

Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático

Alfredo Bento de Vasconcellos Neto

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Especialista em Direito Constitucional e Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Auditor Fiscal de Tributos da Prefeitura Municipal de Belo Horizonte. Membro Fazendário da Junta de Recursos Fiscais do Município de Belo Horizonte (JRFFA), onde exerce a Vice-Presidência de sua 3ª Câmara.

Álvaro Ricardo de Souza Cruz

Graduado em Direito pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG) e em Ciências Econômicas pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Mestre em Direito Econômico e Doutor em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Minas Gerais (UFMG). Procurador da República em Minas Gerais. Professor dos cursos de Graduação e Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Vice-Presidente do Instituto Mineiro de Direito Constitucional (IMDC).

Resumo: Adotando como referencial a teoria crítico-deliberativa de Jürgen Habermas, e sempre às luzes do discurso constitucional brasileiro, o presente estudo busca compreender os fundamentos da tributação no paradigma do Estado Democrático de Direito, dedicando especial atenção ao caráter deontológico e à máxima eficiência dos direitos fundamentais, para cuja plena e harmônica concretização deve encaminhar-se toda a comunidade política.

Palavras-chave: Direito constitucional. Direito tributário. Paradigma democrático. Emancipação da pessoa humana. Solidariedade. Democracia participativa. Cidadania ativa. Efetividade dos direitos fundamentais.

Sumário: 1 Introdução - 2 A normatividade deontológica da Lei Fundamental - 3 O dever fundamental de solidariedade como o epicentro normativo das Constituições democráticas - 3.1 O paradigma liberal - 3.2 O paradigma do *Welfare State* - 3.3 A contemporaneidade democrática - 4 Conclusões - Referências

1 Introdução

Em terras brasileiras, não obstante a radical transformação paradigmática empreendida pela “Constituição Cidadã” de 1988, expressivo contingente de nossos tributaristas, ainda fortemente influenciados pelo normativismo kelseniano, insistem em dedicar os seus maiores esforços, com redobrado interesse, apenas ao estudo da legalidade puramente formal (TORRES, 2005a, p. 82), dificultando, em larga medida, o avançar teórico e o aprofundamento dos debates em temas de direitos humanos.¹ Sob o

¹ “Nos últimos quarenta anos, os estudos de Direito Tributário desenvolvidos no Brasil estiveram focados predominantemente nas técnicas e formas de instituição e cobrança de tributos. Muito se discutiu sobre o

prisma ideológico, o enfoque até então conferido ao fenômeno tributário revela-se exclusivamente assentado na *dimensão negativa*² dos direitos fundamentais, optando a referida doutrina por investigá-lo às luzes de uma perspectiva estritamente liberal,^{3,4} como se a Carta Política pudesse ser coerentemente interpretada, *grosso modo*, a partir de um amontoado de preceitos vocacionados tão-só a limitar o poder fiscal do Estado.⁵ Tal ponto de vista, porquanto enclausurado numa concepção *estanque* e puramente *defensiva* dos direitos fundamentais, não se presta mais a descrever o sistema constitucional tributário em toda a sua complexidade e riqueza normativas, logrando amesquinhar o supremo objetivo da própria Constituição brasileira.⁶

A seu turno, significativa parcela da Administração Fazendária,

fato gerador, a tipicidade, a estrutura lógica da norma tributária, o lançamento, as espécies tributárias, os mecanismos de cobrança etc. Produziram-se doutrina, legislação e jurisprudência de inegável qualidade, conduzindo a análise das questões tributárias a um alto nível de profundidade e precisão. Porém, houve muito pouca discussão a respeito dos fundamentos da tributação, de suas razões últimas, do quadro referencial dos valores que a justificam, do papel que deve exercer nas sociedades contemporâneas e dos objetivos e finalidades a que deve visar. A impressão é de que — neste tema — já teria sido encontrada a ‘última resposta’, que os tributos ou se justificariam quase automaticamente com base no poder atribuído ao Estado dentro das balizas constitucionais, ou buscariam a sua razão de ser nas idéias de benefício e contraprestação pelos serviços estatais. Não há dúvida de que os temas até então preferencialmente explorados pela doutrina brasileira do Direito Tributário são pertinentes ao analisar o fenômeno tributário. Contudo, pouco dizem do *ser humano* que dá sentido ao ordenamento jurídico e para o qual suas normas se voltam em última instância” (GRECO; GODOI, 2005, p. 5).

- ² Os direitos fundamentais enquanto direitos de defesa assegurados aos indivíduos frente à atuação estatal.
- ³ Segundo as teorias de matriz liberal, “os direitos fundamentais revestem, concomitantemente, o carácter de *normas de distribuição de competências* entre o indivíduo e o Estado, distribuição esta favorável à ampliação do domínio de liberdade individual e à restrição da acção estadual aos momentos de garantia e ordem necessários ao livre desenvolvimento desses direitos; (...) a finalidade e o objectivo dos direitos fundamentais é de natureza puramente *individual*, sendo a liberdade garantida pelos direitos fundamentais uma liberdade pura, *Freiheit in se e não Freiheit um zu*, isto é, liberdade em si e não liberdade para qualquer fim” (CANOTILHO, 2000, p. 1344).
- ⁴ Torres (2005a, p. 12-13) é ainda mais enfático. Para ele, a cultura do povo brasileiro sequer teria adentrado o verdadeiro liberalismo político. Veja-se: “No Brasil houve a dificuldade para adesão à moral social. As idéias de Kant e do empirismo inglês não medraram entre nós. (...) Mesmo com a afirmação do liberalismo em 1824, a cultura brasileira continuou fortemente sensibilizada pela ética salvacionista, que persiste até os nossos dias com visível intensidade. As finanças públicas continuam presas, em grande parte, à moralidade privada, eis que não aderimos plenamente ao liberalismo. O tributo não chega a galgar o papel de preço da liberdade e de instrumento de justiça, senão que continua a ser apropriado de forma privada, isto é, segundo relações comutativas que lhe mantêm a natureza contraprestacional fundada no benefício e que conduzem a uma certa confusão entre o patrimônio do príncipe e do Estado. Mesmo entre os liberais observa-se a resistência ao imposto: Frei Caneca chega a dizer, apoiando-se na obra do abade Raynal, ‘que o tributo e o imposto são a prova do despotismo, ou aquilo que mais depressa ou mais devagar conduz a ele; que a imposição de taxas foi a mais importante das usurpações que os soberanos fizeram, e cujas conseqüências têm sido as mais funestas’; em nossos dias Ives Gandra da Silva Martins caracteriza o imposto como ‘norma de rejeição social’. O Estado, por seu turno, continua a se apropriar da parcela da economia societal como coisa privada, sem se preocupar com a destinação pública do produto arrecadado e com a incidência fundada na idéia de justiça”.
- ⁵ Sobre o tema, assim sentenciou Nabais (2004, p. 386): “(...) é, porém, óbvio o (excesso de) positivismo dum tal entendimento que, por seu turno, tem subjacente uma concepção de homem soberano isolado (no contexto dum Estado inimigo das liberdades) e de contribuinte interessado em pagar o menos possível de imposto(s), como se lhe assistisse um direito fundamental de não pagar impostos”.
- ⁶ “O *homem situado* não abdica de prestações existentes estritamente necessárias à realização da sua própria liberdade, revelando, neste aspecto, a teoria liberal uma completa *cegueira* em relação à indispensabilidade dos pressupostos sociais e económicos da realização da liberdade” (CANOTILHO, 2000, p. 1345).

tomada por convicções de idêntico viés formalista, parece ainda manifestar forte adesão aos ranços do *patrimonialismo* tupiniquim (TORRES, 2005a, p. 39), bem como à velha tese positivista da *autolimitação do poder tributário*,⁷ ocasionando, entre nós, conseqüências altamente perniciosas. Com isso, pavimenta-se o terreno para o *autoritarismo fiscal*, restando enfraquecido o significado dos direitos fundamentais (TORRES, 2005b, p. 59). Pressões de toda ordem sobre os contribuintes; violações sistemáticas aos seus direitos individuais; recusa injustificada à normatividade dos julgados, bem como a prática deliberada da *inconstitucionalidade útil*⁸ são apenas alguns dos gravíssimos problemas denunciados por Torres (2005a, p. 21-27), eventos cuja interminável recorrência não produz outro resultado a não ser a exacerbação dos discursos individualistas e da beligerância cinicamente engendrada contra o Estado brasileiro. Assim procedendo, acaba o Fisco por comprometer seriamente a paz e a harmonia sociais, bem como a força normativa da própria Constituição *jurídica*.

Atentos a esta problemática, os co-autores do presente estudo buscarão identificar as notas características da tributação em cada um dos paradigmas⁹ do Estado de Direito moderno: o *Liberal*, o *Social* e o

⁷ Durante muito tempo, a natural imbricação entre os direitos humanos e a atividade tributária do Estado foi largamente amesquinhada pelo positivismo jurídico, na medida em que o referido paradigma concebe as liberdades humanas apenas como um direito eminentemente “constituído”, e o poder tributário, a seu turno, como uma potestade ilimitada, ou, quando muito, condicionada apenas à sua própria autolimitação pelo Direito posto. A clássica doutrina de Jellinek (1966, p. 370), *v.g.*, apregoava aos quatro cantos tão-somente a existência de uma autolimitação ou auto-obrigação estatal (*Selbstverpflichtung*), nos seguintes termos: “o Estado obriga a si próprio no ato de criação do Direito”. Também Kelsen (1966, p. 154), para quem o mesmo Estado não passava de um “sistema de normas”, chegou a afirmar que “os assim chamados direito de liberdade” (*die sogenannten Freiheitsrechts*) não haveriam de existir “fora da ordem jurídica estatal” (*ausserhalb der staatlichen Rechtsordnung*). No Brasil, conforme penetrante observação de Torres (2005b, p. 56), chegou-se ao descalabro de investigar se “o poder tributário se autolimitava no momento de se constituir ou se se constituía ilimitadamente para se autolimitar a seguir!”

⁸ Conforme Torres (2005a, p. 24), assim foi a *inconstitucionalidade útil* definida pelo Ministro Otávio Gallotti, quando de sua posse na Presidência do Supremo Tribunal Federal: “são atos deliberadamente inconstitucionais, praticados com *finalidades corporativas* ou pelo desejo de governadores que querem consertar as finanças de seus Estados. Eles praticam esses atos torcendo pelos efeitos que eles produzem até serem corrigidos” (Grifou-se).

⁹ “A noção de paradigma desempenhou um papel importante na história e filosofia da ciência a partir da obra de Thomas S. Kuhn, *The Structure of Scientific Revolutions* (1962, 2. ed., com um ‘Postscript’, 1970). *Grosso modo*, Kuhn avalia que o que chama ‘ciência normal’, isto é, a ciência tal como comumente entendida, se desenvolve dentro de um paradigma no qual, e só dentro do qual, parece que se vão acumulando os conhecimentos; os homens da ciência vão resolvendo as perplexidades com que defrontam e com isso acontece o que se estima progresso. O que não se acha dentro do correspondente paradigma é rejeitado por ser ‘metafísico’, por não ser, propriamente falando, científico. A aparição de anomalias dentro do paradigma não obriga, nos primeiros momentos, a descartá-lo; os conceitos e as teorias se reajustam, mas o paradigma se mantém. Adotado as anomalias, contudo, são excessivas, começa-se a pôr em dúvida a própria validade do paradigma adotado (inconscientemente adotado). Acontece então uma revolução científica, que termina por consistir numa mudança de paradigma. No trânsito de um paradigma a outro, a ciência oferece um aspecto ‘anormal’; em vez de perplexidades, surgem problemas, que terminam por romper o paradigma então estabelecido e contribuem para o assentamento de um novo paradigma. (...) O conceito de paradigma proposto por Kuhn não é idêntico (mas não está completamente desconectado dele) ao conceito de *episteme* proposto por Foucault e dos conceitos de ‘corte epistemológico’ e de ‘limiar epistemológico’ (*seuil épistémologique*) de Gaston Bachelard” (MORA, 2001, p. 2200).

Democrático. Por conveniência de ordem *didática*, optaram por estruturar referida análise em torno das idéias de liberdade, igualdade e solidariedade humanas,¹⁰ retratando como o significado destes importantes valores ético-jurídicos evoluíram do iluminismo burguês dos séculos XVII e XVIII até a contemporânea “sociedade de risco” (TORRES, 2007, p. 7-9).

Este artigo partirá então ao encaço dos seguintes objetivos: *i*) demonstrar que o paradigma democrático está a exigir uma novíssima compreensão do fenômeno tributário; *ii*) evidenciar que tal entendimento somente é possível mediante a superação do positivismo jurídico; e, por fim, *iii*) advogar que uma tributação efetivamente democrática, operada às luzes de uma hermenêutica pós-positivista,¹¹ é elemento imprescindível à efetiva normatividade da própria Constituição brasileira.

Desde logo, convém advertir os leitores: o presente trabalho não se preocupa apenas com a concretização dos chamados *direitos sociais*, mas também com a plena eficácia e a fiel observância dos próprios *direitos individuais*, notadamente aqueles afetos à tutela das *liberdades humanas*. Quer

¹⁰ “Em 1979, o francês Karel Vasak apresentou no Instituto Internacional de Direitos do Homem em Estrasburgo uma classificação baseada nas fases de reconhecimento dos direitos humanos, dividida por ele em três gerações, conforme a marca predominante dos eventos históricos e das inspirações axiológicas que a elas deram identidade: 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 os valores da fraternidade” (SAMPALIO, 2004, p. 259). Sobre as assim chamadas “gerações” de direitos fundamentais, vide a ressalva estampada em nota de nº 51 *infra*.

¹¹ No que concerne ao influxo do positivismo jurídico e à conseqüente reaproximação entre a “moral racional” (HABERMAS, 2003a, p. 139) e o Direito positivo, leia-se autorizada doutrina produzida por Derzi (2008, p. 675): “Segundo Perelman, o processo de Nuremberg, pondo a descoberto uma legislação nazista iníqua, *abalou a fé na lei, como suporte único do Direito, da segurança e da justiça*. Deu alento a um movimento antipositivista. Buscou-se então, a partir daí, uma interpretação eqüitativa, razoável, justa, *mas conciliável com o Direito em vigor*. Antes disso, entretanto, a partir das críticas escarneadoras de Ihering ou do realce da função social do Direito, em Gény, p. ex., aqui e ali, já se haviam manifestado reações ao dogmatismo exageradamente legalista e racionalista. Entretanto, Perelman, com toda razão, aponta em Nuremberg a experiência humana que desencadeou mudanças na ideologia judicial. De fato, hoje se afirma em toda parte o papel criador do juiz. *O abandono da caduca concepção de uma aplicação da lei, como um silogismo lógico dedutivo, em favor de uma compreensão jurídica, parece uma aquisição definitiva*. A evolução da Hermenêutica jurídica, desencadeada pelo impulso notável que lhe deu Betti, ao inseri-la numa teoria geral da interpretação, e, sobretudo, pela obra não menos fundamental de Hans-Georg Gadamer, reforçou as tendências já apontadas. Se a interpretação do Direito, em fase inaugural, se centrava na busca da intencionalidade primária do legislador, em uma segunda etapa desloca-se para o exame objetivo da obra jurídica (desvinculada das subjetividades de seu autor), como totalidade e sistema integrado de normas. Finalmente, a partir da década de 60, coube a Gadamer acrescentar-lhe a perspectiva histórica do intérprete. *Toda interpretação, inclusive a jurídica, é uma intermediação entre a nossa visão lingüística do mundo e a linguagem do texto* (Cf. Le Problème Hermeneutique. *Archives de Philosophie*, Paris, 33, p. 24, 1970). *O intérprete, em que pesem todas as pretensões à objetividade, não pode abolir o seu pertencer ao mundo, de modo que sempre se dá uma tensão entre o sentido original do texto e o atual*. O aqui e o agora, ou a historicidade do Direito, através do caso, do problema proposto, atua continuamente no sentido da norma, no evoluir jurídico do texto. A natureza da coisa, a razoabilidade jurídica, a nova retórica assentada na argumentação, a busca dos valores e princípios, a tópicos, o sistema jurídico aberto e a noção de historicidade do Direito formam um quadro dentro do qual se descobre continuamente a norma jurídica, o próprio Direito” (Grifou-se).

no vigente paradigma filosófico instaurado com a reviravolta lingüístico-pragmática, quer nos tempos da pós-modernidade democrática, os direitos fundamentais alusivos à liberdade e à igualdade já não podem mais ser havidos como categorias antagônicas ou antitéticas.¹² Hoje, mais do que nunca, especialmente após as trágicas e cruéis experiências totalitárias vivenciadas pela humanidade, tais direitos devem ser necessariamente reinterpretados como *instâncias ético-jurídicas cooriginárias e mutuamente complementares* (HABERMAS, 2003a, p. 139-154), porquanto ambos são indistintamente merecedores de integral realização no plano concreto ou factual da existência humana.

Para a nova consciência que se apossou do homem contemporâneo, a plena efetivação da liberdade e da igualdade haverá de operar-se reciprocamente, em torno de um *dever fundamental de solidariedade*,^{13 14} ultimando-se então, em poucas palavras, a perfeita e acabada realização do célebre adágio cunhado pelos ideólogos da Revolução Francesa: “*Liberté, Égalité, Fraternité!*” Aliás, este o verdadeiro e cristalino espírito a emanar da interpretação sistêmica de nossa Carta Política.

O artigo ora submetido à crítica da comunidade jurídica, longe de olvidar a valiosa contribuição já oferecida pela mais tradicional doutrina do Direito Tributário, procura destacar nos tributos a sua feição *deontológico-instrumental*. É dizer: no paradigma democrático, urge reinterpretar a tributação como um importante mecanismo conformador da própria normatividade constitucional, porquanto é exatamente através da legítima arrecadação e eficiente destinação dos recursos tributários que os direitos fundamentais haverão de ser plenamente assegurados a todos os cidadãos brasileiros, especialmente às minorias e aos excluídos de nossa sociedade.

¹² Conforme a doutrina de Torres (2007, p. 9), o Estado Democrático de Direito caracteriza-se exatamente pela procura de um equilíbrio entre “a justiça e a segurança jurídica, a legalidade e a capacidade contributiva, a liberdade e a responsabilidade”.

¹³ “Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o Estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida organizada em Estado Fiscal” (NABAIS, 2004, p. 679).

¹⁴ Discorrendo sobre o tema da justiça em Rawls (2002), assim também conclui Godoi (2005, p. 149): “(...) no quadro atual das sociedades multiculturais em que se reconhece a diversidade de crenças, de religiões, de ideologias, de preferências e orientações políticas e sexuais entre os cidadãos, não faz sentido pensar em princípios de justiça que não contemplem e garantam a solidariedade social. Forçosamente, uma concepção contemporânea de justiça no quadro das sociedades atuais deve contemplar os valores da liberdade, da igualdade e da solidariedade. Se supomos que os cidadãos são livres e iguais, *o próprio conceito de sociedade se abre forçosamente para a solidariedade*. Pois uma sociedade de pessoas livres e iguais consiste num sistema equitativo de cooperação, um sistema em que todos que cooperam devam beneficiar-se de forma apropriada” (Grifou-se).

Sempre às luzes de um *pensamento sistêmico* (LUHMANN, 1996), e com a atenção permanentemente voltada à práxis de uma *hermenêutica construtivista e/ou concretista* (MÜLLER, 1996; DWORKIN, 2003; HABERMAS, 2003a-b; GÜNTHER, 2004; GRAU, 2006; PEREIRA, 2007), manifestam os autores a crença segundo a qual “não se interpreta o Direito em tiras, aos pedaços” (GRAU, 2006, p. 44). Assim é que, dado o caráter *alográfico* do próprio texto constitucional;¹⁵ os institutos jurídico-tributários apenas serão adequadamente aplicados pelos operadores de nosso Direito, caso as soluções hermenêuticas por eles oportunamente (re)construídas acabem por conferir a máxima densificação possível *a cada um* dos direitos fundamentais envolvidos, assegurando-se, com isso, a preservação da unidade lógico-racional de todo o ordenamento jurídico, a começar pela supremacia, força normativa, organicidade e coerência interna da própria Carta Política.

Por derradeiro, objetivam os autores demonstrar que a “Constituição Tributária” apenas será coerentemente interpretada/aplicada, caso se reconheça, *ab initio*, a “multifuncionalidade” hoje universalmente atribuída aos direitos fundamentais.¹⁶

2 A normatividade deontológica da Lei Fundamental

A afirmação histórica dos direitos fundamentais não se acha apenas alegoricamente retratada em nossa Constituição. Muito pelo contrário! Por expressa determinação da própria Carta Política (art. 1º, III, *c/c* art. 5º, §§1º ao 4º), encontram-se cada um daqueles direitos a exigir *máxima efetividade possível*, de modo a situar o primado da dignidade humana no mais elevado patamar ético-jurídico de nossa comunidade política.

É exatamente neste contexto de permanente afirmação e sobranceira *normatividade dos direitos fundamentais* que o intérprete/aplicador do Direito haverá de extrair do discurso constitucional a razão de ser do próprio Estado brasileiro, qual seja, “construir uma sociedade livre, justa e solidária”.

¹⁵ “O Direito é alográfico. E alográfico é porque o texto normativo não se completa no sentido nele impresso pelo legislador. A ‘completude’ do texto somente é atingida quando o sentido por ele expressado é produzido, como nova forma de expressão, pelo intérprete. Mas o ‘sentido expressado pelo texto’ já é algo novo, distinto do texto. É a norma. Repetindo: as normas resultam da interpretação, que se pode descrever como um processo intelectualivo através do qual, partindo de fórmulas lingüísticas contidas nos textos, enunciados, preceitos, disposições, alcançamos a determinação de um conteúdo normativo. O intérprete desvencilha a norma do seu invólucro (o texto); neste sentido, ele ‘produz a norma’. Abrangendo textos e fatos, como vimos, a interpretação do direito opera a mediação entre o caráter geral do texto normativo e sua aplicação particular: isto é, opera a sua inserção na vida” (GRAU, 2006, p. 30-31).

¹⁶ A intitulada *multifuncionalidade* dos direitos fundamentais será devidamente abordada mais adiante, em todos os seus pormenores, quando viermos a tratar do paradigma democrático.

Noutras palavras, *ordena* a Carta Política que todos os indivíduos devam merecer do Estado — e também uns dos outros — idêntica consideração e respeito, de modo que, devidamente inseridos numa comunidade de homens *verdadeiramente livres*,¹⁷ possam então desfrutar, concreta e indistintamente, das mesmas oportunidades de “vida boa”. Em suma, a edificação da autêntica liberdade, da justiça e da solidariedade¹⁸ humanas constitui o *supremo objetivo* de nossa República. A este propósito, veja-se a Lei Fundamental brasileira:

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 preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

No que concerne à adequada interpretação do referido enunciado constitucional, cuja capital importância tem sido inexplicavelmente negligenciada por muitos operadores do Direito, cumpre transcrever a doutrina de Silva (2007, p. 46):

Este artigo correlaciona-se com as promessas do Preâmbulo, pois “construir uma sociedade livre, justa e solidária” corresponde a formar uma sociedade dotada de valores supremos dos direitos sociais e individuais, tais a liberdade,

¹⁷ “Nesse sentido, os desenvolvimentos do pensamento jurídico-filosófico moderno produziram uma cisão do conceito de autonomia jurídica a fim de alcançar tanto a liberdade para os cidadãos decidirem sobre as normas que regulam o comportamento de todos os membros de suas respectivas comunidades, como também a liberdade para decidir sobre a orientação que darão a suas próprias vidas individuais. Nos termos de Habermas, a autonomia jurídica distingue-se na modernidade em autonomia *pública e privada* para referir-se a esferas da vida social distintas, mas igualmente carentes de proteção” (SILVA, 2008, p. 92).

¹⁸ Sobre a relevância da solidariedade no paradigma democrático, Habermas (2002, p. 7-8) já afirmara com a habitual propriedade: “(...) defendo o conteúdo racional de uma moral baseada no mesmo respeito por todos e na responsabilidade solidária geral de cada um pelo outro. A desconfiança moderna diante de um universalismo que, sem nenhuma cerimônia, a todos assimila e iguala não entende o sentido dessa moral e, no ardor da batalha, faz desaparecer a estrutura relacional da alteridade e da diferença, que vem sendo validada por um universalismo bem entendido. (...) O mesmo respeito para *todos e cada um* não se estende àqueles que são congêneres, mas à pessoa do outro ou dos outros em sua alteridade. A responsabilização solidária pelo outro como um dos nossos se refere ao ‘nós’ flexível numa comunidade que resiste a tudo o que é substancial e amplia constantemente suas fronteiras porosas. Essa comunidade moral se constitui exclusivamente pela idéia negativa da abolição da discriminação e do sofrimento, assim como da inclusão dos marginalizados — e de cada marginalizado em particular —, em uma relação de deferência mútua. Essa comunidade projetada de modo construtivo não é um coletivo que obriga seus membros uniformizados à afirmação da índole própria de cada um. Inclusão não significa aqui confinamento dentro do próprio e fechamento diante do alheio. Antes, a ‘inclusão do outro’ significa que as fronteiras da comunidade estão abertas a todos — também e justamente àqueles que são estranhos um ao outro — e querem continuar sendo estranhos”.

a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça — que é aquela sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos e fundada na harmonia social. Mas também se vincula de alguma maneira com as normas que contemplam os direitos da Seguridade Social (arts. 194 e ss.) como instrumentos de erradicação da pobreza e da marginalização e redução das desigualdades e se desdobra em normas precisas e de eficácia plena como as que definem o princípio da igualdade (arts. 5º, *caput*, e inciso I, e 7º, XXX, XXXI e XXXII), de modo que só na aparência é que as disposições do art. 3º têm sentido programático. São, em verdade, *normas dirigentes*¹⁹ ou teleológicas, porque apontam fins positivos a serem alcançados pela aplicação de preceitos concretos definidos em outras partes da Constituição.

Com agudeza de espírito, Rocha (1996, 15/92) observa que todos os verbos (imperativamente) conjugados naquele enunciado constitucional estão a exigir a práxis transformadora de determinadas condutas humanas, quais sejam, “construir”, “garantir”, “erradicar”, “reduzir” e “promover”. E conclui, peremptoriamente: “(...) os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil são definidos em termos de obrigações transformadoras do quadro social e político retratado pelo constituinte na elaboração do texto constitucional”.

Claramente inspirado na Constituição portuguesa de 1976, o citado artigo 3º vem a significar um rompimento com o antigo paradigma

¹⁹ A normatividade constitucional não se obtém *pura e simplesmente* a partir da existência de um “texto escrito”, onde se acham inculpidos e assegurados os direitos fundamentais. A dimensão puramente “formal” da Constituição, *por si mesma*, não é apta a “dirigir” ou “transformar” realidade alguma, na medida em que, sozinho e apartado de qualquer interação humana, um determinado texto normativo significa tão-só a existência de um mero “objeto”, que em nada é capaz de operar no mundo da vida. Sobre isso, leia-se Velloso (2005, p. 328): “O texto constitucional insulado, fora de um contexto lingüístico e jurídico-social, nada significa: não passa de um aglomerado de formas gráficas, como os ideogramas de uma linguagem morta. São os usos lingüísticos, as tradições jurídicas, entre outros fatores, que, devidamente analisados e valorados pela atuação criativa do intérprete, lhe conferem significação.” Forte em Müller (1996), o mesmo é dito por Pereira (2007, p. 167): “(...) não existe sentido normativo antes da ocorrência do caso concreto e, em um aspecto mais amplo, antes da interferência do intérprete”. Por outro lado, a desejada supremacia constitucional tampouco se afirmará *apenas* pelo agir virtuoso dos legisladores, administradores públicos e magistrados. Após o refluxo do positivismo jurídico, a efetiva normatividade da Constituição passa a depender, fundamentalmente, de um complexo e dinâmico *procedimento discursivo*, cuja permanente realização há de ser *institucionalmente* assegurada nas esferas pública e privada. Em última análise, preservar a força normativa da Constituição jurídica é, agora, uma co-responsabilidade *intersubjetivamente* atribuída à generalidade dos cidadãos: “*Essa tarefa foi confiada a todos nós*”, conforme a séria advertência de Hesse (1991, p. 32). Não bastasse tudo isso, o intitulado caráter “dirigente” ou “preordenante” das Constituições há muito já perdeu a enorme influência que exercia nos círculos doutrinários. Até mesmo entre os seus mais antigos e famosos defensores, como o emérito constitucionalista português J. J. Gomes Canotilho, a velha idéia já não desfruta do mesmo prestígio: “Hoje, em virtude da atenuação do papel do Estado, o programa constitucional assume mais o papel de legitimador da *socialidade estatal* do que a função de um direito dirigente do centro político” (CANOTILHO, 2000, p. 217). A este propósito, põe-se agora Canotilho a advogar um *constitucionalismo moralmente reflexivo*, como bem anotou Pereira (2008, p. 103): “Assiste razão, portanto, aos autores que, de uma forma ou de outra, têm buscado um caminho equilibrado entre a *pré-ordenação* e a *pós-ordenação*, entre a *força dirigente* e a *força dialógica* e, sobretudo, vocacionado à sensibilidade contextual dos fundamentos da Teoria da Constituição. O termo que parece candidatar-se a ocupar o lugar de centralidade é o de *constitucionalismo moralmente reflexivo*, formulado por Ulrich Preuss e seguido de perto por Gomes Canotilho. A expressão designa um modo específico do operar constitucional que se torna sensível a questões morais, sem que se perca a capacidade de constituir e reconstituir processos de ajustamento e de crítica”.

liberal, todo ele anteriormente assentado na velha idéia de “Constituição-garantia” (FERREIRA FILHO, 2000, p. 22). Trazendo a lume os “objetivos fundamentais” da República brasileira, tal enunciado constitucional acaba por reconhecer, emblematicamente, que a sociedade outrora existente em nosso País não era livre, tampouco justa, sequer solidária. “Portanto, é signo lingüístico que impõe ao Estado [e a cada um dos membros de nossa comunidade política] a tarefa de construir não a sociedade — porque esta já existia — mas a liberdade, a justiça e a solidariedade a ela referidas” (SILVA, 2007, p. 46).

Como se vê, o projeto humanitário, pluralista e transformador reclamado pela Constituição brasileira, com o qual se busca assegurar o *mínimo existencial* a todas as pessoas humanas, bem como garantir-lhes uma ambiência favorável ao pleno desenvolvimento de suas aptidões físicas, morais e intelectuais, não pode tolerar, em hipótese alguma, a miséria, a desigualdade e a exclusão sociais, tampouco qualquer espécie de preconceito ou discriminação. Novamente com Silva (2007, p. 46-47):

(...) o que a Constituição quer, com esse objetivo fundamental, é que a República Federativa do Brasil construa uma ordem de homens livres, em que a justiça distributiva e retributiva sejam um fator de dignificação da pessoa e em que o sentimento de responsabilidade e apoio recíprocos solidifique a idéia de comunidade fundada no bem comum.²⁰ Surge aí o Estado Democrático de Direito, voltado à realização da justiça social, tanto quanto a fórmula liberdade, igualdade e fraternidade o fora no Estado Liberal proveniente da Revolução Francesa.

Além disso, conforme ainda o mesmo publicista (SILVA, 2007, p. 47), ao eleger como um dos seus objetivos fundamentais a garantia do desenvolvimento nacional (art. 3º, II), nossa Carta Política decerto não está a reclamar um simples crescimento econômico, sem a conseqüente melhoria da qualidade de vida da população, especialmente de suas camadas mais pobres e necessitadas.²¹ Exatamente por isso, conforme a letra do seu artigo 174, §1º, preconiza a Lei Fundamental um “desenvolvimento

²⁰ Neste particular aspecto, convém frisar que o insigne constitucionalista brasileiro também manifesta aparente adesão à idéia de solidariedade formulada por Habermas (cf. nota de nº 18 *supra*).

²¹ Deveras, o processo de desenvolvimento almejado pela Constituição é bem mais ambicioso: “(...) development is a comprehensive economic, social, cultural and political process, which aims at the constant improvement of the well-being of the entire population and of all individuals on the basis of their active, free and meaningful participation in development and in the fair distribution of benefits resulting therefrom” (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1986). Tradução livre: “(...) desenvolvimento é um processo econômico, social, cultural e político abrangente, que visa ao constante incremento de bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos com base em sua participação ativa, livre e significativa no desenvolvimento e na distribuição justa dos benefícios daí resultantes”.

nacional equilibrado”, de sorte a concretizar, em todas as suas mais variadas feições, o primado da dignidade humana. Aliás, também é pela mesma razão que hoje já se vislumbra o desenvolvimento como um *direito humano fundamental e inalienável*, inteiramente concebido para o bem-estar dos próprios indivíduos e das populações de todo o mundo.²²

Pois bem, enquanto Estado constitucional que é, encontra-se a República brasileira constitucionalmente subordinada aos fins e aos meios *deontologicamente prefixados* na própria Carta Política. No que concerne aos seus *propósitos*, o Estado brasileiro deve agora zelar, incessantemente, pela edificação de uma sociedade cada vez mais livre, justa e solidária, trabalhando pela erradicação da pobreza e da marginalização, bem como pela contínua redução das desigualdades sociais e regionais. Ao fim e ao cabo, deve empenhar-se na promoção do bem-estar de todos, sem preconceitos ou discriminações de qualquer espécie. Todavia, no que concerne aos *meios permitidos* para a consecução de tais objetivos, e sob o pretexto de otimizar a arrecadação tributária, *não podem* os agentes do Fisco transgredir o seu tradicional dever de abstenção,²³ alusivo à fiel e incondicional observância dos *direitos individuais*, notadamente aqueles relativos à liberdade e à propriedade dos cidadãos-contribuintes, pois, conforme advertiu seriamente Habermas (2003a, p. 318, 321, 323):

Certos conteúdos teleológicos entram no direito; porém o direito, definido através do sistema de direitos, é capaz de domesticar as orientações axiológicas e *colocações de objetivos* ao legislador [e também ao Fisco] através da primazia estrita conferida a pontos de vista normativos. Os que pretendem diluir a constituição numa ordem concreta de valores desconhecem seu caráter específico; *enquanto normas do direito, os direitos fundamentais, como também as regras morais, são formados segundo o modelo de normas de ação obrigatórias — e não segundo o modelo de bens atraentes. (...)* A partir do momento em que direitos individuais são transformados em bens e valores, passam a concorrer em pé de igualdade, tentando conseguir a primazia em cada caso singular. Cada valor é tão particular como qualquer outro, ao

²² “The right to development is an inalienable human right by virtue of which every human person and all peoples are entitled to participate in, contribute to, and enjoy economic, social, cultural and political development, in which all human rights and fundamental freedoms can be fully realized” (ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS, 1986, art. 1.1). Tradução livre: “O direito ao desenvolvimento é um direito humano inalienável em virtude do qual toda pessoa humana e todos os povos estão habilitados a participar do desenvolvimento econômico, social, cultural e político, a ele contribuir e dele desfrutar, no qual todos os direitos humanos e liberdades fundamentais possam ser plenamente realizados”.

²³ Antes mesmo de um dever jurídico-constitucional, trata-se sobremodo de um imperativo ético: “Quando, por alguma circunstância, um imposto não for justo, produzindo-se a exação, estarão sendo violados os legítimos direitos do cidadão, que não tem — se puder — que satisfazer aquilo que tão injustamente lhe é reclamado. A insistência das autoridades em tais exigências injustas, não resta nada além do que qualificá-las como abuso de poder, se é que não chega a um verdadeiro roubo, com qualificação moral mais exata” (HIGUERA, 1997, p. 474).

passo que *normas* [jurídicas] *devem sua validade a um teste de universalização*. Nas palavras de Denninger: “Valores só podem ser relativizados através de valores; porém o processo através do qual valores são preferidos ou rejeitados escapa à conceituação lógica”. Isso leva Dworkin a entender [os] direitos [individuais] como “trunfos” a serem usados *contra argumentos de colocação de objetivos*. (...) A validade jurídica do juízo [de aplicação do Direito] tem o *sentido deontológico de um mandamento*, não o sentido teleológico daquilo que é atingível no horizonte dos nossos desejos, sob circunstâncias dadas. *Aquilo que é o melhor para cada um de nós não coincide eo ipso com aquilo que é igualmente bom para todos*. (Grifou-se)

Em obra anterior, firme na mesma postura crítico-deliberativa, um dos co-autores deste estudo já se preocupava em censurar a conhecida teoria alexyana da *ponderação de valores*, em cujos domínios buscam inspiração, no Brasil, certa doutrina e jurisprudência *comunitaristas* (CRUZ, 2006, p. 143-145):

Para Habermas, meios e fins, por uma exigência democrática, são definidos originariamente pelo legislador político. (...) No instante em que o Judiciário julga poder aplicar o direito com suporte em valores, não percebe estar assumindo indiretamente a condição de refém de argumentos axiológicos, tais como os que dizem respeito à impossibilidade de se declarar a inconstitucionalidade de leis (especialmente as que mais interessam à sanha arrecadatória do Governo) de “lacunas perigosas”, de “prejuízo financeiro”, de “dano econômico irreparável” e da “reserva do possível”. (...) Ao invés de examinar se os mesmos violam os direitos fundamentais, o raciocínio se inverte e a prioridade se torna a viabilização da política econômico-financeira do Estado. (...) A teoria discursiva, tal qual a compreendemos, não tolera essa condescendência. A democracia radical exige o direito de todos participarem das deliberações que certamente influenciam seu cotidiano e sua visão de vida digna. Assim, não há como tolerar que discursos de fundamentação (legislação) e de aplicação (jurisdição) não sejam necessariamente filtrados pelos direitos fundamentais, nos quais certamente se insere a perspectiva renovada do conceito de mínimo existencial do indivíduo.

Também entre nós, Ávila (2008, p. 80) sustenta entendimento análogo:

Logo se vê que os princípios, embora relacionados a valores, não se confundem com eles. Os princípios relacionam-se aos valores na medida em que o estabelecimento de fins implica qualificação positiva de um estado de coisas que se quer promover. No entanto, os princípios afastam-se dos valores porque, enquanto os princípios se situam no plano deontológico e, por via de consequência, estabelecem a obrigação de adoção de condutas necessárias à promoção gradual de um estado de coisas, os valores se situam no plano axiológico ou meramente teleológico e, por isso, apenas atribuem uma qualidade positiva a determinado elemento.

Noutro de seus importantes escritos, Ávila (2006, p. 346) também denuncia:

É muito freqüente a interpretação do Direito Tributário baseada diretamente nos princípios constitucionais, tanto naqueles que amparam os interesses do fisco, como os princípios da solidariedade social e da função social da propriedade, quanto daqueles que protegem os interesses dos contribuintes, como os princípios do Estado de Direito, da proteção da propriedade e da liberdade. O resultado é por todos conhecido: em vez de aplicar a regra constitucional ou legal, o intérprete salta para o plano dos princípios, *construindo soluções maleáveis segundo os interesses que deseja preservar*. Esses expedientes fazem com que as decisões legislativas e judiciais sejam flexibilizadas e os valores objetivados no ordenamento jurídico sejam superados, quer por soluções estrangeiras incompatíveis com o ordenamento jurídico brasileiro, quer por valores exclusivos do próprio intérprete. (Grifou-se)

Last but not least. Em se tratando da mesma análise de meios e fins, o Supremo Tribunal Federal já proferiu emblemática decisão (RE nº 150.764-PE), cujo espírito é todo ele sintetizado nas seguintes reflexões do Ministro Celso de Mello, *verbis*:

Argumentos de necessidade, por mais respeitáveis que possam ser, não devem prevalecer sobre o império da Constituição. Razões de Estado, *ainda que vinculadas a motivos de elevado interesse social*, não podem legitimar o desrespeito e a afronta a princípios e valores sobre os quais tem assento o nosso sistema constitucional positivo. Esta Corte, ao exercer, de modo soberano, a tutela jurisdicional das liberdades públicas, tem o dever indeclinável de velar pela *intangibilidade de nossa Lei Fundamental*, que, ao dispor sobre as relações jurídico-tributárias entre o Estado e os indivíduos, institucionalizou um sistema coerente de proteção, a que se revelam subjacentes importantes princípios de caráter político, econômico e social. É preciso advertir que o Estado de que o uso ilegítimo de seu poder de tributar não deve, *sob pena de erosão da própria consciência constitucional*, extravasar os rígidos limites traçados e impostos à sua atuação pela Constituição da República. (STF – Tribunal Pleno. RE nº 150.764-PE, rel. o Min. Sepúlveda Pertence, red. p/ o acórdão o Min. Marco Aurélio; DJ, 02 abr. 1993 – grifou-se)

Assim é que, devidamente observada a normatividade *deontológica* dos direitos fundamentais, tal como se encontram eles plasmados no texto da própria Constituição *jurídica*, devem agora os governos dispensar idêntica preocupação com a real autonomia das pessoas humanas, zelando para que todas elas venham a dispor dos recursos econômicos suficientes para uma *existência verdadeiramente digna e livre*, o que somente poderá ocorrer caso o Estado também assegure, efetivamente, tratamento isonômico e

concreta igualdade de chances para a generalidade dos cidadãos.²⁴ Atento a esta imperiosa necessidade ético-jurídica, eis o que assevera Dworkin (2006, p. 108):

We must therefore begin to construct a tax theory by assuming that a community treats citizens with equal concern when its economic system allows them genuinely equal opportunities to design a life according to their own values. They have equal opportunities, let us say, when their wealth and other resources depend on the value and costs of their choices, but not on their luck, including their genetic luck in parents and talents.²⁵

Tudo isso significa, em última análise, que o Estado brasileiro deve vislumbrar os seus objetivos fundamentais como algo impostergável, tratando-os como a preocupação mais importante de todas as suas ações governamentais. Deve então proceder, decididamente, no sentido de viabilizar — *sob o filtro dos direitos individuais estampados na Constituição* — os supremos objetivos da República, possibilitando todos os meios necessários à verdadeira emancipação das pessoas humanas.

3 O dever fundamental de solidariedade como o epicentro normativo das Constituições democráticas

No que tange ao extenso catálogo de direitos fundamentais, notadamente aqueles a interessar mais de perto neste trabalho, colhe-se de sua *interpretação sistêmica* a existência de um *dever fundamental de solidariedade*,^{26 27} a vincular²⁸ não apenas o Estado, como se preconizava

²⁴ Neste sentido, as pertinentes reflexões de Castro (2004): “Nas sociedades democráticas contemporâneas, a garantia de condições mínimas de bem-estar para toda a população depende de três conjuntos de ações governamentais: as políticas capazes de assegurar o crescimento econômico sustentado com expansão do trabalho, do emprego e da renda; as políticas sociais universais destinadas a promover a *igualdade de oportunidades* e padrões básicos de qualidade de vida, como a educação e a saúde; e as políticas sociais focadas em grupos mais vulneráveis ou vítimas de discriminação ou exclusão social” (Grifou-se).

²⁵ Tradução livre: “Devemos, portanto, começar a construir uma teoria de impostos supondo que uma comunidade trata os cidadãos com idêntica preocupação quando o seu sistema econômico permite a eles oportunidades genuinamente iguais para planejar uma vida de acordo com seus próprios valores. Eles têm oportunidades iguais, digamos, quando a sua riqueza e outros recursos dependem do valor e dos custos de suas escolhas, mas não de sua sorte, incluindo a sorte genética dos pais e talentos”.

²⁶ “O dever de contribuir para os encargos sociais da própria comunidade [também] é uma obrigação de vínculo de consciência [moral], fundada na natureza mesma das coisas: existência das comunidades políticas humanas, derivada do próprio caráter social do homem. Mas tal dever de contribuir se limita a impostos justos” (HIGUERA, 1997, p. 475).

²⁷ Sobre o tema, leia-se NABAIS. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo.

²⁸ Quanto à eficácia dos direitos sociais, assim leciona Silva (2007, p. 184): “A normatividade constitucional dos direitos sociais no Brasil (...) principiou com a Constituição de 1934. Inicialmente se tratava de normatividade essencialmente programática. A tendência é a de conferir a ela maior eficácia. E nessa configuração crescente da eficácia e da aplicabilidade das normas constitucionais reconhecedoras de direitos sociais é que se manifesta sua principal garantia. Assim, quando a Constituição diz que são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais

no paradigma constitucional imediatamente anterior,²⁹ mas, também, consoante os exatos limites estabelecidos na Lei Fundamental, cada um dos indivíduos de nossa comunidade política, a ponto de já se reconhecer, nos dias atuais, com absoluta propriedade, a intitulada *eficácia horizontal dos direitos fundamentais*.³⁰

Pondo-se a tratar desta *oponibilidade pluridimensional* dos direitos humanos, que a consciência madura dos povos democráticos busca agora assegurar não apenas nas relações entre o Estado e os indivíduos, mas, em idêntica medida, também nas relações de cunho eminentemente privado, Canotilho (2000, p. 1.352) afirma, acertadamente, que estamos a viver num “Estado Constitucional de Direitos Fundamentais”, igualmente representativo de uma “Sociedade Civil de Direitos Fundamentais”.³¹

Retomando o fio da meada, e estritamente às luzes do discurso constitucional brasileiro, cabe ressaltar que o referido dever de solidariedade haverá de ser cumprido *indireta* ou *diretamente*.³²

No primeiro caso (observância indireta ou mediata), através da livre e consciente adesão dos cidadãos-contribuintes às suas *obrigações de natureza fiscal*,³³ já que o Estado contemporâneo carece *primariamente* da tributação para custear as instituições democráticas e a plena efetivação

os expressamente indicados no art. 7º, e quando diz que a saúde ou a educação é direito de todos, e indica mecanismos, políticas, para a satisfação desses direitos, está preordenando situações jurídicas objetivas com vistas à aplicação desses direitos”.

²⁹ O modelo do *Welfare State*, Estado Social de Direito, Estado-providência ou Estado do Bem-estar Social.

³⁰ Por imperativo de brevidade, cumpre destacar, a título de singelo exemplo, outro importante julgamento havido no Supremo Tribunal Federal: “As violações a direitos fundamentais não ocorrem somente no âmbito das relações entre o cidadão e o Estado, mas igualmente nas relações travadas entre pessoas físicas e jurídicas de direito privado. Assim, os direitos fundamentais assegurados pela Constituição vinculam diretamente não apenas os poderes públicos, estando direcionados também à proteção dos particulares em face dos poderes privados. (...) A autonomia privada, que encontra claras limitações de ordem jurídica, não pode ser exercida em detrimento ou com desrespeito aos direitos e garantias de terceiros, especialmente aqueles positivados em sede constitucional, pois a autonomia da vontade não confere aos particulares, no domínio de sua incidência e atuação, o poder de transgredir ou de ignorar as restrições postas e definidas pela própria Constituição, cuja eficácia e força normativa também se impõem, aos particulares, no âmbito de suas relações privadas, em tema de liberdades fundamentais” (STF – Tribunal Pleno. RE nº 201.819-RJ, rel. a Min. Ellen Gracie, red. p/ o acórdão o Min. Gilmar Mendes; j. 11.10.2005, DJ, 27 out. 2006, p. 64 – Grifou-se).

³¹ Para tanto, o constitucionalista português também faz alusão a importantes monografias de Häberle (1997, p. 279 et seq.) e Bonavides (1997, p. 582 et seq.).

³² Veja-se novamente o magistério doutrinário de Silva (2007, p. 184): “Assim, podemos dizer que os direitos sociais, como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado *direta* ou *indiretamente*, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitem melhores condições de vida aos mais fracos; direitos que tendem a realizar a igualação de situações sociais desiguais. São, *portanto*, direitos que se ligam com o direito de igualdade. Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais, na medida em que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da *igualdade real* — o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício da liberdade” (Grifos do autor).

³³ Daí a acertada conclusão de Nabais (2004, p. 399), para quem “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 imanentes* a esses direitos” (Grifou-se).

dos direitos fundamentais, inclusive aqueles concernentes à tutela das liberdades humanas e à defesa da propriedade privada — *status positivus libertatis*.^{34 35}

Conseqüentemente, razão assiste a Habermas (1995, p 30), quando assevera: “no Estado Democrático Nacional a cidadania ganha o significado adicional político e cultural de um pertencer a uma comunidade de cidadãos que ativamente contribuem para a sua manutenção”.³⁶

Na segunda hipótese (observância direta ou imediata), pretendendo ser a República brasileira uma agremiação de homens genuinamente livres, justos e solidários, e em obséquio aos reclamos da própria Lei Suprema, o mencionado dever de fraternidade poderá também engendrar-se mediante a *participação ativa*³⁷ e *desembaraçada*³⁸ daqueles mesmos cidadãos, em regime de franca cooperação com o Poder Público, assumindo eles mesmos, *diretamente*, cada uma das tarefas destinadas à impostergável efetivação e universalização daqueles direitos. Ou, nos dizeres de Torres (2005b, p. 36), “a cidadania fiscal, em sua dimensão política e processual, não pode deixar de ser cidadania participativa e cidadania pública”.

Um singelo exemplo ilustrará o que se acabou de afirmar. Em se tratando das imunidades de impostos, precisamente no que concerne àquela reconhecida pela Carta Política às instituições de assistência social

³⁴ Jellinek (1912, p. 98) foi o primeiro autor a versar sobre a teoria do *status*, buscando “sistematizar os direitos públicos subjetivos e identificar a pluralidade de relações entre o Estado e o indivíduo” (TORRES, 2009, p. 179). Consoante o magistério de Jellinek, quatro seriam as dimensões alusivas aos direitos fundamentais: 1ª) “prestações ao Estado”: *status subiectiones*; 2ª) “liberdade frente ao Estado”: *status libertatis*; 3ª) “pretensão contra o Estado”: *status civitatis* e 4ª) “prestação por conta do Estado”: *status activae civitatis*. Manifestando nossa adesão à pertinente crítica de Torres (2009, p. 180), é de se notar que a classificação de Jellinek pecava por seu viés “nitidamente positivista”, estando também “ligada à concepção do Estado de Direito formal e ao individualismo”. De toda sorte, o constitucionalismo de nossos dias incumbiu-se finalmente de ampliar a velha perspectiva de Jellinek, adaptando-a à realidade do Estado Democrático de Direito. Häberle (1980, p. 185), *v.g.*, advoga a existência do *status activus processualis*, de modo a enfatizar o processo intersubjetivo de concretização dos direitos fundamentais. A seu turno, coube a Isensee (1983, p. 22) e a Leisner (2007, p. 100) estabelecer a precisa diferenciação entre o *status positivus libertatis* e o *status positivus socialis*. Hesse (1999, p. 127) discorre sobre o *status* constitucional da pessoa humana (*verfassungsrechtliche status des Einzelnen*), com o especial propósito de ressaltar a dupla natureza (subjetiva e objetiva) dos direitos fundamentais.

³⁵ Sobre o tema, leia-se também Holmes; Sunstein. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*.

³⁶ Em nossa doutrina, Torres (2005b, p. 33, 36) é um daqueles que ostentam idêntica compreensão: “A cidadania em sua expressão moderna tem, entre os seus desdobramentos, a de ser *cidadania fiscal*. O dever/direito de pagar impostos se coloca no vértice da multiplicidade de enfoques que a idéia de cidadania exhibe. Cidadão e contribuinte são conceitos coextensivos desde o início do liberalismo. (...) A cidadania fiscal tem dimensão bilateral, eis que, envolvendo os direitos fundamentais, os políticos, os sociais e econômicos e os difusos, compreende também os deveres correspectivos”.

³⁷ Confirmando as assertivas de Habermas (1995) e Torres (2005b), leia-se a Constituição em vigor: “Art. 1º. A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: (...) II - a *cidadania* (...);”

³⁸ Relativamente, *v.g.*, à criação e funcionamento das instituições privadas de assistência social sem finalidade lucrativa, leia-se o que dispõe o art. 5º da mesma Carta Política: “XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas, independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento”.

sem finalidade lucrativa, é bastante comum, na doutrina e jurisprudência brasileiras, a equivocada afirmação segundo a qual esta imunidade representaria um “benefício constitucional”,³⁹ já que as referidas instituições estariam a desempenhar “típicos papéis do Estado”, naquilo que seria de sua “atribuição específica” fazer. Conforme se demonstrou até aqui, tal concepção, embora *aparentemente inofensiva*, está muito longe de retratar, com a necessária acuidade, o verdadeiro discurso constitucional brasileiro. Tal pré-compreensão⁴⁰ acerca da referida imunidade (CRFB, art. 150, VI, *c*), conforme seja ela manejada *in concreto*, acaba mesmo por provocar um drástico apequenamento, ou, em casos mais extremos, até mesmo a total negação dos mais elementares direitos fundamentais das pessoas humanas. Põe-se a frustrar, em última instância, a própria finalística constitucional, pouco importando o grau em que isso venha a se operar.

Aprofundando a análise: segundo a dicção constitucional, tal imunidade não objetiva *somente* a concretização do mínimo existencial⁴¹ a que fazem jus os indivíduos carentes e necessitados — destinatários *mediatos* do referido instituto; tampouco busca preservar *apenas* a incolumidade tributária de um empreendimento que em nada manifesta a existência de capacidade contributiva (CRFB, art. 145, §1º, *c/c* art. 150, IV). Para além disso, a imunidade das instituições de assistência social sem finalidade lucrativa *também* se destina, em larga medida, adjutoriamente, a fomentar a prática virtuosa da cidadania ativa (CRFB, art. 1º, II, *c/c* art. 5º, XVII e XVIII), assegurando que os membros de nossa comunidade política — destinatários *imediatos* da mesma imunidade — possam gozar/cumprir, eles mesmos, *autônoma e diretamente*, sem os naturais embargos de natureza

³⁹ Conclusão absurda a que se chega tomando como parâmetro a teoria positivista da “autolimitação do poder tributário”, conforme explicitado em nota de nº 7 *supra*. Invulgar exceção à regra é encontrada, *v.g.*, no escólio de Goldschmidt & Velloso (2005, p. 128): “Imunidades são garantias que dão conformação à própria partilha constitucional de competências tributárias. Derivam diretamente da Carta, estando no mesmo patamar normativo das competências. Não possuem a natureza de benefícios, mas de garantia de direitos fundamentais que compõem a estrutura básica do sistema tributário constitucional, como contornos negativos da competência tributária” (Grifou-se).

⁴⁰ Inteiramente assentada no antigo paradigma do *Welfare State* ou Estado-providência.

⁴¹ Em cujos domínios também não se admite qualquer tributação. Sobre a *incolumidade* do mínimo existencial, leia-se Nabais (2004, p. 522): “(...) o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente ao imposto pessoal sobre o rendimento, o respeito pelo princípio do rendimento disponível, segundo o qual ao rendimento líquido, ou melhor, à soma dos rendimentos líquidos, há que proceder às deduções de despesas provadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal ou da família (mínimo de existência conjugal ou familiar). Efectivamente, a *capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos*, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressuposto respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano” (Grifou-se).

tributária, o seu direito/dever fundamental de solidariedade para com os seus concidadãos menos afortunados.

Daí se afirmar que a mencionada imunidade é uma *cláusula densificadora* de inúmeros *princípios constitucionais estruturantes*,⁴² “assim entendidos os constitutivos de idéias diretivas básicas de toda a ordem constitucional, iluminando o seu sentido jurídico-constitucional e político-constitucional” (COSTA, 2006, p. 71).

Como se vê, a incompreensão do paradigma democrático interfere negativamente na adequada exegese do próprio texto constitucional, a ponto de subverter por completo a *ratio essendi* da imunidade em comento, cujo mais elevado propósito (considerando-se até mesmo a exaustão do antigo modelo do *Welfare State*) é todo ele direcionado à universalização dos direitos fundamentais ao *mínimo existencial* e à *igualdade de chances*.⁴³ Ora, às luzes da intertextualidade constitucional, tal imunidade em nada se legitima por uma suposta “benesse estatal”, mas pelos próprios direitos fundamentais expressamente “reconhecidos” ou “declarados” na Carta Política. Ou, noutras palavras, legitimam-se pela necessidade mesma de se concretizar plenamente aqueles direitos, o que se coloca, doravante, sob os auspícios cooperativos da sociedade civil e do Estado.^{44 45} Em última análise,

⁴² Em última análise, a imunidade das instituições de assistência social sem finalidade lucrativa opera evidente densificação dos princípios constitucionais da dignidade humana, isonomia, cidadania participativa, solidariedade social, liberdade de associação e não-confisco. A propósito da *densificação normativa* genericamente promovida pelas demais cláusulas constitucionais de imunidade tributária, ressalte-se emblemática passagem do voto proferido pelo Ministro Celso de Mello, em sede da ADI nº 939-DF, *verbis*: “Não se pode desconhecer, dentro deste contexto, que as imunidades tributárias de natureza política destinam-se a *conferir efetividade* a determinados direitos e garantias fundamentais reconhecidos e assegurados às pessoas e às instituições” (Grifou-se). Assim também o entendimento do Ministro Carlos Ayres Britto, no julgamento do RE nº 578.562-BA: “Senhor Presidente, tendo a interpretar a regra constitucional da imunidade sobre os templos de qualquer culto como uma espécie de *densificação* ou de *concreção* do inciso VI do art. 5º da mesma Constituição (...)” (Grifou-se).

⁴³ Referimo-nos, obviamente, aos direitos sociais à educação, à saúde, à assistência social aos desamparados etc.

⁴⁴ “Desaparece a crença de que o Estado seja o veículo para o resgate das camadas desfavorecidas mas permanece o desejo social, prestigiado pelo Direito, de que a desigualdade seja reduzida. O instrumento, entretanto, para o exercício da liberdade coletiva já não mais será o Estado, *mas a própria sociedade*. Longe, entretanto, de representar um retorno ao individualismo, o pleito da sociedade civil se faz por uma fundamentação coletiva, já que os objetivos do Estado Social já não podem ser ignorados e se encontram positivados em texto constitucional. Ou seja: a sociedade civil reserva seu espaço de liberdade *para* o atingimento de seus objetivos, que se confundem com os objetivos da coletividade” (SCHOUERI, 2006, p. 464 — Grifou-se).

⁴⁵ Em se tratando da crise do *Welfare State*, Torres (2007, p. 9) escreveu página lapidar: “A partir da queda do muro de Berlim (1989), que, com o seu simbolismo, marca o início do processo de globalização, a crise do socialismo e dos intervencionismos estatais e a *mudança dos paradigmas políticos e jurídicos*, fortalece o Estado Democrático e Social Fiscal, que coincide com o Estado Democrático e Social de Direito (ou Estado Subsidiário, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado de Segurança). Mantém características do Estado Social, mas passa por modificações importantes, como a diminuição do seu tamanho e a *restrição de seu intervencionismo no domínio social e econômico*. Vive precipuamente de ingressos tributários, reduzindo, pela privatização de suas empresas e pela *desregulamentação do social*, o aporte das receitas patrimoniais e parafiscais. Procura, na via da despesa pública, reduzir as desigualdades sociais e garantir as condições necessárias à entrega de prestações públicas nas áreas de saúde e educação, *abandonando a utopia da inesgotabilidade dos recursos públicos*. (...)”

Estado, sociedade civil e indivíduos passam agora a *atuar conjuntamente*, na árdua missão constitucional de promover a dignidade humana.⁴⁶

Comentando o preâmbulo de nossa Constituição, Silva (2007, p. 24) também é categórico sobre tudo o que se acabou de afirmar:

A fraternidade é, no dizer de Hauriou, uma forma de solidariedade, ou de ajuda mútua. À idéia de fraternidade, segundo ele, não que referir as instituições de beneficência pública para os indigentes, os enfermos, as crianças abandonadas, os velhos etc. Sociedade fraterna, assim, corresponde à sociedade solidária mencionada no art. 3º, I. Com isso o sistema constitucional se orienta no sentido do solidarismo (...). Agora, cabe apenas observar que, optando por uma sociedade fraterna, a Constituição pretende construir uma sociedade fundada no sentimento de irmandade — ou seja, uma sociedade cujos membros e grupos, a despeito de suas divergências, não de buscar a realização da harmonia social da Nação. É importante ter isso em mente, porque a Constituição promete não apenas uma sociedade fraterna, mas uma sociedade fraterna e pluralista — o que, na sua aparente contradição, só pode significar a procura da convergência para uma sociedade equilibrada e justa, também referida pelo art. 3º, I. (Grifos do autor)

Em suma, para se compreender adequadamente os fins e a importância da tributação no atual paradigma democrático, é preciso investigar, às luzes da própria Constituição, como o Estado brasileiro, a sociedade e o próprio tributo passaram a ser concebidos em nosso atual modelo político. Impõe-se então, antes de adentrar o paradigma democrático propriamente dito, explicitar as características de ambos os seus antecessores, quais sejam, os paradigmas do Estado Liberal e do *Welfare State*.

3.1 O paradigma liberal

À época do iluminismo, eram os tributos compreendidos apenas como uma *contraprestação* devida pelos indivíduos, em face das ações positivas

Quanto ao Estado Socialista, é neopatrimonialista. Vive precipuamente do rendimento das empresas estatais, representando o imposto papel subalterno e desimportante. Entrou em rápida deterioração nos últimos anos, após a reunificação da Alemanha e a extinção da União Soviética, subsistindo apenas em poucos países (China, Cuba, etc.). Pretendia ser o momento final do Estado Financeiro, substituindo o Estado Fiscal. Hoje retorna rapidamente à economia de mercado e à atividade financeira lastreada nos impostos, reaproximando-se do Estado Fiscal" (Grifou-se).

⁴⁶ Sobre a imperiosa necessidade desta permanente cooperação, assim escreveu Castro (2004): "Dotar o país de um sistema eficiente e democrático de proteção social é tarefa complexa e difícil e não se esgota nas responsabilidades — fundamentais — do governo e não se cumpre de uma hora para outra. Exige a ação responsável dos três poderes da República, o envolvimento dos diversos níveis de governo, a participação ativa e responsável da sociedade civil e de suas organizações, a colaboração de empresas, universidades, igrejas e sindicatos. *Sobretudo, não é tarefa de um governo, mas de todos.* (...) A diversidade de formas da pobreza e vulnerabilidade social requer uma flexibilidade na resposta que o setor público não tem. A dimensão da pobreza e da exclusão impõe uma coordenação de ações que as entidades privadas ou do Terceiro Setor não podem realizar. A parceria entre os dois é capaz de aumentar a eficiência das iniciativas que, ao atender aos mais pobres e vulneráveis, contribuam efetivamente para o desenvolvimento social" (Grifou-se).

a eles concretamente direcionadas pelo aparato estatal, notadamente aquelas destinadas a proteger suas vidas, incolumidade física e patrimônio. Viviam-se a era do “Estado Vigilante Noturno” (*Nachtwächterstaat*), uma famosa expressão cunhada pela sagacidade de Maunz & Zippelius (1994, p. 98). A ética fiscal estruturava-se apenas em torno da idéia segundo a qual o tributo era um *onus da cidadania*, um preço a ser pago pela conquista da *liberdade*, o valor cardeal do ordenamento jurídico.

A chamada *Teoria da Equivalência* (ou *Teoria da Utilidade*), base da justificação moral da tributação naquele momento histórico, expressava, por óbvio, certa concepção *utilitarista*, na medida em que os próprios tributos achavam-se dimensionados tão-somente para custear aqueles específicos serviços prestados aos cidadãos. Noutros termos, os tributos eram geralmente cobrados segundo os benefícios concedidos a cada um dos envolvidos, decorrendo de tal princípio a idéia segundo a qual os mais aquinhoados deveriam pagar mais impostos, exatamente porque eles gozavam, em maior intensidade, da proteção oferecida pelo Estado (era assim, àquela época, a tosca noção que se atribuía à capacidade contributiva).

Desenhava-se a concepção segundo a qual os tributos serviam apenas como um instrumento de manutenção financeira do próprio Estado, que, neste contexto ideológico, existia, na prática, a serviço de um “projeto-dos-próprios-indivíduos”, de modo a assegurar-lhes, como já foi dito, a fruição dos direitos essencialmente liberais conquistados nos séculos XVII e XVIII — a *liberdade* e a *segurança jurídica*.

Portanto, o Estado “servia” aos indivíduos. Ocupava posição de proeminência em relação àqueles tão-somente por razões de ordem pragmática — assegurar a coercitividade da lei, e, deste modo, buscar a concretização da segurança jurídica. Notadamente por influência de Kant (1991), predominava na filosofia moral e política certa *visão dicotômica*, em que se achavam (mais ou menos) apartados os indivíduos, a sociedade civil e o Estado.

Na seara jurisdicional, a tutela dos direitos fundamentais estabelecia-se numa *relação verticalizada*. Os direitos humanos eram geralmente percebidos apenas em sua *dimensão negativa*, vocacionando-se exclusivamente a exorcizar o desmando estatal perpetrado contra os indivíduos — *status negativus libertatis*.⁴⁷

⁴⁷ Holmes & Sunstein (1999, p. 48) sequer admitem a existência desta dimensão negativa. Para os autores norte-americanos, todos os direitos fundamentais seriam exclusivamente positivos — *all rights are positive*

Por fim, àquele tempo, o eixo central dos ordenamentos jurídicos era exatamente o *Direito Civil (viés patrimonialista)*, sendo as Constituições percebidas tão-somente como um diploma apto a estruturar o funcionamento do Estado.

3.2 O paradigma do *Welfare State*

A lógica da tributação já sofrera enorme revés com o ulterior advento do *Welfare State*, emergente após a Constituição mexicana (1917) e a célebre Constituição alemã de Weimar (1919). A bem da verdade, desde o início do século XIX, já se vislumbrava a organização estatal conforme uma perspectiva *teológico-organicista*, conforme se lê na autorizada doutrina de Vogel (1994, p. 134):

O Estado passou a ser entendido como um “organismo”, uma unidade superior aos indivíduos, inclusive dotada de maior valor, “um indivíduo grande, compreendendo todos os pequenos indivíduos”, um *makroanthropos*, equiparável a um Deus terreno.

Em razão desta ideologia, a ética da tributação há muito já abandonara a Teoria da Equivalência, e, por conseguinte, a idéia de contrapartida. Passa a aludir, sem exagero algum, à idéia de “quase-imolação” dos indivíduos. O tributo, tal como nas sociedades arcaicas, reaproxima-se da noção de *oferenda*, surgindo então, exatamente daí, a conhecida *Teoria do Sacrifício*. Novamente com Vogel (1994, p. 134-135):

(...) da “Teoria do Sacrifício”, agora acolhendo noções bíblicas (parábola dos dízimos) decorreu a necessidade de tributação de cada capacidade contributiva segundo alíquotas progressivas. Aqui se pensava, na verdade (até onde o problema foi visto, o que, entretanto, ocorreu apenas excepcionalmente), na capacidade contributiva mundial. A teoria do sacrifício pensava, em certo sentido, monoteisticamente. A idéia de servir a dois “deuses” e, portanto, dividir o sacrifício entre ambos, não podia ser concebida à luz de seus pressupostos (“não terás outros deuses além de Mim”).

Deste viés ideológico, argutamente percebido pelo grande tributarista alemão, é de algum modo razoável inferir que, no modelo social,

rights —, na medida em que todos eles são custosos (*costly*), vale dizer, dependem de gastos públicos para a sua efetiva concretização no mundo da vida. Contudo, sobre o tema, assiste inteira razão a Torres (2009, p. 242), quando pondera: “Parece-nos, contudo, útil a distinção [entre as diversas dimensões dos direitos fundamentais], por permitir o delineamento dos limites do *status positivus libertatis*, no que concerne às liberdades básicas e ao mínimo existencial, e ao seu contraste com o *status positivus socialis*.” De toda sorte, tal questão será adequadamente explicitada mais adiante, quando viermos a tratar da pluridimensionalidade e multifuncionalidade dos direitos fundamentais.

prestavam-se os tributos ao finalismo de um “projeto-do-próprio-Estado”, porquanto os indivíduos e as diversas entidades da sociedade civil, tendo em vista o nítido influxo da filosofia política de Hegel (1997), achavam-se agora percebidos como integrantes secundários de uma “unidade superior”, para utilizar a feliz expressão de Vogel.

Tendo em conta a vitória histórica deste modelo organicista e subordinativo, passaram então os indivíduos e a sociedade civil a “servir” ao Estado, numa relação de poder ainda mais fortemente verticalizada do que no paradigma anterior, e cujo grau de submissão variava conforme as liberdades públicas formalmente asseguradas em cada uma das respectivas Constituições.⁴⁸ O eixo central dos ordenamentos jurídicos desloca-se então do direito privado para a seara do *Direito Administrativo* (*viés socializante*), e, no que concerne à velha tensão entre “autonomia” e “heteronomia”, passam a sobrepujar os interesses comunitários, prestigiando-se a igualdade em detrimento da liberdade individual. Contudo, nos inúmeros regimes totalitários⁴⁹ que vicejaram no século XX, especialmente aqueles de índole nazi-fascista e marxista-leninista, a liberdade do próprio gênero humano chegou a ser inacreditavelmente suprimida.

Assim como no modelo liberal, a tutela e a promoção dos direitos fundamentais permaneciam ainda configuradas ao redor daquela antiga relação vertical de poder. Contudo, no paradigma do *Welfare State*, os valores supremos do ordenamento jurídico passam a ser a *igualdade*⁵⁰ e a *justiça social*, razão porque, na maioria das Constituições escritas, preocuparam-se os povos em consagrar, expressamente, a existência dos chamados direitos sociais, ou, como preferir o leitor, direitos fundamentais de segunda geração.⁵¹

⁴⁸ Sobre tais assertivas, leia-se o autorizado magistério doutrinário de Rocha (1994, p. 74): “Entretanto, logo se verificou que o Estado Social de Direito poderia ensejar — e, de resto, possibilitou — o surgimento de ditaduras vicejantes sob a capa deste modelo político, como ocorreu na Alemanha, sob o nacional socialismo, ou mesmo no Brasil no período do Estado Novo”.

⁴⁹ É de se ressaltar que a totalidade dos estudiosos aparta os regimes totalitários da análise jurídica e sociológica geralmente empreendida em relação ao paradigma do *Welfare State*. Ressaltamos, enfaticamente, não desconhecer tal importante circunstância. Contudo, mesmo conscientes de que os regimes totalitários não podem ser equiparados *tout court* àquele primeiro modelo, fazemos absoluta questão de citá-los, apenas para acentuar as suas principais características: *i*) a completa *deificação* do Estado; *ii*) a radicalização da perspectiva hegeliana de supremacia do interesse público; e, por conseguinte, *iii*) a integral aniquilação do indivíduo, em prol da coletividade.

⁵⁰ “Durante a época do constitucionalismo social, o princípio da igualdade desloca-se de seu eixo puramente formal, assim como era ele vislumbrado no paradigma burguês, passando a significar uma “concepção material e inovadora, permitindo a consecução da máxima: *Tratar desigualmente os desiguais na medida de sua desigualdade*” (CRUZ, 2003, p. 13).

⁵¹ Classificação utilizada apenas para fins didático-pedagógicos. Em obra anterior (CRUZ, 2007, p. 337), já se advertiu que “a noção de direitos fundamentais concebida originalmente por Vasak e tão difundida na

Em boa hora, pelo menos já se reconhecia, desde aquela época, a imperiosa necessidade de assegurar às pessoas humanas um tratamento apto a resgatá-las concretamente da pobreza, da marginalização e do abandono social, buscando garantir-lhes a fruição de outros direitos fundamentais além daqueles relativos à liberdade, tais como os direitos à educação, saúde, previdência e assistência social — *status positivus socialis*.⁵²

3.3 A contemporaneidade democrática

Decerto, o paradigma democrático resultou de um movimento dialético⁵³ duramente operado entre ambos os modelos predecessores — liberalismo *versus* socialismo.

Assim é que, no campo do jogo político, terminada a Segunda Guerra Mundial, passou a comunidade inteira das Nações — e o mais elementar bom senso — a exigir uma nova rearticulação das forças sociais, de modo a acolher, com um pouco mais de *calor humano*, as incontáveis legiões de indivíduos que sobreviveram a toda sorte de privações e sofrimentos.

Encontrava-se a Europa arrasada: fora ali o palco das mais sangrentas carnificinas, e a infra-estrutura da maioria dos países restara praticamente destruída após o último grande conflito armado. A insanidade da Guerra Fria já dava conta de seus primeiros passos. A fome, a miséria e a exclusão social estalavam na África e nos demais países do Terceiro Mundo, inclusive no Brasil. Encontrar uma terceira via era algo vital não apenas para a definitiva afirmação dos direitos fundamentais, mas, especialmente, para a sobrevivência do próprio gênero humano!

atualidade não passa de uma forma acadêmica de facilitar a reconstrução histórica da luta pela concretização dos direitos fundamentais. Dito de outro modo, não há como se pretender apartar os direitos individuais dos direitos sociais, como, por exemplo, na discussão da extensão das cláusulas pétreas da Constituição (art. 60, §4º, inciso IV). De modo metafórico, é possível estudar de forma apartada os sistemas circulatório e respiratório do homem, mas, na prática, eles não podem subsistir um sem o outro”.

⁵² Cf. Isensee (1983, p. 22).

⁵³ Aqui não se alude ao conceito hegeliano de dialética, mas à *dialética existencial* cunhada a partir de Heidegger (1927). Assim é que, com o fluir dos acontecimentos históricos, e devidamente introjetadas no *próprio existir humano*, as tradições de ambos os modelos políticos (liberalismo e socialismo) puseram-se em permanente tensão, de modo que o paradigma democrático resultou da co-oposição (dialética) por eles intrinsecamente operada nos existenciais dos próprios *Dasein*. A teoria hegeliana do materialismo histórico, posteriormente utilizada pelos marxistas, não é capaz de explicar como verdadeiramente acontecem os *jogos de poder*, como bem denunciou Foucault (1995). Para o grande filósofo francês, a luta pelo poder não haverá de ser compreendida tão-somente às luzes das *relações verticais* estabelecidas entre o Estado, as corporações econômicas, classes sociais e indivíduos, como imaginava a antiga tradição hegeliano-marxista. Tais embates são estabelecidos num *procedimento discursivo* muito mais abrangente, complexo e dinâmico, estando necessariamente presentes em quaisquer relações humanas, mesmo naquelas travadas por indivíduos pertencentes, v.g., a uma mesma família, categoria profissional ou estamento social. Segundo Foucault (1995), as estruturas de poder revelam-se mútua, horizontal e originariamente estabelecidas, quer na esfera privada, quer no domínio público, ao redor de um imbricado complexo de relações interpessoais, uma “rede de interconexões” onde o sentimento de potência (poder) é permanentemente buscado por todos os indivíduos: “nada mudará a sociedade, se os mecanismos de poder que funcionam fora, abaixo e ao lado dos aparelhos de Estado, em um nível muito mais elementar, no cotidiano, não forem modificados”.

A esta altura dos acontecimentos, já se afirmara em definitivo o *Welfare State*, passando o ideal da solidariedade humana a encorpar nas diversas sociais-democracias européias. Preocupavam-se então os governos em atuar como o agente regulador de toda a vida nacional, buscando, assim, o atendimento das enormes demandas reprimidas ao longo da primeira metade do século.⁵⁴ Em diferentes níveis, a depender do país em questão, a própria sociedade civil começava a cooperar com o Estado neste mister. Foi o tempo alvissareiro das Cartas compromissárias, em que, pela primeira vez na História, os direitos individuais e sociais da pessoa humana passaram a ser conjuntamente perseguidos pelas diversas comunidades políticas. Contudo, faltavam ainda ao *Welfare State* os instrumentos jurídicos eficientes o bastante para a efetiva concretização dos direitos sociais (na seara das liberdades públicas, é bom recordar, a demorada experiência liberal já obtivera êxito, restando devidamente afirmados os seus próprios remédios, especialmente o *writ* e o *habeas corpus*).

Pois bem, a partir do segundo pós-guerra, o reequilíbrio das forças sociais — e, decerto, também dos valores reclamados por cada uma delas — operou-se em todos os povos de que se tem notícia, por meio duma *centralidade normativa* para a qual foram elevadas todas as Constituições democráticas contemporâneas. Contudo, o estopim desta verdadeira revolução humanitária acendeu-se, mais precisamente, no dia 23 de maio de 1949, na República Federal da Alemanha, onde se achou promulgada a célebre Lei Fundamental de Bonn. A partir daí, muito do que se houve de mais democrático no mundo civilizado, buscou a sua inspiração na experiência constitucional dos tedescos.

Desde então, a generalidade dos povos passaram a reclamar, permanentemente, uma maior efetividade dos direitos fundamentais. É dizer: ao Homem contemporâneo já não mais interessava apenas as boas intenções das Constituições meramente programáticas! Para a “consciência-de-si-mesmo” que dele se apossou, torna-se agora imprescindível que aqueles direitos possam ser também *concretamente desfrutados*. Em razão disso, põem-se então a surgir, em maior ou menor escala, conforme a comunidade política que se pretenda examinar, diversos mecanismos jurídicos aptos

⁵⁴ Em verdade, como já se deixou entrever no tópico anterior, o *Welfare State* já havia experimentado uma primeira etapa inaugural, mormente com a República de Weimar, na Alemanha (1919 a 1933). Também já se consolidara nos EUA, durante os sucessivos governos de Roosevelt (1933 a 1945), notadamente durante a fase inicial do *New Deal* (1933 a 1937), concebida como reação à grande crise econômica desencadeada, a partir de 1929, com o *crash* da bolsa nova-iorquina (a famigerada “quinta-feira negra”, em 29.10.1929).

a assegurar o gozo de uma autêntica liberdade e concreta igualdade entre as pessoas.

Assim é que, no vigente paradigma democrático, a nova compreensão que atualmente se constrói acerca da *igualdade* veio a experimentar substancial transformação, vale dizer, partiu da igualdade puramente *formal* ou *aritmética* dos revolucionários burgueses (“todos são iguais perante a lei”), evoluiu pelos domínios da igualdade *material* sonhada pelos ideólogos do Estado-providência, para, nos dias atuais, expressar-se finalmente num modelo de igualdade a que se aspira como *procedimentalmente inclusiva*.⁵⁵

Noutras palavras, às antigas noções de igualdade aritmética e igualdade substantiva vêm agora juntar-se também o direito à livre e simétrica participação de todos os cidadãos nos domínios da vida pública — *status activus processualis*⁵⁶ —, bem como os diversos remédios constitucionais destinados à tutela e efetivação dos direitos individuais, sociais, coletivos e difusos (igualdade formal + igualdade material + igualdade participativa + instrumentos de efetivação dos direitos fundamentais).

Por conseguinte, todo o conjunto dos direitos fundamentais passa cada vez mais a ostentar uma feição *pluridimensional e multifuncional*, cuja “estrutura normativa” poderia ser assim definida: *status negativus libertatis* + *status positivus libertatis* + *status positivus socialis* + *status activus processualis*.⁵⁷

Aliás, é exatamente neste contexto de sobranceira emancipação da dignidade humana que hoje se deve interpretar/aplicar todas as cláusulas constitucionais alusivas à tributação. Noutras palavras, urge reconhecer que, devidamente norteadas pela *intangibilidade* e pela *indispensável concretização dos direitos fundamentais*, todas as sociedades democráticas, abertas e plurais

⁵⁵ “A igualdade procedimental do período contemporâneo deve ser entendida como uma igualdade aritmeticamente inclusiva para viabilizar que um número crescente de cidadãos possa simetricamente participar da produção de políticas públicas do Estado e da sociedade” (CRUZ, 2003, p. 16).

⁵⁶ Segundo a conhecida expressão cunhada por Häberle (1980, p. 185). A respeito da *dimensão procedimental* dos direitos fundamentais, leia-se também a magistral doutrina de Passos (1995, p. 37-38): “Foi na década de 70, na Alemanha, que Häberle afirmou a existência de um *status activus processualis*, vendo nesse *status* a dimensão procedimental dos direitos e liberdades. Estigmatizado por uns, aplaudido por outros, obrigou a reflexão dos juristas a caminhar nessa nova direção, e já na década de 80 se reconhecia que a imbricação entre direitos fundamentais e organização/procedimento deixara de ser um simples ‘movimento da moda’ e tornara-se postura ineliminável do pensar jurídico. (...) A idéia de procedimento fez-se indissociável dos direitos fundamentais, mas a participação *no* e *através* do procedimento já não é tanto um instrumento funcional da democratização, mas uma dimensão intrinsecamente complementadora, integradora e garantidora do direito material” (Grifos do autor).

⁵⁷ Tem-se aqui o extremo cuidado de não recair no positivismo de Jellinek (1912, p. 98), tampouco nas perspectivas individualista ou socializante dos direitos fundamentais. Ao contrário do que se imaginava no passado, tais dimensões passam agora a integrar a *totalidade indissociável* daqueles direitos, atuando numa *relação dialética* de permanente imbricação e recíproca complementação.

de nosso tempo — inclusive aquela que se almeja construir no Brasil — devem necessariamente proteger o *mínimo existencial* a que fazem jus todos os seres humanos. A propósito, sobre a importante temática das imunidades tributárias, bem como a sua delicadíssima imbricação com a tutela do *mínimo existencial*, Torres (2009, p. 184) escreveu com acerto:

O mínimo existencial é direito subjetivo protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas proteções estatais.⁵⁸ Diz-se, pois, que é direito de *status negativus* e de *status positivus*, sendo certo que não raro se convertem uma na outra ou se implicam mutuamente a proteção constitucional positiva e a negativa. O *status negativus* do mínimo existencial se afirma, no campo tributário, através das imunidades fiscais:⁵⁹ o poder de imposição do Estado não pode invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão representado pelo direito à subsistência.⁶⁰ Mas a imunidade é paradoxal, eis que protege tanto o pobre quanto o rico, dentre dos limites mínimos necessários à garantia da dignidade humana. De notar que em alguns países a proteção do mínimo existencial se faz sob a rubrica de isenção. Mas isso não desnatura a imunidade. Em primeiro lugar porque as imunidades de um modo geral recebem o apelido de isenção, especialmente na Europa, mas a doutrina e a jurisprudência lhe reconhecem *status* próprio. Depois, porque tal isenção do mínimo existencial difere, no conteúdo, fundamento e eficácia, de outras isenções concedidas pela legislação positiva: no México a proibição constitucional de conceder isenções (art. 28) não abrange a do mínimo necessário à existência digna, segundo voz de abalizada doutrina; na Alemanha o próprio Código Tributário chamou a si a incumbência de estabelecer as normas gerais para o reconhecimento do direito; na Itália, “de acordo com a Corte, a isenção de rendas mínimas não é apenas legítima, pois se coliga com uma racional presunção do defeito de qualquer capacidade contributiva, mas é até mesmo obrigatória”.⁶¹

Se, no modelo liberal, imperava a supremacia do interesse privado (a liberdade “dos” indivíduos); se, na fase imediatamente posterior, avultavam os interesses públicos (a igualdade “entre” os indivíduos); haverá agora o gênio humano de construir uma *terceira via democrático-participativa*, com

⁵⁸ Em esclarecedor apontamento de rodapé, fazendo referência à doutrina de Alexy (1986, p. 457), o jusfilósofo e tributarista brasileiro faz a seguinte observação: “R. Alexy (...) afirma, para estremá-lo da eficácia dos chamados ‘direitos fundamentais sociais’, que ‘apenas o direito ao mínimo existencial é um direito subjetivo e vinculante’ (*Ein bindendes subjektives definitives Recht schliesslich ist das Recht auf ein Existenzminimum*)”.

⁵⁹ Neste trecho, Torres faz alusão à doutrina de Pontes de Miranda (1970, p. 43): “o direito que corresponde à imunidade é direito de *status negativus*, como são os direitos da liberdade”.

⁶⁰ Em outra nota de rodapé, Torres também menciona Dürig (1993) e Söhn (1988): “Dürig (...) fala em ‘garantia do mínimo existencial como imunidade tributária’ (*Gewährleistung des Existenzminimums als steuerfrei*); H. Söhn, (...), opta por ‘proibição de imposição’ (*Besteuerungsverbot*), posto que a segurança da existência (*Existenzicherung*) é indisponível em virtude da Constituição (*Von Verfassung wegen indisponibel*)”.

⁶¹ UCKMAR. Diretrizes da corte constitucional italiana em matéria tributária. *RDT*, 38, p. 14, 1986.

vistas a assegurar, na *justa medida*, a confluência harmônica daqueles dois importantes valores humanos — a segurança jurídica (liberdade) e a justiça redistributiva (igualdade).⁶² Às luzes do paradigma democrático, liberdade e igualdade são, portanto, direitos fundamentais, cuja fiel observância há de ser simultaneamente prestigiada em nossa comunidade política (liberdade + igualdade = fraternidade).

Após a reviravolta lingüístico-pragmática, e com o influxo do pós-positivismo, a teórica constitucional põe-se então a caminhar para o definitivo abandono das velhas concepções estanques acerca dos direitos fundamentais, tendentes a sempre apartar, ontologicamente, como se fossem categorias antitéticas, os chamados direitos fundamentais de proteção (garantias da liberdade) dos direitos às prestações positivas do Estado (concebendo-as, superficial e perifericamente, como prestações vocacionadas *apenas* à promoção da igualdade substantiva).⁶³

Em verdade, desde a introdução do presente trabalho, já se buscava asseverar, com supedâneo em Habermas (2003a, p. 139-154), que os direitos fundamentais alusivos à liberdade e à igualdade “devem ser necessariamente reinterpretados como instâncias ético-jurídicas cooriginárias e mutuamente complementares, porquanto ambos [aqueles direitos] são indistintamente merecedores de integral realização no plano concreto ou factual da existência humana”. Daí ser *impensável*, no atual quadrante histórico, “separar” a liberdade da igualdade, como teimam em proceder muitos adeptos do formalismo positivista. Ambas se realizam e co-implicam mutuamente, uma não podendo subsistir sem a plena concretização da outra. Ambas são igualmente carecedoras de proteção e fomento, devendo, enfim, ser conjuntamente asseguradas a todas as pessoas humanas.

De toda sorte, é imperioso anotar que a própria Ética contemporânea — em cujos domínios buscaram certa inspiração nossos constituintes

⁶² Sobre isso, já se disse com acerto: “Neste contexto, parece-nos que um dos desafios principais a serem enfrentados e vencidos é o da adequada hierarquização entre o direito à segurança jurídica (que não possui — convém frisá-lo — uma dimensão puramente individual, já que constitui elemento nuclear da ordem objetiva de valores do Estado de Direito como tal) e a igualmente fundamental necessidade de, sempre em prol do interesse comunitário, proceder aos ajustes que comprovadamente se fizerem indispensáveis, já que a possibilidade de mudanças constitucionalmente legítimas e que correspondam às necessidades da sociedade como um todo (mas também para a pessoa individualmente considerada) carrega em si também um componente de segurança que não pode ser desconsiderado” (SARLET, 2004a).

⁶³ “Sarlet [2004b, p. 439] anota que a tomada de consciência dessa questão permite a todos, especialmente aos operadores do Direito, perceber que a relação entre as dimensões negativa e prestacional dos direitos fundamentais não deve obedecer a uma dialética de antagonismo e sim a uma dialética de recíproca complementação” (CRUZ, 2007, p. 336).

originários — há muito já se conformara noutros patamares bem diversos do antigo iluminismo kantiano,⁶⁴ passando a centrar-se inteiramente na idéia de *co-responsabilidade* de uns pelos outros.

Daí a capital importância de se reconhecer, *às luzes da própria deontologia constitucional*, a veracidade da seguinte formulação: liberdade + igualdade = fraternidade = responsabilidade! Sobre o tema ora versado, e fazendo alusão a relevantes contributos filosóficos de Jonas (1995) e Levinas (1988a-b), assim sentencia Kuiava (2006, p. 57-59):

Cabe destacar que a responsabilidade enquanto princípio ético, embora seja evocada pelos filósofos clássicos, desde a antiguidade até o existencialismo, assume novas perspectivas a partir do pensamento de Hans Jonas e Levinas (filósofos do séc. XX). Ambos os autores a colocam como centro da ética.

Com Jonas a responsabilidade não é mais centrada no passado e no presente. A sua preocupação é com o futuro da humanidade, com as gerações futuras e com a sobrevivência das mesmas. Diferente de Platão, Jonas não está preocupado com a eternidade, mas com o tempo vindouro, compatível com os tempos atuais, com a era da ciência e da tecnologia, cuja responsabilidade passa a ser o alicerce, o princípio orientador para as decisões que possam interferir nas diferentes formas de vida.

Sob o ponto de vista da política essa visão exige um comprometimento maior com as gerações atuais e também com as futuras. Nesse caso, a questão essencial da responsabilidade do gestor público ou do político é *exercer o poder para os outros*

⁶⁴ Onde também beberam os revolucionários burgueses em França, e donde evoluiu o velho e exaurido paradigma liberal. Neste aspecto, a ética kantiana mostra-se insuficiente para atender às complexas demandas dos atuais paradigmas filosófico e político, porquanto *metafisicamente* assentada tão-só numa relação *monológica* entre um dado sujeito moral e um determinado objeto (a própria ética pensada *a priori* por aquele sujeito). Para Kant (1991), a explicação racional dos imperativos éticos — e a consequente universalização dos mesmos — poderia justificar-se tão-somente a partir da mencionada “relação sujeito-objeto”. Contudo, desde os primórdios da viragem lingüístico-pragmática, veio a se afirmar, com Heidegger (1927), a ontologia do *Dasein* (ou “Ser-aí-no-mundo”), passando o próprio mundo, todas as coisas do mundo, e até mesmo a “verdade”, a serem percebidos como categorias filosóficas a representar “um-algo-existente-dentro-de-cada-homem”, constituindo, cada uma delas, *existenciais* do próprio “ser-humano”. Com efeito, a “verdade-do-outro” ou o “Ser-aí-do-outro” também influenciam, decisivamente, na constituição do próprio existir e saber humanos, o que se desencadeia num complexo procedimento discursivo *intersubjetivamente* estabelecido entre os diversos sujeitos morais. Exatamente por isso, no atual paradigma democrático, as cosmovisões de cada um dos indivíduos haverão de contribuir, em idênticas condições, para a formulação de uma moralidade dita *pós-convencional*. Os novos paradigmas filosófico e jurídico reclamam uma compreensão segundo a qual a verdadeira autonomia de um determinado sujeito moral apenas se justifica, caso *dialógicamente* constituída também a partir da idéia de alteridade — de um compromisso ético-jurídico daquele indivíduo com as demais pessoas humanas (LEVINAS, 1988a). Por conseguinte, na dimensão da vida político-social, a liberdade busca agora a sua justificação, fundamentalmente, no integral respeito ao outro, na ética da acolhida, do cuidado, da fraternidade e da tolerância. Em última análise, a responsabilidade pelo destino alheio não decorre, como imaginava Kant (1991), de uma opção prévia e livremente estabelecida pelos diversos sujeitos morais e políticos. Para muito além disso, a (co)responsabilidade individual pelos demais concidadãos passa agora a significar, ela mesma, a *condição de possibilidade* para que a própria liberdade seja moralmente justificável: “Sou eu que suporto tudo. Conhece a frase de Dostoiévsky: ‘Somos todos culpados de tudo e de todos perante todos, e eu mais do que os outros.’ Não devido a esta ou àquela culpabilidade efetivamente minha, por causa de faltas que tivesse cometido; mas porque sou responsável de uma responsabilidade total, que responde por todos os outros e por tudo o que é dos outros, mesmo pela sua responsabilidade. O eu tem sempre uma responsabilidade a mais do que todos os outros” (LEVINAS, 1988b, p. 90-91).

e não um poder sobre os outros. Todas as políticas públicas devem ter essa postura como premissa básica para que se possa garantir o futuro da humanidade. Jonas formula um novo imperativo, um princípio ético para que cada agente da sociedade possa guiar-se no exercício da cidadania. Veja a formulação:

Age de maneira tal que os efeitos de tua ação sejam compatíveis com a permanência de autêntica vida humana sobre a terra; ou: age de maneira tal que os efeitos de tua ação não sejam destrutivos da possibilidade de autêntica vida humana futura na terra. Ou, não ponhas em perigo as condições da continuidade indefinida da humanidade na terra; ou: inclui na tua opção presente, como objeto também de teu querer, a futura integridade do homem (JONAS, 1995, p. 40).

Ninguém está legitimado ou autorizado sob o ponto de vista ético [a] colocar em risco o futuro dos cidadãos em prol de benefícios próprios. O princípio ético proposto por Jonas está voltado ao domínio da política pública e não somente ao agir privado de cada agente social. Nesse caso, tendo como referência o imperativo proposto, mister se faz, no campo da gestão pública, criar projetos difusores da justiça social em que *a dimensão da ética seja incorporada ao lado dos saberes técnicos ou legais para o favorecimento de todos.* O princípio da responsabilidade de Jonas, nesse sentido, é uma orientação para uma política responsável. *Trata-se de um convite a cada ser humano para ampliar os horizontes da ética e da política e ajude a construir um mundo mais humano para todos.*

A responsabilidade também pode ser entendida como condição de possibilidade para tornar a liberdade justa. Ou seja, *a liberdade precisa se justificar sob o ponto de vista da justiça social.* Essa tese é defendida por Levinas. A razão e a liberdade fundadas no sentido originário desenham uma estrutura cujas primeiras articulações são de respeito e justiça em relação ao outro. *“Justificar a liberdade não é demonstrá-la, mas torná-la justa”,* afirma Levinas na sua obra “Totalidade e Infinito” (1988, p. 70). Na sua visão, mostrar a um indivíduo tal orientação é identificá-lo com a ética. O eu perante o outro é infinitamente responsável.

A responsabilidade não nasce de uma boa vontade, de um eu que quer se comprometer com o outro. A responsabilidade nasce como resposta. *Ela caracteriza e identifica o sujeito ético como único e imediatamente para-o-outro.* A responsabilidade é o existencial primeiro, a estrutura básica da racionalidade humana, do universo verdadeiramente humano. Levinas, ao descrever a estrutura ética da racionalidade, coloca como fundamento primeiro e essencial, a responsabilidade. A ética não aparece como suplemento de uma base existencial prévia, mas como responsabilidade que brota da subjetividade humana. Aquém do ser se encontra uma subjetividade capaz de escutar a voz, sem palavras de um dizer original, e que aponta para uma outra dimensão do eu. Prévio ao ato de consciência, anterior ao sujeito intencional, o eu já responde a um chamado. A responsabilidade pelo outro ser prescinde da representação conceitual ou da mediação de um mandamento ético. Ela é obediência a uma vocação, a uma eleição pelo bem além do ser. *A responsabilidade determina a liberdade do eu. A liberdade não consegue se justificar por ela mesma. A infinitude não está no livre arbítrio, mas na responsabilidade pelo outro homem.*

A moralidade, para Levinas, não se funda sobre a autonomia da vontade racional, mas, sobre uma outra base que orienta e precede o sujeito, ordenando-lhe o bem. Isso não significa que, a partir da autonomia da vontade, o eu seja incapaz de realizar ações de cunho ético, mas uma ética que tem como base a consciência

que coincide consigo mesma não assegura o respeito ao outro ser. *Não se trata aqui de negar a identidade do eu, mas de afirmar a individualidade do sujeito, a partir da responsabilidade por outrem.* O eu é incumbido da responsabilidade, com exclusividade, e a qual não pode humanamente recusar. O eu é, na medida em que é responsável por outrem. Ele pode substituir a todos, mas ninguém pode substituí-lo. Essa é a sua identidade inalienável de sujeito. Desse modo, pode afirmar-se que a responsabilidade individuala o eu, pois ninguém pode assumir no seu lugar essa condição. (Grifou-se)

Ademais, com aporte na doutrina de Holmes & Sunstein (1999), aqui também já se ressaltou, *en passant*, que o integral respeito e a séria consideração da própria liberdade nunca dependeram *apenas* de um comportamento omissivo do aparato estatal — abstendo-se os seus agentes de violar a propriedade dos cidadãos, de interferir na sua liberdade de consciência, crença religiosa etc. Ora, a autêntica liberdade do gênero humano também se encontra subordinada, *fundamentalmente*, ao grau de eficiência,⁶⁵ correção e justiça de inúmeras prestações estatais positivas, cabendo *igualmente* ao Estado, dentre outras tantas providências, *proteger e fomentar* os próprios direitos individuais alusivos à liberdade, inclusive mediante intervenções preventivas e/ou repressivas de grande espectro, tais como a manutenção de um sólido aparato policial, a oferta de uma jurisdição proba, célere e eficaz, bem como uma complexa e extensa rede de outros tantos serviços públicos, onde a tônica seja sempre a presteza, a excelência e a contínua permanência no tempo.⁶⁶

Até mesmo a preservação de um ambiente economicamente livre depende, em larga medida, de inúmeras outras prestações que *somente o Estado pode oferecer*, tais como a emissão de papel-moeda, a administração das reservas cambiais, a formulação das políticas de exportação, importação, crédito, juros etc. Com efeito, pode-se daí afirmar, com absoluta segurança, que “o Estado *laissez-faire* é uma ilusão” (DWORKIN, 2006, p. 100).⁶⁷

⁶⁵ “Eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probabilísticos. Para que a administração esteja de acordo com o dever de eficiência, não basta escolher meios adequados para promover seus fins. A eficiência exige mais do que mera adequação. Ela exige satisfatoriedade na promoção dos fins atribuídos à administração. Escolher um meio adequado para promover um fim, mas que promove o fim de modo insignificante, com muitos efeitos negativos paralelos ou com pouca certeza, é violar o dever de eficiência administrativa. O dever de eficiência traduz-se, pois, na exigência de produção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim” (ÁVILA, 2005, p. 23-24).

⁶⁶ Sobre o que se costumou intitular como um direito fundamental dos cidadãos à boa Administração Pública, recomenda-se o estudo de FREITAS. *Discrecionalidade administrativa e o direito fundamental à boa Administração Pública*. Leia-se também OLIVEIRA; VARESCHINI. *Administração Pública brasileira e os 20 anos da Constituição de 1988*: momento de predomínio das sujeições constitucionais em face do direito fundamental à boa Administração Pública.

⁶⁷ Além disso, cumpre mencionar também os seguintes apontamentos de Godoi (1999, p. 53), tecendo o autor comentário acerca da justiça equitativa de oportunidades reclamada por Rawls (2002): “Assim, este (...)

Nos tempos atuais, além do crescente reconhecimento acerca da *cooriginalidade e complementariedade* entre a moral e o Direito positivo, os direitos humanos alusivos às liberdades e à igualdade de chances passam a ser orgânica e analiticamente concebidos e estudados, segundo uma ótica propícia a lhes conferir a mesma feição pluridimensional e multifuncional referida alhures. Após tecer arrojadas considerações acerca de todas as teorias até hoje produzidas sobre a temática dos direitos fundamentais, e fazendo expressa alusão a importantes reflexões de Luhmann (1965, p. 80 e 134), eis o que afirma Canotilho (2000, p. 1350):

As teorias acabadas de expor⁶⁸ não são um fim em si. Com a sua explanação pretende-se abrir caminho para as interrogações deixadas em aberto: quais as teorias fundamentais eventualmente subjacentes ao regime dos direitos da lei constitucional portuguesa e qual a possibilidade de se fazer uma escolha livre destas teorias. Do discurso antecedente afigura-se legítima uma primeira ilação: aos direitos fundamentais não poderá hoje assinalar-se uma única *dimensão* (subjéctiva) e apenas uma *função* (proteção da esfera livre e individual do cidadão). Atribui-se aos direitos fundamentais uma *multifuncionalidade*, para acentuar todas e cada uma das funções que as teorias dos direitos fundamentais captavam unilateralmente.

Por conseguinte, uma República como a brasileira, que se pretende edificar numa agremiação de seres humanos verdadeiramente emancipados, livres e iguais,⁶⁹ deveria preocupar-se, com seriedade, em engendrar

princípio de justiça não permite em absoluto que o mercado capitalista se desenvolva livremente, pois desta forma as contingências naturais e sociais retiram completamente a justiça do sistema social.” Em larga medida, idêntico ponto de vista também emerge da obra de Becker (2007, p. 625): “O liberalismo capitalista, ao criticar o planeamento intervencionista do Estado, esquece que o próprio liberalismo capitalista repousa também sobre um planeamento que as forças económicas privadas estabelecem para manter sua hegemonia graças ao intervencionismo da força bruta (poderio económico natural) orientada (ela também) pelas ‘leis’ naturais da economia política. O planeamento intervencionista do Estado destrói estes planeamentos egoístas; estes são o instrumento da liberdade de alguns; aquele, o instrumento da liberdade de todos. Um intervencionismo estatal muito maior na ordem social e na economia privada é necessidade inadiável, pois só deste modo se restituirá à pessoa humana a sua dignidade.” Este último autor, renomado positivista gaúcho, escreveu a sua *Teoria Geral do Direito Tributário* durante o último regime ditatorial, na década de 1970. É prudente, assim, levar em conta o contexto histórico em que tais afirmações foram cunhadas.

⁶⁸ Refere-se Canotilho às seguintes teorias sobre os direitos fundamentais: *i*) liberal; *ii*) da ordem de valores; *iii*) institucional; *iv*) social; *v*) democrático-funcional e *vi*) socialista.

⁶⁹ Conforme célebre monografia de Dworkin (2005), não se deve mais tratar a todos “como se fossem iguais”. O reconhecimento *a priori* das diferenças entre as pessoas é de crucial relevo até mesmo para assegurar a própria observância e concretização dos seus direitos fundamentais, *notadamente aqueles afetos ao patrimônio jurídico das minorias, dos mais fracos e excluídos*. Para Dworkin, nas democracias multiculturais e pluralistas de nosso tempo, as diferenças arbitrárias devem então ser erradicadas. Por outro lado, as diferenças havidas como legítimas — aquelas assentadas tão-somente nas escolhas individuais de cada um — devem ser necessariamente valorizadas e protegidas pela comunidade política. Debruçando-se sobre o tema da igualdade, em pormenorizado estudo levado a efeito no contexto ideal de uma sociedade aberta e verdadeiramente fraterna, conclui então o grande jusfilósofo americano que os Estados genuinamente democráticos devem dispensar a todas as pessoas humanas “idêntica consideração e respeito”, resguardando a individualidade, as escolhas e as predileções de cada qual.

uma administração tributária autenticamente dialógica e participativa,⁷⁰ apta a servir como um importantíssimo mecanismo conformador da própria normatividade constitucional. Sobre isso, aliás, Moreira Neto (2000, p. 417) escreveu com absoluta propriedade:

A participação e a consensualidade tornaram-se decisivas para as democracias contemporâneas, pois contribuem para aprimorar a governabilidade (*eficiência*); propiciam mais freios contra o abuso (*legalidade*), garantem a atenção a todos os interesses (*justiça*); proporcionam decisão mais sábia e prudente (*legitimidade*); desenvolvem a responsabilidade das pessoas (*civismo*); e tornam os comandos estatais mais aceitáveis e facilmente obedecidos (*ordem*).

Entre nós, tal mister revela-se cada vez mais urgente, na medida em que a própria Constituição *jurídica* há muito se nos apresenta como o *eixo deontológico* de toda a comunidade nacional, e cujo supremo objetivo consiste — já se ressaltou — em amalgamar, à mercê da *solidariedade humana*, os valores ético-jurídicos da *liberdade* e da *igualdade*.⁷¹ Se desta maneira aqui efetivamente procedessem um maior número de autoridades fazendárias,⁷² decerto os contribuintes⁷³ mais reticentes haveriam de reconhecer, *sponte propria*, que a *fraternidade* é precisamente aquele terceiro elemento aglutinante e equalizador. Neste aspecto, merece expressivo destaque a seguinte assertiva de Baggio (2008, p. 53-54):

O pensamento moderno desenvolveu a liberdade e a igualdade como categorias políticas, mas não fez o mesmo com a fraternidade — embora esta seja o alicerce das outras duas —, seja por fraqueza, por medo das suas implicações, seja pela eclosão do conflito entre religião e modernidade, que tornou particularmente cheio de obstáculos o terreno da fraternidade. No entanto, a fraternidade é o princípio regulador dos outros dois princípios: se vivida fraternalmente, a

⁷⁰ Não apenas quanto à instituição, governança e exigência dos tributos, mas também no que concerne à adequada interpretação/aplicação do Direito.

⁷¹ A propósito, leia-se Caso et al. (2008, segunda contracapa): “O Direito, na cultura ocidental dos últimos dois séculos, é todo entremeadado pelos princípios da liberdade e da igualdade. Dos pilares evocados pela modernidade, parece que o princípio da fraternidade tenha ficado de fora. Os tempos atuais requerem, no entanto, idéias e práticas capazes de estabelecer relações sociais com base em novos paradigmas. Procuram-se outros modos de relações que expressem isso adequadamente em todas as esferas, inclusive no campo jurídico: nas relações interpessoais, na vida em sociedade e até mesmo nas relações internacionais. Tais exigências desembocam também na reivindicação de novas formas de trabalhar o Direito”.

⁷² “Os poderes públicos deverão dar o primeiro passo, decidido e enérgico, no ingrato labor contra as irregularidades tributárias [do próprio Estado], ainda que se suponha que foram totalmente inocentes e que, no momento, tenham sido a parte mais prejudicada [eles, os poderes públicos]. Tendo como seu encargo o bem comum, cabe-lhes primordialmente restabelecer o clima de colaboração” (HIGUERA, 1997, p. 474).

⁷³ “Convencer e fazer com que se convença o contribuinte de que, na medida em que avança o progresso e se multiplicam as relações econômicas e sociais, seus verdadeiros interesses são tanto os da sociedade quanto os próprios interesses particulares, que, conseqüentemente, serão beneficiados e potencializados” (HIGUERA, 1997, p. 473).

liberdade não se torna arbítrio do mais forte, e a igualdade não degenera em igualitarismo opressor. A fraternidade poderia ajudar na realização do projeto da modernidade. Esta última, de fato, não deve ser negada; ao contrário, seu projeto deve ser retomado, adequando-o, porém, à plenitude de conteúdo dos valores que ele proclama.

Com efeito, o paradigma democrático — e toda a intertextualidade da “Constituição Cidadã” — conclamam a generalidade dos brasileiros a participar, *ativamente*, não apenas na formação da vontade nacional e custeio dos serviços públicos, mas, sobremaneira, também da formulação e execução dos orçamentos e políticas de governo; da gestão administrativa, financeira e tributária; da fiscalização e controle dos gastos e investimentos governamentais; da rede social de proteção e assistência aos excluídos e necessitados, e, para o espanto de muitos, até mesmo da própria jurisdição constitucional.⁷⁴ Num de seus mais importantes trabalhos, eis o que anotou Rocha (1994, p.75):

Dois elementos marcam, essencialmente, a concepção do estado democrático de Direito, a saber, o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais do ser humano pelo Direito do estado e a participação democrática do cidadão na elaboração e aplicação deste Direito. (...) A própria concepção de povo, juridicamente concebida, passa a ter realidade, rosto, voz: não é composto de santos, nem de ingênuos, nem de crédulos, nem de pessoas com criticidade e vocação única para a política e para o bem, mas com todas as falhas que são próprias do ser humano, que são de sua essência e que não devem torná-los, apenas por isso, inacessíveis ao Poder.

A própria Ciência do Direito, em última análise, há de ser vislumbrada noutra perspectiva totalmente distinta do antigo formalismo positivista. Conforme bem anotado por Ferraz (2009, p. 175),

(...) esse Direito, que não mais pode ser encarado como um mero “conjunto” completo e harmônico de regras, precisa de um componente adicional em função de novas demandas que lhe são atribuídas, como o de servir de vetor

⁷⁴ Segundo o modelo crítico-deliberativo, para melhor concretizar o papel de *integração social* atribuído aos ordenamentos jurídicos, bem como garantir ao próprio Direito sua pretensão de legitimidade e universalidade, recomenda-se aos magistrados e tribunais a observância de duas condições: 1ª) suas decisões haverão de ser racionalmente consistentes; 2ª) suas decisões devem ser racionalmente aceitáveis pela comunidade política. Daí a seguinte reflexão: “Ao Supremo recomenda-se humildade. É preciso frisar: ele não é o *guardião* da Constituição. Ele deve ver-se como *um de seus guardiões*, e estar consciente desta condição. Dialogar, perguntar, indagar, colocar de público suas dúvidas, certamente possibilitará decisões muito mais legítimas e acatadas por todo o Judiciário e pela sociedade brasileira” (CRUZ, 2004, p. 449). Sobre os cânones de uma jurisdição procedimental, leia-se também HÄBERLE. *Hermenêutica constitucional*. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: Contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. 1. ed., 1. reimpr.

de integração social e não apenas como estabilizador de expectativas de comportamento: não basta mais ao Direito ser reconhecido como válido; ele precisa *merecer* este reconhecimento, o que se dará, como bem desenvolvido por Jürgen Habermas, no tênue contorno de extração de sua legitimidade da própria legalidade. Dito de outro modo, a extração da legitimidade do Direito apresenta-se como um dever dos processos discursivo-argumentativos institucionalizados, que devem se apresentar como o “lócus” em que os mais diversos interesses e argumentos — morais, éticos, políticos, religiosos — dos participantes desses discursos racionais possam ser conformados e legitimados. (Grifo do autor)

Ora, as trágicas experiências históricas de nossos antepassados, aliadas ao multiculturalismo e à extrema complexidade que tomaram de assalto todas as sociedades contemporâneas — isso para não referir a degradação ambiental e a angustiante escassez de recursos naturais que assolam todo o planeta —, parecem ser motivos legítimos o bastante para se exigir, doravante, que todas as pessoas humanas tomem a definitiva posse de *todos* os seus direitos fundamentais, e, em contrapartida, venham igualmente a assumir, cada uma delas, as diversas co-responsabilidades que a vida comunitária impõe a cada qual. Noutras palavras, tais contingências históricas põem-se a reclamar a *participação discursivamente inclusiva* de todos os cidadãos nos mais variados processos de construção da vida em comum. Neste exato sentido, cabe mencionar as seguintes reflexões de Habermas (2003b, p. 189-190):

O que importa preservar é, antes de tudo, a solidariedade social, em vias de degradação, e as fontes do equilíbrio da natureza, em vias de esgotamento. Ora, as forças da solidariedade social contemporânea só podem ser regeneradas através das práticas de autodeterminação comunicativa. O projeto de realização do direito, que se refere às condições de funcionamento de nossa sociedade, portanto de uma sociedade que surgiu em determinadas circunstâncias históricas, não pode ser meramente formal. Todavia, divergindo do paradigma liberal e do Estado social, este paradigma do direito não antecipa mais uma visão de vida boa ou de uma determinada opção política. Pois ele é formal no sentido de que apenas formula as condições necessárias segundo as quais os sujeitos do direito podem, enquanto cidadãos, entender-se entre si para descobrir os seus problemas e o modo de solucioná-los. (...) Esta compreensão, como aliás o próprio Estado de direito, conserva um núcleo dogmático, ou seja, a idéia de autonomia, segundo a qual os homens agem como sujeitos livres na medida em que obedecem às leis que eles mesmos estabeleceram, servindo-se de noções adquiridas num processo intersubjetivo.

Daí tratar-se toda a finalística constitucional, nesta perspectiva contemporânea dos direitos fundamentais, de um “projeto-emancipador-

do-próprio-gênero-humano”, devendo, por isso mesmo, apartarem-se completamente os intérpretes/aplicadores de nossa Constituição de eventuais pré-compreensões *patrimonialistas* ou *utilitaristas*, bem como de outras tantas, fundadas, a maioria delas, exclusivamente no velho e desgastado argumento da “autoridade estatal”. Os tributos assumem então capital importância neste novo projeto humanitário! Ora, é exatamente por meio da arrecadação tributária que *todos* os dos direitos fundamentais haverão de ser *reciprocamente concretizados*,⁷⁵ de tal sorte que os próprios indivíduos, a sociedade civil e o Estado possam transformar-se⁷⁶ uns aos outros, num ciclo que se almeja continuamente virtuoso.

Exatamente por isso também se afirma que o vigente paradigma democrático está a exigir das comunidades políticas a mais ampla liberdade, a vera igualdade e a fraternal cooperação entre cada um de seus integrantes, entre estes e o Estado, e vice-versa. Avultam, pois, desde já, conjunta e equilibradamente, as idéias de liberdade e igualdade materiais, retratadas, inclusive, na própria horizontalização dos direitos humanos. Ademais, como é cediço, o Estado contemporâneo é eminentemente *fiscal*, não lhe restando outros meios para o cumprimento de seu elevado e tormentoso mister, a não ser a própria arrecadação tributária.⁷⁷ Por esta singular razão, a enorme importância dos tributos torna-se ainda mais candente! Sobre isso, cumpre trazer à estampa a doutrina de Nabais (2004, p. 194):

(...) não se deve identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que aquele, no entendimento que dele temos, conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social, e o estado fiscal social economicamente interventor e socialmente conformador. O primeiro, pretendendo-se um estado

⁷⁵ Sobre a concretização dos chamados direitos sociais, já se escreveu com propriedade: “Assim como é possível perceber a existência de um direito fundamental social em relação à igualdade substancial, direito à moradia, saúde, enfim, toda a gama de direitos de segunda geração comumente elencados, é também possível apontar a existência de um dever fundamental de segunda geração. Conforme bem trabalha Nabais (2004), todo direito fundamental implicará também um dever fundamental contraposto possibilitador de sua realização. Trata-se, no caso, de um dever fundamental do contribuinte participar, com sua cota tributária, para que haja a efetivação dos direitos fundamentais de segunda geração” (OLIVEIRA, 2008, p. 171-172).

⁷⁶ Quanto à função transformadora do Direito Tributário, assim também já vaticinara, surpreendentemente, o normativista Becker (2007, p. 620): “A verdadeira revolução que gerará o novo ser social deverá ser obra do humanismo cristão e seu principal instrumento: um Direito Positivo integralmente rejuvenescido. E nesta obra, uma fundamental tarefa será atribuída ao Direito Tributário”.

⁷⁷ Há, contudo, raríssimas exceções a esta regra, conforme admoesta Nabais (2004, p. 193): “há certos estados que, em virtude do grande montante de receitas provenientes, por exemplo, da exploração de matérias primas (petróleo, gás natural, ouro, etc) ou até da concessão do jogo (como Mônaco ou Macau) podem dispensar os respectivos cidadãos de constituírem com os seus rendimentos e patrimônios o seu principal suporte financeiro”.

mínimo, assentava numa tributação limitada — a necessária para satisfazer as despesas estritamente decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado —, uma máquina que devia ser tão pequena quanto possível. O segundo, movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem por base uma tributação alargada — a exigida pela estrutura estadual correspondente.

Em resumo, a síntese operada em torno daqueles ideais até então aparentemente antagônicos — liberdade e igualdade — resultou precisamente na idéia que hoje se desfruta acerca da dignidade humana, aqui desde já compreendida como um *valor metaindividual, que antecede à existência mesma do próprio Estado*. Em outras palavras, revelar-se-á plenamente atendida a dignidade humana (ou, pelo menos, deveria ela disso resultar), apenas se fielmente observado por todos — indivíduos, sociedade civil e Estado — o dever fundamental de solidariedade a que alude, expressamente, a Constituição do Brasil (*cf.* art. 1º, III, *c/c* art. 3º, I).

Daí porque, no Estado Democrático de Direito, as relações da Administração Fazendária hão de se estabelecer sempre entre as pessoas humanas do administrador e do contribuinte,⁷⁸ horizontalmente, e numa perspectiva dicotômica⁷⁹ e solidária, estando todos — cidadãos, sociedade civil e Estado — inteiramente a serviço da dignidade humana! A ética da tributação, nos dizeres de nossa Lei Fundamental, aproxima-se então de uma déia que pode ser aqui finalmente descrita como sendo a *dimensão comunitária da fraternidade*.

Rejeita-se, pois, com a devida ênfase, a velha Teoria do Sacrifício, na medida em que as sociedades verdadeiramente democráticas, como aquela que se pretende edificar no Brasil, haverão de ser abertas, plurais, e, por conseguinte, devem também respeitar a individualidade, o patrimônio e a autonomia pública de todos os seres humanos. Decerto, nas sociedades contemporâneas, todas as liberdades passam novamente a significar um *direito fundamental inalienável*, cuja incolumidade restou assim mesmo declarada e protegida por todas as Constituições democráticas. A propósito do que se acabou de afirmar, leia-se, *v.g.*, a seguinte advertência de Vogel (1994, p. 135):

⁷⁸ “Com isto se pode enunciar as conclusões da ética tributária que dizem respeito diretamente os poderes públicos. Para eles, o aporte, com o fim de se conseguir uma verdadeira reforma tributária, girará em torno de que: (...) seja restabelecida a mútua confiança nas relações Estado-contribuinte, com adequada informação em nível médio, *humanismo* e rapidez na administração (...)” (HIGUERA, 1997, p. 475 — Grifou-se).

⁷⁹ Tal conceito é aqui enfaticamente utilizado para denotar a superação histórica do antigo modelo “teológico-organicista”, que vicejou por influência da filosofia política hegeliana, do início do século XIX até a fase intermediária do *Welfare State* (VOGEL, 1994, p. 134).

Para nós, hoje, em contrapartida, já não mais deve ser seguida a idéia de maior valor do Estado em relação ao indivíduo e, portanto, a base da teoria política orgânica. A frase do fundador da moderna teoria do Direito Administrativo, Otto Mayer, segundo a qual poderia o Estado “sacrificar, em certa medida, as pessoas (...) para o futuro do grande povo da história, que ele está destinado a formar” soa escandalosa e confusa a nossos ouvidos. Com isso, retira-se a base conceitual a partir da qual cresceu a teoria do sacrifício.

Por outro lado, na seara dos *impostos*, o paradigma democrático também se revela caracterizado pela definitiva superação da Teoria da Equivalência,^{80 81} muito embora os fundamentos da velha doutrina burguesa ainda devam ser integralmente mantidos no que concerne aos *tributos vinculados* às atividades e serviços estatais, notadamente as *taxas*. Com efeito, a *progressividade dos impostos diretos* é, hoje, solene reclame constitucional (art. 145, §1º), e, em torno dela (e através dela), há de se compreender e operacionalizar o princípio da capacidade contributiva.^{82 83} “E tudo isso porque, em qualquer dos casos, a distribuição eqüitativa das riquezas [também] é exigência moral de toda comunidade; e empregar a tributação como meio de consegui-la é [moralmente] lícito (...)” (HIGUERA, 1997, p. 469).

Para o exigente figurino crítico-deliberativo, com o qual se busca vislumbrar neste trabalho a relevância da tributação, a história sempre haverá de ser a melhor conselheira! Urge então reconhecer que o Estado nunca foi uma “unidade superior” aos indivíduos (daí a torpeza humana resultante dos totalitarismos, dos arbítrios, do sistemático apequenamento

⁸⁰ “O relacionamento entre direitos e deveres da cidadania fiscal é *assimétrico*, no sentido de que a corresponsabilidade não implica a individualização das situações jurídicas dentro da mesma estrutura bipolar, posto que o dever de pagar tributos não se encontra em relação direta e simétrica com o exercício de direitos, embora indiretamente mantenham a correspondência. Por exemplo: o direito às prestações da seguridade social não são simétricas ao dever de contribuir para o respectivo sistema, da mesma forma que o pagamento de maior soma de impostos não habilita o contribuinte brasileiro à fruição desigual de direitos” (TORRES, 2005, p. 36).

⁸¹ Referindo-se à prestigiosa doutrina de Nabais (2004, p. 451), Oliveira (2008, p. 151-152) faz a seguinte observação: “(...) se é dado aos impostos a imprescindível tarefa de custeio da estrutura estatal, juntamente com suas atividades consagradas dos objetivos constitucionais, é de todos a responsabilidade de contribuição tributária, independentemente dos benefícios individualmente auferidos”.

⁸² “No plano teórico, aceita-se e respeita-se a progressividade por razões político-sociais elementares. Estima-se que é válida a intuição progressiva e que, depois da análise racional, continua sendo instintivamente correta, embora a razão ou as razões definitivas não tenham sido descobertas e/ou formuladas completamente. (...) Fica mais claro que uma progressividade tributária prática é instrumento adequado para redistribuição eqüitativa de bens e riquezas; e que, portanto, pode-se e até se deve empregá-la, se não estiver contra-indicada por outras razões mais gerais e válidas de política econômica” (HIGUERA, 1997, p. 471).

⁸³ “(...) pode-se hoje tomar como justificativa da tributação o fato de que o contribuinte se beneficia das prestações estatais, ou, pelo menos, pode-se presumir que ele assim se beneficia; um pensamento que, por sua vez, fora definitivamente negado pela teoria política orgânica. Isto não significa que hoje não nos possamos basear na *quantificação* dos tributos a partir de idéias de *capacidade contributiva* bem como do *princípio da progressividade*. Entretanto, não podemos tomar ambas as idéias como conseqüências de determinado conceito de Estado e de uma teoria de justificação dos tributos; ao contrário, tais idéias devem ser encaradas, antes, como concretizações de nossa noção de como deveria ser efetuada uma *tributação justa*” (VOGEL, 1994, p. 135).

das liberdades e da odiosa massificação), assim como os próprios indivíduos nunca poderiam ter alçado os seus interesses particulares sobre os legítimos anseios da comunidade política (daí o nefasto egoísmo humano e a conseqüente explosão da miséria, do desamparo, das desigualdades e da exclusão social). Decerto, o paradigma democrático põe-se a repugnar ambas as perspectivas, conclamando todos os cidadãos a (re)construir, discursivamente, às luzes da solidariedade humana, tanto os domínios de sua autonomia privada (de sorte a garantir que as diversas concepções pessoais de “vida boa” sejam devidamente protegidas e estimuladas), quanto as múltiplas dimensões de sua vida compartilhada em sociedade (buscando ultimar o necessário atendimento das demandas comunitárias). Tal dimensão equalizadora é muito bem definida por Rocha (1994, p. 75):

A liberdade individual, tanto quanto a igualdade jurídica e participação popular igual e livre no Estado somam-se para estabelecer uma nova realidade estatal, na qual a Justiça material e pronta, como justificativa, e a criação e garantia de condições de vida digna para todos os indivíduos, como fim do Estado, não aniquilem as liberdades públicas individuais nem solapem as relações sociais justas.

Objetiva-se, em última análise, por meio de uma tributação verdadeiramente democrática, a realização da concreta igualdade entre as pessoas humanas, mormente na *dimensão econômica* de suas vidas, assegurando-se a cada uma delas, indistintamente, os mesmos *recursos* necessários à plena fruição de suas liberdades, bem como ao integral desenvolvimento de todos os seus talentos, projetos e aptidões, o que, em regra, sempre haverá de ocorrer *em idênticas condições para todas elas*.

Apartando-se dos modelos excessivamente dogmáticos com os quais ainda trabalham boa parte das autoridades fazendárias e tributaristas brasileiros, Godoi (1999, p. 103-105) faz lancinante constatação, cujo denodo é merecedor de integral registro:

Tributos desconcentradores de renda e riqueza, programas de educação e cultura destinados a eliminar ao máximo as barreiras de classe são alguns instrumentos básicos propostos por Rawls e cuja aplicação na sociedade brasileira está bem longe de um grau mínimo. Ou seja, vive-se no Brasil uma estrutura social que somente garante a abertura “formal” dos cargos e funções privilegiados, uma estrutura de “liberdade natural”, enquanto os princípios da justiça de Rawls⁸⁴

⁸⁴ Refere-se mais precisamente Godoi ao segundo princípio de justiça formulado pelo grande jusfilósofo norte-americano (RAWLS, 2002), nos seguintes termos: “as desigualdades econômicas e sociais devem ser reguladas de maneira que, cumulativamente, possam (a) beneficiar ou trazer vantagens aos indivíduos menos

apontam para o que é chamado de *sistema de "igualdade democrática", que combina a igualdade equitativa de oportunidades com o princípio da diferença.*

Outra curiosidade que ressalta da análise da sociedade brasileira é que aqui ainda nem mesmo se chegou (...) àquele ponto em que, segundo Habermas, o fortalecimento da liberdade jurídica por meio da igualdade fática operada pelo paradigma do Estado Social transforma-se em supervisão tuteladora e paternalista. Ou seja, em nossa sociedade *a ideologia neoliberal prega uma volta ao paradigma do direito formal burguês sem que se tenha chegado propriamente ao ponto dilemático em que se viu o Estado Social na Europa ocidental dos anos 80.* (...)

Se verificarmos o grau de igualdade da sociedade brasileira à luz da teoria proposta por Dworkin, o quadro não será menos desanimador, bastando proceder à seguinte reflexão. Dentre as brutais desigualdades econômicas existentes na sociedade brasileira, qual a proporção que pode ser creditada a diferenças nas ambições, gostos e preferências individuais, e qual a proporção que pode ser creditada a inícios de vida ("starting points") desiguais em termos de recursos básicos tais como educação, alimentação, moradia, auto-estima individual, aliados ainda a condições raciais e étnicas adversas enfrentadas por grande parte dos brasileiros?

Esta reflexão indica algo muito claro, que em nossa opinião é o retrato da desigualdade substancial que caracteriza a sociedade brasileira atual: *o Estado brasileiro, e mesmo a ética elitista que impera na sociedade civil brasileira, não consideram que todos os indivíduos aqui nascidos e que aqui vivem têm o mesmo valor e devem ser tratados como iguais ("as equals"), merecendo o mesmo respeito e a mesma consideração por parte do Estado.* (...)

Em suma: uma reflexão filosófico-jurídica (...) indica a viabilidade da construção de uma teoria substancial da justiça e da igualdade. *Por teoria "substancial" da justiça e da igualdade entendemos a teoria que vence tanto o formalismo vazio do positivismo lógico quanto a metafísica obscura dos jusnaturalistas e de seus sucedâneos atuais.* "Substancial" não quer dizer aqui o oposto de "procedimental", pois para Habermas, por exemplo, a única forma de sustentar-se no contexto das sociedades complexas e pós-tradicionais um conceito de justiça e igualdade é através de uma concepção "procedimental", no sentido de que, ultrapassados os pressupostos da filosofia do sujeito e da racionalidade instrumental, é possível construir uma presunção de legitimidade e racionalidade do conteúdo (indeterminável *a priori*) de uma norma construída através de um discurso em que todos os cidadãos tomam parte como igualmente emancipados e promovem a mobilização incondicional de suas energias empós de um entendimento mútuo. (Grifou-se)

Finalmente, acerca de tudo o que se afirmou até aqui, inteira razão assiste a Dworkin (2005, p. 158), quando pontifica: "(...) se aceitarmos a igualdade de recursos como a melhor concepção de igualdade distributiva, a liberdade se torna um aspecto da igualdade, em vez de um ideal político independente possivelmente em conflito com ela, como se costuma pensar".

favorecidos e (b) estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos em condições de igualdade equitativa de oportunidades" (GODOI, 1999, p. 102).

4 Conclusões

4.1 Não obstante a sua importância no passado, bem como as inegáveis contribuições por ele historicamente oferecidas à Ciência do Direito, o positivismo jurídico há muito já se exauriu nos seus recursos, deixando de oferecer respostas adequadas para os problemas das sociedades abertas, plurais e cada vez mais complexas de nosso tempo.

4.2 Expressivo segmento de nossa doutrina tributária continua a manifestar certa pré-compreensão estanque, formalista e puramente defensiva dos direitos fundamentais, aderindo fortemente à velha ideologia do paradigma liberal. Em regra, vislumbra o fenômeno tributário a partir duma perspectiva puramente metafísica e utilitarista, arrefecendo o alto significado conferido pela Constituição à *totalidade indissociável* dos direitos fundamentais.

4.3 A seu turno, parcela significativa da burocracia fiscal brasileira também não se curvou às sensíveis mudanças operadas pela Constituição de 1988. Permanece ainda estacionada no paradigma imediatamente anterior, fundado numa ideologia *socializante e organicista* do próprio Estado. Conseqüentemente, persistem ainda, em expressivos setores do nosso Fisco, um discurso e uma práxis fazendária caracterizados por uma racionalidade instrumental, autoritária e profundamente antidemocrática.

4.4 O autoritarismo imanente ao Estado brasileiro, bem como o discurso individualista que ainda permeia certas esferas de nossa sociedade civil, são, em última análise, *as faces opostas de uma mesma moeda*. Nutrem-se de idênticos e perigosos substratos: a insensibilidade, a cegueira e a intolerância. Totalmente fechados num “agir estratégico” (HABERMAS, 1989, p. 79), acabam mesmo por retroalimentarem-se mutuamente: a subsistência do primeiro depende, em larga medida, de suas interações com o segundo; e vice-versa.

4.5 Romper definitivamente com este círculo vicioso ainda é tarefa hercúlea para muitas gerações. O mais eficaz enfrentamento do problema dependerá, fundamentalmente, de uma radical transformação cultural da própria sociedade, bem como do ininterrupto fortalecimento de suas mais diversas instituições democráticas, o que somente ocorrerá caso a participação discursivamente inclusiva de todos os cidadãos seja permanentemente assegurada, *in concreto*, pelo próprio Direito Tributário

e por *cada um* de seus operadores: parlamentares, autoridades fazendárias, magistrados, advogados públicos e privados, contribuintes etc.⁸⁵

4.6 De toda sorte, o bom exemplo e a iniciativa deverão partir sobretudo dos governos e administrações fazendárias, a quem compete, desde logo, pautar sua atuação numa conduta de irrepreensível probidade institucional, de modo a arrefecer os ânimos, “readquirir os consensos perdidos” (MATTAI, 1997, p. 417) e ganhar as resistências.

4.7 A busca incessante de uma maior efetividade dos direitos individuais e sociais; o respeito incondicional à dignidade dos contribuintes; a otimização qualitativa dos gastos e investimentos públicos; o combate intransigente à corrupção, ao nepotismo e ao corporativismo, assim como a permanente abertura para uma gestão dialógica⁸⁶ e participativa da administração e jurisdição fiscais são medidas cada vez mais urgentes e necessárias.

Referências

ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrecht*. Frankfurt: Suhrkamp, 1986.

ÁVILA, Humberto. Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação. In: PIRES, Adílson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Tôrres*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 345-361.

ÁVILA, Humberto. Moralidade, razoabilidade e eficiência na atividade administrativa. *ReDE – Revista Eletrônica de Direito do Estado*, Salvador, n. 4, out./dez. 2005. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>>. Acesso em: 16 maio 2009.

ÁVILA, Humberto. *Têoria dos princípios*. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BAGGIO, Antônio Maria. A idéia de fraternidade em duas revoluções: Paris 1789 e Haiti 1791. In: BAGGIO, Antônio Maria (Org.). *Princípio esquecido: a fraternidade na reflexão atual das ciências políticas*. Vargem Grande Paulista: Cidade Nova, 2008.

⁸⁵ Rememorando Konrad Hesse, o dever de zelar pelos mais elevados valores de nossa Constituição jurídica é algo que não se deve esperar, com demasiada indulgência, apenas dos nossos Tribunais: “A resposta à indagação sobre se o futuro do nosso Estado é uma questão de poder ou um problema jurídico depende da preservação da força normativa da Constituição, bem como de seu pressuposto fundamental, a vontade da Constituição. *Essa tarefa foi confiada a todos [a cada um de] nós*” (HESSE, 1991, p. 32).

⁸⁶ Assim também o pensamento de Mattai (1997, p. 417): “O alento moral e a tensão para a justiça distributiva e social são indispensáveis para que o Estado, que se tornou tutor de interesses particulares, muitas vezes clientelistas e produtor de leque de respostas parciais, volte a ser portador de normas gerais e garantias válidas para todos. Com essa finalidade, para readquirir consensos perdidos, o Estado, além de revisar ordenamentos jurídicos e aperfeiçoar instrumentos operativos e longe de fechar-se no ‘agir estratégico’, deve abrir-se ao ‘agir comunicativo’. Ao passo que o primeiro visa à pura afirmação dos interesses próprios, tentando influenciar o outro sem acolher as suas motivações, o agir comunicativo procura o consenso pelo diálogo, o entendimento, a compreensão. Uma política autenticamente democrática não pode prescindir da ética do diálogo (cf. J. HABERMAS, *Teoria dell’agire Comunicativo*, Bolonha, Il Mulino, 1986, 2 vols.)”.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Marcial Pons e Noeses, 2007.
- BONAVIDES, Paulo. *Direito constitucional*. 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1997.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 04 jun. 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim. *Direito constitucional e teoria da Constituição*. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2000.
- CASO, Giovanni; CURY, Afife; CURY, Munir; SOUZA, Carlo Aurélio Mota de Souza (Org.). *Direito e fraternidade: ensaios, prática forense. Anais do Congresso Internacional "relações no direito: qual o espaço para a fraternidade?"* São Paulo: Cidade Nova, LTI, 2008.
- CASTRO, Maria Helena Guimarães de. A política de combate à pobreza do governo do Estado de São Paulo. *São Paulo em Perspectiva*, São Paulo, v. 18, n. 4, 2004. Disponível em: <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0102-88392004000400002&lng=en&nrm=iso&tlng=pt>. Acesso em: 14 fev. 2009.
- COSTA, Regina Helena. *Imunidades tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Habermas e o direito brasileiro*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 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.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *Jurisdição constitucional democrática*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. *O direito à diferença: as ações afirmativas como mecanismo de inclusão social de mulheres, negros, homossexuais e portadores de deficiência*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- DERZI, Misabel de Abreu Machado. Distinção entre interpretação e integração. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 673-677.
- DÜRIG, Günther. In: MAUNZ, Herzog & Sholz. *Grundgesetz Kommentar*. München: C. H. Beck, 1993.
- DWORKIN, Ronald. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. Trad. Jussara Simões. Rev. Cícero Araújo e Luiz Moreira. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- DWORKIN, Ronald. *Is Democracy Possible Here? Principles for a New Political Debate*. Princeton and Oxford: Princeton University Press, 2006. Cap. 4, p. 90-126.
- DWORKIN, Ronald. *O império do direito*. Trad. Jefferson Luiz Camargo. Rev. Gildo Sá Leitão Rios. 1. ed., 2. tir. São Paulo: Martins Fontes, 2003.
- FERRAZ, Leonardo de Araújo. *Da teoria à crítica*. Princípio da proporcionalidade: uma visão com base nas doutrinas de Robert Alexy e Jürgen Habermas. Belo Horizonte: Dictum, 2009.

- FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira (de 1988)*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. v. 1.
- FOUCAULT, Michel. *Microfísica do poder*. Trad. Roberto Machado. 1. ed., 11. reimp. Rio de Janeiro: Edições Graal, 1995.
- FREITAS, Juarez. *Discricionariedade administrativa e o direito fundamental à boa Administração Pública*. São Paulo: Malheiros, 2007.
- GODOI, Marciano Seabra de. *Justiça, igualdade e direito tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.
- GOLDSCHMIDT, Fábio Brun; VELLOSO, Andrei Pitten. Imunidades das instituições de assistência social: amplitude, vícios de regulamentação e requisitos. In: PEIXOTO, Marcelo Magalhães; CARVALHO, Cristiano (Org.). *Imunidade tributária*. São Paulo: MP, 2005. p. 127-155.
- GRAU, Eros Roberto. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 5-6.
- GÜNTHER, Klaus. *Teoria da argumentação no direito e na moral: justificação e aplicação*. Trad. Cláudio Molz. Introd. Luiz Moreira. São Paulo: Landy, 2004.
- HÄBERLE, Peter. Das Konzept der Grundrecht. In: *Europäische Rechtskultur*. Frankfurt am Main: Suhrkamp, 1997.
- HÄBERLE, Peter. *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980.
- HÄBERLE, Peter. *Hermenêutica constitucional*. A sociedade aberta dos intérpretes da Constituição: contribuição para a interpretação pluralista e “procedimental” da Constituição. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. 1. ed., 1. reimp. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2002.
- HABERMAS, Jürgen. *A inclusão do outro: estudos de teoria política*. São Paulo: Edições Loyola, 2002.
- HABERMAS, Jürgen. *Consciência moral e agir comunicativo*. Trad. Guido A. de Almeida. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1989.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003a. v. 1.
- HABERMAS, Jürgen. *Direito e democracia: entre facticidade e validade*. Trad. Flávio Beno Siebeneichler. 2. ed. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 2003b. v. 2.
- HABERMAS, Jürgen. The European Nation State. Its Achievements and Its Limits. On the Past and Future Sovereignty and Citizenship. *17th IVR World Congress*. Bologna, 1995. v. 7, p. 30.
- HAURIOU, Maurice. *Derecho Público y Constitucional*. Trad. Carlos Ruiz del Castillo. 2. ed. Madrid: Reus, [s.d.].

- HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Princípios da filosofia do direito*. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- HEIDEGGER, Martin. *Ser y Tiempo* (1927). Trad. Jorge Eduardo Rivera. Santiago de Chile: Escuela de Filosofía Universidad ARCIS. Edição eletrônica. Disponível em: <<http://www.philosophia.cl/biblioteca/Heidegger/Ser%20y%20Tiempo.pdf>>. Acesso em: 22 abr. 2009.
- HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 1991.
- HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Juristischer Verlag, 1999.
- HIGUERA, Gonzalo sj. Ética fiscal. In: COMPAGNONI, Francesco; PIANA, Giannino; PRIVITERA, Salvatore (Dir.). *Dicionário de teologia moral*. Trad. Lourenço Costa, Isabel Fontes e Honório Dalbosco. São Paulo: Paulus, 1997. p. 464-476.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York: W. W. Norton and Company, Inc., 1999.
- ISENSEE, Joseph. *Das Grundrecht auf Sicherheit*. Zu den Schutzpflichten des freiheitlichen Verfassungsstaats. Berlin: Walter de Gruyter, 1983.
- JELLINEK, Georg. *Allgemeine Staatslehre*. Bad Homburg: Max Gehlen, 1966.
- JELLINEK, Georg. *Sistema dei Diritti Pubblici Subbiettivi*. Milano: Società Editrice Libreria, 1912.
- JONAS, Hans. *El Principio de Responsabilidad*. Ensayo de una Ética para la Civilización Tecnológica. Barcelona: Herder, 1995.
- KANT, Immanuel. *Fundamentação da metafísica dos costumes*. Trad. Paulo Quintino. Lisboa: Edições 70, 1991.
- KELSEN, Hans. *Allgemeine Staatslehre*. Bad Homburg: Max Gehlen, 1966.
- KUIAVA, Evaldo Antônio. A responsabilidade como princípio ético em H. Jonas e E. Levinas: uma aproximação. *Veritas*, Porto Alegre, v. 51, n. 2, p. 55-60, jun. 2006.
- LEISNER, Walter Georg. *Existenzsicherung im öffentlichen Recht*. Tübingen: Mohr Siebeck, 2007.
- LEVINAS, Emmanuel. *Ética e infinito*. Trad. João Gama. Lisboa: Edições 70, 1988b.
- LEVINAS, Emmanuel. *Totalidade e infinito*. Trad. José Pinto Ribeiro. Lisboa: Edições 70, 1988a.
- LUHMANN, Niklas. *Grundrechte als Institution*. Ein Breitrag zur politishen Soziologie. Berlin: Duncker und Humblot, 1965.
- LUHMANN, Niklas. *La Costituzione come Acquisizione Evolutiva*. In: ZAGREBELSKY, Gustavo; PORTINARO, Pier Paulo; LUTHER, Görg (Org.). *Il Futuro della Costituzione*. Torino: Einaudi, 1996.
- MATTAI, Giuseppe. Estado e Cidadão. In: COMPAGNONI, Francesco; PIANA, Giannino; PRIVITERA, Salvatore (Dir.). *Dicionário de Teologia Moral*. Trad. Lourenço Costa, Isabel Fontes e Honório Dalbosco. São Paulo: Paulus, 1997. p. 413-426.

MAUNZ, Theodor; ZIPPELIUS, Reinhold. *Deutsches Staatsrecht*. 29. Aufl. Munique: C. H. Beck, 1994 apud YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005.

MORA, José Ferrater. *Dicionário de filosofia*. Trad. Maria Stela Gonçalves et al. São Paulo: Edições Loyola, 2001. t. III (K - P).

MOREIRA NETO, Diogo de Figueiredo. *Mutações do direito administrativo*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

MÜLLER, Friedrich. *Discours de la Méthode Juridique*. Trad. Olivier Jouanjan. Paris: Presses Universitaires de France, 1996 apud PEREIRA, Rodolfo Viana. *Hermenêutica filosófica e constitucional*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007. p. 164-173.

NABAIS, José Cabalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

OLIVEIRA, Felipe Faria. *Hermenêutica tributária, tipicidade e direitos fundamentais: uma análise paradigmática do sistema tributário rumo ao estado democrático de direito*. Dissertação (Mestrado) Programa de Pós-graduação em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, PUC Minas (2008). Disponível em <http://www.sistemas.pucminas.br/BDP/SilverStream/Pages/pg_ConcAreaConcentracaoDet02.html>. Acesso em: 05 fev. 2009.

OLIVEIRA, Gustavo Henrique Justino de; VARESCHINI, Julieta Mendes Lopes. Administração Pública brasileira e os 20 anos da Constituição de 1988: momento de predomínio das sujeições constitucionais em face do direito fundamental à boa Administração Pública. *Anais do XVII Congresso Nacional do CONPEDI*. Brasília, 2008. p. 3626-3648. Disponível em: <http://www.conpedi.org/manuel/arquivos/anais/brasil/06_260.pdf>. Acesso em: 19 jul. 2009.

ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. *Resolução nº 41/128*. Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento. Assembléia Geral das Nações Unidas, em 04 dez. 1986. Disponível em: <<http://www.un.org/documents/ga/res/41/a41r128.htm>>. Acesso em: 15 maio 2009.

PASSOS, José Joaquim Calmon de. O processo administrativo na Constituição de 1988. *Revista do Tribunal Regional Federal da 1ª Região*, Brasília, v. 7, n. 2, abr./jun. 1995.

PEREIRA, Rodolfo Viana. *Direito constitucional democrático*. Controle e participação como elementos garantidores da constitucionalidade. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

PEREIRA, Rodolfo Viana. *Hermenêutica filosófica e constitucional*. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2007.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. *Comentários à Constituição de 1967, com a Emenda Constitucional nº 1, de 1969*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.

RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Ação afirmativa: o conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. *RTDP*, São Paulo, 15/92, 1996.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. *Princípios constitucionais da Administração Pública*. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

SAMPAIO, José Adércio Leite. *Direitos fundamentais: retórica e historicidade*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. In: ROCHA, Cármen Lúcia Antunes (Org.). *Constituição e segurança jurídica: direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada*. Estudos em Homenagem a José Paulo Sepúlveda Pertence. Belo Horizonte: Fórum, 2004a. p. 85-129.

SARLET, Ingo Wolfgang. O direito fundamental à moradia na Constituição: algumas anotações a respeito de seu contexto e possível eficácia. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Org.). *Crise e desafios da Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004b. p. 415-466.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. Tributação e liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira. *Princípios de direito financeiro e tributário*. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 431-471.

SILVA, Felipe Gonçalves. A solidariedade entre público e privado. In: NOBRE, Marcos; TERRA, Ricardo (Org.). *Direito e democracia: um guia de leitura de Habermas*. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 91-115.

SILVA, José Afonso da. *Comentário contextual à Constituição*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SÖHN, Hartmut. *Verfassungsrechtliche Aspekte der Besteuerung nach der subjektiven Leistungsfähigkeit in Einkommensteuerrecht: zum persönliche Existenzminimum*. Finanzamt, 1988. p. 154-171.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 14. ed. atual. até 31/12/2006. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

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

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005a. v. 2 (Valores e princípios constitucionais tributários).

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário*. 3. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2005b. v. 3 (Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia).

UCKMAR, Victor. Diretrizes da corte constitucional italiana em matéria tributária. *RDT*, 38, p. 7-17, 1986.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Conceitos e competências tributárias*. São Paulo: Dialética, 2005.

VOGEL, Klaus. Tributação da renda mundial. Trad. Luís Eduardo Schoueri. *Caderno de Direito Tributário e Finanças Públicas*, São Paulo, v. 7, 1994.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático. *Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH*, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.11-55, jul./dez. 2009.

