis e governantes, fazendo com que a vontade destes não mais se confundisse com a vontade do Estado, cuja manifestação passou a ser a lei. A grande conquista pertinente à legalidade refere-se à submissão também do Estado à lei, ou seja, tanto os particulares quanto a Administração e os poderes do Estado devem obediência à lei. (NETTO, 2005, p. 38)

Foi o princípio da legalidade, incipientemente previsto pela Magna Carta de 1215, através da máxima “*no taxation without representation*”, ou seja, de que não haveria taxação/contribuição sem o prévio consentimento do povo, que representou a principal arma de controle dos arbítrios fiscais, anteriormente praticados.

Tal espécie de “autorização popular” passou a conferir legitimidade à cobrança das exações tributárias. Assim, o prévio conhecimento e consentimento do povo contribuinte aliado a uma busca matemática/precisa acerca da previsibilidade das hipóteses de incidência tributária e ingerências estatais na propriedade privada, proporcionavam aos liberais burgueses a nítida sensação de segurança jurídica e a consequente proteção dos direitos fundamentais emergentes à época: propriedade, liberdade e igualdade formal.

A busca por uma igualdade formal e aritmética ao ser transportada para o campo fiscal significou a assunção do caráter genérico atribuído às exações cobradas pelo Estado, ou seja, representou a derrocada de antigos privilégios e benefícios desarrazoados (questões de nascimento – nobreza, ou, classe social – clero), para dar lugar a um tratamento igualitário absoluto, perante a lei.

Nesse sentido o trecho abaixo transcrito, ilustra bem o que se pretendia à época:

Para os liberais que Adam Smith chefia, a imposição não deve, tanto quanto possível, mudar a repartição das rendas e da fortuna, nem nada transpôr nas relações individuais e as da fortuna (...) para eles, generalidade é tomada ao pé da letra: todo indivíduo ligado ao Estado, quer sua renda seja grande ou fraca, quer conste de rendas ou de produtos do trabalho, é, em princípio, contribuinte de impostos. Nenhuma isenção lhe é concedida para o mínimo necessário à subsistência. (DEODATO, 1949, p.27)

Com base nessa orientação, passou-se a enfatizar a cobrança de impostos indiretos, ou seja, àqueles incidentes sobre o consumo, que virão “embutidos” no custo do produto/serviço. Pois assim, todo e qualquer indivíduo que consumisse/adquirisse (produtos ou serviços) teria que arcar com o ônus da tributação, não importando se pertencente ao clero ou à nobreza. Era a igualdade em seu sentido mais absoluto!

Ruy Barbosa Nogueira confirma

Os chamados impostos indiretos sobre o consumo, gastos ou despesas do indivíduo surgiram no final da Idade Média, com o objetivo não só de fornecer ao Tesouro maior arrecadação para atender às necessidades financeiras do Estado, mas para alcançar também as classes privilegiadas (clero e nobreza) que não eram atingidas pela tributação direta, como por exemplo, o imposto sobre a renda. (NOGUEIRA, 1999, p.08)

Aliada à ideia da tributação indireta ganhou força, também, no período do Estado Liberal, a utilização da proporcionalidade em matéria fiscal, ou seja, de aplicação de alíquotas fixas, mesmo que em bases de cálculo variável. Impostos proporcionais, também chamados de “neutros”, visam NÃO interferir na proporção de riqueza existente entre os indivíduos, pelo que se verifica mais uma característica



desse período histórico tendente a reforçar a razão aritmética da igualdade, naquele momento, ansiada. Por isso é que Derzi (In: Baleeiro, 1998, p.03) e Godoi (1999, p.188) afirmam ser o princípio tributário da capacidade contributiva fruto das aspirações smithianas.

A crença no pensamento aritmético, matemático, de certeza e segurança jurídica seriam capazes de evitar discriminações, interpretações dúbias ou convenientes às discricionariedades arbitrárias dos detentores do poder, em desrespeito aos direitos da coletividade.

São as palavras do liberal Adam Smith que muito bem representam os anseios daquele momento e que podem ser corroboradas pela percepção do tributarista Hugo de Brito Machado acerca do princípio da legalidade:

É preciso que o tributo que todo indivíduo está obrigado a pagar seja fixo, e não arbitrário (...). Na tributação, a certeza sobre aquilo que todo indivíduo precisa pagar é uma questão de tal relevância, que, segundo mostra a experiência de todas as nações, creio não haver mal tão grande como a existência de um grau mínimo de incerteza. (SMITH, 2003, p. 1047)

O princípio da legalidade pode ser entendido em dois sentidos, a saber, (a) o de que o tributo deve ser cobrado mediante o consentimento daqueles que o pagam, e (b) o de que o tributo deve ser cobrado segundo normas objetivamente postas, de sorte a garantir a plena segurança nas relações entre o fisco e os contribuintes. (MACHADO, 1991, p.14)

Das citações acima, é possível concluir que, no período do Estado Liberal, era a legislação a fonte fundamental das obrigações tributárias.

Dessa maneira é que surge uma outra importante faceta do Estado Liberal, que também tem o condão de limitar o poder do Estado, a teoria elaborada por Montesquieu sobre a separação das funções estatais em três órgãos distintos, quais sejam: o legislativo, o judiciário e o executivo.

Sabe-se que, a relação entre esses três órgãos estatais deve ser concebida através de um mecanismo de “freios e contrapesos” (*checks and balances*), onde o exercício do poder é limitado por ele próprio, o que culminou, conseqüentemente, na construção da Ciência do Direito Administrativo.

Embora o princípio da separação de poderes tenha se tornado um dogma absoluto do Estado Liberal, sendo considerado um fim em si mesmo, Netto (2005) enaltece ainda mais o aludido princípio, afirmando ser este uma maneira de racionalizar o aparelho estatal e instrumentalizar a proteção das liberdades.

A despeito desta rígida interpretação atribuída ao princípio em comento, é cediço que, no Estado Liberal, prevalece a supremacia do Poder Legislativo sobre os demais poderes, posto competir ao referido órgão elaborar as leis, fontes supremas do Direito, obedecendo às limitações de não-fazer, presentes na Declaração de Direitos.

No tocante à aplicação do Direito, pelo Poder Judiciário, no Estado Liberal, a técnica de interpretação utilizada realizava-se através de processos lógico-dedutivos (silogismo), de subsunção do caso concreto às hipóteses normativas, uma vez que a atividade do juiz era reduzida a mero processo mecânico de interpretação literal.

Nesse sentido, acrescenta-se que, ainda no Estado Liberal prevalecia uma desconfiança oriunda do Antigo Regime, com relação aos juízes: “A idéia era a de que os juízes fossem meras “bocas da lei” e não interventores ativos no processo político” (NETTO, 2005, p. 40).

Também, é de se ressaltar que, haja vista essa interpretação literal, executada pelos juízes à época do Estado Liberal, a questão principiológica restou plenamente comprometida, pois, os princípios não eram considerados normas.

Relativamente à aplicação do Direito, pelo Poder Executivo, no Estado Liberal, merece, aqui, também, as mesmas observações realizadas acima em relação ao Poder Judiciário, ou seja, de uma aplicação mecanizada, o que nos ensinamentos de Cruz acerca da prática do ato administrativo vinculado demonstram que à época “o administrador, ao fazer o lançamento do tributo, não deveria pensar, não deveria raciocinar, não deveria interpretar” (CRUZ, 2004).

Do ponto de vista político, o Estado Liberal é caracterizado por uma concepção minimalista, abstencionista, que se confronta a todas as formas de paternalismo, sendo dever estatal apenas a garantia da ordem e da segurança, pois, segundo Bobbio (1997), o Estado era concebido como um mal necessário, devendo intrometer-se o menos possível na esfera privada dos indivíduos.

Assim é que, um dos efeitos da aplicação da ideologia do liberalismo, na estrutura do Estado Liberal, consistiu no que Torres (2001) denominou de dicotomia

entre público e privado. Principalmente, no que diz respeito à atividade fiscal do Estado, pois, não mais competiria à esfera pública explorar, economicamente, qualquer área do mercado, agora, reservada, exclusivamente, à iniciativa privada, aos particulares, o que acabou por promover nova alteração do instituto jurídico do tributo, antes visto como fonte secundária relativamente à formação de um fundo arrecadatário para a consecução dos fins do Estado, passando, agora, a granjear o *status* de fonte principal de recursos estatais. Era o nascimento do “Estado Fiscal”, predominante até os dias atuais, cujo conceito e expressão foram cunhados por Lorenz von Stein, segundo José Casalta Nabais (NABAIS, 2004, p.191).

O liberalismo político, segundo Torres (2001), possui como base, os direitos humanos, a legalidade, bem como “o consentimento como base do poder público, o governo representativo, em que se assegura a presença das minorias, o constitucionalismo, que institua um governo limitado de direito, a soberania popular e os partidos políticos que canalizem a vontade do povo” (TORRES, 2001, p. 46).

Daí que, no Estado Liberal, os direitos fundamentais compreendem os direitos individuais, também chamados de direitos de primeira dimensão, aos quais se atribui *status negativus*, mormente porque consistem na liberdade de ação ou omissão dos indivíduos, sem qualquer constrangimento por parte do Estado.

Mas, novamente, aqui cabe a ressalva, já mencionada no tópico anterior, de que, mesmo os direitos fundamentais de primeira dimensão, os quais importam mais em uma liberdade de ação de seus próprios titulares, do que do Estado, implicam sim em custos para o Erário, tais como os gastos empenhados com segurança pública, os quais visam resguardar o direito de propriedade e liberdade.

Noutro aspecto, o ente estatal procurou manter uma relação distante com a sociedade civil, pois “o liberalismo político trouxe consigo esta lógica de separação entre sociedade e Estado, com limites bem definidos e racionalidades distintas e próprias, contrapondo uma esfera de liberdade a uma esfera limitada de atuação estatal” (NETTO, 2005, p. 45).

E, segundo Oliveira (2010):

Essa perspectiva dicotômica acerca dos papéis do Estado e da sociedade em áreas tão distintas pode ser relacionada com a concepção negativista que se tinha do Estado na época. Como um refluxo do absolutismo antecessor, a visão do ente estatal como um inimigo do particular restou dominante nas décadas liberais. (OLIVEIRA, 2010, p. 71)

Deve-se acrescentar, ainda, que o liberalismo econômico, também denominado de “liberismo”, por Bobbio (1993), fundamenta-se nos mandamentos da não intervenção estatal, da auto-regulação do mercado (*laissez-faire, laissez passer*) e do liberalismo econômico, que

... tem como fundamento principal a crença no mercado, a revalorização do trabalho como fonte de dignidade, a defesa da propriedade privada como base do sistema econômico e da liberdade, a defesa da livre empresa e iniciativa privada e a defesa do lucro como estímulo e medida da economia. (TORRES, 2001, p. 46-47)

A incorporação da ideologia liberalista, bem como a conquista dos direitos individuais pela sociedade burguesa, acarretaram para o Estado Liberal a inevitável consequência de “... afirmação da igualdade radical entre os homens, com a consequente ruptura da sociedade estamental, hierarquizada e corporativa do ancien régime” (TORRES, 2001, p. 43).

Entretanto, a igualdade apregoada pelo liberalismo clássico apenas configurou-se em seu aspecto formal e não no substancial.

Embora seja inegável a evolução propiciada, pelo Estado Liberal, ao desenvolvimento da sociedade, aquela visão do liberalismo clássico acabou também gerando uma enorme desigualdade social.

Diante das falhas apresentadas pelo Estado Liberal, Netto (2005) afirma que o referido paradigma estatal não rompeu totalmente com as características autoritárias do Estado Absolutista, bem como não logrou êxito na realização do que fora inicialmente proposto, *in verbis*:

A Revolução liberal que instaurou o Estado de Direito e trouxe o império da lei garantido pela separação dos poderes, no que tange aos direitos dos cidadãos, não fez muito mais que garantir liberdade aos burgueses para florescerem como a classe dominante que substituiu a nobreza. Para os demais setores sociais, houve ganhos formais mais significativos que substanciais. Aos poucos, a situação foi-se tornando insustentável, principalmente com o desenvolvimento da teoria socialista, que muito influenciou os movimentos de mudança buscando alargar as parcas conquistas da Revolução liberal relativas às condições sociais e econômicas da massa da população. (NETTO, 2005, p. 55)

Assim, verifica-se que, após proclamar os ideais liberais de igualdade e liberdade, a burguesia assume posições arbitrárias, que a mantém como a classe social dominante, pois, os maiores proveitos granjeados pelo Estado Liberal beneficiavam apenas a ela, excluindo-se do desenvolvimento substancial a maior parcela da sociedade.

Basta realizar uma pequena comparação entre o Estado Absolutista e o Estado Liberal, para, conforme aponta Netto (2005), perceber que, neste último, a Administração Pública não se despiu totalmente de suas antigas características autoritárias, permanecendo, apenas, sob nova roupagem, pois, as instituições pertencentes ao Antigo Regime passaram a ser interpretadas à luz dos princípios da Revolução Francesa, resultando daí, a Administração Pública do Estado Liberal.

Com o advento da Revolução Industrial, agravou-se ainda mais a desigualdade social, perpetrada pelo paradigma do Estado Liberal, deste modo, suscitou-se a necessidade de uma atuação positiva por parte do Estado, o que acabou por sedimentar o declínio do liberalismo clássico:

A formação de grandes massas proletárias demonstrava que a sociedade não se regulava espontaneamente como se pensava à época do *laissez-faire*, exigindo-se intervenção do Estado, quer para prestar serviços essenciais, quer para coordenar e disciplinar a atividade econômica, evitando o predomínio de pequenos grupos na vida social em detrimento da comunidade em geral. (TORRES, 2001, p. 50)

Assim, o Estado aparece, paulatinamente, a partir do final do século XIX e primeira metade do século XX, como a instituição mais eficaz à concretização de uma igualdade social, mormente pelas agitações sociais oriundas de situações de guerra e crise, bem como pela expansão das idéias socialistas, que almejavam a superação do Estado Liberal, necessitado, também, de uma reformulação no tocante ao aspecto da atividade fiscal. Tudo isso, impulsionou o desenvolvimento de um novo paradigma estatal: o Estado Social.

### 2.2.2 O Direito Tributário e os Direitos de Segunda Dimensão

O paradigma do Estado Social de Direito surge como resposta à crise do modelo clássico pertencente ao Estado Liberal, também chamado de Estado de Direito, pois, enquanto a revolução liberal se limitou a substituir uma classe dominante por outra (burguesia em vez de nobreza), as grandes camadas da população, representadas por camponeses e proletários, protagonizaram muitas das revoluções ocorridas no final do século XIX e início do século XX.

Sabe-se, também, que a referida crise se acentuou, sobretudo, com o início da Revolução Industrial, que provocou a transformação do modo de produção e a adoção da progressiva divisão do trabalho.

O Estado Social de Direito, também denominado de Estado do Bem-estar Social, Estado Providência, Estado do Desenvolvimento ou *Welfare State*, fora caracterizado, primeiramente, pela intervenção do Estado na esfera econômica, como forma de se garantir, posteriormente, direitos sociais, exemplo disso foi o advento da Lei Sherman, de 1890.

Os marcos constitucionais do Estado Social consistem na Constituição Mexicana de 1917 e na Constituição Alemã de 1919 (Constituição de Weimar). No campo político, a concepção do Estado, nesse período, refere-se ao modelo de Justiça Social.

Salienta Di Pietro (2005) que, o surgimento da nova classe social representada pelo proletariado, fez com que a sociedade do pós-guerra clamasse pelo fim da neutralidade, do não-intervencionismo estatal, pregado pelo liberalismo, porque do contrário, a situação de miséria, gerada por esta posição abstencionista assumida pelo Estado, só tenderia a se acentuar.

Assim, o dogma da capacidade de auto-regulação da sociedade e do mercado foi, aos poucos, sendo abandonado, pois, revelaram-se ineficazes aquelas rápidas e simples medidas de auxílio estatal presentes no Estado Liberal.

Com o intuito de minimizar as grandes desigualdades sociais e de conferir a toda sociedade a tão almejada igualdade material, o Estado precisava abandonar sua postura minimalista e passiva, a fim de alcançar tais objetivos.

Assim, é que, a autora citada acima, demonstra a expansão da atuação estatal, que ocorre não apenas no âmbito econômico, mas, também, no social e coletivo:

[...] com a superação do liberalismo e a instauração do Estado Social, o indivíduo, que antes não queria a ação do Estado, passa a exigí-la. As relações entre Administração e administrado multiplicam-se e tornam-se muito mais complexas. A sociedade quer subvenção, financiamento, escola, saúde, moradia, transporte; quer proteção ao meio ambiente, ao consumidor, ao patrimônio histórico e artístico nacional e aos mais variados tipos de interesses difusos e coletivos. (DI PIETRO, 2005, p. 31)

O Estado passa a ser um Estado intervencionista, produtor, regulador, e prestador de serviços, a fim de assegurar direitos sociais mínimos e igualdade de concorrência.

Afirma Torres que o Estado Social “É a era do Estado produtor, repartidor, distribuidor e distributivo, que não deixa à sorte dos indivíduos a sua situação social, mas vem auxiliá-los através de medidas positivas e de garantias efetivas” (TORRES, 2001, p. 51).

Desse modo, constata-se que, “Com o moderno Estado social cresceram, porém, os fins do Estado” (BONAVIDES, 2001, p. 72). Também, nesse sentido, registra Torres (2001) que o Estado passa a intervir no domínio social com a prestação de serviços essenciais como educação básica e saúde.

Sob o ângulo jurídico, pode-se afirmar ser a Constituição a principal fonte programática do gigantesco Estado Social, que se caracteriza por uma nova concepção de direitos fundamentais, que compreende os direitos sociais, econômicos, coletivos e culturais, também chamados de direitos de segunda dimensão.

Têm-se como direitos sociais os direitos relacionados à saúde, ao trabalho, à educação e à previdência. A assunção de tais direitos pelo Estado consiste na tentativa de o Estado Social realizar a igualdade substancial, que não fora obtida pelo Estado Liberal.

Por outro lado, o Estado Social também passa a intervir no domínio econômico, através do planejamento global. No Estado Social, continua Torres (2001), a vida econômica torna-se subordinada a um planejamento estatal através

de uma permanente gerência do Poder Público, ou seja, através de “...uma direção estritamente política dos fins e dos meios da atividade econômica” (TORRES, 2001, p. 53).

Salienta-se que a regulação foi um instrumento utilizado por esse paradigma estatal, a fim de realizar uma intervenção democrática no campo anteriormente pertencente à esfera privada: “De fato, neste período, o Estado começou a intervir em setores anteriormente deixados à livre iniciativa dos particulares não somente por meio de ações concretas, prestações, mas também, e de forma marcante, por meio da regulação” (NETTO, 2005, p. 55). Continua a última autora afirmando ter o Estado Social se tornado “... uma estrutura altamente complexa e intervencionista, massivamente atuante na regulação social à base de orientações econômicas keynesianas, com vistas a realizar as garantias de igualdade formal enunciadas no período liberal” (NETTO, 2005, p. 51).

Urge ressaltar que, o Estado Social insere no bojo dos direitos fundamentais, os direitos econômicos, conforme dito anteriormente, que além de abranger a intervenção do Estado na esfera econômica, antes abandonada pelo Estado Liberal, propõe-se a garantir o capitalismo, assegurando a livre iniciativa, bem como a igualdade de concorrência.

Destaca-se, também, como bem lembram Di Pietro (2005) e Torres (2001), que no período do Estado Social, a Administração Pública passou a desenvolver o fomento, que consiste em uma atividade-meio exercida pelo Poder Público, com o escopo de incentivar a iniciativa privada a realizar atividades de interesse coletivo.

Salienta Torres (2001) que o fomento consiste num instrumento de que dispõe o Estado, a fim de estimular os indivíduos e a sociedade para que eles próprios realizem seus interesses: “Toda atividade de fomento efetuada pela Administração erige-se sobre o suposto de que existem atuações privadas que satisfazem interesses públicos e que, por isso, devem ser por ela instigadas e subsidiadas” (TORRES, 2001, p. 165).

Assim, conclui-se que o fomento representou mais uma forma de o Estado realizar a intervenção no domínio econômico, como meio apto a se garantir a igualdade de concorrência.

E mais, conforme aponta Oliveira (2010), a aparição do Estado, mediante sua intervenção no domínio econômico, objetivando conduzir ou conformar posturas



privadas (comportamentos dos cidadãos) capazes de resultar em uma otimização dos direitos fundamentais/sociais, houve por valer-se da utilização do mecanismo do fomento, enquanto atividade administrativa, como acima mencionado, mas, não só, procurou avançar, também, para o campo da tributação, mormente quando da concessão de imunidades tributárias às instituições de cunho assistencialista, que auxiliam na tarefa de concretização de direitos como educação, saúde, alimentação, lazer, dentre outros.

A concessão de imunidades dessa natureza representa um incentivo e facilitação do Estado, com vistas a auxiliar a sustentabilidade econômico-financeira daqueles que desejam atuar em conjunto com o poder público na concretização dos direitos sociais conquistados pelo constitucionalismo no início do século XX.

Segundo Felipe Faria de Oliveira

Essa dimensão negativa, capacidade de induzir os particulares com escopo de otimizar a efetivação dos objetivos constitucionais, pode ser tão determinante quanto à atuação direta e imediata do Estado na vida social (dimensão positiva). (OLIVEIRA, 2010, p.133)

Ou seja, a atividade tributária passava não mais a contar com sua mera função fiscal, de arrecadação de verbas de custeio, mas, também, com a “nova” capacidade de corrigir as distorções provocadas pela lógica do mercado. Assim, despertava a função extrafiscal dos tributos, ainda que de maneira secundária, pois, a finalidade fiscal continuava a manter o *status* de objetivo principal da tributação.

Somente no final do século XX é que a extrafiscalidade perderá o caráter secundário para se tornar um eficaz instrumento colocado à disposição do Estado para alcançar os objetivos do constitucionalismo social.

Sobre a evolução da extrafiscalidade segue Nabais

Os objectivos extrafiscais dos impostos não são apenas admissíveis, mas antes exigíveis, de modo a que a actividade fiscal concorra directamente para a prossecução dos fins constitucionais, nos quais se inclui a própria modificação da base económica e social exigida pela constituição em ordem à realização da já referida igualdade de facto. Em suma, o uso do instrumento tributário no sentido extrafiscal, não é apenas constitucionalmente legítimo, antes se tornou um dever constitucional. (NABAIS, 2004, p. 240)

Por fim, verifica-se que a utilização de tributos com maior densidade extrafiscal (que comportem benefícios fiscais, isenções e até imunidades), se revelou como um poderoso instrumento posto à disposição do Estado, para estimular ou proibir determinados comportamentos dos particulares, visando alcançar um objetivo ainda maior, qual seja, o postulado de igualdade substancial almejado pelo constitucionalismo social.

Diante desse contexto, inevitável seria uma reformulação do Estado Fiscal, dominante nos moldes liberais, de uma intervenção e tributação mínimas, do tamanho tão pequeno possível fosse a própria máquina administrativa, para dar lugar ao Estado Fiscal, nos moldes, agora, das novas exigências sociais, as quais representariam um alargamento não só do aparato estatal, como também e, por consequência, da atividade tributária, até para atender a estrutura que lhe é correspondente (NABAIS, 2004, p.194).

Através da alteração das exigências sociais e, também, do perfil socioeconômico dos países (busca pela igualdade material e atuação estatal no domínio econômico, respectivamente), é que a conquista da segunda dimensão de direitos fundamentais representou modificações dos instrumentos tributários, os quais não poderiam deixar de ser sensíveis a tal alteração da realidade fática. Veja-se.

No campo da igualdade tributária, passou-se, cada vez mais, a abrandar a generalidade e universalidade das exações, antes estanques em razão do paradigma liberal até então dominante, para, apenas, rechaçar discriminações/distinções conferentes de isenções fiscais em função de privilégios desprezíveis. Era a capacidade contributiva que ganhava novo viés, entendida como a ferramenta apta de que o Estado dispunha, até então, para concretizar a igualdade substancial.

Representava, pois, a observância dessa nova acepção da capacidade contributiva, (“nova” porque para alguns autores, tal capacidade significava a própria razão da instituição dos impostos), a concretização da justiça fiscal, pautada no acatamento das forças econômicas de cada contribuinte.

Objetivava-se, assim, abandonar o caráter neutro da tributação, conferido pelo critério proporcional, ou seja, de manutenção da proporção de riqueza de cada

contribuinte, na medida do exato auferimento dos benefícios, de nítida perspectiva contraprestacional, para dar lugar a uma nova teoria de justiça fiscal:

Na teoria da justiça que estamos analisando, os menos capazes de se ajudarem e defenderem a si próprios, por serem aqueles para os quais a proteção é a mais indispensável, teriam que pagar a cota maior do preço dessa proteção – o que é inverso do verdadeiro conceito de justiça distributiva, que consiste não em imitar, mas em corrigir as desigualdades e os erros da natureza (MILL, 1983, p. 291).

A primeira parte do trecho acima se refere à teoria smithiana de igualdade de contribuição/benefício, típica do período liberal, com bases puramente econômicas e contratuais. É esta que se pretende abandonar, no Estado Fiscal Social, para dar lugar a outra que melhor atenda aos anseios de justiça social, de distributividade de riquezas e solidariedade social. Portanto, aqui, a capacidade contributiva, necessariamente, terá que refletir uma igualdade substancial, que implicará em uma maior ou menor contribuição, por parte dos indivíduos, porém, sempre atenta às nuances apresentadas por cada contribuinte.

Para concretizar a igualdade substancial perquerida, sobretudo, por meio da adoção da capacidade contributiva, também, passou-se a adotar outros instrumentos fiscais.

O primeiro deles consistiu na aplicação do critério da progressividade sobre os tributos, objetivando se adequar ao fato de que os indivíduos poderiam, na maior parte do tempo, apresentar diversas capacidades contributivas. A progressividade significaria, portanto, a aplicação de alíquotas diversas, crescentes na medida em que maior fosse a expressão de riqueza expressada pelo contribuinte. Ou seja, àqueles que denotarem maior condição econômica deverão se submeter à alíquotas crescentes, enfatizando sua participação contributiva ao sistema.

Verifica-se, assim, o abandono da exclusividade do critério proporcional, pois este visava a manutenção da proporção das riquezas no período liberal, já não mais reclamada pela sociedade pós-guerra e Revolução Industrial.

O segundo instrumento fiscal adotado pelo Estado Social, também, para fins de efetivação dos desideratos de isonomia material, conjugado e mais compatível com a progressividade acima mencionada, fora a adoção de tributos diretos. Explica-se: é que os tributos indiretos, utilizados em larga escala no período liberal, visavam,

tão-somente, impedir discriminações fiscais execráveis existentes à época do Antigo Regime (isenções ao clero e nobreza), além de serem mais compatíveis com o critério proporcional, prevalente no paradigma liberal. Pelo fato de não refletirem a individualidade do contribuinte, exigida pela capacidade contributiva, pois que incidentes sobre o consumo, mediante a aquisição de produtos/serviços, bem como pelo fato de não serem compatíveis com o critério da progressividade, é que os tributos indiretos foram supridos pelos tributos diretos, estes voltados para as características individuais de cada contribuinte, por ocasião do Estado Fiscal Social.

Para além das questões acima ventiladas, alguns autores ainda entendem que na prática a tributação indireta poderia levar a cabo um efeito regressivo, ou seja, onerar de forma mais excessiva justamente o contribuinte que detivesse menos condições de responder às exigências fiscais, indo, portanto, de encontro aos ditames da capacidade contributiva e, conseqüentemente, da igualdade substancial, é o que argumenta Aliomar Baleeiro

Consideram-se 'regressivos' o Imposto sobre Produtos Industrializados e o Imposto sobre Operações de Circulação de Mercadorias sobre artigos essenciais à vida, porque retiram do total das despesas das famílias modestas frações proporcionalmente maiores que de pessoas mais abonadas. É velha a observação de que tanto menor é o salário, tanto maior a parcela destinada à satisfação das necessidades fundamentais (Lei de Engels). (BALEEIRO, 1998, p. 751)

Por fim, o último instrumento fiscal de que se valeu o Estado Fiscal Social para atingir a igualdade material, como forma de atenuar as desigualdades geradas pelo sistema liberal, fora o direcionamento de parcela dos recursos obtidos com a atividade fiscal/tributária às camadas carentes da população, através da prestação de inúmeros serviços públicos, tal como já acima mencionado.

E aqui residui, reside e residirá toda a beleza do Direito Tributário, tida até então como ausente em matéria fiscal, qual seja, a tributação concretizando o aspecto social, é o que enfatiza Derzi:

O belo no Direito Tributário é que esse ramo visa a tirar recursos financeiros dos mais ricos para utilizá-los em educação, saúde, assistência, previdência social, etc., especialmente em benefício dos economicamente mais fracos. A justiça tributária é norma informativa de todo o direito, assim como de todas as espécies de tributos, mas acentua seu caráter redistributivo nos impostos. (DERZI In: BALEEIRO, 1998, p. 200)

Logo, se a tributação tem como fundamento basilar a capacidade contributiva, também o terá a destinação de seus gastos. Afinal, o mesmo intento que o legislador constituinte teve para embasar e justificar a exação deve, também, refletir por ocasião da alocação financeira das verbas públicas (SPAGNOL, 1994).

Por tudo é que, segundo Felipe Faria de Oliveira “A correta exação fiscal não mais representa uma agressão do Estado ao patrimônio particular, mas, de fato, é instrumento que torna capaz a atuação do Estado em seus objetivos de isonomia constitucional” (OLIVEIRA, 2010, p. 133).

Sobre a conquista dos direitos sociais, ainda, revela-se interessante a ressalva a ser feita de que os direitos de primeira dimensão (direitos individuais e políticos), conquistados no Estado Liberal, não desaparecem, mas, adquirem uma nova feição. A propriedade, antes concebida como um direito absoluto, passa a ter que apresentar uma função social. Também os direitos políticos experimentam uma expansão, adotam-se mecanismos de representação democrática direta, tais como o referendo, o plebiscito e a iniciativa popular.

Salienta Kneipp que

a extensão do sufrágio, sem dúvida, implica em grande importância, principalmente quando se destaca o fim do voto censitário, a participação da mulher, dos jovens e dos analfabetos. Com relação às prerrogativas parlamentares, deve-se ater não apenas à evolução das funções exercidas pelo cargo eletivo, mas também a consagração dos institutos que, no início, propiciaram a participação da classe proletária, como foi o pagamento de salários. (KNEIPP, 2002, p.4)

Também se revela característico do Estado Social o modelo de Constituição dirigente, inserindo na órbita constitucional direitos positivos (em face do Estado), que se referem às normas constitucionais programáticas, que possuem eficácia contida e cuja finalidade é estabelecer um programa futuro de governo.

Destarte, a atividade do intérprete no paradigma do Estado Social, segundo informa Di Pietro (2005), torna-se algo mais complexo à medida que tem o cunho de garantir as dinâmicas e finalidades sociais, que agora recaem sobre o Estado. Lado outro, a questão principiológica no Estado Social, em comparação ao Estado Liberal, não sofre profundas alterações. Os princípios continuam afeiçoados à idéia de

comandos do Poder Legislativo, não se enquadrando, ainda, no conceito jurídico de normas.

Em contrapartida ao individualismo, que vigorou no Estado Liberal, o Estado Social passou a adotar a tendência do processo de socialização:

Uma das tendências então verificadas foi a da socialização, que não se confunde com socialismo, mas designa a preocupação com o bem comum, com o interesse público, em substituição ao individualismo imperante, sob todos os aspectos, no período do Estado Liberal. (DI PIETRO, 2005, p. 27)

Assim, o “Estado social significa intervencionismo, patronagem, paternalismo” (BONAVIDES, 2001, p. 203), mormente pelo fato de que o Estado passa a tutelar tudo o que diz respeito à esfera social e que, antes, pertencia, em grande parte, ao campo da iniciativa individual.

O amplo dirigismo estatal e o conseqüente apoio e confiança da sociedade neste paradigma de Estado, ocorre quando:

De fato, face às incertezas sócio-econômicas e culturais dos períodos entre e pós-guerra, o Estado passa a dirigir as liberdades as mais diversas, seja a econômica, a de trabalho, a industrial, a de comércio, de consumo, etc., assumindo, assim, como tarefas próprias, o bem estar da sociedade de forma a estabelecer os fins últimos desta, que, por seu turno, deposita nele Estado as expectativas de resolução de suas mazelas. (TORRES, 2001, p. 54)

No Estado Social é conferida grande supremacia do Poder Público sob a sociedade e, diante da ampla e intensa interferência daquele sob esta, verifica-se uma intercessão entre as esferas pública e privada, opondo-se àquela rígida separação que predominava no Estado Liberal. Esse fenômeno surge de uma nova interpretação atribuída ao binômio público-privado, que se constrói através da atuação estatal em campos que antes não possuía interferência.

Observa-se, também, que, no paradigma do Estado Social, este entrelaçamento entre sociedade civil e Poder Público ocasionou a assunção da função de agente político pelo Estado e, não mais pelo indivíduo, como ocorria no Estado Liberal, o que provocou um abafamento da sociedade civil, mormente porque

ao confundir-se com a dimensão pública, o Estado influencia a não emancipação de seus cidadãos, gerando uma dependência excessiva daquele por parte destes.

Entretanto, observará Di Pietro (2005) que, com o grande volume de atribuições assumidas pelo Poder Executivo, conferiu-se também a este a competência normativa por meio de decretos-leis, leis delegadas, regulamentos autônomos e medidas provisórias. Consta a autora que este fato “... trouxe como consequência o fortalecimento do Poder Executivo e, inevitavelmente, sérios golpes ao princípio da separação de poderes” (DI PIETRO, 2005, p. 30).

E, é nessa toada, que Carl Schmitt elaborará a sua teoria do Estado, sobretudo, em razão da descrença que possuía em relação ao formalismo jurídico, dominante no período do Estado Liberal, pois, para ele as normas legais careciam de um elemento político que pudesse veicular a vontade material do Estado e, o único poder apto e hábil a identificar, com precisão, a vontade popular (Constituição material), a ser realizada pelo Estado, seria o Poder Executivo.

Assim é que Schmitt cria uma forma de atuação paralela entre os poderes Legislativo (legislador ordinário) e Executivo (legislador extraordinário):

Em que pese possa o legislador ordinário editar leis, a lógica do Estado Liberal o separa do aparato necessário à aplicação, ao passo que o legislador extraordinário *ratione necessitatis* tem a faculdade de dar, a todas as disposições singulares que adotar, o caráter de lei. Em consequência, o presidente do *Reich*, ao invés de decretar normas gerais, pode promulgar instantaneamente e de uma maneira imediata uma ordem singular (...) Schmitt afirma a existência de uma supremacia do legislador extraordinário *ratione necessitatis* perante o legislador ordinário, pois o próprio legislador extraordinário é o árbitro sobre os pressupostos de seus poderes. (BARACHO JÚNIOR, 1999, p.90)

Diante da ampliação dos poderes do chefe do Poder Executivo, tal como se demonstrou acima, os que estivessem no comando de um determinado país conseguiriam determinar e impor decisões, cuja normatividade, em princípio, deveria estar reservada ao Poder Legislativo, posto ser este eleito, democraticamente, pelo povo para exercer e cumprir tal desígnio.

Dessa maneira, ante o referido contexto, destaca-se a chamada “interpretação econômica” da lei, que consiste em mitigar o formalismo legalista, para garantir um campo maior no que diz respeito à condução dos anseios estatais.

A proposta da “interpretação econômica” reside no pressuposto inicial de que a ciência do Direito não poderia permanecer “engessada” a aspectos formais e burocráticos, sobretudo, em relação à atividade fiscal do Estado. Tal interpretação deixava de lado a preocupação em caracterizar, de forma rígida e técnica, determinados institutos jurídicos, voltando sua análise para uma postura mais pragmática, visando, sobretudo, os impactos sócio-econômicos que tais institutos efetivamente realizariam no mundo jurídico.

Ou seja, o que passaria a nortear a atividade do intérprete não seria mais uma análise formalista dos fatos e atos jurídicos apresentados - típica do método subsuntivo - predominante no período liberal, mas, sim o fato ou efeito econômico implícito ou subjacente a tais fatos/atos.

A “interpretação econômica” guardou sua relevância, sobretudo, quando verificado que determinado contribuinte procurou se valer da forma jurídica, colocada à sua disposição, utilizando-a de forma abusiva e visando objetivos atípicos à mesma. A desconsideração da forma jurídica para verificar o real objetivo perquerido pelo contribuinte, quando da escolha de determinada forma jurídica para a prática de seu intento, aliada aos efetivos resultados econômicos/sociais que tal fato/ato representará no mundo jurídico, inegavelmente, corroborou para garantir a observância do tão caro postulado do paradigma do Estado Fiscal Social, qual seja, o da capacidade contributiva, dos fenômenos então tributados.

Amílcar Falcão defende o ponto de vista de que a “interpretação econômica” não pode ser vista como atividade construtiva e inovadora por parte do intérprete tributário. Para o referido autor, trata-se, em verdade, de mera adequação das peculiaridades pertencentes à seara fiscal, quando do trato de suas normas. Assim, se “em direito civil interessam os efeitos dos atos e condições de validade exigidas para a sua constituição ou formação (...) ao direito tributário só diz respeito a relação econômica a que esse ato deu lugar” (FALCÃO, 1993, p.76).

Nesse esteio é que a “interpretação econômica” surge muito mais voltada a concretizar os ideais de igualdade material/substancial e demais anseios, presentes no constitucionalismo social, do que para fomentar regimes totalitários, posteriormente verificados.

Por fim, como consequência do aumento das funções estatais, bem como da grande mudança operada no comportamento estatal, conclui-se que, o Estado



Social realizou uma profunda transformação estrutural, que, a despeito de objetivar o alcance da almejada igualdade substancial, provocou abusos em relação ao direito de liberdade.

É que tudo isso ocasionou um exacerbado alargamento da discricionariedade do Poder Executivo, pois, “neste modelo, a distância que separa a lei da atuação administrativa alargou-se sensivelmente, com aumento da autonomia da Administração em detrimento do Poder Legislativo” (NETTO, 2005, p. 53).

Tal situação fez desenvolver inúmeros desvios de regimes políticos, que se transformaram em regimes totalitários. Cite-se como exemplo os governos ditatoriais, autoritaristas e totalitaristas, este último, sendo representado, no sistema capitalista, pelo regime nazista, cujo propósito residia na purificação da raça e, pelo regime fascista, cujo propósito residia no fortalecimento do Estado e, no sistema socialista, pelo comunismo.

Entretanto, embora o Estado Social tenha logrado êxitos que o Estado Liberal dificilmente teria alcançado,

[...] as duas últimas décadas do século marcaram a crise de sua legitimidade e realização, sobretudo, em virtude do desfalque nas finanças públicas que o crescimento estatal acelerado criou, da inflação, do desemprego, da desmistificação, da inesgotabilidade dos recursos do Estado, do inchaço da burocrática máquina administrativa, etc. (TORRES, 2001, p. 57)

O Estado, com a quebra dos orçamentos<sup>4</sup>, revelou-se incapaz de atender a todas as demandas que lhe foram submetidas e deixa de ser

[...] o foco central da vida pública e o protagonista de um processo de modernização, ou seja, deixa de ser o elemento decisivo do crescimento econômico e da integração social de um país. A máquina estatal, em suma, se mostrou incapaz de cumprir os ideais do Estado de bem estar social, demonstrando, a cada dia, o caráter injusto, burocrático e, não raro, repressivo de diversas políticas estatais. (TORRES, 2001, p. 57-58)

Assim, verifica-se que, as crises enfrentadas pelo Estado Social, sobretudo, em relação à quebra dos orçamentos estatais, à ineficiência da máquina estatal e à

<sup>4</sup> Eric Hobsbawm, o qual foi citado por Anjos Filho (2003), entende diversamente, sustentando que neste período de transição do Estado Social para o Estado Democrático de Direito, não foi o Estado que entrou em crise, mas sim o mercado.

gradual restrição da liberdade dos indivíduos, revelaram-se determinantes na transformação do novo paradigma estatal que viria a emergir.

Para a sobredita autora, o Estado Democrático de Direito seria uma “... alternativa entre o Estado social e o Estado mínimo” (TORRES, 2001, p. 58). Ademais, acredita a referida autora que, é necessário que o Estado continue a prestar serviços sociais essenciais, porém, sem implicar na dominação da sociedade, que como consequência fará com que o cidadão perca a sua liberdade de escolha.

Surge, então, o paradigma do Estado Democrático de Direito como recurso alternativo à superação dos problemas enfrentados pelo modelo estatal do Estado Social, na tentativa de se fazer concretizar, efetivamente, os direitos fundamentais individuais e sociais, assegurados constitucionalmente pelos paradigmas estatais anteriores.

### 2.2.3 O Direito Tributário e a Dimensão dos Direitos Difusos e/ou Coletivos

A falência do paradigma do Estado Social fez surgir para os indivíduos danos difusos emergentes, de largo espectro, pois, o Estado não detinha condições para recuperar os prejuízos decorrentes do déficit orçamentário. Para tanto, era preciso mobilizar a sociedade civil, para que esta se organizasse, tornando-se mais participativa.

Os conceitos que estruturam o termo “Estado Democrático de Direito” – Estado de Direito e Estado Democrático – estão intimamente ligados, já que este é o pressuposto daquele. O Estado de Direito se agrega à idéia de que o poder estatal está limitado pelo Direito, sobretudo por uma Constituição. O Estado Democrático, por sua vez, se opõe ao Estado de polícia, rechaçando qualquer propósito autoritário. Deste modo, “... o Estado, sem deixar de ser **Estado de Direito**, protetor das liberdades individuais, e sem deixar de ser **Estado Social**, protetor do bem comum, passou a ser também **Estado Democrático**” (DI PIETRO, 2005, p. 32, grifo nosso).

No período do Estado Liberal, os direitos fundamentais, que compreendiam os direitos de primeira dimensão, conforme já suscitado alhures, possuíam um *status negativus*<sup>5</sup>, pois, constituíam limitações à atuação do Estado. Aqui, a esfera pública era representada pela classe social dominante, qual seja, a burguesia.

No paradigma do Estado Social, os direitos fundamentais, agora compostos, também, por direitos de segunda dimensão, possuíam o status de direitos positivos, exercidos em face do Estado, que assumiu uma posição protetora, assistencialista, onde a dimensão pública confundia-se com o próprio Estado, que se tornou hipertrofiado, vez que a sociedade cada vez mais assumiu uma postura passiva.

Com o advento do constitucionalismo democrático, emerge-se uma perspectiva de inclusão, na qual os direitos fundamentais passam a compreender também direitos da terceira, quarta e quinta dimensão. Tais direitos denominam-se direitos difusos, que se caracterizam pela indeterminação dos sujeitos titulares, pela indivisibilidade de seus objetos e pelo potencial de abrangente conflituosidade, que poderá acarretar lesões em massa.

Afirma Baracho Júnior que “os direitos difusos são necessariamente comuns a uma pluralidade de indivíduos e que somente podem ser satisfeitos numa perspectiva comunitária” (BARACHO JÚNIOR, 1999, p.249).

E completa Sarlet

A nota distintiva destes direitos de terceira dimensão reside basicamente na sua titularidade coletiva, muitas vezes indefinível e indeterminável, o que se revela, a título de exemplo, especialmente no direito ao meio ambiente e qualidade de vida. (SARLET, 2003, p.54)

Foi a Convenção Relativa à Proteção do Patrimônio Mundial, Cultural e Natural de 1972 o primeiro documento, de âmbito internacional, a reconhecer os direitos difusos, como pertencentes à humanidade, de forma ampla, revelando-se incapazes de serem apropriados individualmente.

---

<sup>5</sup> Tal classificação é adotada, predominantemente, pela doutrina, embora, para fins do presente estudo, preferiu-se coadunar com o posicionamento de Humberto Ávila para quem a própria limitação circunscrita à dimensão negativa de tais direitos, necessita, até mesmo para a sua instituição, de diretrizes positivas (ÁVILA, 2006, p. 22)

Ainda, sobre esse reconhecimento Lúcia Valle Figueiredo, citando Capeleti, assevera

A indivisibilidade é a primeira característica do direito difuso (...) Capeleti, em frase feliz pergunta: de quem é o ar que respiro? A resposta nem se faz necessária. De quem pode ser o patrimônio ecológico, o meio ambiente hígido, os bens que formam o patrimônio cultural de uma nação, as paisagens notáveis, as reservas ecológicas? A resposta já, instintivamente, deve ser apenas uma: de todos e de cada um, de cada um e de todos. (FIGUEIREDO, 1989, p.15)

Assim, o Estado Democrático de Direito é “... um Estado em que os direitos fundamentais do homem já não constituem apenas uma barreira à atuação do Estado, como se via no período liberal, mas constituem a própria razão de ser do Estado” (DI PIETRO, 2005, p. 34). Daí que, o marco jurídico do Estado Democrático de Direito consiste na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, proclamada em 1948.

Aqui, há uma esfera pública que não se confunde com o Estado e nem mesmo com a sociedade civil, como ocorrera nos modelos anteriores, objetiva-se, aqui, um consórcio entre ambos agentes políticos, para tornar a sociedade civil mais repolitizada, podendo falar-se em atuações cooperadas entre Estado e sociedade.

Esclarece, ainda, Di Pietro (2005) que, a democracia, já acolhida nas concepções de Estados anteriores, passa a ser vista sob nova feição: “O que se almeja é a participação popular no processo político, nas decisões do Governo, no controle da Administração Pública” (DI PIETRO, 2005, p. 32).

Anteriormente, no Estado Liberal, o sufrágio era censitário. Já no Estado Social, o sufrágio passou a ser universal, mas restrito aos mecanismos da democracia direta e representativa (referendo, plebiscito e iniciativa popular). No paradigma do Estado Democrático de Direito, o sufrágio universal sofre ampliação das arenas decisórias e a democracia torna-se um sistema complexo, têm-se os chamados orçamentos participativos, as audiências públicas, o surgimento de novos agentes (OSCIP's, ONG's, etc.).

Assim, a democracia constitui instrumento essencial para concretizar essa atual organização política e social, cujo objetivo é fortalecer a esfera pública política,

através de opiniões públicas livres, bem como de uma sociedade civil organizada e atuante.

Entende, também, Di Pietro (2005) que, em uma sociedade pluralista e democrática, os representantes dos vários setores da sociedade devem ter a mesma possibilidade de participação, diminuindo ainda mais as barreiras entre o Estado e a sociedade e, consistindo o pluralismo no principal atributo deste paradigma, deve-se supor que sejam inúmeras as finalidades a serem buscadas pela sociedade e pelo Estado.

Segundo Baracho (2000), atualmente, a democracia significa a junção da liberdade de participação e da liberdade de autonomia, pelas quais cada um possui a possibilidade de atuar e pensar em conformidade com seus próprios fins.

E, o papel do Estado Democrático de Direito, segundo a Constituição da República de 1988, se destaca pelo fato de que o poder público também é responsável, juntamente com toda a sociedade, pelas atribuições que tenham como finalidade induzir, promover e garantir a dignidade da pessoa humana.

Assim, no atual Estado Democrático de Direito, o interesse público passa a integrar a idéia de dignidade da pessoa humana, a fim de traduzir um novo conceito de bem comum:

Com a nova concepção do Estado de Direito, o interesse público humaniza-se, à medida que passa a preocupar-se não só com os bens materiais que a liberdade de iniciativa almeja, mas também com valores considerados essenciais à existência digna; quer-se liberdade com dignidade, o que exige atuação do Estado para diminuir as desigualdades sociais e levar a toda a coletividade o bem-estar social. O interesse público, considerado sob o aspecto jurídico, reveste-se de um aspecto ideológico e passa a confundir-se com a idéia de bem comum. (DI PETRO, 2005, p. 32)

Consoante expõe Torres (2001), o Estado Democrático de Direito propicia o aparecimento do “neoliberalismo<sup>6</sup>” e, a finalidade deste “novo” liberalismo é alterar completamente o desenvolvimento histórico adotado no Estado Social, impedindo o aumento das funções estatais e repartindo atribuições entre o poder público e a

---

<sup>6</sup> Observe-se que as origens históricas do paradigma neoliberal, com o conseqüente modelo global de privatizações, encontram-se nos governos de Reagan, nos Estados Unidos da América e de Margareth Thatcher, na Inglaterra.

sociedade civil. Porém, assinala Torres (2001), a ideologia da nova Administração do Estado Neoliberal não corresponde àquela do Estado Liberal clássico:

Esse modelo de Administração que se delineia não encampa, como se percebe, os ideais de um Estado mínimo, no qual restringem-se-lhe os poderes às áreas de proteção da segurança e da propriedade. Ao revés, essa nova tendência cuida, isso sim, de definir novos paradigmas para a atuação do poder público, cujas atividades clássicas, reveladas na trilogia fomento, serviço público e polícia, se revestem de novas nuances realçadas pelo princípio da subsidiariedade, de modo a harmonizá-la com a nova posição que ocupa a Administração Pública contemporânea. (TORRES, 2001, p. 163)

No contexto do Estado Democrático de Direito, “... superados os primados do indivíduo – no liberalismo clássico – e do Estado – no welfare state – se afirma, hodiernamente, a primazia da sociedade” (TORRES, 2001, p. 61). Afirma a mesma autora que, a sociedade, impulsionada pela revolução das comunicações e a conseqüente globalização, atualmente se mostra em condições de satisfazer as demandas sociais, através de organizações privadas, devendo “... o poder público atender às necessidades daqueles que não tenham meios de provê-las diretamente” (TORRES, 2001, p. 62).

Assim, sendo inconteste que a sociedade que compõe o Estado Democrático de Direito é pluralista, participativa e conflitante, espera-se quanto à atividade do intérprete uma hermenêutica que extrapole os limites dos textos jurídicos, donde extrai-se a norma, para ir de encontro aos elementos fáticos do caso concreto.

Ressalte-se, também, o novo aspecto da legalidade no Estado Democrático de Direito, que é a importância atribuída aos princípios, no sentido de que “... todos os órgãos do Estado devem submeter-se não só à lei, em sentido formal, mas também a todos os princípios que se encontram na base do ordenamento jurídico, independentemente de sua previsão expressa no direito positivo” (DI PIETRO, 2005, p. 32). No mesmo sentido, quanto aos princípios no Estado Democrático de Direito, Galuppo (1999) se referindo a Dworkin ampara a idéia de normas como o conjunto de princípios e regras, consistindo os princípios em normas aplicáveis ao caso concreto, e regras, normas a serem cumpridas ou não, ainda consideradas no plano abstrato.

Mas, diante dessa nova perspectiva principiológica, é possível se definir quais dos direitos difusos, que compõem as terceira, quarta e quinta dimensões de direitos fundamentais se revelaria como predominante, em um Estado Democrático de Direito? A resposta é negativa, pois, todos, indistintamente, possuem uma importância para o bom desenvolvimento da humanidade como um todo e, é este, também, o direcionamento do presente estudo. Contudo, há quem aponte a predominância dos direitos ambientais.

É o que Bobbio confirma

Ao lado dos direitos sociais, que foram chamados de direitos de segunda geração, emergiram hoje os chamados direitos de terceira geração, que constituem uma categoria, para dizer a verdade, excessivamente heterogênea e vaga, o que nos impede de compreender do que efetivamente se trata. O mais importante deles é o reivindicado pelos movimentos ecológicos: o direito de viver num ambiente não poluído. (BOBBIO, 1992, p. 06)

Dessa forma, para traçar os contornos e recortes, necessários ao presente estudo, o qual se limita a analisar a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - (TFRM), instituída pelo Estado de Minas Gerais, aos 27/12/2011, se esta seria constitucional ou não, adotando-se, para tanto, a ideia de Habermas (2003a e b) de co-originariade entre o público e o privado no que se refere à interpretação e aplicação da legislação tributária, é que se fará uma opção por discorrer acerca da espécie dos direitos ambientais, enquanto direitos fundamentais, os quais ocuparão a posição de “locus hermenêutico”, a fim de conformar a construção dos institutos jurídicos com os quais mantém intrínseca relação, mormente os tributários, para fins de sua concretização.

Para além do referido recorte, também, justifica-se a escolha pela espécie de direitos fundamentais, consistente nos direitos ambientais, sobretudo, por se tratar de um grande desafio para a humanidade para hoje e para as décadas futuras, em razão da contínua deteriorização a que vem se submetendo o meio ambiente.

Em função de seu caráter difuso, de dispensar titularidade definida, bem como da constante degradação a que vem sofrendo o meio ambiente, inclusive, através da exploração desmedida de recursos naturais não renováveis (por

exemplo, o minério) é que se tornará imperiosa a atuação estatal, no sentido de estimular a exploração e gozo dos frutos que o meio ambiente oferece a toda a coletividade, porém, de maneira sustentável, visando a conciliação entre a satisfação das necessidades coletivas e o desenvolvimento social.

Por isso o Constituinte de 1988 houve por bem destacar além do dever, imposto tanto ao Poder Público, quanto à sociedade, de defesa, proteção e preservação do meio ambiente para as presentes e futuras gerações (art. 225, da CR/88), também, a importância da sustentabilidade, que conjuga a proteção ambiental com o desenvolvimento econômico, tornando ilegítima qualquer forma de exploração por parte da iniciativa privada e, também, do Poder Público, que vá de encontro àquela (proteção), e o que resulta da leitura do art. 170, inciso VI, da CR/88.

A sustentabilidade também restou expressa no 4º Princípio regente da Conferência das Nações Unidas sobre o Meio Ambiente e Desenvolvimento - CNUMAD - (a ECO 92)

Princípio 4 – para alcançar o desenvolvimento sustentável, a proteção ambiental constituirá parte integrante do processo de desenvolvimento e não pode ser considerada isoladamente deste.

Porém, sob pena de uma ineficácia da proteção ambiental é que esta deve, obrigatoriamente, ser tratada, também, no âmbito internacional, pois, por se tratar de um corpo único e complexo desconhecerá, o meio ambiente, os limites fronteiriços estabelecidos pelos homens. Assim, surge em 1972 a Declaração de Estocolmo, primeira regulamentação da proteção ambiental, de âmbito internacional, que confere ao direito ambiental, expressamente, o caráter de fundamentalidade

Primeiro Princípio – O homem tem direito fundamental à liberdade, à igualdade e ao gozo de condições de vida adequados num meio ambiente de tal qualidade que lhe permita levar uma vida digna e gozar do bem estar, e tem a solene obrigação de proteger e melhorar o meio ambiente para as gerações presentes e futuras.

Demonstrada a importância da sustentabilidade e da proteção ambiental, a nível nacional e internacional, para as presentes e futuras gerações, é de se permitir



a identificação de mais uma singular característica atribuída aos direitos difusos, qual seja, a da solidariedade e fragmentariedade e que ao mesmo tempo configura a própria razão de ser para a proteção ecológica, pois o dever solidário de proteção servirá como garantia de que as gerações futuras poderão, também, desfrutar do que a “mãe natureza” as devolverá, mediante todo o cuidado e empenho que as gerações presentes e passadas tiveram para com o meio ambiente.

Por tudo o que fora exposto, percebe-se que os direitos ambientais configuram-se como objeto e finalidade da atuação tributária no Estado Fiscal, na medida em que a garantia de um meio ambiente sadio e sustentável reflete uma finalidade estatal, a qual só poderá ser bem executada mediante a atividade tributária deste.

Assim, vários são os instrumentos jurídicos tributários que o Estado encontrará a fim de garantir a defesa e proteção ao meio ambiente, no âmbito do ordenamento jurídico pátrio, segundo Felipe Faria Oliveira (2010), sendo alguns deles: - exclusão de base de cálculo do ITR (Imposto Territorial Rural) sobre área de florestas nativas e outras classificadas como de interesse ambiental; - ICMS ecológico (repasse de ICMS aos Municípios que cumpram melhor as medidas ambientais); - IPTU progressivo (art. 182, § 4º, inciso II, da CR/88 e Lei n. 10.257/2001; - Taxa Anual Incidente sobre Mineração e - Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários, a TFRM, instituída pelo Estado de Minas Gerais aos 27/12/2011, objeto de análise da presente pesquisa.

É cediço que o estudo do Direito Ambiental perpassa pela análise de uma gama de princípios, os quais serão, brevemente, expostos, haja vista que não constituem objeto deste estudo, pois, tão-somente, o que se procurará fazer é relacionar o cumprimento dos mesmos através da atividade tributária.

Pois bem, é dado ao Poder Público a tarefa de se antecipar eventuais posturas atentatórias dos particulares e atuar de forma a inibir ou impedir a execução dessas atividades, eis a diretriz que encarta o princípio da prevenção. Assim, se cabe ao Estado tal previsão, o mesmo poderá estimular o comportamento dos particulares que melhor atendam aos anseios constitucionais ambientais, seja através da extrafiscalidade ou da própria arrecadação.

Ainda, por força do Princípio nº 16, da Declaração do Rio de 1992, consiste em obrigação das autoridades nacionais fazer com que haja a internalização dos efeitos negativos dos processos industriais, de modo que sejam incorporados ao próprio custo de produção e compensados com os lucros derivados da atividade. Trata-se do princípio do poluidor-pagador. Novamente, a obediência ao referido princípio poderá se valer da extrafiscalidade (estímulo de comportamentos “ecologicamente” correto ou aceito), como por exemplo tributação menos onerosa ao contribuinte que adotar medidas preventivas, através da concessão de benefícios fiscais (imunidades, isenções, prazos especiais), ou, até mesmo uma maior oneração de atividades e produtos, objetivando desestimular a realização de atividades, ou, a comercialização de produtos poluentes.

Ocorre que a extrafiscalidade, por si só, não é capaz de esgotar todas as exigências ambientais atuais, pelo que obriga o Estado atuar de forma direta e positiva (atuação fiscal), mediante a arrecadação de tributos. E, dentre as espécies tributárias que melhor se compatibilizam com a consecução de uma finalidade mais concreta que as demais espécies, em função da classificação quanto à vinculação do produto da arrecadação, são as taxas que melhor cumprirão tal papel, cujo exemplo seria a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (TFRM), instituída pelo Estado de Minas Gerais, aos 27/12/2011, cuja análise de seus elementos, constituem objeto da presente pesquisa.

### **2.3 Competência e capacidade tributária, segundo a Constituição da República de 1988**

Para o autor lusitano José Casalta Nabais (2004), o poder tributário ou de tributar consistirá na repartição de competências tributárias entre os entes competentes a exercer tal desiderato, em matéria de exações fiscais, contribuindo, sobretudo no caso do ordenamento pátrio, para demonstrar a existência do dever fundamental de pagar impostos, mesmo que de uma forma implícita (vide Tópico 2.1).

Por isso, passar-se-á, agora, à análise da repartição da competência e da capacidade tributárias, nos moldes previstos pela Constituição da República de 1988.

A palavra competência se relaciona às palavras aptidão, habilidade e capacidade, a grosso modo, ser competente pode significar ser apto a realizar determinado ato, seja por ser intelectualmente capaz ou por possuir autorização para fazê-lo.

Partindo desse pressuposto, no âmbito do Direito Tributário, a competência tributária consiste na aptidão conferida aos entes da Federação para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento jurídico positivo em matéria tributária, sendo a lei o instrumento para esta criação.

Como visto anteriormente (Capítulo 2), o Estado é soberano e necessita de recursos que lhe permita alcançar seus objetivos. Assim, amparado pela Constituição, o Estado exerce seu poder de tributar, visando auferir receitas necessárias à realização de seus objetivos.

Desse modo, como em uma República Federativa organizada, cabe a Constituição a outorga do poder de tributar, bem como a repartição das competências tributárias de cada ente político que compõe a Federação, quais sejam, a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios.

Assim, a Constituição apenas distribui a competência aos entes federativos, para que estes, no exercício desta competência que lhe foi atribuída, criem, através de lei, determinado tributo, sendo-lhes facultado o exercício ou não desta atribuição/competência.

Na visão de Camanducaia (2011), a Constituição da República é o nascedouro da competência do ente político tributante e não do próprio tributo em si, já que a Constituição não cria tributo, apenas outorga competência tributária.

Outrossim, mais que permitir a criação de determinado tributo, a competência tributária legitima a instituição, arrecadação e exigência de tributos por determinado ente, não estando limitada apenas à função de permitir que determinado tributo seja instituído, pois não seria útil se criar determinado tributo sem que houvessem formas para que a sua arrecadação fosse possível, não cumpriria o fim a que se destina, qual seja, o ingresso de recursos nos cofres públicos.

Vale lembrar que o exercício da competência tributária outorgada pela Constituição não se trata de uma obrigação, mas de uma faculdade, sendo assim, tendo determinado ente a competência para a criação de um tributo, este pode instituí-lo ou não. Contudo, caso opte pela sua instituição, este tem a obrigação de exigí-lo, já que a “cobrança” deste tributo que fora instituído - atividade/tarefa que se dá o nome de capacidade tributária ativa -, a qual se debruçará a seguir, não é uma faculdade, mas sim um dever, conforme disposto em nossa Carta Magna.

O artigo 145, da Constituição da República demonstra claramente a facultatividade da competência tributária, senão vejamos:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios **PODERÃO** instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

[...] [grifo nosso] (BRASIL, 1988, grifo nosso)

Neste entendimento, da expressão “poderão”, utilizada pelo legislador constituinte ao dispor acerca do Sistema Tributário Nacional, depreende-se que é facultado aos entes a criação de impostos, taxas, contribuição de melhoria, e demais tributos, respeitada a competência que lhe é atribuída na Carta Magna.

Ademais, tal entendimento é ratificado ao se verificar os artigos 153, 154, 155 e 156, todos da Constituição da República, já que nenhum deles ao distribuir a competência nos âmbitos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios trazem em seu texto, de forma expressa, o comando de obrigatoriedade:

Art. 153 - Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

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

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

[...]

Art. 154 - A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir:

I - impostos sobre:

a) transmissão causa mortis e doação, de quaisquer bens ou direitos;

b) operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

c) propriedade de veículos automotores;

[...]

Art. 156 - Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

I - propriedade predial e territorial urbana;

II - transmissão "inter vivos", a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis, por natureza ou acessão física, e de direitos reais sobre imóveis, exceto os de garantia, bem como cessão de direitos a sua aquisição;

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

[...] (BRASIL, 1988)

Conforme acima demonstrado, nenhum destes artigos traz obrigatoriedade na instituição de tributos, sendo prova disto o fato de que, até o presente momento, não houve lei alguma que institísse, por exemplo, o “Imposto Sobre Grandes Fortunas”, de competência da União, nos termos do artigo 153, inciso VII, da CR/88. Do mesmo

modo, diversos Municípios não instituíram a cobrança do ISS (Imposto sobre Serviços) e não há ilegalidade alguma nisto, tais entes, apenas, optaram, por não exercerem a sua competência relativamente a estes tributos.

Para o melhor entendimento do conceito de competência, esta pode ser classificada em 6 espécies, quais sejam, a privativa, a comum, a especial, a residual, a extraordinária e a cumulativa.

A competência privativa é a relativa aos impostos, tendo sido estes divididos entre os 4 entes que compõem nossa Federação. Sendo assim, se uma das pessoas políticas é competente para a instituição de determinado imposto, as outras não o são, nos termos dos arts. 153, 154, 155, 156, todos da Constituição da República.

A competência comum se refere à instituição de taxas e contribuições de melhoria, que, conforme o artigo 145, inciso II e III, da Carta Magna, podem ser criados por todos os entes federativos/políticos.

A competência especial é a que concede à União, e, somente, a ela, o poder de instituir empréstimo compulsório, bem como a competência que confere poder aos Estados e Municípios para exigirem de seus servidores as contribuições sociais, previstas no artigo 149, §1º, da CR/88.

A competência residual é a que confere, somente, à União o poder de instituir impostos novos, diferentes dos já previstos pela Constituição.

A competência extraordinária é a que concede, apenas, à União o poder de criar impostos extraordinários, nos casos das situações previstas no artigo 154, inciso II, da CR/88.

Por fim, a competência cumulativa trata-se daquela que concede permissão a um determinado ente político para a exigência de tributos relativos a pessoas políticas distintas, nos termos do que preceitua a Constituição da República em seu artigo 147.

A competência tributária, incluída a legislativa, também é, demasiadamente, citada junto à legislação infraconstitucional, como é demonstrado no Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 6º - A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na

Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Art. 7º - **A competência tributária é indelegável**, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º, do artigo 18, da Constituição.[sem grifo no original] (BRASIL, 1966, grifo nosso)

Assim, na seara tributária, a competência é repartida aos entes da Federação pela Constituição. Contudo, tal repartição, de forma alguma, pode significar “delegação”, já que o Código Tributário Nacional, instrumento normativo plenamente capaz de dispor sobre normas gerais em matéria tributária, nos termos do exigido na Carta Magna, **dispõe expressamente que a competência tributária é indelegável**.

Contudo, ainda nos termos do Código Tributário Nacional, somente, podem ser delegadas a uma pessoa jurídica de direito público as funções de arrecadação, fiscalização de tributos, ou de execução de leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, que é o que se denomina de **capacidade tributária ativa**.

Uma coisa é poder criar determinado tributo, instituindo-o através de lei, fazendo-o adentrar no ordenamento jurídico tributário, outra, diferente, é possuir credenciais suficientes para integrar a relação jurídico tributária, na forma de sujeito ativo, de credor da obrigação tributária, capacitado a exigir o pagamento deste tributo daqueles que são a contraparte da referida relação, o sujeito passivo, aquele que irá suportar o ônus da tributação.

Há uma grande diferença entre as funções de instituir um tributo e de cobrá-lo, uma delas é que a primeira é intransferível e facultativa, enquanto que a segunda é transferível, mas, somente a pessoas jurídicas de direito público, e obrigatória.

É comum que se perceba determinado sujeito exercendo tanto a função de instituir quanto a de cobrar tributo, possuindo assim competência e capacidade tributária ativa quanto à exação fiscal. Contudo, nem sempre isto ocorre, é, plenamente, possível que um ente, competente para instituição de determinado tributo, o institua, mas, delegue as funções de arrecadar, fiscalizar e cobrar à outra

pessoa jurídica de direito público, como ocorre, por exemplo, com o ITR (Imposto Territorial Rural), cuja competência para a instituição é da União, mas, cuja a função de fiscalizar e arrecadar é, constantemente, delegada por esta aos Municípios, caso seja de sua vontade política.



### 3 O TRIBUTO E SUAS ESPÉCIES

O presente capítulo visa analisar o conceito de tributo e a identificação de suas espécies tributárias, traçando os contornos jurídicos das mesmas, para posteriormente melhor compreender a TFRM.

#### 3.1 Conceito de Tributo

Após verificada a questão do poder de tributar, consistente na repartição constitucional de competência e capacidade tributárias, necessário se faz um breve estudo sobre o conceito de tributo e de suas espécies.

Atualmente, no Brasil o conceito de tributo é determinado por lei, que, para afastar as divergências trazidas pelos conceitos formulados pelos financistas, juristas e doutrinadores, entendeu por bem o legislador definí-lo por meio do artigo 3º, do Código Tributário Nacional, dispondo que o

“tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela possa se exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”  
(BRASIL, 1966)

Para que se entenda o significado deste conceito trazido pelo legislador, resta analisa-lo, de forma a examinar cada elemento constante do mesmo:

Toda prestação pecuniária: por prestação temos um dever jurídico que decorre da lei tributária que vincula as partes, sendo estes o sujeito ativo (credor/fisco) e o sujeito passivo (devedor). E, ainda, pode-se defini-lo como objeto de uma obrigação, algo que o sujeito passivo deva realizar a fim de ser livre de uma obrigação.

Esta prestação dever ser paga em dinheiro, não sendo possível hoje o pagamento *in natura*, mediante prestação de serviços ou outros bens.

Para se delimitar a abrangência do referido conceito, o Código Tributário diz “toda” prestação pecuniária, pois, assim, toda e qualquer prestação paga em dinheiro que, também, atenda às demais condições impostas na disposição legal, é

considerada tributo, o que de certa forma é importante para que se perceba a real natureza jurídica de algumas imposições.

**Compulsória:** No pagamento de tributo não há o elemento “vontade”, a expressão “compulsória” ultrapassa o sentido normal de uma obrigação qualquer, já que uma obrigação, por si só, seria compulsória.

O tributo é pago porque determinado indivíduo se enquadrou em uma situação em que lei definiu como gerador de tributo, simplesmente, não havendo imposição mediante contrato ou qualquer outro instituto. Há uma definição contida na norma e, em se enquadrando na referida definição, por si só, nasce a obrigação de pagar tributo, que, como preceitua a disposição legal, é compulsória.

Assim, mesmo que alguém queira muito pagar tributo, este não o pagará se não se enquadrar no fato gerador descrito na norma, haja vista a obrigação tributária estar totalmente adstrita do elemento volitivo.

**Em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir:** Tal disposição significa que o tributo deve ser pago em moeda corrente, ou pode ser expresso através de indicadores que podem ser conversíveis em dinheiro, como é o caso do UFIR (Unidade Fiscal de Referência), UFEMG (Unidade Fiscal do Estado de Minas Gerais) entre outros, devendo ser pago em dinheiro ou algo que possa significar dinheiro.

Cabe ressaltar que, tal disposição exclui a possibilidade de prestação, não só *in natura*, mas, também, *in labore*, já que não é possível instituir que determinado tributo, recolhido pelo produtor de algum alimento, seja pago mediante 100 Kg deste produto, ou, no caso do trabalhador, que se pague um dia de trabalho como pagamento de tributo, pois este deve ser pago, unicamente, através de dinheiro.

**Que não constitua sanção de ato ilícito:** O objetivo do pagamento de tributo não é apenar ninguém, mas, tão somente preencher os cofres públicos, a fim de que este obtenha verbas, para que se possam cumprir os fins que lhe são próprios, como amplamente explanado no Capítulo anterior.

Assim, não se pode tributar, com o intuito de trazer sanção a determinado ilícito cometido, se assim o for, mesmo que de forma transversa, este não é tributo.

Ademais, a penalidade tem como hipótese de incidência sempre um ato ilícito, contudo, diferentemente deste, o tributo sempre irá decorrer de um ato lícito, diga-se

este como a descrição contida na norma, que nunca poderá ser diversa de uma situação lícita.

*Instituída em lei:* De acordo com o princípio da legalidade, nos termos do art. 150, inciso I, da CR/88, todo tributo deve ser instituído por lei e, como preceitua o referido artigo “nenhum tributo pode ser exigido sem lei anterior que o estabeleça”.

Esta lei instituidora da qual o citado artigo se refere é a **lei ordinária**, sendo obrigatória a edição de lei complementar, somente, para os casos específicos definidos na Constituição.

A lei instituidora, além de criar, deve definir todas as variáveis do tributo e quem são os componentes da relação jurídica tributária, conforme explica Hugo de Brito Machado, em seu Curso de Direito Tributário:

Instituir um tributo não é apenas dizer que ele fica criado, ou instituído. Sua criação depende da definição da hipótese ou hipóteses em que o mesmo será devido, vale dizer, da definição da hipótese de incidência, dos sujeitos da obrigação correspondente, e ainda da indicação precisa dos elementos necessários ao conhecimento do valor a ser pago, vale dizer, da base de cálculo e da alíquota, bem como do prazo respectivo. Tratando-se de tributo fixo obviamente não se cogitará de base de cálculo, nem de alíquota, pois a lei já refere o próprio valor devido, independentemente de qualquer cálculo, como acontece com o ISS dos profissionais liberais. Seja como for, importante é saber que, segundo o princípio da legalidade, todos os elementos necessários a que se saiba quem deve, a quem deve, quanto deve e quando deve pagar, residem da lei, em sentido estrito. (MACHADO, 2011, p. 60)

No entanto, cabe esclarecer que o princípio da legalidade não comporta qualquer tipo de exceção, havendo exceção, somente, para majoração do tributo, conforme ressalvas contidas na própria Constituição.

*Cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada:* A cobrança do tributo não comporta qualquer ato arbitrário ou discricionário, sendo considerada nula qualquer espécie de desvio desta regra. A cobrança de tributo é atividade totalmente vinculada a norma, nada fica a critério da autoridade administrativa.

Quanto à vinculação da cobrança do tributo, ensina Hugo de Brito Machado:

[...] ser cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada, quer significar que a autoridade administrativa não pode preencher com seu

juízo pessoal, subjetivo, o campo de indeterminação normativa, buscando realizar em cada caso a finalidade da lei. Esta deve ser minudente, prefigurando com rigor e objetividade os pressupostos para a prática dos atos e o conteúdo que estes devem ter. Deve descrever o fato gerador da obrigação tributária, a base de cálculo, a alíquota, o prazo para pagamento, os sujeitos da relação tributária e tudo o mais. Nada fica a critério da autoridade administrativa, em cada caso. Quando a lei contenha indeterminações, deve, estas ser preenchidas normativamente, vale dizer, pela edição de ato normativo, aplicável a todos quanto se encontrem na situação nele hipoteticamente prevista. Assim, a atividade de determinação e de cobrança do tributo será sempre vinculada a uma norma. (MACHADO, 2011, p. 61 e 62)

Assim, ante a ausência de possibilidade de escolha do agente administrativo, em caso de lacuna relativamente à definição das variáveis do tributo, cabe a este a edição de norma, de sorte que se evite a pluralidade de interpretação, bem como para que garanta a uniformidade na aplicação da lei tributária e o respeito ao princípio da isonomia.

### **3.2 Espécies tributárias, segundo a Constituição da República de 1988 e a posição do STF**

O Tributo, brevemente, acima definido e conceituado, é um gênero que admite 5 espécies, de acordo com atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal (STF)<sup>7</sup>, os impostos, as taxas, as contribuições sociais, as contribuições de melhoria e o empréstimo compulsório, sendo todas distintas, apesar de usualmente os leigos utilizarem, erroneamente, algumas delas como expressões sinônimas.

---

<sup>7</sup> Ressalte-se que o art. 145 da CF, à primeira vista, parece fixar também em três (as mesmas do art. 5º, do CTN) as espécies tributárias. Mas como outros dispositivos inseridos no Capítulo do Sistema Tributário mencionam os empréstimos compulsórios e as demais contribuições, não se pode deixar de considerar estas exações como tributos. Alguns acham que seriam, na verdade, subespécies de imposto ou de taxa. Não é a opinião que tem predominado no STF, como visto. Note que o teor do art. 145 é diferente daquele do art. 5º, do CTN. Este enuncia quais seriam os tributos. Aquele enuncia quais espécies tributárias podem ser cobradas por qualquer dos três níveis federativos (empréstimos compulsórios só podem ser cobrados pela União, a contribuição prevista no art. 149-A só pode ser cobrada pelos Municípios, as contribuições previstas no § 1º do art. 149 só podem ser cobradas por Estado, DF ou Município, e as demais contribuições só podem ser cobradas pela União).

### **3.2.1 Impostos**

Conforme definição legal constante do artigo 16, do Código Tributário Nacional, “imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

Assim, temos que os impostos são exações não vinculadas, o que significa que independem de uma atividade estatal específica. Dessa forma, o imposto não depende de uma prestação de serviços ou qualquer outra atividade por parte do Estado para ser cobrado, independe de uma contraprestação estatal.

Os impostos são distintos entre si tendo como referencia os seus respectivos fatos geradores, e, partindo desta diferenciação é que eles são distribuídos aos entes federativos.

Do artigo supra se deduz que para se ter um imposto é necessário que a atividade a ser exercida pelo contribuinte seja descrita através do seu fato gerador, bem como que deste não venha decorrer, direta ou indiretamente, qualquer atividade estatal direcionada ao sujeito passivo, por isso, pode-se dizer que o imposto tem natureza contributiva.

Partindo do pressuposto de que o Estado, para atingir seus fins, só poderá exercer a atividade econômica, em situações excepcionalíssimas, sendo-lhe necessário buscar renda onde ela existe, a Constituição da República, em seus artigos 153, 155, e 156, elencou 13 sinais de riqueza (sinais de presunção de existência de patrimônio por parte do contribuinte) e, para cada sinal de riqueza estabeleceu a possibilidade de criação de um tributo, distribuindo a competência da instituição da exação aos entes federados.

À União delegou a competência de instituir imposto sobre a atividade de importação (Imposto sobre Importação – I.I), exportação (Imposto sobre a Exportação – I.E), renda e proventos (Imposto sobre a Renda e Proventos – I.R), produtos industrializados (Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI), operações (Imposto sobre Operações e Movimentações Financeiras - IOF), território rural (Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR) e sobre grandes fortunas (Imposto sobre Grandes Fortunas - IGF).

Aos Estados e ao Distrito Federal entregou a competência para a criação de Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), transmissão *causa mortis* e doações (Imposto sobre Transmissão *Causa Mortis* e Doações - ITCD) e sobre a propriedade de veículos automotores (Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores - IPVA).

Por fim, aos Municípios e ao Distrito Federal distribuiu a competência para a instituição de imposto sobre a propriedade urbana (Impostos sobre a Propriedade Territorial Urbana - IPTU), serviços (Imposto sobre a Prestação de Serviços - ISS) e sobre transmissão de bens imóveis *inter vivos* (Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis *Inter Vivos* – ITBI). Cabe ressaltar que o Distrito Federal além dessa competência acumulará, também, a competência em matéria de impostos relativos aos Estados.

Do mesmo modo que os impostos são não vinculados a uma atividade estatal, as suas receitas não podem ter sua destinação vinculada, conforme preceitua a própria Carta Magna, assim, dizemos que, além de não vinculado o imposto é um tributo não afetado.

Conforme explicitado acima, as hipóteses de incidência dos impostos são delimitadas entre os 13 sinais de riqueza, descritos na Constituição, podendo apenas, através de Emenda Constitucional modificar ou aumentar o número de impostos existentes. Contudo, existem duas ocasiões nas quais a União, **e somente ela**, pode instituir impostos novos, que são aquelas descritas no artigo 154, da Constituição.

O artigo 154, inciso I, da CR/88 dispõe acerca da competência residual da União para criação de impostos. Contudo, esta criação deve respeitar limites que consistem na utilização de lei complementar (o que afasta o uso de medida provisória). Além disso, o imposto novo deve ser não cumulativo, bem como deve conter fato gerador e base cálculo novos, relativamente aos impostos já existentes.

Já o inciso II, do artigo 154, diz da competência extraordinária da União para a criação de impostos, tendo esta o único requisito de existência de guerra externa, que deverá ser atual ou iminente. Apesar de não exigir mais requisitos, o referido imposto tem limite temporal, devendo perdurar somente enquanto a situação em que se deu a sua instituição existir, tendo o prazo máximo de 5 anos para ser suprimido,

gradativamente, contados da data da celebração da paz, nos termos do que preceitua o artigo 76, do Código Tributário Nacional.

### **3.2.2 Taxas**

Nos termos do que dispõe o artigo 77, do Código Tributário Nacional, “taxa é o tributo que tem como fato gerador o exercício regular do poder de polícia, ou a utilização efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte” (BRASIL, 1966).

A partir da definição trazida pelo legislador, tem-se que a taxa é um tributo vinculado a uma atividade específica do Estado para com o contribuinte. Assim, de certa forma, a taxa se destina a indenizar o “caixa” do Estado, por este ter prestado algum serviço ao sujeito passivo, ou seja, repor ao Estado aquilo que o mesmo teria em tese despendido com a prestação do serviço ao contribuinte.

Conforme artigo 145, inciso II, da Constituição da República, a instituição de taxas pode ser realizada por todos os entes federativos, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, sendo competente para a instituição de determinada taxa aquele que detiver a competência para a realização da atividade à qual se vincule o seu fato gerador. Assim, o ente compete para expedir passaportes é que tem poder para instituir e cobrar a taxa de expedição de passaportes.

As taxas têm dois fatos geradores distintos, pode haver taxas pelo exercício regular do poder de polícia e pela utilização de serviço público, específico e divisível.

A primeira espécie de taxa, a devida pelo exercício regular do poder de polícia, é devida por aquele que usufruiu, ainda que indiretamente, de determinado serviço prestado pelo Estado, sendo este diverso da mera “atividade policial”.

Conforme artigo 78, do Código Tributário Nacional:

Considera-se poder de polícia a atividade da Administração Pública que, limitando ou disciplinando direito, interesse ou liberdade, regula a prática de ato ou a abstenção de fato, em razão de interesse público concernente à segurança, à higiene, à ordem, aos costumes, à disciplina da produção e do mercado, ao exercício de atividades econômicas dependentes de concessão ou autorização do Poder Público, à tranquilidade pública ou ao respeito à propriedade e aos direitos individuais ou coletivos. (BRASIL, 1966)

Segundo melhor definição dos professores Dalmiro Camanducáia e Hilda Goseling:

[...] a taxa que remunera o exercício do poder de polícia decorre do exercício de uma atividade de fiscalização em que o beneficiário direto é a comunidade e o beneficiário indireto é o sujeito passivo. Essa atividade de fiscalização tem por objetivo proteger a coletividade. Qualquer pessoa que deseje portar uma arma de fogo deverá requerer autorização perante a autoridade competente. Ao analisar o requerimento, tal autoridade leva em consideração as consequências que poderão advir para a coletividade em decorrência dessa determinada pessoa portar uma arma de fogo (será que é equilibrada emocionalmente? Possui habilidade no manuseio?...) No exercício desse poder, o interesse do requerente é de menor importância.(CAMANDUCÁIA, GOSELING, 2012, pag. 21)

Cabe ressaltar que para a cobrança da taxa, tanto em razão do poder de polícia quanto para a decorrente da prestação de serviços, basta que esta atividade esteja à disposição do indivíduo, não sendo necessário que o mesmo a utilize diretamente para que seja devido referido tributo.

Para a cobrança da segunda espécie de taxa, a devida em razão da prestação de serviços pelo Estado, resta necessário que este serviço seja prestado de forma efetiva ou potencial, bem como que seja específico e divisível.

Quanto à efetividade da prestação entende-se que, de forma simples, considera-se prestado o serviço quando implementados todos os seus requisitos materiais, como, por exemplo, considera-se prestado o serviço de expedição de passaporte quando emitido o referido documento pelo órgão competente.

A prestação de serviços de forma potencial exige que sua utilização seja compulsória e o serviço esteja à disposição por meio de regular atividade. Assim, como ocorre com o serviço de coleta de lixo, quando o contribuinte não se encontra em sua residência por determinado tempo, o serviço de coleta de lixo continua estando à sua disposição, haja vista ser o mesmo compulsório, dessa forma, mesmo não o utilizando, diretamente, este deve pagar a taxa que o remunera.

Devido à sua natureza indenizatória, para a instituição da taxa é necessário que estejam claros “quem” deve pagá-la e “quanto” deve pagá-la. Tendo esta espécie tributária o objetivo de custear a atividade estatal, necessário se faz o conhecimento de quanto se está pagando, sendo que o valor da taxa deve, pelo



menos de maneira próxima, ser quantificado levando-se em conta o gasto que o poder público terá com a prestação da referida atividade.

Como dito anteriormente, a taxa deve ser, ainda, divisível, o que significa poder se determinar quanto exatamente da atividade prestada está sendo utilizado por cada usuário, haja vista que, para se atribuir um valor justo de taxa, deve se saber exatamente a porção gasta com cada contribuinte.

Já, por atividade específica, entende-se aquela que seja passível de se identificar relativamente àquele que, efetivamente, usufruiu do serviço, para que este usuário possa, então, suportar o ônus da taxa.

Nesse sentido, para a cobrança de qualquer taxa deve haver uma relação entre o serviço prestado e o valor cobrado, a chamada referibilidade, levando-se em conta o caráter de contraprestação que a mencionada exação possui. Não que o valor da mesma deva exprimir de forma exata o custo da atividade, mas tal exigência existe para que se evitem discrepâncias na cobrança deste tributo, de forma que, de maneira alguma, se financiem despesas que, por sua natureza, devem ser custeadas por impostos ou outros tributos, ou seja, aquelas decorrentes de serviços gerais e indivisíveis.

Com o intuito de impedir o desvio de finalidade das taxas, a Constituição, junto ao §2º, do seu artigo 145, prevê que as taxas não podem ter base de cálculo própria de impostos, **já que a base de cálculo da taxa deve expressar o custo do serviço prestado, ao passo que a base de cálculo do imposto demonstra apenas o tamanho da riqueza que se tributa.**

Assim, as taxas têm tanto sua receita quanto seu fato gerador vinculados, ou melhor, o produto da arrecadação da taxa é afetado e o fato gerador da mesma é vinculado a uma atividade específica do Estado, tendo, portanto, natureza duplamente vinculada.

Cabe esclarecer, no entanto, a diferença que há entre os preços públicos e as taxas, já que é comum confundir ambos institutos.

A fim que se terminassem com discussões, o Supremo Tribunal Federal já tratou de esclarecer a questão editando a Súmula de n.º 545 que diz:

Preços de serviços públicos e taxas não se confundem, porque estas, diferentemente daqueles, são compulsórias e tem sua cobrança

condicionada à prévia autorização orçamentária, em relação à lei que as instituiu. (BRASIL, 1969)

Neste entendimento, a taxa, que se trata de uma espécie tributária é uma receita derivada, advinda de patrimônio particular e extraída deste por força do poder soberano do Estado, que se utiliza da competência tributária, concedida pela Constituição. Em contrapartida, o preço público é uma receita originária, advinda da exploração do patrimônio público ou do exercício de atividades de comércio, financeiras ou industriais, nos termos do artigo 173, da CR/88.

Assim, a taxa, por ser um tributo, tem sua cobrança compulsória, já o preço público é pago facultativamente.

### **3.2.3 Contribuição de Melhoria**

Segundo artigo 145, inciso III, da CR/88, é de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal, bem como dos Municípios, a instituição de contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Tal contribuição trata-se de tributo devido a determinado ente, quando da realização de obra pública, da qual resulte valorização imobiliária para o contribuinte, sendo entendido como obra pública àquela realização material do poder público ou seus delegados, que consista na construção, reforma ou ampliação de imóvel que seja destinado ao público ou mesmo ao serviço público.

Contudo, não basta qualquer obra pública realizada pelo poder público para que seja instituída a contribuição de melhoria, pois, conforme o próprio nome diz, é necessário que desta obra resulte alguma valorização imobiliária para o sujeito passivo.

Desse modo, entende-se ser tal tributo vinculado, tendo, ainda, natureza indenizatória ao Estado, que não pode sofrer o ônus total da obra realizada, já que compartilhará dos benefícios com o contribuinte, que gozará da valorização do seu imóvel, devendo, portanto, repartir o custo da obra com este último.

Além do requisito da valorização imobiliária, o Código Tributário Nacional expressa 2 limitações no que se refere ao *quantum* a ser pago por àquele que incorrerá em tal valorização. Haverá, assim, um limite global, qual seja, o valor total

do custo da obra, que é o teto máximo a ser cobrado de todos aqueles que receberão a valorização, e um individual, que consiste no patamar de valorização do imóvel específico daquele que indivíduo que irá pagar a contribuição.

### **3.2.4 Empréstimos Compulsórios**

Em análise do artigo 148, inciso I, da Constituição da República, entende-se que a instituição de empréstimos compulsórios se justifica quando da necessidade de um esforço extra por parte da sociedade para que sejam financiadas as atividades realizadas pelo Estado.

Por esse motivo, o legislador constituinte entendeu por bem definir como competente para a instituição de tal tributo apenas a União, sendo necessário, ainda, a edição de lei complementar, o que, por sua vez, afasta a possibilidade de utilização da medida provisória para a criação de tal tributo.

O empréstimo compulsório trata-se de um tributo, embora a Constituição não tenha o declarado de forma expressa, e mesmo diante das controvérsias trazidas pelos diversos doutrinadores, tal discussão houve por finalizada pelo STF, que já pacificou tal entendimento.

Esta espécie, em específico, se trata de um tributo restituível, que pode ser instituído pela União apenas em situações excepcionalíssimas e definidas pela Carta Magna, quais sejam a guerra externa, atual ou iminente, a situação de calamidade pública e em casos de investimento público urgente e relevante, devendo ser restituído posteriormente ao contribuinte.

Outra especificidade deste tributo a ser ressaltada, é o fato de que somente as situações nas quais podem se instituir o referido tributo (guerra, calamidade e investimento público relevante) são definidas pela Constituição, cabendo a lei complementar, que o criar, definir o seu fato gerador e a sua base de cálculo. Assim, o seu fato gerador poderá ser vinculado ou não, contudo, por óbvio, a sua arrecadação será “vinculada” (afetada), haja vista que deve ser, obrigatoriamente, destinada à causa que levou a instituição do referido tributo.

### **3.2.5 Contribuições Especiais**

As contribuições chamadas de “especiais” têm a finalidade de custear a atividade da União, que tenha o intuito de satisfazer o interesse de determinada área ou grupo social, com vistas à promoção do desenvolvimento econômico, social, bem como a integração das categorias profissionais.

De acordo com o que preceitua o artigo 149, da CR/88, é de competência da União a instituição de contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas.

São características comuns entre as contribuições especiais: a existência de hipótese de incidência desvinculada a uma atuação do Estado, de específica finalidade para o fruto de sua arrecadação e a desnecessidade de restituição do valor arrecadado (seu próprio nome demonstra seu caráter contributivo).

No referido tributo há uma relação estreita entre o contribuinte e o determinado grupo, que recebe o serviço prestado pela União que, por sua vez, é custeado pela contribuição, ou seja, apesar de não necessitar de uma específica atividade do Estado em relação ao contribuinte (individualmente), a contribuição tem a finalidade de financiar alguma atividade que se relaciona com o grupo do qual o contribuinte faz parte.

A partir do artigo 149, da CR/88 encontram-se 3 (três) espécies de contribuições especiais, as Sociais, que se destinam a diversos escopos do sistema de Seguridade Social (Previdência Social Assistência Social e Saúde), as de Intervenção no Domínio Econômico (CIDE), as de Interesse das Categorias Profissionais, sendo que, com o reconhecimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da impossibilidade de financiamento do serviço de iluminação pública por meio de taxa, foi incluído ao texto constitucional, através da Emenda Constitucional de n.º 39/2002, o artigo 149-A, que prevê a possibilidade de instituição de contribuição para fins de custeio do referido serviço, a chamada COSIP.

Assim, delineados os contornos de cada uma das espécies tributárias existentes em nosso ordenamento jurídico, passar-se-á à análise detalhada da Taxa de Fiscalização de Recursos Minerários, objeto da presente pesquisa.

## **4 A TFRM - TAXA DE CONTROLE, MONITORAMENTO E FISCALIZAÇÃO DAS ATIVIDADES DE PESQUISA, LAVRA, EXPLORAÇÃO E APROVEITAMENTO DE RECURSOS MINERÁRIOS**

Para o desenvolvimento do presente trabalho, é de elementar importância entender o contexto da atividade minerária brasileira, bem como as características da espécie tributária em questão nos seus aspectos tributário e constitucional.

### **4.1 Breve histórico da atividade minerária no Brasil**

Segundo Gilberto Dias Calaes (2009), no Relatório Técnico 04, intitulado Evolução do mercado mineral no Brasil a longo prazo, compreendido no conjunto de “Estudos para a Elaboração do Plano Duodecenal (2010 – 2030) de Geologia, Mineração e Transformação Mineral”, contratados pelo Ministério de Minas e Energia – MME, através do Projeto ESTAL, com a J. Mendo Consultoria Ltda, tanto as atividades precursoras de mineração no Brasil, quanto as atividades de mineração propriamente ditas, tiveram importante papel no surgimento de novos pólos de atividade econômica, promovendo a integração e o desenvolvimento regional em várias partes do Brasil, notadamente em Minas Gerais.

Dentre tais atividades, pode-se destacar o primeiro “Ciclo do Ouro” que iniciou-se já no final do século XVII, e perdurou durante o século XVIII, no qual o Brasil se apresentava como o maior produtor mundial.

O apogeu da mineração aurífera brasileira desta época se deu entre 1750 e 1770, quando Portugal enfrentava diversas dificuldades de ordem econômica interna e era importunado pela enorme pressão que partia da vizinha europeia Inglaterra, que, com seu vultuoso processo de industrialização se aproximava cada vez mais do posto de potência hegemônica.

Sendo assim, o ouro brasileiro passou a ser a coisificação da esperança de trabalho e enriquecimento, fazendo com que muitos portugueses migrassem para o Brasil e o português se consolidasse como língua nacional.

Outra consequência direta da mineração no Brasil, foi o deslocamento do eixo social do Brasil colônia do litoral para o interior, ocasionando inclusive a mudança

da capital de Salvador para o Rio de Janeiro, claramente para facilitar o acesso às regiões mineradoras.

Sob os aspectos financeiro e cultural, a mineração do ouro venceu com marcas profundas as cidades que tinham como principal atividade a extração do referido metal (Metalismo – Estado Patrimonial, vide Capítulo 2), enriquecendo famílias, cujos filhos foram mandados para estudar na Europa. Quando voltaram, esses filhos de produtores minerais, disseminaram as ideias iluministas e a estética árcade sendo perceptível daí a importância do Arcadismo em Vila Rica, atualmente Ouro Preto.

Nessa época, a os tipos de impostos cobrados pela metrópole sobre a colônia eram:

- a) A Capitação: Os quintos por casa de moeda foram convertidos em imposto sobre escravos e pessoas livres que trabalhassem com as próprias mãos, bem como, sobre as lojas, vendas e comércio em geral. Vigorou no período de 1734<sup>8</sup> a 1750, quando o Marquês de Pombal a extinguiu e reimplantou a retenção dos quintos por Casas de Fundição, com culminação da Derrama, caso os quintos não atingissem cem arrobas anuais.
- b) Os quintos do ouro: era retirado um quinto do ouro extraído do Brasil e era mandado para Portugal.
- c) A derrama: a Capitania de Minas Gerais tinha que enviar 1500 kg de ouro para Portugal anualmente; caso contrário, poderia haver a derrama,<sup>9</sup> ou seja, o rateio da diferença entre as comarcas e, nestas, o rateio entre os homens bons, sob pena de ser retirado à força através do confisco dos bens dos mesmos homens bons. As demais capitanias tinham obrigação de reter os quintos, mas não eram oneradas pela Derrama.
- d) Outros impostos. Além da capitação e da retenção dos quintos culminada por derrama, havia outros impostos também terríveis, a exemplo dos direitos de Entrada, Subsídio Literário, Subsídio Voluntário, os Dízimos,

---

<sup>8</sup> Em 1734 foi implantado apenas para os diamantes (Demarcação Diamantina) somente em 1735 foi implantado para todas as capitanias, mas com impacto terrível na Capitania de Minas Gerais, tendo sido a causa direta dos resultados Motins dos Sertões e Confederação Quilombola do Campo Grande, conhecida como Quilombo do Campo Grande, cuja capital foi o Quilombo do Ambrósio.

<sup>9</sup> O instituto tributário chamado Derrama foi a causa direta e a iminência de sua aplicação a causa imediata do resultado Inconfidência Mineira.

etc. Todos estes impostos eram cobrados através dos chamados contratadores, espécie de "terceirizados" ou concessionários, que compravam o direito de cobrar os impostos. Com o tempo, se tornaram uma espécie de quase-sócios do Estado, abocanhando também os outros negócios de monta da colônia, quais sejam, empréstimos a juros, fornecimento de escravos e de todas as mercadorias classificadas como secos e molhados. Os mais terríveis eram os dizimeiros que sempre extorquiam o povo. Um grande número de supostos Inconfidentes, a exemplo de Inácio Correia Pamplona, José Álvares Maciel (pai), Joaquim Rodrigues de Macedo, Joaquim Silvério dos Reis, era composto de contratadores.

Ainda segundo Calaes (2009):

Ao final do século XIX, diante aos estímulos implementados por Dom João VI, entre 1808 e 1821, e devido à independência (1822), 21 mineradoras com interesse em ouro tinham sido organizadas no Brasil, evidenciando efeitos das descobertas e aproveitamentos pioneiros do século XVIII.

Até os anos 30 do século XX, a promoção do desenvolvimento mineral era restrita à geração de conhecimento geocientífico, por abnegados pesquisadores. Com a constituição do DNPM, em 1934, a geração e difusão de informações geocientíficas, mercadológicas e tecnológicas tornou-se pouco a pouco mais sistematizada, promovendo oportunidades, atraindo novos investimentos.

Nas décadas de 60 e 70, os primeiros planos de desenvolvimento econômico objetivaram, com relação ao setor mineral, o fornecimento de insumos básicos para a transformação industrial e para a exportação, com ênfase no minério de ferro. O Plano Trienal de Desenvolvimento Econômico e Social (1963) inovou ao reconhecer a contribuição dos recursos minerais para o desenvolvimento e ao focar o conhecimento do potencial mineral, com prioridade para a substituição de importações e expansão de exportações.

Em 1965 foi lançado o Plano Mestre Decenal para Avaliação dos Recursos Minerais do Brasil (1965/74). Em 1979 foram apresentadas proposições para o II Plano Decenal de Mineração (1980/89), cujos princípios básicos eram emanados do III Plano Nacional de Desenvolvimento (1980/85). Em 1993 foi lançado o Programa para a Mineração Brasileira e, em 1994, o Plano Plurianual para o Desenvolvimento do Setor Mineral. (CALAES, 2009, p.6)

Sendo assim, cumprido, o objetivo de se analisar sucinta e brevemente e evolução histórica da exploração mineral no Brasil, passar-se-á à análise de outras questões.

## 4.2 Principais características da TFRM - o Tributo em si

“A Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários”, a TFRM, foi instituída através de lei ordinária de n. 19.976, editada pelo Estado de Minas Gerais, e publicada em 28 de dezembro de 2011.

A referida taxa, **objeto** maior deste estudo, tem como hipótese de incidência, nos termos do artigo 1º, da Lei n.º 19.976/2011:

[...] **o exercício regular do poder de polícia conferido ao Estado** sobre a atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento, realizada no Estado, dos seguintes recursos minerários:

I - bauxita, metalúrgica ou refratária;

II - terras-raras;

III - minerais ou minérios que sejam fonte, primária ou secundária, direta ou indireta, imediata ou mediata, isolada ou conjuntamente com outros elementos químicos, de chumbo, cobre, estanho, ferro, lítio, manganês, níquel, tântalo, titânio, zinco e zircônio. (MINAS GERAIS, 2011, grifo nosso)

Dentre as espécies de taxa dispostas no artigo 145, inciso II, da CR/88, a taxa instituída pelo Estado de Minas Gerais está dentre as passíveis de instituição sobre a atividade de fiscalização exercida pelo Estado.

No caso da TFRM, é devida a taxa quando do exercício, pelo Estado de Minas Gerais, de **fiscalização da atividade de pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento**, realizada no Estado instituidor, dos recursos minerários definidos nos incisos do art. 1º, da referida lei.

A atividade de fiscalização, a que o art. 1º se refere, será exercida pelos órgãos e entidades descritos no art. 3º da lei, quais sejam, a Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico (SEDE), a Secretaria de Estado de Meio Ambiente e Desenvolvimento Sustentável (SEMAD), a Fundação Estadual do Meio Ambiente (FEAM), o Instituto Estadual de Florestas (IEF) e o Instituto Mineiro de Gestão das Águas (IGAM), estes 4 (quatro) últimos componentes do Sistema Estadual de Meio Ambiente e Recursos Hídricos e a Secretaria de Estado de Ciência, Tecnologia e Ensino Superior (SECTES), contando com o apoio operacional de alguns órgãos da



Administração Pública Estadual, quais sejam, a Secretaria de Estado de Fazenda (SEF), a Polícia Ambiental da Polícia Militar de Minas Gerais (PMMG), o Corpo de Bombeiros Militar de Minas Gerais (CBMMG), o Instituto de Desenvolvimento Integrado de Minas Gerais (INDI), a Fundação de Amparo à Pesquisa do Estado de Minas Gerais (FAPEMIG) e a Fundação Centro Tecnológico de Minas Gerais (CETEC).

Os **contribuintes** da TFRM, de acordo com o art. 4º da lei, são todas as pessoas físicas ou jurídicas que estejam, a qualquer título, autorizadas a realizarem pesquisa, lavra, exploração ou aproveitamento de recursos minerários no Estado. Porém, o art. 7º faz ressalva quanto às hipóteses de isenção, mencionando ser todo recurso minerário destinado a processo de industrialização no Estado isento do pagamento da referida taxa.

O **fato gerador** do referido tributo, conforme disposição do art. 5º, da referida lei, é a “venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do mineral ou minério extraído” (MINAS GERAIS, 2011), considerando como momento da ocorrência do fato gerador o momento da venda ou da transferência do recurso minerário.

O **quantum** a ser pago está definido no art. 8º, que dispõe que “O valor da TFRM corresponderá a 1 (uma) Ufemg vigente na data do vencimento da taxa por tonelada de mineral ou minério bruto extraído” (MINAS GERAIS, 2011)”, unidade monetária que, agora no ano de 2013, passou a corresponder a R\$ 2,5016 (dois reais, cinco mil e dezesseis milésimos).

A TFRM **“será apurada mensalmente”**, nos termos do art. 9º, da lei, *in verbis*:

Art. 9º - A TFRM será apurada mensalmente e recolhida até o último dia útil do mês seguinte ao da emissão do documento fiscal relativo à saída do recurso minerário do estabelecimento do contribuinte, nas hipóteses de venda ou de transferência para estabelecimento de mesma titularidade situado em outra unidade da Federação. (MINAS GERAIS, 2011)

A **obrigação principal** relativa ao tributo instituído pelo Estado de Minas Gerais, por óbvio, é o **pagamento da taxa**. Todavia, fora definida **obrigação acessória** a ser cumprida pelos contribuintes da taxa, que consiste na inscrição dos

mesmos no Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários (CERM), bem como na prestação de informações periódicas à Subsecretaria de Desenvolvimento Minerometalúrgico e Política Energética da SEDE, que administra o “CERM”. O procedimento de **inscrição no CERM e prestação de informações** está definido nos artigos 15 a 18, da Lei 19.976/2011.

A Lei 19.976/2011 determina, ainda, a **aplicação de multa** para o caso de não pagamento da taxa e para o descumprimento das obrigações acessórias supra citadas.

Tendo terminado o período de *vacatio legis* da referida lei (90 dias), em respeito aos princípios tanto da anterioridade quanto da espera nonagesimal, a partir de 27 de março de 2012, o Estado de Minas Gerais deu início à cobrança do referido tributo, o qual será analisado a seguir diante das previsões constitucionais e do Código Tributário Nacional, que dizem respeito acerca da criação de exações desse jaez.

#### **4.3 A TFRM, a Constituição da República de 1988 e o Código Tributário Nacional**

Analisando as várias características da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM - à luz da Carta Magna e do Código Tributário Nacional, diplomas que regem o Direito Tributário Brasileiro e constituem as normas “maiores” do ordenamento jurídico tributário, são encontradas várias irregularidades, as quais serão demonstradas a seguir.

O primeiro ponto a ser analisado é a competência tributária do Estado de Minas Gerais para a criação do referido tributo.

Inicialmente, quanto à competência tributária para a instituição de taxa, como já dito anteriormente (Capítulo 2), a competência é comum dos entes federados para a instituição desta espécie tributária sobre as atividades descritas no art. 145 da CR/88, desde que o ente que vise instituir a referida taxa seja ele, também, competente para a prestação da atividade estatal (poder de polícia/prestação de serviço público).

Deste modo, sendo o Estado competente para o exercício de determinada atividade passível de tributação por taxa, é este, também, competente para a instituição de taxa sobre esta atividade.

A competência legislativa sobre a atividade de mineração, na Constituição da República de 1988, foi entregue, de maneira privativa, pelo constituinte originário à União, conforme disposição do artigo 22, inciso XII, que preceitua:

Art. 22 – Compete privativamente à União legislar sobre:

[...]

XII – jazidas, minas, outros **recursos minerais** e metalurgia;

[...]

Parágrafo único: Lei complementar poderá autorizar os Estados a legislar sobre questões específicas das matérias relacionadas neste artigo. (BRASIL, 1988)

Citamos, ainda, os artigos 20, inciso IX e parágrafo 1º, 23, inciso XI e 176 da, todos da CR/88:

Art. 20 - São bens da União:

[...]

IX - **os recursos minerais, inclusive os do subsolo;**

[...]

§ 1º - É assegurada, nos termos da lei, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios, bem como a órgãos da administração direta da União, participação no resultado da exploração de petróleo ou gás natural, de recursos hídricos para fins de geração de energia elétrica e de outros recursos minerais no respectivo território, plataforma continental, mar territorial ou zona econômica exclusiva, ou compensação financeira por essa exploração. (BRASIL, 1988)

Art. 23 - É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios:

[...]

XI - registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios; (BRASIL, 1988)

Art. 176 - As jazidas, em lavra ou não, e demais recursos minerais e os potenciais de energia hidráulica constituem propriedade distinta da do solo, para efeito de exploração ou aproveitamento, e pertencem à União, garantida ao concessionário a propriedade do produto da lavra. (BRASIL, 1988)

Em análise conjunta dos artigos supra, tem-se que os recursos minerais, as jazidas e o subsolo são bens pertencentes à União, e somente a ela. Tal preceito se revela claro e de aplicação imediata, haja vista que não necessita de maiores esclarecimentos para se diferenciar os bens pertencentes a cada um dos entes federados, já que o Constituinte separou exatamente cada parcela pertencente a cada um deles no Texto Magno.

Assim, como é sabido, para a instituição de taxa deve o ente instituidor possuir competência para o exercício daquela determinada atividade, que resultará na incidência do tributo. Ocorre, no caso em tela de exame, que a atividade estatal referente aos recursos minerários e minerais foi entregue somente à União, que a exerce através da expedição de autorizações e concessões, que realiza e, se somente ela (a União) tem competência para conceder tais autorizações/concessões, somente ela deterá poder para legislar sobre os recursos minerários.

O artigo 23, inciso XI, preceitua que todos os entes da Federação podem “[...] registrar, acompanhar e fiscalizar as concessões de direitos de pesquisa e exploração de recursos hídricos e minerais em seus territórios” (BRASIL, 1988). Contudo, tal disposição deve ser analisada conjuntamente com os demais artigos que tratam sobre o tema.

A existência de poder de fiscalizar não indica necessariamente que exista um poder de polícia, o qual, este sim, legitima a instituição da espécie tributária taxa. Não fosse assim, seria possível instituir a taxa de fiscalização do Imposto de Renda, cobrada de todos aqueles submetidos à fiscalização da Receita Federal do Brasil, a taxa de fiscalização do ICMS e, porque não, as Taxas TCU, TCE e TCM, cobrada de todos que recebam verbas públicas, inclusive, servidores públicos, já que se há emprego de verba pública, há competência fiscalizadora dos Tribunais de Contas.

O que a Constituição prevê é a possibilidade de instituição de taxa sobre o “exercício regular do poder de polícia” **não** sobre a atividade de fiscalização.

O poder de polícia a que se refere o artigo 145, inciso II é o poder para disciplinar o exercício da autonomia privada para a realização de direitos fundamentais e da democracia. Trata-se da atividade exercida pelo Estado que consiste em disciplinar a liberdade individual em benefício do bem-estar da coletividade e, mesmo assim, tal restrição à esfera individual, face a latência de um

interesse público subjacente, se apoiará sempre nos princípios da legalidade e da proporcionalidade, é o que pensam Marçal Justen Filho (2012, p.553) e Ricardo Lobo Torres (2007, p. 401).

Ocorre que a competência a que se refere o art. 23, da CR/88, que, supostamente, legitimaria a criação da taxa em análise, não diz respeito à competência para fiscalização da atividade minerária, mas, tão-somente, ao que preceitua o §1º, do art. 20, relativamente ao direito de participação no resultado da exploração dos recursos minerais referidos e, “participar” no resultado. NÃO significa exercer fiscalização e muito menos exercício do poder de polícia.

Sobre tudo o que fora dito, relevante transcrever a percepção de Marco Aurélio Greco<sup>10</sup> sobre o tema

Exercício do poder de cobrar não é exercício de poder de polícia; portanto, a fiscalização que seja realizada não autoriza a criação de uma taxa de polícia.

Esta exclusão é importante para o caso concreto, pois, alguém talvez diga que o “fiscalizar” previsto no inciso XI do art. 23º da CF/88 estaria atrelado à circunstância da exploração de recursos minerais ensejar a cobrança da CFEM da qual os Estados-membros recebem parte da arrecadação (art. 20, §1º, da CF/88).

Ainda que isto pudesse, em tese (apenas para argumentar e sem aprofundar o tema), justificá-la, **isto não seria suficiente para autorizar a criação de uma taxa de polícia** como pretende o Estado de Minas Gerais, pois resultaria de um poder de cobrar e não de um poder de polícia.

Em suma, a conclusão que se extrai é de que **pode haver atividade administrativa de fiscalizar, validamente exercida nos termos da CF/88, sem que isto implique na autorização para criar uma taxa de polícia a ela atrelada.**

Portanto, o inciso XI do art. 23 da CF/88 não resulta automaticamente na possibilidade de ser criada uma taxa de polícia pelos Estados-membros. (GRECO, 2012, grifo nosso)

Assim, tendo o Estado o direito de participação nos lucros provenientes da atividade minerária, que é exercida pela União, e somente por ela, este Estado tem competência para acompanhar e fiscalizar as concessões e autorizações expedidas

<sup>10</sup> Parecer datado de 27/4/2012, em resposta à consulta formulada pelo Sindicato Nacional da Indústria da Extração de Ferro e Metais Básicos, acerca da constitucionalidade das taxas criadas pelas Leis 1.613/2011 do Estado do Amapá, 19.976/2011 do Estado de Minas Gerais e 7.591/2011 do Estado do Pará, pelo exercício regular do poder de polícia, em relação à atividade de pesquisa, lavra, exploração e aproveitamento de recursos minerários nos respectivos estados.

pela União, única e exclusivamente, em relação a parte que lhes cabe de exploração mineral.

Ora, o Estado possui unicamente a participação no fruto da atividade mineraria e, isto, por si só, não legitima a possibilidade de instituição de taxa sobre esta fiscalização, quanto mais sobre a fiscalização de toda a atividade minerária, já que este não pode fazê-lo, pois, toda atividade estatal relativa a recursos minerários e minerais é pertencente à União, bem como é dela todo o conjunto de recursos minerais existentes em território nacional, inclusive, seu subsolo.

As concessões e autorizações concedidas pela União não decorrem da limitação à autonomia privada, em função da relevância de um interesse público latente, mas, tão-somente, de uma relação contratual. Assim, por ser o poder de polícia competente para disciplinar o exercício/limitação da autonomia privada, não pode a “fiscalização do art. 23, XI, da CR/88” ser enquadrada como exercício do poder de polícia.

Desse modo, o poder de fiscalizar, determinado pela Constituição aos entes da federação, não se dá sobre o exercício/limitação da autonomia privada, mas sim sobre relações contratuais. A instituição de taxa sobre esta atividade seria o mesmo que dizer que a União, Estados, Distrito Federal e Municípios tem poder para criar uma “taxa de fiscalização de contratos” para custear as fiscalizações e medições relacionadas a todos os contratos públicos celebrados entre particulares e Poder Público.

Outrossim, nos termos do art. 176, da CR/88, bem como em seu § 1º a pesquisa, a lavra e o aproveitamento “somente poderão ser efetuados mediante autorização ou concessão da União, [...], na forma da lei [...]” (BRASIL, 1988).

Assim, os contratos de concessão e autorização para o exercício de exploração mineral têm como partes somente a União e os concessionários e/ou autorizatários da atividade, e aos demais entes federados cabe somente o acompanhamento, “fiscalização”, do exato cumprimento do contrato de concessão, uma vez que, normalmente, tais atividades são desempenhadas em seus limites territoriais, mas, não podem exercer qualquer interferência no exercício da atividade pelos concessionários, ou sobre o próprio contrato.

Sendo assim, **se não há restrição a liberdade individual alguma na referida fiscalização permitida pelo inciso XI, do art. 23, da CR/88, mas, tão-**

**somente, um acompanhamento da execução do contrato, que, por óbvio, não subsumi ao significado de poder de polícia administrativa, logo, não é atividade passível de ser custeada mediante taxa.**

Contudo, em detrimento do que preceitua a Lei Maior, o Estado de Minas Gerais, atropelando a distribuição de competências tributárias existente no ordenamento jurídico brasileiro, instituiu taxa sobre o exercício regular do poder de polícia incidente sobre as atividades relacionadas aos recursos minerários e minerais. Porém, conforme se demonstrou, tudo que disser respeito aos recursos minerários e minerais, inclusive atividades sobre eles incidentes, se revela de única competência da União.

Nos termos do §1º, do art. 22, da CR/88, citado anteriormente, os demais entes federados poderiam legislar sobre questões específicas a respeito da mineração, e também dos demais assuntos constantes dos incisos do referido artigo. Contudo, para que isso ocorresse, deveria a União autorizá-los mediante edição de lei complementar.

Todavia, tal lei complementar autorizadora não fora editada. Sendo assim, não há sequer permissão para os Estados, Municípios e o Distrito Federal legislarem sobre quaisquer dos assuntos de competência privativa da União, constantes dos incisos do art. 22, da CR/88, mesmo que no que se refere a assuntos mínimos relacionados a estes temas.

Mas, poder-se-ia argumentar se o exercício de tal poder de polícia pelo Estado de Minas Gerais, através de seus órgãos (Secretarias) e entes administrativos não estaria caracterizado e justificado, quando, por exemplo, a atividade desempenhada pela industrial mineral afetasse o meio ambiente? Ora, por força do que preceitua o art. 24, incisos VI e VIII, da CR/88, os Estados teriam competência concorrente em matéria ambiental, veja-se

Art. 24. Compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre:

(...)

VI - florestas, caça, pesca, fauna, conservação da natureza, defesa do solo e dos recursos naturais, proteção do meio ambiente e controle da poluição;

(...)

VIII - responsabilidade por dano ao meio ambiente, ao consumidor, a bens e direitos de valor artístico, estético, histórico, turístico e paisagístico. (BRASIL, 1988)

Assim é que se possui a competência legislativa em matéria de proteção e defesa do meio ambiente, tal como demonstrado acima, e, obviamente, se possui competência legislativa também possuirá competência para o exercício do poder de polícia, relativamente ao que regulamentou, o Estado de Minas Gerais, então, poderia impor ao fiscalizado o pagamento de taxa pelo exercício da pertinente atividade estatal.

Contudo, observa-se novo desacerto por parte do legislador estadual, pois, as ações descritas nas 4 alíneas do inciso II, do art. 3º, da Lei 19.976/2011, não possuem qualquer caráter fiscalizatório, revelando, sim, meras atividades do Estado no que diz respeito à preservação do meio ambiente, eis que nenhum ato concreto indica a atividade estatal a ser exercida em benefício do contribuinte, de forma indireta e da coletividade, de forma direta, tendente a suportar esse suposto poder de polícia.

Ainda, como se não bastasse, já existem outros órgãos estaduais atribuídos da competência em matéria de licenciamento ambiental e que, efetivamente, exercem poder de polícia no âmbito ambiental, na medida em que regulam/disciplinam/limitam a liberdade individual quando em jogo interesse público de relevante tutela como é o meio ambiente. Além disso, se tais órgãos detêm competência para o exercício do poder de polícia, obviamente, instituem taxas sobre referida atividade.

Dessa forma, em Minas Gerais, a Lei Lei nº 14.940, de 29/12/2003 instituiu a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental, cujo fato gerador expresso em seu art. 6º estabelece “o exercício regular do poder de polícia conferido à FEAM (Fundação Estadual do Meio Ambiente) e ao IEF (Instituto Estadual de Florestas) para controle e fiscalização das atividades potencialmente poluidoras e utilizadoras de recursos naturais”, e à qual estão sujeitas as empresas mineradoras.

Pois bem, aqui, novamente, o Estado de Minas Gerais carecerá de chancela legal, haja vista que se já existe no âmbito estadual tributo da mesma natureza e



com o mesmo fato gerador, a instituição da TFRM consistirá na famigerada e draconiana bitributação.

Ultrapassadas as questões formais, consistentes no vício de competência legislativa e, conseqüentemente, desobediência ao princípio do devido processo legislativo, passa-se a analisar, agora, o aspecto material do referido tributo, iniciando-se por sua natureza jurídica.

Nos termos do art. 1º, da Lei 19.976/2011, o objetivo da criação da TFRM seria custear o exercício regular do poder de polícia sobre a atividade minerária.

O artigo 5º da referida lei estadual, define como fato gerador da TFRM a “venda ou a transferência entre estabelecimentos pertencentes ao mesmo titular do mineral ou minério extraído” (MINAS GERAIS, 2011), sendo a saída da mercadoria do estabelecimento a referência para verificação do momento da ocorrência do fato gerador.

Ainda, a referida lei define como base de cálculo do tributo a tonelada de minério vendido e/ou transferido, calculando o valor a arrecadar a alíquota de 1 (uma) Ufemg.

A respeito da espécie tributária taxa, a Constituição da República preceitua o seguinte:

Art. 145 - A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

[...]

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

Art. 146 - Cabe à lei complementar:

[...]

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; (BRASIL, 1988)

Tais artigos, para que haja o correto entendimento da espécie tributária em comento, devem ser lidos conjuntamente com o disposto no Código Tributário Nacional, lei ordinária, recepcionada pela Carta Magna com *status* de lei complementar, senão vejamos:

Art. 77 - As taxas cobradas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal ou pelos Municípios, no âmbito de suas respectivas atribuições, têm como **fato gerador o exercício regular do poder de polícia**, ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição.

Parágrafo único - **A taxa não pode ter base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto** nem ser calculada em função do capital das empresas. (BRASIL, 1966, grifo nosso)

Da simples leitura do artigo 1º da lei estadual instituidora do tributo, entende-se que se trata de uma taxa. Contudo, o problema se encontra quando da verificação do fato gerador do tributo e da sua base de cálculo.

Conforme explicitado no Capítulo anterior, devido à sua natureza indenizatória (ou seja, o “custo social” da atividade estatal), para a cobrança de qualquer taxa deve haver uma relação entre o serviço prestado (idéia de seu custo social, apresenta no Capítulo 2) e o valor cobrado, a chamada **referibilidade**, levando-se em conta o caráter de contraprestação que a mesma possui.

Contudo, ocorre com a TFRM totalmente o contrário, haja vista que o seu fato gerador não contém relação alguma com o serviço prestado, já que o que gera a cobrança do tributo é a “saída da mercadoria do estabelecimento”, não o exercício da atividade de fiscalização, resultante do efetivo exercício do poder de polícia.

Para que houvesse relação entre o serviço prestado (a fiscalização) e o valor cobrado (percentual de tonelada vendida e/ou transferida), o momento de incidência do tributo deveria ser quando da ocorrência da fiscalização e não quando da saída da mercadoria do estabelecimento.

Ora, ocorre no caso em tela, total ausência de referibilidade, haja vista que há uma desproporção imensa entre o “custo” da atividade tributada e o valor arrecadado pelo Estado de Minas Gerais que ultrapassa, e muito, o custo obtido pelo Estado com a manutenção dos órgãos e entidades encarregados da “suposta” fiscalização da atividade minerária.

É o que tentou demonstrar a Confederação Nacional da Indústria, fazendo uma estimativa da arrecadação por parte do Estado de Minas Gerais se a TFRM fosse cobrada desde 2007<sup>11</sup>, com o custo no ano de 2010, despendido por cada uma das Secretarias “supostamente” fiscalizadoras.<sup>12</sup>

**Tabela 1 – Estimativa de arrecadação da TFRM até 2010**

| Minas Gerais em tonelagem | 2007(3)            | 2008               | 2009               | 2010(4)                |
|---------------------------|--------------------|--------------------|--------------------|------------------------|
| Bauxita                   | 3.082.464          | 3.320.302          | 2.555.152          | 3.905.000              |
| Cassiterita (estanho)     | 109                | -                  | 202                | 200                    |
| Chumbo                    | 24.519             | 25.286             | 15.890             | 19.650                 |
| Ferro                     | 258.535.515        | 247.566.141        | 206.190.523        | 266.000.000260.484.000 |
| Lítio                     | 7.991              | 14.141             | 15.085             | 15.000                 |
| Manganês                  | 606.579            | 695.623            | 565.868            | 2.279.400              |
| Níquel                    | 63.760             | 92.974             | 70.872             | 180.000                |
| Tântalo                   | 120                | -                  | 106                | 100                    |
| Zinco                     | 418.982            | 404.042            | 412.617            | 189.900                |
| <b>Total</b>              | <b>262.740.039</b> | <b>252.118.509</b> | <b>209.926.315</b> | <b>254.150.250</b>     |
| <b>UFEMG no ano(5)</b>    | <b>R\$1,7080</b>   | <b>R\$1,8122</b>   | <b>R\$2,0349</b>   | <b>R\$1,9991</b>       |
| Arrecadação               | R\$448.759.986,61  | R\$456.889.162,01  | R\$427.387.096,40  | R\$508.071.764,78      |
| <b>UFEMG 2012(6)</b>      | <b>R\$2,3291</b>   | <b>R\$2,3291</b>   | <b>R\$2,3291</b>   | <b>R\$2,3291</b>       |
| Arrecadação               | R\$611.947.824,83  | R\$587.209.219,31  | R\$488.706.470,27  | R\$591.941.347, 28     |

**Fonte: Vide nota 11**

<sup>11</sup> Tomando por base as informações contidas no Anuário Mineral Brasileiro, elaborado pelo Departamento Nacional de Produção Mineral e disponível em sua página na rede mundial de computadores, quanto aos anos de 2007 a 2009 e as projeções da Secretaria de Estado de Desenvolvimento Econômico de Minas Gerais para o ano de 2010, é o que representa o Quadro acima, em termos de arrecadação. Ainda, o quadro acima permite fazer a projeção de arrecadação da taxa caso estivesse em vigor nos anos anteriores pelo cálculo da UFEMG então em vigor, bem como verificar a arrecadação atual, caso se repetisse a mesma produção. É o que está indicado na antepenúltima e na última linha.

<sup>12</sup> Somando os valores acima, constata-se que o total da despesa realizada pelas três Secretarias monta a R\$ 158.129.020,22. Em outras palavras, para supostamente custear poder de polícia exercido através de três secretarias de Estado, foi criada uma taxa cuja projeção de arrecadação no ano de 2010 seria de R\$ 508 milhões, sendo que toda a despesa realizada para custear a integralidade das três secretarias correspondeu a R\$ 158 milhões, 31,1% desse total. A “diferença” entre a projeção de arrecadação e toda a despesa realizada pelas três secretarias que exerceriam o suposto poder de polícia, R\$ 387 milhões, seria suficiente para arcar com a totalidade das despesas realizadas pela Secretaria de Saúde de Minas Gerais no mesmo ano de 2010 –R\$ 279 milhões – e ainda deixaria um “resíduo” a gastar de R\$ 108 milhões, 21,2% da projeção de arrecadação.

**Tabela 2 - Execução Orçamentária : Despesas do Estado de MG - Período: 2010  
(valores em reais)**

| Código | Unidade Orçamentária                                                | Despesa Realizada |
|--------|---------------------------------------------------------------------|-------------------|
| 1221   | SECRETARIA DE ESTADO DE CIENCIA, TECNOLOGIA E ENSINO SUPERIOR       | 34.991.461,47     |
| 1371   | SECRETARIA DE ESTADO DE MEIO AMBIENTE E DESENVOLVIMENTO SUSTENTAVEL | 57.972.801,16     |
| 1461   | SECRETARIA DE ESTADO DE DESENVOLVIMENTO ECONOMICO                   | 65.164.757,59     |

**Fonte: MINAS GERAIS, 2010**

As explicações das Tabelas acima ilustradas, para uma melhor compreensão, foram alocadas como nota de rodapé, mas, a conclusão a que se chega é que a TFRM representa uma onerosidade excessiva, afrontando o princípio constitucional de vedação/proibição de confisco (art. 150, inciso IV, da CR/88), verdadeira garantia e proteção dos direitos fundamentais atinentes à tributação, na medida em que tal prática confiscatória poderia representar um Estado Patrimonial disfarçado (sobre Estado Patrimonial, vide Capítulo 2, tópico 2.1).

E quando o fato gerador não guarda relação com a razão apontada para a criação da taxa – no caso, o exercício do poder de polícia –, estar-se-ia diante de um imposto criado pelo Estado em ofensa ao art. 154, inciso I, da CR/88, que atribui à União, e apenas a esta, competência residual para a criação de impostos novos, maculando, dessa forma e, novamente, a repartição da competência tributária, constitucionalmente definida.

Noutro giro, nos termos dos artigos supra – tanto da Constituição quanto do Código Tributário Nacional –, no caso da taxa há expressa vedação quanto à sua instituição se valer de base de cálculo própria de imposto. Contudo, o legislador infraconstitucional definiu como base de cálculo da TFRM a quantidade de minério vendido ou transferido, o que, por óbvio, é base de cálculo própria de imposto, já

que não tem relação alguma com a atividade estatal, mas, unicamente, com a demonstração de renda por parte dos comerciantes de minério.

E, ainda, já existe imposto incidente sobre a venda e transferência de mercadorias, sendo ele o ICMS (Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços), previsto no art. 155, inciso II, da CR/88, o que demonstra mais uma contrariedade ao Texto Magno, ferindo, também, o disposto no parágrafo único, do artigo 77, do Código Tributário Nacional, que veda a instituição de taxa com “[...] base de cálculo ou fato gerador idênticos aos que correspondam a imposto” (BRASIL, 1966).

Por fim, como se não fossem suficientes todas as distorções da TFRM acima ventiladas, cabe recordar que tal exação só recairá sobre minérios e minerais que sejam vendidos para fora do Estado de Minas Gerais sem industrialização local, por força da isenção disposta no inciso I, do art. 7º, da Lei n. 19.976/2011, o que representa afronta ao disposto no artigo 152, da CR/88 que “veda aos Estados, Municípios e Distrito Federal o estabelecimento de diferença tributária entre bens e serviços em razão de sua procedência ou destino”. Tal conduta, por óbvio, implicará em alterações no âmbito da concorrência mercadológica.

Assim, o Estado de Minas Gerais fez por instituir imposto “mascarado de taxa”, já que o tributo criado traz todas as características desta espécie tributária. Cabendo lembrar, ainda, que para a análise da natureza no tributo não se deve ater ao nome que lhe fora instituído, mas deve-se analisar o fato gerador do tributo, bem como sua hipótese de incidência e sua base de cálculo, todos em conjunto, sob pena de se legitimarem perfeitos absurdos, como é o caso da TFRM.

Por todos os motivos expostos, o Estado de Minas Gerais fere, de morte, os preceitos da Carta Magna e do Código Tributário Nacional, haja vista que, sem possuir competência legislativa para tal, instituiu taxa sobre exercício de poder de polícia, o qual também não possui competência para exercer, definindo uma base de cálculo e fato gerador, próprios de imposto, o qual já existe previsão pela CR/88 (art. 155, inciso II, da CR/88 – ICMS), pelo que resta demonstrada a duvidosa constitucionalidade da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, instituída pela Lei n. 19.976/2011.

Para além das críticas aqui ventiladas, cabe mais uma reflexão, a de que a postura fiscal assumida pelo Estado de Minas Gerais, quando da instituição da TFRM, consubstanciada nessa ânsia arrecadatória, se revela típica do absolutismo do Antigo Regime, cuja lembrança das arbitrariedades causam arrepio, tanto quanto as “inconsistências” constitucionais acima apontadas, por um simples motivo: Se a intenção do legislador mineiro era a proteção e defesa do meio ambiente, facilmente degradado pelas atividades relacionadas à exploração dos recursos minerários e minerais, por quê não se valeu o referido ente estatal de outras práticas tributárias, já mencionadas por ocasião do Capítulo 2, com nítidas características extrafiscais, estimuladoras de salutareos comportamentos por parte dos contribuintes, fazendo-os a concorrerem para a concretização e efetivação dos direitos fundamentais de que os mesmos são titulares (concepção de “custos” dos direitos fundamentais compartilhados por todos os indivíduos e cidadania fiscal – Capítulo 2)?

A pergunta se faz pertinente, na medida em que outra não pode ser a postura que se espera do Estado e da sociedade em um Estado Democrático de Direito. Porém, muito provavelmente, a explicação será encontrada nas cifras apontada pela Tabela 1, outrora ilustrada, a qual demonstra a configuração de verdadeira prática confiscatória a instituição da TFRM, típica de um Estado Patrimonial, além de representar ofensa ao dever fundamental de pagar impostos (leia-se tributos) e a cidadania fiscal, na medida em que houve total violação à competência tributária para a instituição da referida exação fiscal.

## **5 A PROBLEMÁTICA DAS CLASSIFICAÇÕES: A CHAMADA “TIPICIDADE” TRIBUTÁRIA X A INDETERMINABILIDADE DOS TERMOS LINGUÍSTICOS E JURÍDICOS**

O objetivo deste capítulo consistirá em analisar as características do método interpretativo clássico, calcado no princípio da tipicidade tributária no âmbito da seara fiscal, contrastando-o com a interpretação “econômica” da lei fiscal, a fim de comprovar a indeterminabilidade do conteúdo lingüístico e jurídico.

### **5.1 A tipicidade tributária**

Sem dúvida, é o princípio da legalidade a principal contribuição herdada do sistema tributário liberal, previsto na maior parte das legislações tributárias de todo o mundo e, dificilmente, tal postulado será de pronto rechaçado. Muito antes pelo contrário, o que se tem observado é um reforço da referida garantia, mormente quando se debruça sobre a legislação tributária brasileira.

Presente na Constituição da República de 1988, em seu art. 5º, inciso II: “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”, o Constituinte originário, não satisfeito, houve por redundar o conteúdo da referida garantia constitucional, também, em seu art. 150, inciso I, o qual preceitua:

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

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; (BRASIL, 1988)

Contudo, na incessante busca por uma previsibilidade absoluta das obrigações fiscais, mediante o exaurimento legal, os estudiosos do Direito Tributário sentiram a necessidade de segmentação do princípio da legalidade, para instituir um novo subprincípio, qual seja, o da tipicidade tributária, compreendido como sendo o total e completo exaurimento, na norma legal, de todos os dados fáticos aptos a instituírem a incidência fiscal.

Desse modo, vários autores nacionais tentarão definir e descrever a tipicidade tributária, como sendo:

(...) conceituar até a exaustão, tipificar tudo o que diz respeito à matéria tributária, exalta o princípio da tipicidade. (COELHO, 2005, p.227)

a exigência da utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (...) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, sua capacidade de previsão objetiva de seus direitos e deveres tributários. (XAVIER, 2001, p. 19)

a tipicidade tributária exige que a lei esgote totalmente qualquer espécie de valoração no que diz respeito à interpretação e aplicação da norma de incidência tributária, devendo os órgãos aplicadores se limitarem a uma “pura” subsunção lógica dos fatos na norma. (GODOI, 2008, p. 76)

Assim, para grande parte dos tributaristas nacionais seria a garantia da legalidade, associada ao subprincípio da tipicidade tributária, os responsáveis por abonar a irreparável lisura e obediência aos ditames democráticos pelo sistema fiscal.

Aqui, salutar se faz a ressalva apontada por Ives Gandra da Silva Martins (1998) para quem a obediência à legalidade e ao subprincípio da tipicidade cerrada representam não só manutenção da segurança jurídica, mas, uma verdadeira garantia constitucional, por entender que a norma tributária consiste em uma norma de “rejeição social”, na medida em que estaria alheia ao direito natural e, cujo cumprimento só ocorre por força da sanção (já constante do comando indicativo da obrigação).

Porém, o que em verdade se observa por traz da necessidade de exaurimento da norma legal, relativamente a todos os dados fáticos aptos a instituírem uma futura e eventual incidência fiscal, é o apego e conservação do princípio da separação de poderes, nos moldes compreendidos pelo paradigma do Estado Liberal. Ou seja, ao se conferir ao legislador a hercúlea tarefa de descrever, taxativamente, todos os elementos fáticos pertencentes ao tipo tributário, estar-se-ia impedindo eventuais ambigüidades, distorções e discricionariedades arbitrárias por parte do Poder Executivo, como, também, garantindo-se a previsibilidade ao contribuinte relativamente aos seus débitos para com o Estado.

O princípio da legalidade visto através da velha máxima de que ao particular é dado fazer tudo aquilo que não lhe for proibido por lei, resultou na expressiva realização de fatos/atos ou negócios jurídicos por parte dos contribuintes, tendentes a reduzir/diminuir as exigências fiscais que sobre eles recairiam, caso tivessem



optado pela utilização de formas jurídicas, mais onerosas, do ponto de vista tributário. Estavam, assim, amplamente, permitidas as chamadas práticas elisivas.

Segue a defesa de Xavier a favor da elisão:

Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação constituem uma garantia individual que tem por objeto proteger os direitos do homem consistentes no 'direito de propriedade' e no 'direito de liberdade econômica' no qual se inclui a liberdade de contratar. (XAVIER, 2001, p. 111)

Dessa forma, os contribuintes deixavam de realizar o pagamento com fulcro no formalismo legislativo (princípio da legalidade), bem como na exaltada autonomia da vontade privada (liberdade individual), ambos postulados do período liberal, acarretando, assim, não só a diminuição da própria arrecadação, mas, também, distorções relativamente à distribuição dos encargos fiscais entre os contribuintes (Pergunta-se: onde estaria a igualdade?).

Essa crença e apego ao texto legal impediriam, também, qualquer subjetivismo tanto do aplicador (Poder Executivo) quanto por parte do intérprete tributário (Poder Judiciário), ao qual competiria, tão-somente, a aplicação subsuntiva, neutra e vinculada da realidade fática, “perfeitamente”, descrita e exaurida no texto legal.

Conforme expõe Alberto Xavier (2001), seria atividade exclusiva do legislador identificar os fatos e situações tributáveis, valendo-se de uma linguagem cerrada, fechada e rígida, e, caso tal desiderato fosse permitido ao intérprete, que haveria por acrescentar qualquer elemento não intentado pelo legislador, significaria ingerência do Poder Judiciário à atividade típica do Legislativo, qual seja, a de desempenhar a atividade legiferante, o que jamais seria permitido, em obediência estrita ao princípio da separação de poderes.

Segundo Felipe Faria de Oliveira:

Pauta-se o subprincípio da legalidade ora em análise pela busca de uma densidade descritiva mais intensa e determinante, em contraponto, à indefinição interpretativa que supostamente culminaria em uma interferência patrimonial abusiva. Não se admitem tipos fluídos capazes de permitir presunções ou ficções atentatórias à certeza jurídica. A prática do silogismo aristotélico é, para tal corrente, a única solução para a determinabilidade ansiada. (OLIVEIRA, 2010)

Contudo, a percepção de impossibilidade da total maximização da segurança jurídica, por ocasião da atividade legiferante, aliada as variáveis lingüísticas, quando do estudo profundo do princípio da tipicidade, levaram a tributarista e professora Misabel de Abreu Machado Derzi a escrever uma obra, onde se debruçou sobre o estudo do tipo, no âmbito penal e tributário. Para tanto, Derzi (1988) recorreu ao estudo dos chamados “tipos tributários”, valendo-se das contribuições dos doutrinadores alemães, para concluir que os tipos não são totalmente cerrados, como se supunha, há uma abertura que lhes é imanente e que reside na inesgotabilidade de seus sentidos.

Foi assim que a renomada autora abandonou a terminologia do princípio da “tipicidade tributária”, depositando toda a sua credibilidade em uma nova denominação, qual seja, a de princípio da “especificação conceitual”, mormente ao perceber que o Direito Tributário, assim como outros ramos do Direito, não podem ser compreendidos como um dado pronto e acabado pelo legislador, mas, sim um dado a partir do qual haja um construir constante e ininterrupto do seu significado.

Mesmo atenta a todas essas questões, sobretudo a de que a ideia de tipo importaria em uma abertura conceitual inadmissível para os parâmetros fiscais, sendo os tipos por demais flexíveis, a ponto de permitirem graduações e concessões, que resultariam em uma indeterminação indesejada, Derzi (1988) permaneceu cega pela busca da precisão e certeza jurídicas, pelo que voltou todo o seu apelo para uma legalidade engessadora.

Sua especificação conceitual nada mais era do que uma nova tentativa para se atingir uma pretensão inalcançável. Acreditava a autora que, por ser mais descritiva, mais exaustiva, tal especificação não possibilitaria as aberturas inerentes aos tipos, pelo que entendeu, dessa forma, ter alcançado não só a vinculação das atividades administrativas, como, também, das jurisdicionais.

Dessa maneira é que a Tipicidade Tributária foi considerado o principal postulado fiscal, apto a manter incólumes todos os anseios pertencentes ao “antigo” modelo de Estado Liberal, quais sejam, a concretização da igualdade entre os indivíduos, a garantia de segurança jurídica, a defesa da propriedade individual e a acentuada autonomia da vontade privada, valendo-se, para tanto, de implicações consistentes na legalidade exacerbada (garantia de previsibilidade máxima da norma jurídica), na rígida separação entre os poderes estatais, na exclusiva

utilização do método subsuntivo de mera aplicação (e NÃO INTERPRETAÇÃO, pelo Poder Judiciário), da lei (elaborada pelo Poder Legislativo) ao caso concreto, na mínima intervenção estatal, relativamente à esfera privada, entre outras.

## **5.2 A interpretação denominada “econômica” da lei fiscal**

Conforme já salientado alhures (Capítulo 2), a postura abstencionista do Estado, no período liberal, não foi capaz de promover o intento de igualdade entre os indivíduos, através das implicações mencionadas ao final do tópico acima, pelo que se mostrou necessária a intervenção do Estado nas esferas, antes deixadas a cargo da sociedade, na tentativa de se concretizar a tão almejada igualdade substancial.

Para tanto, o Estado precisou assumir uma postura mais prestacional positiva, o que fez emergir o constitucionalismo social, consistente no reconhecimento e concretização de direitos de cunho social (ou de segunda dimensão), bem como na maior intervenção no domínio econômico.

Assim, ganhou força a supremacia do interesse público, representada nas questões acima ventiladas, sobre o interesse privado. Ou seja, muitos assuntos, que antes eram entendidos como de competência dos particulares e da sociedade como um todo, passaram a ser de interesse estatal/público, pelo que o Poder Executivo viu-se obrigado a conduzir e tomar a frente dos mais variados espaços (social, econômico e, também, jurídico).

A fim de regulamentar “mais eficazmente” as nuances sócio-político-econômicas que ora se apresentavam, o Poder Executivo granjeou uma atuação paralela ao Poder Legislativo (antes dominante, no período liberal). Ou seja, o Poder Executivo passou a possuir uma função normativa, consistente na expedição de decretos, resoluções, portarias, etc., sendo que tal função, em princípio, deveria restar reservada ao Poder Legislativo, democraticamente, eleito pelo povo, para cumprir tal desiderato, tal como ocorria no período liberal.

Foi o que Carl Schmitt procurou sintetizar em sua teoria do Estado, para justificar as figuras do “legislador ordinário” (representado, este sim, pelo Poder Legislativo) e do “legislador extraordinário” (representado pelo chefe do Poder Executivo), conforme mencionado no Capítulo 2.

Aliada a esse contexto, a busca pela igualdade substancial, representou na esfera fiscal, como não poderia deixar de ser, uma série de implicações, já mencionadas por ocasião do presente estudo (Capítulo 2), resumidamente, consistentes na conjugação do princípio da legalidade e, tipicidade tributária, a um outro postulado, qual seja, o da necessária observância da capacidade contributiva de cada indivíduo, sujeito às exigências fiscais.

Assim, também, a alteração da atuação do Estado frente à prestação de serviços públicos demandou a necessidade de mais ingressos financeiros, através da arrecadação tributária que, por dever obediência ao princípio da capacidade contributiva, viu nos tributos diretos (mais voltados para as características individuais de cada contribuinte), bem como na aplicação do critério da progressividade, a solução para o problema.

A intervenção do Estado no domínio econômico também devia obediência ao princípio da capacidade contributiva, pelo que o ente estatal procurou estimular comportamentos dos particulares, visando uma atuação conjunta. Ou seja, caso a iniciativa privada prestasse um serviço de relevância pública, mesmo que tal serviço não fosse, inicialmente, prestado pelo Estado, este, como medida de justiça, havia por conceder benefícios, isenções e até imunidades fiscais, a depender do caso. Eis aqui o atendimento à capacidade contributiva, consistente no tratamento diferenciado para a iniciativa privada que tomasse para si a assunção de determinado serviço, tido como de relevância social.

Pois bem, após a síntese do contexto do paradigma do Estado Fiscal Social é que se perceberá o surgimento da chamada “interpretação econômica” da lei.

A primeira aparição positivada da teoria da “interpretação econômica” ocorreu na Alemanha no ano de 1919, quando da promulgação do Código Tributário Alemão, segundo nos informa Derzi (1988).

Ora, se no paradigma do Estado Liberal a interpretação de uma norma era, tão-somente, pautada por critérios jurídicos, estes encerrados no bojo da própria norma, o que significaria, então, a inserção da expressão “econômica” no âmbito da interpretação?

O criador da mencionada teoria, Enno Becker, responderá dizendo que se trata de mera qualificação atribuída à interpretação, pois, acreditava que nenhuma

ciência de conceitos poderia ser desvinculada de sua finalidade e da própria significância “econômica” que toda norma possuiria.

Em verdade, quem e o quê talvez melhor expliquem tal fenômeno seja o espanhol Niklas Luhmann (1990), com sua teoria, particularmente, própria do pensamento sistêmico. E é Oliveira (2010) quem, muito bem, sintetizará suas ideias:

O sistema jurídico se mostra inevitavelmente aberto cognitivamente aos demais sistemas existentes na sociedade, mantendo também uma relação recíproca. Considerando que nenhum sistema consegue se firmar isolado de seu ambiente, o Direito é “irritado” pela esfera econômica (bem como pela política, social, etc.), recebendo destas as informações, questionamentos e pretensões de soluções aos problemas econômicos que se ligam ao mundo jurídico. Nesse sentido, não há que se afirmar uma atividade interpretativa tributária desconsiderando os impactos que as decisões causarão, tanto no âmbito dos particulares, quanto na macroeconomia (...). (OLIVEIRA, 2010, p. 208)

Importante esclarecer, novamente (vide Capítulo 2), que o que pretendia a “interpretação econômica” era tomar por secundária a forma ou “roupagem” jurídica dos fatos/atos praticados pelos contribuintes - tidas como relevantíssimas para a tipicidade tributária - para se perquirir as consequências e resultados econômicos advindos dos fatos/atos e negócios jurídicos “efetivamente” realizados pelos contribuintes.

Na verdade, o objetivo da festejada teoria era “cercar” a utilização abusiva das formas jurídicas, colocadas à disposição do contribuinte, quando da possibilidade de concretização de seus negócios privados, por meio da realização dos chamados negócios indiretos, para considerar o efetivo e verdadeiro resultado econômico que tais fatos/atos e negócios produziram no mundo jurídico.

Assim, por esta teoria o contribuinte seria onerado levando-se em conta as consequências econômicas produzidas pelos fatos/atos ou negócios por ele praticado, com vistas a afastar as práticas abusivas e, também, as elisivas, posto que se nem mesmo ao Direito Tributário é dado o poder de alteração do conteúdo dos fatos/atos ou negócios jurídicos, para fins de definição/limitação da competência tributária, tal faculdade/poder, também, não caberia aos contribuintes. A esse respeito, destaca-se o art. 110, do CTN

Art. 110 – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. (BRASIL, 1966)

Por isso é que a perquirição dos resultados econômicos, dos fatos/atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte, produzidos no mundo jurídico em detrimento da forma ou “roupagem” jurídica por eles assumida, restou positivada em nosso ordenamento pátrio, através da chamada “norma antielisiva”, prevista no parágrafo único, do art. 116, do CTN :

Art. 116 – (...)

Parágrafo único - A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL, 1966)

Contudo, os defensores ferrenhos da tipicidade tributária argumentam que atribuir à Administração Pública esse poder de “desconsideração” da forma jurídica de fatos/atos ou negócios jurídicos praticados pelo contribuinte poderia ensejar abusos estatais, verificados outrora, por ocasião da sua utilização em regimes autoritários.

É o que, também, entende Sacha Calmom acerca da não utilização da teoria da “interpretação econômica” da lei fiscal, para redução das práticas elisivas: “ainda que alguns estejam levando vantagem, é preferível manter o princípio da legalidade do que estender ao Administrador poderes que amanhã se tornariam muito difíceis de controlar” (COELHO, 2005, p.245).

Não é a conclusão a que se chega o presente estudo, pois, é cediço que abusos estatais, também, foram cometidos nos períodos de larga utilização do método subsuntivo, inerente ao formalismo descritivo, tendo como principal expoente a tipicidade tributária. Para tanto, basta verificar que o próprio normativismo kelseniano serviu para justificar muitos atos praticados por Adolf Hitler. Não são as teorias que criam, instituem regimes totalitários, mas, o oposto são tais

regimes que se utilizam de determinados pressupostos teóricos, quando lhes são, obviamente, convenientes, para justificar seus fins.

Por fim, acerca da contribuição da teoria da “interpretação econômica” da lei fiscal, merecem destaques as percepções de Derzi (1988)

O modo de pensar padronizante (dito, inadequadamente, tipificante) conduz o intérprete a uma distância do caso isolado; ele só alcança o esquema do próprio caso. Já o modo de pensar dito “econômico”, inversamente, predica o mergulho do intérprete nas circunstâncias peculiares e individualizantes do caso concreto.

Enquanto o modo de pensar esquematizante objetiva a aplicação do direito em massa, o modo de pensar econômico almeja a investigação exaustiva do caso concreto isolado para aplicação individual do Direito. O modo de pensar, que cria esquemas e padrões para facilitar a execução da lei, representa a resignação do prático ao normal, àquilo que é o usual ou freqüente; o modo de pensar econômico, como leciona Isensee, demonstra a ambição do aplicador do Direito em reconhecer, por trás da forma, aquilo que realmente aconteceu. (DERZI, 1988, p. 335)

Em função disso é que a teoria da “interpretação econômica” da lei fiscal (a qual visa o impedimento da elisão fiscal) serviu muito bem ao paradigma do Estado Fiscal Social, atendendo aos anseios de obediência ao postulado da capacidade contributiva, pois passou a onerar o contribuinte de acordo com o resultado econômico produzido no mundo jurídico por meio da prática de fatos/atos ou negócios jurídicos, independentemente da forma ou “roupagem” inicial que os mesmos externassem, muitas vezes utilizadas para ludibriar o próprio Fisco, o que, via de conseqüência, acabou por influenciar, também, a extrafiscalidade e a intervenção na economia, ambas assumidas pelo Estado e, porquê não o próprio aumento da arrecadação. Todos esses fatores, por óbvio, representaram a tentativa do Estado em concretizar os direitos constitucionais sociais.

### **5.3 A impossibilidade de neutralidade científica: existe certeza jurídica?**

Conforme esboçado nos tópicos anteriores, verificou-se que os paradigmas liberal e social produziram formas interpretativas, notadamente, da legislação tributária, calcadas, respectivamente, no princípio da legalidade/tipicidade tributária (interpretação subsuntiva) e, no princípio da capacidade contributiva, levada a cabo

por meio de uma interpretação “econômica” da lei fiscal, ambas objetivando alcançar o mais alto padrão de segurança/certeza jurídica.

Tudo isso porque, como se sabe, à época imperavam os ideais racionalistas de Descartes, os quais buscavam uma neutralidade, “purificação” e infalibilidade da ciência do Direito. Para tanto, acreditou-se ser possível o exaurimento das possibilidades factuais da realidade, mediante a descrição dos eventos empíricos em uma perfeição semântico-gramatical, quando da edição de uma norma. Tratava-se de um fetichismo legalista, por confiar que a norma seria capaz de cumprir tal finalidade.

Explicando melhor, quando da edição de uma lei, o significado de todas as expressões (signos) ali contidas já estaria delimitado, por ocasião do empirismo, antes mesmo do legislador inseri-las nas hipóteses normativas, haja vista que cada expressão (signo) já traria consigo a própria referência do objeto na realidade, o que representava uma completa isoformia entre expressão (signo) e significado. Essa continuava a ser a visão ontológica e essencialista, tratada por Aristóteles, em suas categorias aristotélicas, presente desde então.

Assim é que a saga por essa categorização das expressões (signos) e seus significados, objetivando uma matematização lingüística, encontrou guarida nas noções de legalidade, tipicidade e segurança jurídica.

Ocorre que, Wittgenstein (2002) constatou ser capciosa a idéia de perceber a linguagem com função unicamente denotativa, cujos conteúdos já seriam previamente determinados.

Ao teorizar o papel da linguagem, Wittgenstein (2002) irá constatar que a linguagem não é somente um instrumento de comunicação, sobretudo, de uma forma de conhecimento prévia e acabada, ela representaria a condição de possibilidade, através da qual se produziria o conhecimento, enquanto tal.

Desse modo, não há como estabelecer uma relação conceitual exata, fiel, atemporal e perene entre expressões (signos) e seus significados, tal como se acreditava. Ora, se ausente esta estabilidade da relação conceitual, a utilização da linguagem como única forma de produção do exato conhecimento também restou desacreditada e conclui Wittgenstein (2002) que, somente, a utilização pragmática de determinado termo lingüístico fará com que este adquira ser verdadeiro conteúdo, o qual, também, será provisório, ante a volatilidade da realidade.



E, será o emprego pragmático da linguagem, o responsável por conduzir a interpretação das normas (nota-se que, aqui, a interpretação “econômica” da lei fiscal ganha força), bem como pela própria modificação de seu conteúdo jurídico.

É o que anota Felipe Faria de Oliveira

Daí o termo “reviravolta linguístico-pragmática, onde é abandonada a convicção de uma linguagem instrumental de conteúdos pré-determinados ao uso. Seus conteúdos conceituais são agora adquiridos apenas por meio da própria utilização pragmática, de seu uso prático nas diversas situações de fala.

Com isso, é atirada ao espaço a segurança jurídica positivista decorrente da possibilidade de engessamento dos conteúdos normativos previstos no texto legal. Afinal, os mesmos termos utilizados pelo legislador poderão vir a adquirir novos significados em decorrência, justamente, das diversas utilizações lingüísticas tributárias à dinamicidade do mundo humano. (OLIVEIRA, 2010, p. 194)

Transportando tais idéias, para fins da presente pesquisa, relativamente à instituição, pelo Estado de Minas Gerais, da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários, a TFRM, tendo como fundamento o exercício do poder de polícia, é que para se verificar a legalidade da referida exação ter-se-ia que, com base na pragmática, verificar a existência ou não de uma limitação/restrição a um interesse individual ali subjacente, o que já se verificou inexistir, por ocasião do estudo do Capítulo 4, e, não simplesmente atrelar o significado de poder de polícia a uma atividade fiscalizatória, como fez o legislador mineiro, pois, esta pode ser executada sem a necessidade de competência para o exercício do poder de polícia (sobre tal argumento, vide Capítulo 4).

Mas, há que se observar que, mesmo na pragmática wittgensteiniana, não poderá haver uma utilização arbitrária dos termos lingüísticos, terá que haver entre expressão (signo) e significado uma relação de “familiaridade, de semelhanças e parentescos”. Assim, por exemplo, para fins de tributação do imposto de renda não se poderá instituir exação tributária incidente sobre algo que não comporte o significado de aquisição (OLIVEIRA, 2010, p. 196).

A linguagem, então, por se valer da pragmática deve ser compreendida de forma a não menosprezar seu aparato histórico anterior (até para preservar essa

relação de familiaridade, antedita) e, tal percepção, foi muito bem realizada pelo filósofo alemão Heidegger (2006) (autor da obra “Ser e Tempo”, que demarca o estudo da relação objeto (ser) e o tempo), o qual, posteriormente, teve sua teoria qualificada em uma outra observação, esta realizada pelo também filósofo alemão Hans-Georg Gadamer (1997), que inseriu o sujeito, na condição de intérprete, por ocasião do processo de produção da linguagem, o qual estará permeado de preconceitos e pré-compreensões (horizonte hermenêutico gadameriano).

Nesse sentido, é que se o processo produtivo da linguagem/compreensão de um texto terá como resultado a fusão entre os horizontes do sujeito (intérprete) e do objeto, conclui-se que cada processo de conhecimento (produção da linguagem) terá resultados distintos, ainda que referentes ao mesmo texto (objeto), logo, a legislação tributária pode culminar em resultados interpretativos diversos, pelo que a antiga relação conceitual e perene de expressão (signo) e significado se revela inviável, tanto quanto o esaurimento das hipóteses factuais através da chancela normativa, ambas atuantes como condição de validade das pretensões de exatidão, certeza jurídica e tipicidade tributária, as quais, inevitavelmente, caíram por terra.

Mas, se a interpretação clássica subsuntiva (formalista/liberal), calcada no princípio da tipicidade, esvaiu diante da filosofia contemporânea, qual, então, o caminho interpretativo a ser seguido?

As bases de um Estado Democrático de Direito, conjugadas aos pressupostos da filosofia contemporânea, apontarão para a primazia da participação efetiva dos membros pertencentes a uma dada coletividade, na condução e construção dos conteúdos jurídicos atribuídos a toda e qualquer norma, buscando, portanto, no procedimentalismo habermasiano (teoria do discurso e do agir comunicativo) encontrar uma opção mais adequada e legítima ao processo interpretativo, do que se revelou a teoria clássica positivista.

## 6 SOLUÇÕES JURÍDICAS PARA A POSSÍVEL (IN) CONSTITUCIONALIDADE DA TFRM

Considerando os aspectos da instituição da TFRM pelo Estado de Minas Gerais, os quais, supostamente, afetariam sua constitucionalidade, quer do ponto de vista formal, quer seja material, para solucionar a questão, resta necessário entender, primeiramente, as formas de controle de constitucionalidade adotadas pelo ordenamento pátrio, na modalidade de controle repressivo, o qual visa expurgar, no todo ou em parte, do ordenamento, ato normativo ou dispositivo legal, da órbita federal, estadual ou municipal, haja vista que, após a publicação e entrada em vigor de referidos atos ou leis, não caberá mais a modalidade de controle preventiva, também, adotada pelo ordenamento brasileiro (p.ex. veto dos chefes do Poder Executivo, pareceres das Comissões de Constituição e Justiça).

Assim, a modalidade de controle de constitucionalidade repressiva, a única possível, *in casu*, comporta duas formas de controle de constitucionalidade de atos normativos e leis (federais, estaduais ou municipais) pelo Poder Judiciário brasileiro, a por via de ação, também chamada de controle direto ou concentrado, sendo exercido, exclusivamente, pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito da legislação federal ou estadual, que afrontem, diretamente, a Constituição Federal e, pelos Tribunais de Justiça dos Estados membros, no plano da legislação estadual e municipal, que afrontem, diretamente, a respectiva Constituição Estadual, existindo, ainda, o controle por meio de exceção, chamado, também, de indireto ou difuso, que pode ser exercido perante qualquer órgão do Poder Judiciário.

No controle difuso de constitucionalidade, o Juiz ou Tribunal, realiza o controle de constitucionalidade mediante análise de questão prejudicial (arguição de inconstitucionalidade incidental). Nele o controle é realizado de maneira incidental, haja vista que o objeto do pedido não é a declaração da inconstitucionalidade, mas a resolução da questão prejudicial suscitada, que está ligada à causa de pedir. Assim, este é realizado quando do caso em concreto, por isso possui efeitos somente *inter partes* (entre as partes), possuindo, ainda, efeitos *ex tunc* (retroativos).

Já no controle concentrado, o objeto do pedido é relacionado a uma matéria constitucional, a declaração da constitucionalidade, por meio da Ação Direta de Constitucionalidade (ADC), ou a declaração da inconstitucionalidade de determinada

lei ou ato normativo, através da Ação Direita de Inconstitucionalidade (ADIn). Esta forma de controle é realizada de forma abstrata, já que não ocorre no caso em concreto, nele faz-se o controle de lei ou ato normativo em tese, para assegurar a supremacia da Constituição, não havendo lide, possuindo efeitos *erga omnes* (para todos), vinculantes e, via de regra, *ex tunc* (retroativos). Porém, excepcionalmente, ao contrário do que ocorre no controle difuso, aqui, o Supremo Tribunal Federal poderá “modular” os efeitos temporais de uma decisão que reconheça a inconstitucionalidade de uma lei ou ato normativo, pelas mais variadas razões, sobretudo, calcado nos reflexos econômicos, sociais e políticos, que tal decisão possa vir a reverberar.

Através do controle direto de constitucionalidade é analisado se a norma está em conformidade ou não com a Constituição, se há conflitos entre esta e a norma em tese, sem se levar em conta qualquer situação concreta que possa incidir.

São legitimados para o ajuizamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade e da Ação Declaratória de Constitucionalidade o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, a Mesa da Assembléia Legislativa ou da Câmara Legislativa do Distrito Federal, o Governador de Estado ou do Distrito Federal, o Procurador-Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, partido político com representação no Congresso Nacional, Confederação Sindical ou entidade de classe de âmbito nacional.

A diferença básica entre as duas ações é unicamente processual, já que a Emenda Constitucional de n.º 45, de 08/12/2004 uniformizou a disciplina constitucional das referidas ações, senda a única distinção entre elas o pedido, tendo ambas as ações o intuito de questionar a constitucionalidade de norma, hierarquicamente inferior.

A Ação Declaratória de Constitucionalidade visa confirmar o pedido, sendo assim, confirmar que determinada norma é compatível com a Constituição, pondo fim a todas possíveis questões passíveis de questionamento junto ao Poder Judiciário, ou seja, possui pedido de declaração da constitucionalidade da norma. Já na Ação Direita de Inconstitucionalidade pede-se que seja declarada a inconstitucionalidade da norma infraconstitucional.

Neste entendimento, no caso em tela, haja vista as incompatibilidades da Lei n. 19.976/2011, instituída pelo Estado de Minas Gerais, criando e disciplinando a

Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, é que se suscita a inobservância de vários preceitos constitucionais, os quais já foram mencionados anteriormente (Capítulo 4), a fim de restar a necessária declaração de sua (in)constitucionalidade, motivo pelo qual a melhor forma de sanar tais controvérsias seria o ajuizamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade pelos pertinentes legitimados.

Tudo isso porque, a partir de abril de 2012, o Estado de Minas Gerais passou a realizar a cobrança da referida exação, o que levou vários contribuintes a ingressarem em juízo, por meio de ações individuais, pleiteando a inaplicabilidade da referida norma, no caso concreto, bem a declaração incidental de sua inconstitucionalidade, o que, certamente, acarretará uma “avalanche” de ações perante o Poder Judiciário mineiro.

Dessa forma, buscando representar os interesses de toda a categoria das indústrias brasileiras é que a Confederação Nacional da Indústria, possuindo legitimidade para tal, ajuizou, perante o STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade face a Lei Estadual Mineira Lei n. 19.976/2011, que cria e disciplina a TFRM, objetivando afastar a cobrança de tal tributo, requerendo, liminarmente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, com o intuito de evitar o ajuizamento de inúmeras Ações de Repetição de Indébito, e tendo, por óbvio, como pedido principal a declaração da inconstitucionalidade da instituição da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, seja pela incompetência do Estado de Minas Gerais para instituir tal tributo (vício de forma/procedimento) ou por configurar um verdadeiro “imposto disfarçado de taxa” (vício material/conteúdo).

Ocorre que, o Supremo Tribunal Federal não deferiu a liminar requerida pela Confederação, tendo solicitado primeiro a prestação de informações pelo Governador e pela Assembléia Legislativa do Estado de Minas Gerais, e ainda, a oitiva da Advocacia-Geral da União e da Procuradoria Geral da República, haja vista

[...] a complexidade e a delicadeza das questões deduzidas nesta ação direta, a conveniência de um julgamento único e definitivo sobre o tema, além da evidente relevância da matéria e de seu especial significado para a

ordem social e a segurança jurídica [...]” (STF, Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.785, Min. Rel. Ricardo Lewandowski, 05/06/2012).

Assim, apesar de entender-se e coadunar com tudo o que, até então fora dito, relativamente às inconsistências constitucionais apresentadas pela Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, a cobrança da referida exação segue sendo cobrada pelo Estado de Minas Gerais, até que o Supremo Tribunal Federal decida a questão, definitivamente, quando do julgamento do mérito da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4785. Até a conclusão da presente pesquisa (04/02/2013), a notícia que se tinha é que a referida Ação, após retornar da Procuradoria Geral da República, com Parecer favorável à procedência parcial do pedido, encontra-se, desde 17/10/2012, conclusa à Relatoria para julgamento definitivo.

Porém, a crítica que se quer aqui manifestar é outra e, não passa por essa singeleza de analisar um dispositivo legal e verificar se seus contornos jurídicos se amoldam ao conteúdo formal/material da Lei superior, tal como acontecia no período do Estado Liberal, através da aplicação do método subsuntivo de interpretação utilizado pelo Poder Judiciário (formalismo/normativismo kelseniano). O que se propõe é uma análise mais profunda das questões que se revelam subjacentes nesse contexto, qual seja, a necessária compreensão do que representa o Estado Democrático de Direito e, para tanto, valer-se-á das contribuições de Habermas (2003a e 2003b) acerca de sua teoria da co-originariedade entre o público e o privado no que se refere à interpretação e aplicação da legislação tributária, bem como do “agir comunicativo”.

## 6.1 A contribuição de Jürgen Habermas para a questão: Por uma tentativa de superação entre o Republicanismo e o Liberalismo, através da Teoria do Discurso e do Agir Comunicativo

As tradições republicana e liberal de política são os dois modelos teóricos predominantes no **debate político** na modernidade, articulando conceitos como democracia, constitucionalismo, processo político, liberdade e direitos humanos. Suas diferenças se devem, basicamente, aos diferentes pesos atribuídos a estes conceitos, relativamente a cada uma dessas tradições. As duas concepções de política representam longas tradições do pensamento, e tiveram a descrição incipiente de seus contextos históricos já esboçados, por ocasião do Capítulo 2, por isso, inevitavelmente, abrangerá autores e teorias diversificadas. Apesar disso, é possível destacar os aspectos gerais de cada um desses modelos e as diferenças mais marcantes entre eles.

A concepção republicana remonta à teoria política clássica, em especial a Platão e Aristóteles, origem da expressão *res publica* (coisa pública ou esfera de interesses comuns), e ao republicanismo cívico de Maquiavel, do Renascimento italiano dos séculos XIV a XVI. A concepção republicana que, na modernidade, foi teorizada por Jean-Jacques Rousseau e influenciou as Revoluções Francesa e Americana, foi recepcionada por diversos filósofos como Carl Friedrich e Hannah Arendt e hoje encontra a defesa de autores como Charles Taylor, Michael Walzer, Michael Sandel e Alasdair MacIntyre. A tradição liberal do pensamento político foi desenvolvida por filósofos como Immanuel Kant, Benjamin Constant, John Stuart Mill. É defendida, ainda, por Isaiah Berlin, John Rawls, Robert Nozick e Ronald Dworkin.

Segundo Marcelo Cattoni (2006), as duas concepções, uma vez que compartilham a ideia segundo a qual todos os cidadãos são livres e iguais,

defendem não apenas a existência de uma Constituição e de um regime democrático, mas também a constitucionalização dos direitos fundamentais. O que as difere, portanto, é a maneira pela qual são interpretados conceitos como a Constituição, a democracia e os direitos humanos. (CATTONI, 2006, p. 84)

Nesse sentido, Habermas (2002) descreve as diferenças entre as duas interpretações de acordo com os conceitos de “cidadão do Estado” e “direito” e, ainda, segundo a natureza do processo democrático.

Habermas (2002; 2003a) afirma que a diferença decisiva entre os modelos republicano e liberal refere-se ao papel do *processo democrático*. Na concepção liberal, o processo político de formação da vontade “cumpre a tarefa de programar o Estado no interesse da sociedade”. O Estado é compreendido, portanto, como o guardião de uma sociedade de mercado, o “aparato da administração pública e a sociedade como sistema de circulação das pessoas, estruturada segundo leis de mercado” (HABERMAS, 2002, p.269/270).

Portanto, a política, na interpretação liberal, “tem a função de enfeixar e impor interesses sociais privados **contra** um aparelho do Estado que se especializa no uso administrativo do poder político para fins coletivos” (HABERMAS, 2003a, p. 332). Assim, no liberalismo, o processo democrático se dá, exclusivamente, sob a forma de compromissos entre **interesses divergentes** (CATTONI, 2006, p. 93).

De acordo com Habermas, a concepção republicana sustenta que a política, no sentido de formação política da vontade dos cidadãos, constitui a “forma de reflexão sobre um contexto de vida ético” (HABERMAS, 2002, p. 270). E refere-se “à prática de autodeterminação de cidadãos orientados pelo bem comum, que se compreendem como membros livres e iguais de uma comunidade cooperadora que a si mesmo se administra”. Assim, o Estado é “a institucionalização autoconsciente de uma comunidade ética” (CATTONI, 2006, p. 95). Dessa forma, “direito e lei são secundários em relação ao contexto vital ético de uma *polis* na qual a virtude da participação ativa pode desenvolver-se e estabilizar-se nos negócios públicos” (HABERMAS, 2003a, p. 332/333). Na concepção republicana, surge, então, uma terceira fonte de integração social, ao lado do poder administrativo (Estado) e do interesse individual (mercado), qual seja, a solidariedade e a orientação pelo bem comum.

Em relação ao conceito de “cidadão do Estado”, no **liberalismo**, a cidadania constitui-se pela atribuição de **direitos individuais em face do Estado e dos demais cidadãos**. Os direitos subjetivos, na concepção liberal (vida, liberdade e propriedade), são **direitos negativos**, entendidos como defesa contra intervenções



na esfera privada dos cidadãos, tudo já amplamente explanado, por ocasião do estudo do Paradigma do Estado Liberal (vide Capítulo 2).

Por outro lado, o **modelo republicano**, segundo Habermas (2002), compreende o cidadão como sujeito de **direitos positivos** de “participação em uma práxis comum”. O cidadão é, assim, sujeito “politicamente responsável de uma comunidade de pessoas livres e iguais”. Nesse contexto, a força originária do Estado situa-se no “poder gerado comunicativamente em meio à práxis de autodeterminação dos cidadãos”. A legitimidade do Estado decorre, então, não da atribuição de direitos subjetivos, mas da “garantia de um processo inclusivo de formação político da opinião e da vontade, em que cidadãos livres e iguais”, mais do que a lutar por seus interesses próprios, “chegam ao acordo mútuo quanto a quais devem ser os objetivos e normas que correspondam ao interesse comum” (HABERMAS, 2002, 272/273).

Os dois modelos de política divergem também sobre o próprio conceito de direito. Na interpretação liberal, a ordem jurídica constrói-se a partir de direitos subjetivos, enquanto na interpretação republicana, “concede-se um primado ao teor jurídico objetivo desses mesmos direitos” (HABERMAS, 2002, p. 273).

Nessa perspectiva, as diferenças entre os dois modelos refletem-se nos conceitos de Constituição e democracia. De acordo com a concepção liberal,

a Constituição é um mecanismo ou instrumento de governo (*instrument of government*) capaz de regular o embate entre os vários atores políticos que concorrem entre si, e a Democracia é um processo através do qual se elege e se estabelece o exercício de um governo legitimado por decisão da maioria. (CATTONI, 2006, p.97)

Na visão republicana, a Constituição é “expressão da autonomia política do povo signatário de um pacto fundamental e reflete a identidade de uma sociedade política”. Já a democracia é “a forma política de plena realização dessa identidade, através de um processo de auto-reflexão conjunta” (CATTONI, 2006, p. 97).

Portanto, em linhas gerais, o republicanismo compreende a sociedade como uma comunidade ética, sobrecarregando o Estado e a política com uma eticidade pré-existente, orientada pelas virtudes dos cidadãos e expressa no conceito de bem comum, enquanto que, no liberalismo, o Estado é mero defensor de uma sociedade econômica, estruturada pela lógica do mercado e dos interesses individuais.

Jürgen Habermas, herdeiro da Escola de Frankfurt<sup>13</sup>, desenvolveu uma densa teoria da democracia. Seus estudos na área da Filosofia do Direito, já em seu período de maturidade filosófica, culminaram com a publicação da obra *Direito e Democracia entre Factidade e Validade*. Nessa obra, Habermas aplica à filosofia do direito sua teoria do agir comunicativo, por meio de princípios como o da democracia e do direito.

O pensamento habermasiano situa-se no âmbito da **filosofia da linguagem**, superando, assim, a filosofia da consciência kantiana. No contexto do chamado “giro linguístico” (*linguistic turn*), a razão passa a ser compreendida a partir da linguagem, sempre de forma intersubjetiva. Habermas reconstruirá, então, a ética kantiana (ética dos deveres) para elaborar a **ética do discurso**.

Segundo a teoria do agir comunicativo de Habermas, a linguagem tem a “função da integração social ou da coordenação dos planos de diferentes atores na interação social” (HABERMAS, 1989, p. 41). Assim, segundo Marcelo Galuppo (2002), o discurso apresenta-se como forma de conhecimento e “busca, antes de mais nada, compreender racionalmente uma ação e/ou uma pretensão”. O convencimento, assim, orienta-se pela “coação do melhor argumento”, que é aquele “que melhor resiste às críticas levantadas pelos outros no discurso. O consenso é, portanto, o *telos* imanente ao *medium* da linguagem (GALUPPO, 2002, p.130/133).

Na perspectiva da ética do discurso de Habermas, o direito é entendido, essencialmente, como linguagem, ou comunicação, e a investigação do direito é realizada no nível pragmático, que privilegia a força do direito e não apenas o significado e o sentido das normas jurídicas. Somente assim, segundo Habermas, é possível reelaborar um sistema de direitos que se adeque às sociedades pluralistas e complexas do mundo moderno.

Dessa forma, como tentativa de superação das perspectivas limitadas das visões republicana e liberal de política, Habermas sugere o que ele denomina “terceiro modelo de democracia”, baseando-se “nas condições de comunicação sob as quais o processo político supõe-se capaz de alcançar resultados racionais,

---

<sup>13</sup> Movimento intelectual alemão de caráter marxista, cuja sede era o Instituto de Pesquisas Sociais da Universidade de Frankfurt. Teve como diretores Max Horkheimer e Theodor Adorno e como membros nomes como Walter Benjamin e Herbert Marcuse.

justamente por cumprir-se, em todo seu alcance, de modo deliberativo” (2002, p. 277).

A redução do Estado e do processo democrático aos modelos republicano e liberal promove um antagonismo entre democracia e constitucionalismo e entre autonomia pública e autonomia privada. Na concepção republicana, há o primado da autonomia pública e da democracia, em que o Estado é compreendido como um corpo soberano, relativamente aos cidadãos. Por outro lado, sob a ótica liberal, o Estado é caracterizado pela autonomia privada (atribuição de direitos subjetivos) e por uma Constituição programática, mecanicamente reguladora de um processo político estruturado pelo sistema de mercado, pautado por uma igualdade formal.

Habermas (2002) sustenta que esse antagonismo é desnecessário e prejudicial e, por isso, pretende conciliar as duas concepções de Estado, por meio da Teoria Discursiva do Direito.

A interpretação republicana possui a vantagem de “se firmar no sentido radicalmente democrático de uma auto-organização da sociedade pelos cidadãos em acordo mútuo por via comunicativa”. Porém, Habermas identifica a desvantagem desse modelo em “tornar o processo democrático dependente das virtudes de cidadãos voltados ao bem comum”. Assim, o erro da concepção republicana está em uma “condução estritamente ética dos discursos políticos” (HABERMAS, 2002, p. 276).

Segundo Habermas, o pluralismo cultural e social presente nas sociedades complexas atuais implica a existência de interesses e orientações de valor em conflito. Para haver uma compensação desses interesses, não bastam os discursos éticos. O estabelecimento do acordo se faz por meio de “pressupostos e procedimentos que precisam, eles mesmos, de **justificação racional** e até mesmo normativa do ponto de vista da justiça” (moral). Por isso, “o direito firmado politicamente precisa estar em consonância com princípios morais que reivindiquem validação geral, para além de uma comunidade jurídica concreta” (HABERMAS, 2002, p. 277).

O modelo de democracia proposto por Habermas baseia-se em uma política deliberativa de caráter procedimental e acolhe elementos das duas tradições do pensamento político - republicano e liberal. A teoria do discurso envolve um conceito de procedimento ideal para o aconselhamento e tomada de decisões, que

relaciona negociações, discursos de auto-entendimento e discursos sobre a justiça. Assim, a racionalidade do direito não mais se encontra nos direitos do homem, como no modelo liberal, ou na eticidade concreta de uma determinada comunidade, como no modelo republicano. A razão prática situa-se, assim, nas “regras discursivas e formas argumentativas que extraem seu teor normativo da base validativa da ação que se orienta ao estabelecimento de um acordo mútuo, isto é, da estrutura da comunicação linguística” (HABERMAS, 2002, p. 278).

Dessa forma, o aspecto comum do modelo procedimental de democracia com o republicanismo é a centralidade do processo político de formação de opinião e vontade. Porém, ao contrário do modelo republicano, a teoria do discurso não relaciona a política deliberativa a um conjunto de cidadãos coletivamente capazes de agir, mas à institucionalização dos procedimentos que lhe digam respeito (HABERMAS, 2002, p. 280).

Por outro lado, em consonância com o modelo liberal, a teoria discursiva do direito respeita os limites entre Estado e sociedade. Mas a sociedade civil, aqui, distingue-se da economia e do Estado. Além disso, diferentemente da interpretação liberal, o modelo procedimental de democracia não compreende a Constituição como um conjunto normativo que regula o equilíbrio entre o poder e os interesses conflitantes de forma inconsciente, de acordo com a lógica do mercado. Dessa forma, Habermas equilibra os conceitos de democracia e Constituição que, no antagonismo entre republicanismo e liberalismo se encontravam contrapostos.

Para construir sua teoria do discurso aplicada ao direito, Habermas elabora princípios que se relacionam entre si. O **princípio do discurso**, independente da moral e do direito, pressupõe uma **neutralidade da autonomia dos cidadãos**, não mais deduzida da autolegislação *moral* de pessoas singulares, como em Kant. O princípio do discurso, por meio da institucionalização jurídica, assume a figura de um princípio da democracia, que passa a conferir força legitimadora ao processo de normatização. Habermas reconstrói a *gênese lógica dos direitos* da seguinte forma:

Ele começa com a aplicação do princípio do discurso ao direito a liberdades subjetivas de ação em geral – constitutivo para a forma jurídica enquanto tal – e termina quando acontece a institucionalização jurídica de condições para um exercício discursivo da autonomia política, a qual pode equipar retroativamente a autonomia privada, inicialmente abstrata, com a forma jurídica. Por isso, o princípio da democracia só pode aparecer como núcleo

de um *sistema* de direitos. A gênese lógica desses direitos forma um processo circular, na qual o código do direito e o mecanismo para a produção de direito legítimo, portanto o princípio da democracia, se constituem de *modo co-originário*. (HABERMAS, 2003a, p.158)

Sob a ótica da teoria do discurso de Habermas (2002, p.281-282), a formação democrática da vontade não pretende *legitimar* o poder político, como na interpretação liberal, tampouco *constituir* a sociedade enquanto coletividade política, como na interpretação republicana. As decisões de um governo e administração vinculados ao direito e à lei são *racionalizadas* por meio dos procedimentos e pressupostos comunicacionais da formação democrática da opinião e da vontade. Dessa forma, a opinião pública é transformada em poder comunicativo e pode apenas *direcionar* o uso do poder administrativo.

Nesse sentido, a soberania popular passa a ser interpretada de maneira intersubjetiva, por meio de formas de comunicação isentas de sujeitos e organizada de acordo com as interações entre a formação de vontade institucionalizadas e as opiniões públicas culturalmente mobilizadas, que têm como base as associações da sociedade civil. Em outras palavras, a soberania do povo não pode ser identificada com uma reunião de cidadãos autônomos identificáveis, passando a se encontrar nos círculos de comunicação de foros e corporações destituídas de sujeitos.

A partir da concepção procedimental de democracia, desaparece o antagonismo entre autonomia pública e privada e entre direitos humanos e soberania popular:

A co-originariade da autonomia privada e pública somente se mostra, quando conseguimos decifrar o modelo da autolegislação através da teoria do discurso, que ensina serem os destinatários simultaneamente os autores de seus direitos. A substância dos direitos humanos insere-se, então, nas condições formais para a institucionalização jurídica desse tipo de formação discursiva da opinião e da vontade, na qual a soberania do povo assume figura jurídica (HABERMAS, 2003a, p. 139).

Nesse sentido, Habermas propõe um modelo de democracia, apoiado na teoria do discurso e do agir comunicativo, que contribui para a reflexão sobre as formas contemporâneas de associação política. Sua proposta, ao buscar a superação do antagonismo reducionista entre republicanos e liberais traz para o debate novos elementos para fundamentar a relação entre o direito e a democracia.

Pergunta-se: E de tudo que fora dito qual a relação a ser estabelecida para a solução acerca da questão apontada por essa pesquisa, relativamente às inconsistências constitucionais apresentadas pela instituição, por parte do Estado de Minas Gerais, da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM? A resposta é: tudo!

Primeiro porque se existem percepções de inconsistências constitucionais acerca da criação de uma determinada exação, é porque algo não se iniciou bem. Ou seja, se se aplicar a teoria discursiva e do agir comunicativo de Habermas no âmbito do processo legislativo, poder-se-ia já, de antemão, ter evitado a referida questão.

Isso porque muito provavelmente, quando da criação da TFRM, o Estado de Minas Gerais, valendo-se da concepção de que representa a própria vontade de seus cidadãos, bem como de que para a defesa e concretização dos direitos fundamentais (*in casu*, a proteção ao meio ambiente, a qual, por óbvio comporta um “custo social”, vide Capítulo 2) deverá fazer prevalecer a autonomia/interesse público em detrimento da autonomia privada (visão republicana), consistente na exigência do cumprimento do dever fundamental de pagar impostos (leia-se tributo), destinado a todo indivíduo titular de direitos, houve por bem taxar, tributar, gravar determinada atividade prejudicial à defesa do meio ambiente, representando um nítido caráter fiscal, arrecadatário.

Ocorre que, inicialmente, pelo fato de a norma contemplativa da estudada exação ter sido elaborada valendo-se dos critérios de uma democracia representativa e não de critérios inclusivos, referentes à democracia participativa, é que não fora internalizada pelos seus destinatários, carecendo, conseqüentemente, não só de obediência à constitucionalidade/legalidade, conforme explicitado no Capítulo 4, como, também, de legitimidade. E, aqui, pode residir uma questão temerária, muito bem percebida pelo jurista argentino Carlos Santiago Nino (1992) ao tratar da relação anomia e democracia, em sua obra intitulada “Un País al Margen de la Ley”, qual seja, a de que o subdesenvolvimento de nações, em especial a Argentina, pode estar associado a um tipo de anomia que pressupõe

ineficiência social, pois, “a geração e aplicação das regras poderá estar sujeita a uma ineficiente interação dinâmica”<sup>14</sup> (NINO, 1992, p. 269).

Ora, se a intenção do legislador era a proteção ao meio ambiente, a qual, notadamente, comporta um custo (vide Capítulo 2), tal desiderato poderia ser atingido, sem que o Estado de Minas Gerais tivesse se valido da conduta descrita acima. Bastava, em um espaço democrático, propiciado pela própria Assembléia Legislativa, por meio da convocação de uma Audiência Pública, fazer com que os destinatários de seus direitos e deveres (sociedade, ONG's ambientalistas, indústrias minerárias, etc.) se sentissem, também, simultaneamente, como seus autores. E, através do discurso, o qual implica em uma condição ideal de fala, ou seja, todos os participantes atentos aos pressupostos do agir comunicativo ali atinente, poderiam chegar à elaboração de uma norma mais “racionalizada”, por exemplo, uma norma que implicasse em um estímulo ao comportamento de empresas preocupadas com a preservação ambiental (relação sustentabilidade/extrafiscalidade), conjugada com a criação de uma exação, verdadeiramente, condizente com os aspectos e natureza de uma taxa.

O exemplo ideal acima demonstra não só o abandono do antagonismo republicano (autonomia pública) x liberais (autonomia privada), como, também, denotaria a preocupação com a consolidação de uma sociedade repolitizada. Além do fato de que a co-originariedade da autonomia privada e pública restou demonstrada, na medida em que a indução de um salutar comportamento (extrafiscalidade) por parte do explorador do recurso mineral o fez perceber a importância da sustentabilidade na garantia e concretização dos direitos fundamentais (autonomia pública), de que, também, é titular, sem, também, desconsiderar seus interesses privados (cidadania fiscal).

Assim, na condição de contribuinte da exação, ao considerar o “custo social” que a proteção ambiental representa para o Estado, ao participar do processo de construção da norma, além de se perceber autor e destinatário da mesma pôde, também, expressar sua parcela de responsabilidade comunitária (cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, leia-se: tributos, bem como exercício da

---

<sup>14</sup> No original: la generación y el cumplimiento mismo de las normas pueden estar sometidos a una dinámica de interacción ineficiente. (NINO, 1992, p. 269)

cidadania fiscal), internalizando o fundamento da norma, o que, de fato, contribuirá para um maior e melhor cumprimento da mesma.

A prevalecer a primeira conduta, tomada pelo Estado de Minas Gerais, quando da criação da TFRM, outra não será a solução a não ser recorrer-se ao Poder Judiciário, o qual, também, como visto, reproduz os mesmos vícios em que incorrem os demais Poderes, mormente, o de insistir em uma interpretação positivista da lei.

Ao se escolher como objeto da presente pesquisa a análise das “possíveis” inconsistências constitucionais apresentadas pela da Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, instituída pelo Estado de Minas Gerais, não se objetivou conferir respostas prontas e acabadas acerca das referidas e já estudadas “inconsistências”, mas, tão-somente, apontá-las, bem como demonstrar que ante a aplicação da Teoria Discursiva e do Agir Comunicativo de Habermas, a qual visa conciliar autonomia pública com privada, quando do âmbito do próprio processo de determinação do conteúdo jurídico da norma fiscal, muito provavelmente tais “inconsistências” sequer existiriam, ou, já restariam há muito abandonadas.

Porém, é de se atentar para o fato de que muitos tributaristas se mostram receosos frente à Teoria Discursiva Habermasiana, no campo fiscal. Mas, o que se pretendeu demonstrar, aqui, foi a relação de instrumentalidade da teoria habermasiana para com o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos/tributos e com o desempenho da cidadania fiscal, representando, tão-somente, mais uma possibilidade, mais um caminho interpretativo e, por quê de elaboração do conteúdo jurídico da norma fiscal, admissível de se trilhar!



## 7 – CONCLUSÃO

A presente dissertação objetivou, inicialmente, demonstrar e compreender a existência de um dever de tributar, por parte do Estado, consistente este no estudo realizado pelo Professor lusitano José Casalta Nabais (2004), o qual denominou de “dever fundamental de pagar impostos”, cuja previsibilidade encontra-se expressa ou implícita, como no caso da Constituição pátria, na quase totalidade das Constituições atuais.

Tal fenômeno é percebido pelos Estados contemporâneos, na medida em que reconhecem carecer de recursos financeiros para fazerem frente ao custeio da mais variada gama de direito fundamentais (primeira, segunda, terceira dimensões), previstos e garantidos em suas Constituições. Assim, é que se perceberá a necessária correlação existente entre direitos e garantias fundamentais e os deveres ali subjacentes, sobretudo, o de concorrer para a própria existência e funcionamento do Estado (leia-se dever fundamental de pagar impostos).

Dessa maneira, para o custeio tanto da própria máquina estatal quanto de suas atividades direcionadas a concretizar tais direitos, é que o Estado, por não mais conceber como saudável a sua intervenção na economia, salvo em raríssimas exceções, em razão da falência provocada pelo Estado Social, aliado ao fato de que a exploração de seu patrimônio e propriedades (Estado Patrimonial) não mais se revela como suficiente para arcar com tais gastos públicos, procurou uma nova modalidade de financiamento destes últimos, por meio da criação de várias espécies tributárias (Estado Fiscal).

Assim é que, para garantir a sua existência e legalidade, o Estado Fiscal recorreu aos fundamentos da teoria do dever fundamental de pagar impostos e da cidadania fiscal.

Em linhas gerais o que prevê a referida teoria é que para cada direito reconhecido haverá um dever, mormente, de natureza fiscal, ali subjacente, visando garantir a concretização daquele e, tal dever deve estar previsto no ordenamento, seja de modo expresso ou implícito, bem como respeitar todas as nuances pertinentes ao Sistema Tributário (princípios, repartição de competências e receitas tributárias, imunidades, etc.) e à cidadania fiscal, as quais comportará variações de acordo com o paradigma estatal estudado (Liberal, Social e Democrático de Direito).

Pois bem, no intuito de resguardar o direito à proteção e defesa do meio ambiente (direito fundamental de terceira dimensão), o Estado de Minas Gerais aos 27/11/2012 houve por instituir a cobrança de Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, instituída pelo Estado de Minas Gerais, cujo fato gerador seria o exercício do poder de polícia (atividade estatal) tendente a concretizar tal direito.

Ocorre que, conforme se verificou, várias foram as inconformidades com a Constituição encontradas, desde as relativas ao aspecto formal (vício de competência), posto se tratar de mera atividade fiscalizatória e não poder de polícia, até as relativas ao aspecto material (vícios de conteúdo), haja vista que a base de cálculo utilizada pela referida exação se revelou própria de imposto (tonelada de minério), além de sua forma de cálculo ter configurado uma onerosidade excessiva, confiscatória, típica de um Estado Patrimonial.

Acerca do fato gerador da TFRM, cabe, aqui, mais um apontamento: Acredita-se que influenciados por uma teoria clássica liberal, calcada no princípio da tipicidade tributária de necessidade de previsibilidade e determinação das situações fáticas, que irão conformar a hipótese normativa, é que o Poder Legislativo mineiro houve por considerar as expressões poder de polícia e fiscalização como sinônimas e produtoras de mesmo significado (na perspectiva da filosofia da consciência). Ora, somente, com a pragmática wittgensteiniana é que se perceberá que tais expressões não podem ser consideradas como pertencentes ao mesmo conteúdo jurídico normativo. Explica-se: É que o poder de polícia caracteriza-se quando há uma intervenção/restrrição a um direito individual em choque com um interesse público relevante (art. 78, do CTN), pelo que não pode tal descrição, a qual advém da observância da pragmática, ser confundida com a mera fiscalização, pois, esta é mero instrumento para a realização do poder de polícia e pode ser, inclusive, exercida independente da existência daquele atributo/poder (art. 23, inciso XI, da CR/88). O que, de fato, há entre tais expressões é, tão-somente, uma relação de instrumentalidade.

Diante de tais inconformidades constitucionais, conclui-se que a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários - a TFRM, instituída pelo

Estado de Minas Gerais, ao ser submetida às premissas da filosofia contemporânea conjugadas com a teoria discursiva e do agir comunicativo habermasiana, decorrente da concepção interpretativa procedimentalista, não obedece aos pressupostos do dever fundamental de pagar impostos, quais sejam, respeito aos princípios constitucionais tributários, bem como à repartição de competência tributária e nem à conclamada cidadania fiscal.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto Bergmann. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 4ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

BALTHAZAR, Ubaldo César. **História do Tributo no Brasil**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2005

BARACHO JUNIOR, José Alfredo de Oliveira. **Responsabilidade civil por dano ao meio ambiente**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. **O princípio de subsidiariedade: conceito e evolução**. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. 4. ed. São Paulo: Brasiliense, 1993. 100p.

BOBBIO, Norberto. **O positivismo jurídico: lições de filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1995.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 5ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.

BONAVIDES, Paulo. **A constituição aberta: temas políticos e constitucionais da atualidade, com ênfase no federalismo das regiões**. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 13 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 7. ed. 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, Cássio Augusto; AMARAL, Gustavo. Petição inicial da ADIN 4785, 2012. Disponível em:  
<<http://www.cni.org.br/portal/data/pages/FF80808137E2BEF701380A1A227819D3.htm>> Acesso em: 10 nov. 2012.

BRANCO, Luiz Gustavo Faria de Azevedo. **O dever de pagar impostos e sua relação com a interpretação e aplicação da legislação tributária no Estado Democrático de Direito**. 2011. 170f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito, Belo Horizonte. Disponível em: <[http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito\\_BrancoLG\\_1.pdf](http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_BrancoLG_1.pdf)> Acesso em: 10 dez. 2012.

BRASIL. Código Tributário (1966) **Código Tributário Nacional**. Brasília: Senado, 1966.

BRASIL. Decreto-Lei nº 227, de 28 de Fevereiro de 1967. Dá nova redação ao Decreto-Lei nº 1.985 (Código de Minas) de 29 de janeiro de 1940. **Diário Oficial da União**, Brasília, 28/2/1967. Disponível em: <<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/declei/1960-1969/decreto-lei-227-28-fevereiro-1967-376017-norma-pe.html>>. Acesso em: 29 nov. 2012.

BRASIL. Constituição (1988) **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Súmula nº 545, de 03 de dezembro de 1969. **Diário de Justiça**, Brasília, 12 Dezembro 1969.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4785/2012. Proposta com o fim de declarar a inconstitucionalidade da Lei de Minas Gerais, que institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM. 2012. Disponível em : <<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4252832>> Acesso em: 10 nov. 2012.

CALAES, Gilberto Dias. **Evolução do mercado mineral no brasil a longo prazo**. 2009. Disponível em: <[http://www.mme.gov.br/sgm/galerias/arquivos/plano\\_duo\\_decenal/estudos\\_economia\\_setor\\_mineral/P01\\_RT04\\_Evoluxo\\_do\\_Mercado\\_Mineral\\_no\\_Brasil\\_a\\_longo\\_prazo.pdf](http://www.mme.gov.br/sgm/galerias/arquivos/plano_duo_decenal/estudos_economia_setor_mineral/P01_RT04_Evoluxo_do_Mercado_Mineral_no_Brasil_a_longo_prazo.pdf)>. Acesso em: 15 dez. 2012.

CAMANDUCÁIA, Dalmiro; GOSELING, Hilda. **Direito tributário: Teoria – Exame da OAB**. Belo Horizonte: Pro Labore Editora, 2011.

CANOTILHO, J.J, Gomes; MOREIRA, Vital. **Fundamentos da constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20 ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 16 ed. são Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 8a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Jurisdição constitucional democrática**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Habermas e o direito brasileiro**. Rio de Janeiro: Lúmen Júris, 2006.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. **Hermenêutica jurídica e(m) debate: o constitucionalismo brasileiro entre a teoria do discurso e a ontologia existencial**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

DEODATO, Alberto. **As funções extra-fiscais do imposto**. (tese apresentada à Faculdade de direito da UFMG para concurso de professor catedrático de ciência das finanças). Belo Horizonte, 1949.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2ª Edição revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008

DERZI, Misabel de Abreu machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1988.

DESCARTES, René. **Discurso do método**. 2 ed. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Parcerias na administração pública: concessão, permissão, franquia, terceirização, parceria público-privada e outras formas**. São Paulo: Atlas, 2005.

DWORKIN, Ronald. **O império do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. vol. I. 4 ed. São Paulo: Resenha Tributária, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, 1976.

FIGUEIREDO, Lucia Valle. **Direitos difusos e coletivos**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

GADAMER, Hans-Georg. **Verdade e método: traços fundamentais de uma hermenêutica filosófica**. Vol 1. 5 ed. Petrópolis: Vozes, 1997.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos**: Direitos não Nascem em Árvores. 2 ed., Rio de Janeiro: Lumen Juris, , 2005.

GALUPPO, Marcelo Campos. **Igualdade e diferença: estado democrático de direito a partir do pensamento de Habermas**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2002.

GALUPPO, Marcelo Campos. **Princípios jurídicos no Estado democrático de direito**: ensaio sobre o modo de sua aplicação. Revista de Informação Legislativa, Brasília, n. 143, p.191-209, jul./set. 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: **Legalidade e tipicidade no direito tributário** RIBEIRO, Ricaro Lodi (org.); ROCHA, Sérgio Andrade. p. 71-99. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

HABERMAS, Jürgen. **Consciência moral e agir comunicativo**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**: estudos de teoria política. São Paulo: Edições Loyola, 2002.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003a. v.1.

HABERMAS, Jürgen. **Direito e democracia: entre facticidade e validade**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003b. v.2.

HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. **Princípios da filosofia do direito**. São Paulo: Ícone, 1997.

HEIDEGGER, Martin. **Ser e tempo**. Petrópolis: Vozes; Bragança Paulista: EDUSF, 2006.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights**: why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 2000.

HUGON: Paul. **O Imposto. Teoria moderna e principais sistemas; o sistema tributário brasileiro**. 2 ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1945.

KNEIPP, Bruno Burgarelli Albergaria. **A pluralidade dos partidos políticos**. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

KUHN, Thomas S. **A Estrutura das revoluções científicas**. 5a. ed. tradução: Beatriz Viana Boeira e Nelson Boeira. São Paulo: Perspectiva, 1997.

LUHMANN, Niklas. **Sociedad y sistema: la ambición de la teoría**. Barcelona: Paidós; ICE de la Universidad Autónoma de Barcelona, 1990.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 32 ed. São Paulo: Melhoramentos, 2011.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. **Direitos humanos: sua história, sua garantia e a questão da indivisibilidade**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2000.

MARTINS, Jaime et al. **Projeto de Lei 463 de 2011**. Altera dispositivos do Decreto-Lei nº 227, de 28 de fevereiro de 1967, e da Lei nº 8.001, de 13 de março de 1990. Disponível em: <[http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop\\_mostrarintegra?codteor=841212&filename=PL+463/2011](http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=841212&filename=PL+463/2011)>. Acesso em: 11 dez. 2012.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **Os Direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar impostos: a igualdade e o imposto - Tese (Doutorado)**. v.I e II. Belo Horizonte: Faculdade de Direito UFMG, 2002.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. vol. II. São Paulo: Abril Cultural, 1983.

MINAS GERAIS. Lei nº 14.940, de 29 de dezembro de 2003 do Estado de Minas Gerais. Institui o Cadastro Técnico Estadual de Atividades Potencialmente Poluidoras ou Utilizadoras de Recursos Ambientais e a Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental do Estado de Minas Gerais TFAMG e dá outras providências. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Minas Gerais, 30 dez. 2003.

MINAS GERAIS. Lei nº 19.976, de 28 de dezembro de 2011 do Estado de Minas Gerais. Institui a Taxa de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – TFRM – e o Cadastro Estadual de Controle, Monitoramento e Fiscalização das Atividades de Pesquisa, Lavra, Exploração e Aproveitamento de Recursos Minerários – Cerm. **Diário Oficial do Estado de Minas Gerais**, Minas Gerais, 28 dez. 2011.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de La Brède et de. **O espírito das leis**. Trad. Cristina Murachco. São Paulo: Martins Fontes, 1996.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004.



NABAIS, José Casalta. **A face oculta dos direitos fundamentais**: os deveres e os custos dos direitos. Coimbra: Almedina, 2005.

NETTO, Luísa Cristina Pinto e. **A contratualização da função pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

NINO, Carlos Santiago. **U páis al margen de la ley**. Buenos Aires: Emecé, 1992.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito**: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito tributário & direitos fundamentais**: uma revisão do princípio da tipicidade junto ao estado democrático de direito. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

OLIVEIRA, Marcelo Cattoni de. **Teoria discursiva da argumentação jurídica de aplicação e garantia processual jurisdicional dos direitos fundamentais**. Revista Brasileira de Estudos Políticos. Belo Horizonte, n. 88, dez. 2003.

Organização das Nações Unidas. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. (1948) Disponível em: < [http://unicrio.org.br/img/DeclU\\_D\\_HumanosVersoInternet.pdf](http://unicrio.org.br/img/DeclU_D_HumanosVersoInternet.pdf) > Acesso em 30 jan. 2013.

PEREIRA, Rodolfo Viana. **Hermenêutica filosófica e constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

PEREZ LUÑO, Antonio E. **Los derechos fundamentales**. 7ed. Madrid: Editorial Tecnos, 1998.

SALGADO, Joaquim Carlos. **Os direitos fundamentais e a constituinte**. In: Constituinte e Constituição. Belo Horizonte: Conselho de extensão da UFMG, 1986.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direito fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 3 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 10a. edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARMENTO, Daniel. **Os direitos fundamentais nos paradigmas liberal, social e pós-social (pós-modernidade constitucional?)** In: SAMPAIO, José Adércio Leite (org.). Crises e desafios da constituição: perspectivas críticas da teoria e das práticas constitucionais brasileiras. Belo Horizonte: Del Rey, 2004 p. 375-414.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 27a. edição - São Paulo:Malheiros, 2006.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações**, vol. II. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

STRECK, Lênio Luiz. **Hermenêutica Jurídica e(m) crise**: uma exploração hermenêutica da construção do direito. 4a edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2003.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição constitucional e hermenêutica**: uma nova crítica. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

TAVARES, Andre Ramos. **Curso de Direito Constitucional**. 5ª edição. São Paulo: Saraiva, 2007.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Segurança Jurídica do Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: 2011. No prelo

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Silvia Faber. **O princípio da subsidiariedade no direito público contemporâneo**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus Logico-Philosophicus**. Tradução: Luiz Henrique Lopes dos Santos. São Paulo: Editora da Universidade de São Paulo, 1994.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Investigações filosóficas**. 3 ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.