XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

SÉRGIO URQUHART DE CADEMARTORI

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch UFSM – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho Unifor – Ceará
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta Fumec – Minas Gerais

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali – Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597
Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UNISINOS
Coordenadores: Sérgio Urquhart de Cademartori; Antônio Carlos Diniz Murta. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.
Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-719-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).
CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil
http://unisinos.br/novocampuspoa/

XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos para debater os rumos das finanças públicas nacionais. Muito embora não possamos afirmar que de fato ocorra uma evolução na questão fiscal nacional, percebe-se pelo menos que nossa preocupação com o problema orçamentário se faz cada vez mas premente e objeto de maior racionalização em sua leitura e possível elucidação. Estamos em um estado em que vários administradores públicos assim confessam a calamidade pública onde os ingressos financeiros são sobremaneira superados pelos dispêndios mormente em face dos crescentes gastos previdenciários. Os trabalhos apresentados por mais que em sua grande maioria voltados para a área de receita tributária, onde os tributos são o protagonista, não se descuidaram, em sua maior parte, em fazer claras referências à impossibilidade de reduzir carga tributária sem redução, em grau maior, das despesas correlatas. No mesmo sentido se entendeu que buscar, pura e simplesmente, aumentar a carga tributária para arrefecer ou mesmo restringir o aumento do déficit público já não terá vez em nosso país. O desafio a ser enfrentado necessariamente passa pela despesa. O que nós pensadores do direito financeiro podemos fazer - e o fazemos quando nos encontramos em encontros deste quilate - é tentar, através de um pensamento conjunto e propositivo, chegar em alternativas potencialmente viáveis para nossa administração pública que possam redundar de forma concreta e positiva sobre o domínio econômico fazendo com que o nosso pais deixa de ser sempre o pais de futuro, com fugazes voos de galinha, e se revele ao mundo ao seu próprio povo como uma sociedade mais justa, equilibrada e viável.

O direito financeiro, aí englobando o direito tributário, é justamente a área do direito que hoje merece mais nossa atenção e preocupação.

Não há mais espaço para aventura e postergações de ações.

Obrigado ao CONPEDi, a UNISINOS e a Porto Alegre por nos permitir mais uma vez darmos nossa contribuição ao direito e ao nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Sérgio Urquhart de Cademartori – UNILASALLE

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

A JUSTA PONDERAÇÃO ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA E JUSTIÇA FISCAL COMO VALORES DE ALCANCE À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

FAIR JURISDICTION BETWEEN LEGAL SAFETY AND TAX JUSTICE AS VALUES OF REACH OF THE DIGNITY OF THE HUMAN PERSON

Artur Guedes da Fonseca Mello
Ana paula de Souza Galvao filha

Resumo

A SEGURANÇA JURÍDICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO É ASSENTADO NA CONSTITUIÇÃO ATRAVÉS PRINCIPALMENTE DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DOUTRO NORTE, A JUSTIÇA FISCAL TEM QUE CADA CONTRIBUINTE DEVA PAGAR TRIBUTOS CONFORME SUA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. PORTANTO, NECESSÁRIA A PONDERAÇÃO DESTES VALORES, PARA QUE DIANTE DO QUADRO DE DIREITO FUNDAMENTAIS, E DA HIPERTROFIA ESTATAL, POSSAMOS ALCANÇAS O MULTIFACETADO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA. OCORRE QUE, TANTO A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E A PROGRESSIVIDADE FISCAL QUE SÃO GARANTIAS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE, SÃO COMUMENTE MITIGADAS EM PROL DA SEGURANÇA JURÍDICA COMO BEM COLETIVO, TRADUZIDO NA ARRECADAÇÃO ESTATAL.

Palavras-chave: Ponderação de valores, Segurança jurídica, Justiça fiscal, Dignidade da pessoa humana

Abstract/Resumen/Résumé

THE LEGAL SECURITY OF THE TAX SYSTEM IS SET IN THE CONSTITUTION THROUGH PRINCIPALLY OF THE LEGALITY PRINCIPLE. OVER THE NORTH, TAX JUSTICE HAS THAT EACH TAXPAYER SHOULD PAY TAXES ACCORDING TO THEIR CONTRIBUTING CAPACITY. THEREFORE, THE WEIGHTING OF THESE VALUES, SO THAT BEFORE THE FUNDAMENTAL FRAMEWORK, AND THE STATE HYPERTROPHY, WE HAVE REACHED THE MULTIFACTED PRINCIPLE OF THE DIGNITY OF THE HUMAN PERSON. HOWEVER, THE CONTRIBUTORY CAPACITY AND FISCAL PROGRESSIVITY THAT ARE THE GUARANTEE'S BASIC GUARANTEES ARE COMMONLY IMPOSED FOR LEGAL SAFETY AS A COLLECTIVE GOOD, TRANSLATED IN THE STATE ARRECADA.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Ponderation of values, Legal safety, Fiscal justice, Dignity of human person

1 INTRODUÇÃO

Antes de adentrar ao tema em tela, determinou-se adentrar ao tema do direito tributário quanto à Ponderação de interesses, dos bens colectivos e bens individuais, valores culturais e quadro da dignidade da pessoa humana.

Ponderou-se a amplitude do tema, e se definiu tratá-lo sob a ótica do Direito Fiscal – Tributário, que é caro a este discente, plasmada sobre o indivíduo como sujeito de direitos e deveres fiscais, no que lhe é de mais estima, sua dignidade, entretanto, não se restringindo à estrita lógica formal vigente, qual tal, o viés constitucional, mas sim, também, sob um prisma prático de um amplo conceito de justiça.

E para isto, analisar-se-á a segurança jurídica em seu caráter coletivo, em caráter binômico ao conceito de justiça fiscal como bem individual, ao final correlacionando com a dignidade da pessoa humana, positivada pelos direitos fundamentais.

Ocorre que, ao contemplar os padrões constitucionais atuais, verifica-se que os direitos fundamentais, diante da crise, vêm sendo cada vez mais relativizados, não somente na prática, mas inclusive, sob a tutela dos tribunais constitucionais.

A pesquisa é sistematicamente conduzida por intermédio de procedimentos preestabelecidos e coordenados em busca de uma verdade científica, motivo por que empregaremos o método de abordagem dedutivo, e relativamente ao procedimento empregaremos os métodos histórico, comparativo e funcionalista.

E neste ínterim, se discorrerá sob um aspecto prático-expositivo, alçando pequenos voos sobre áreas extrajurídicas, como economia, teoria do estado e outras ciências correlatas.

2 A JUSTA PONDERAÇÃO ENTRE SEGURANÇA JURÍDICA E JUSTIÇA FISCAL COMO VALORES DE ALCANCE À DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

2.1 A SEGURANÇA JURÍDICA EM SEU CARÁTER COLETIVO

É cediço que o Estado enquanto instituição jurídica tem a tributação como uma das fontes de receita, para que possa subsistir e ser administrado, e como fundamento do poder de tributar, inicialmente, baseia-se na soberania que cada Estado exerce em seu território.

Nem sempre foi assim, pois ao longo da idade média, camponeses e artesãos, com base em costumes e convenções, entregavam ao Príncipe parte da sua produção de colheita e/ou criação, além de participar diretamente na reparação de estradas e muralhas. Em

contrapartida, recebiam a autorização do uso da terra real, que não lhes pertencia, e ainda, segurança por parte do Príncipe. (VASQUES, 2001, p. 17-18)

Ocorre que estes pagamentos de rendas eram devidos à pessoa do Príncipe, e não à instituição do Estado, podendo este dispor da maneira que melhor lhe conviesse, caracterizando a fazenda real. Com o crescimento das relações, e, por conseguinte o crescimento de guerras e batalhas em prol de conquistar mais territórios, as rendas já existentes do Príncipe já não bastavam, e então, passou-se a requerer rendas adicionais, de natureza temporária, para custear armas, campanhas, e todo mais o que os exércitos necessitavam. (VASQUES, 2001, p. 17-18)

Com o fortalecimento do binômio de que, o tributo sustenta o exército, e este, por sua vez conquista novos territórios, e, novos contribuintes, o exército passou a ser permanente, e baseado no interesse público, a exceção se transformou em regra, através de prestações obrigatórias e permanentes que todos deveriam contribuir, surgindo aqui os primeiros conceitos de fazenda pública, diferindo-a da fazenda real. Assim, variando de região para região, no âmbito europeu ocidental, cada qual em seu tempo, nascia o Estado Fiscal. (VASQUES, 2001, p. 17-18)

O nascimento do Estado Fiscal se confunde, no tempo, com o surgimento do estado moderno, quando passou a distinguir o erário público do patrimônio particular, e o poder de tributar do Estado, conforme já aclarado, é fundamentado na soberania que era exercida sob determinado território, havendo uma relação de poder entre o soberano e os súditos, justificada pela supremacia do interesse da coletividade em razão dos interesses particulares. (VASQUES, 2001, p. 12-15)

Inequívoco que se tratava de um modelo de Estado Fiscal demasiadamente rudimentar, pois carente de legalidade, pendia apenas do autoritarismo do Príncipe, que instituía, suprimia, majorava ou reduzia os encargos conforme o seu desejo, na administração tributária.

O seu autoritarismo encontrava apenas uma limitação, de caráter abstrato, de gerar o mínimo de oposição dos contribuintes, no receio de não os incitar a uma revolta generalizada.

Assim, sob uma ótica de uma filosofia tributária ante-oposicionista, o Cardeal Richelieu, primeiro-ministro de Luís XIII na França, acertadamente afirmou que “os súbditos são como mulas, que há que carregar tanto quanto possível, mas não tanto que rejeitem a carga” (VASQUES, 2001, p. 18).

Ou seja, no afã de se alcançar o máximo de receita com o mínimo de oposição, se adequava as obrigações pecuniárias à capacidade do contribuinte, graduada por classes, sendo esta, ao nosso juízo, a gênese do princípio da capacidade contributiva, e por corolário lógico, da justiça fiscal, como se verá a mais a frente.

A doutrina moderna, por sua vez, verificou que os poderes da administração do Estado, dentre eles, o poder de tributar, decorre dos fundamentos do Estado de Direito, ou seja, decorre da anuência da sociedade e do contribuinte, através de produção legislativa, racionalizada na democracia representativa advinda do povo. (NOVAIS, 2014, p. 40-55)

Pode-se concluir, portanto, que a partir da instituição do estado moderno, em especial, do estado de direito, o poder de tributar se vincula diretamente ao princípio da legalidade, pois só existirá tributação com a existência de uma norma tributária, assentada na vontade do povo, que por delegação, sede ao poder legislativo as escolhas em seu nome. Ou seja, o próprio povo tributa a si mesmo.

Pode-se concluir também, que da legalidade se depreende a segurança jurídica, pois da assertividade da norma, decorrerá o dever de pagar de tributo, e neste aspecto, garantirá a fonte de receita estatal.

Em uma digressão histórica acerca do princípio da legalidade, mesmo não sendo pacífico, têm-se como o nascedouro da legalidade tributária a Magna Carta inglesa do século XIII, uma espécie de constituição imposta pelos senhores feudais ao Rei João Sem Terra, que em troca do reconhecimento da supremacia real concedeu uma série de privilégios aos mesmos, e, entre eles, o poder ao conselho dos comuns de deliberação sobre novos auxílios financeiros.

Atualmente, há previsão constitucional positivada na Carta da República (1976) portuguesa acerca da aplicação do princípio da legalidade na seara tributária, especialmente no artigo 103, itens 2 e 3.[1]

No mesmo sentido, o arquétipo constitucional brasileiro traz expressa previsão, em seu combativo artigo 5º, inciso II, em sua assertiva de que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei".

E também, em caráter específico e de complemento ao tema, no artigo 150, inciso I e III, item "a"[2].

---

[1] Artigo 103.º Sistema fiscal. 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

Ou seja, podemos verificar que a tributação que outrora se encontrava no poder soberano do Príncipe, passou a encontrar assento nas Constituições, que ao mote deste presente, trouxemos à baila os exemplos de Portugal e do Brasil, todavia, é presente em diversas outros ordenamentos constitucionais, em um verdadeiro movimento convergente do nascimento do Estado Fiscal Constitucional.

A título exemplificativo, podemos citar a Constitution de la République française (1946) que prevê o advento do sistema tributário na constituição em seus artigos 34 e 47[3], dentre outros. Assim como se verifica na Constitución Española (1978) em seus artigos 31, 133, 134 e 156[4], na Costituzione dela Repubblica Italiana (1947), em seus artigos 53 e 81[5], e

---

[2] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

[3] Article 34 La loi fixe les règles concernant :[...] – l'assiette, le taux et les modalités de recouvrement des impositions de toutes natures ; le régime d'émission de la monnaie.

Article 47 Le Parlement vote les projets de loi de finances dans les conditions prévues par une loi organique. [...] Si la loi de finances fixant les ressources et les charges d'un exercice n'a pas été déposée en temps utile pour être promulguée avant le début de cet exercice, le Gouvernement demande d'urgence au Parlement l'autorisation de percevoir les impôts et ouvre par décret les crédits se rapportant aux services votés.

[4] Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

Artículo 133. 1. La potestad originaria para establecer los tributos corresponde exclusivamente al Estado, mediante ley. 2. Las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos, de acuerdo con la Constitución y las leyes. 3. Todo beneficio fiscal que afecte a los tributos del Estado deberá establecerse en virtud de ley. 4. Las administraciones públicas sólo podrán contraer obligaciones financieras y realizar gastos de acuerdo con las leyes.

Artículo 134. 1. Corresponde al Gobierno la elaboración de los Presupuestos Generales del Estado y a las Cortes Generales, su examen, enmienda y aprobación. 2. Los Presupuestos Generales del Estado tendrán carácter anual, incluirán la totalidad de los gastos e ingresos del sector público estatal y en ellos se consignará el importe de los beneficios fiscales que afecten a los tributos del Estado. 3. El Gobierno deberá presentar ante el Congreso de los Diputados los Presupuestos Generales del Estado al menos tres meses antes de la expiración de los del año anterior. 4. Si la Ley de Presupuestos no se aprobara antes del primer día del ejercicio económico correspondiente, se considerarán automáticamente prorrogados los Presupuestos del ejercicio anterior hasta la aprobación de los nuevos. 5. Aprobados los Presupuestos Generales del Estado, el Gobierno podrá presentar proyectos de ley que impliquen aumento del gasto público o disminución de los ingresos correspondientes al mismo ejercicio presupuestario. 6. Toda proposición o enmienda que suponga aumento de los créditos o disminución de los ingresos presupuestarios requerirá la conformidad del Gobierno para su tramitación. 7. La Ley de Presupuestos no puede crear tributos. Podrá modificarlos cuando una ley tributaria sustantiva así lo prevea.

Artículo 156 [...] 2. Las Comunidades Autónomas podrán actuar como delegados o colaboradores del Estado para la recaudación, la gestión y la liquidación de los recursos tributarios de aquél, de acuerdo con las leyes y los Estatutos.

[5] Articolo 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacita contributiva. Il sistema tributario e informato a criteri di progressività.

Articolo 81. Lo Stato assicura l'equilibrio tra le entrate e le spese del proprio bilancio, tenendo conto delle fasi avverse e delle fasi favorevoli del ciclo economico. Il ricorso all'indebitamento è consentito solo al fine di considerare gli effetti del ciclo economico e, previa autorizzazione delle Camere adottata a maggioranza assoluta dei rispettivi componenti, al verificarsi di eventi eccezionali. Ogni legge che importi nuovi o maggiori oneri provvede ai mezzi per farvi fronte. Le Camere ogni anno approvano con legge il bilancio e il rendiconto

na Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland (1949), no capítulo Das Finanzwesen, especialmente nos artigos 105 e 106[6].

Até mesmo a Constitution of the United States (1787), mesmo com seu caráter abreviado e aversivo à positivação constitucional casuística, traz, ainda que em caráter axiológico, em seu artigo primeiro, seções 2 e 8[7], e ainda na Décima Sexta emenda[8], regulações constitucionais de um sistema tributário.

Desta feita, denotamos que o dever de pagar tributos é uma obrigação consolidada do cidadão para com a sociedade moderna, que não somente deriva de lei, mais que isso, conforme supra exposto, tem inclusive assento constitucional.

E conforme já aclarado, o assento constitucional do sistema tributário, com atenção especial ao princípio da legalidade, traduz segurança jurídica para com a sociedade, em um caráter coletivo, pois, neste ínterim, é possível realizar previsão orçamentária do estado para garantia e execução dos direitos fundamentais positivados nas constituições.

---

consuntivo presentati dal Governo. L'esercizio provvisorio del bilancio non può essere concesso se non per legge e per periodi non superiori complessivamente a quattro mesi. Il contenuto della legge di bilancio, le norme fondamentali e i criteri volti ad assicurare l'equilibrio tra le entrate e le spese dei bilanci e la sostenibilità del debito del complesso delle pubbliche amministrazioni sono stabiliti con legge approvata a maggioranza assoluta dei componenti di ciascuna Camera, nel rispetto dei princìpi definiti con legge costituzionale.

[6] Artikel 105 (1) Der Bund hat die ausschließliche Gesetzgebung über die Zölle und Finanzmonopole. (2) Der Bund hat die konkurrierende Gesetzgebung über die übrigen Steuern, wenn ihm das Aufkommen dieser Steuern ganz oder zum Teil zusteht oder die Voraussetzungen des Artikels 72 Abs. 2 vorliegen. (2a) Die Länder haben die Befugnis zur Gesetzgebung über die örtlichen Verbrauch- und Aufwandsteuern, solange und soweit sie nicht bundesgesetzlich geregelten Steuern gleichartig sind. Sie haben die Befugnis zur Bestimmung des Steuersatzes bei der Grunderwerbsteuer. (3) Bundesgesetze über Steuern, deren Aufkommen den Ländern oder den Gemeinden (Gemeindeverbänden) ganz oder zum Teil zufließt, bedürfen der Zustimmung des Bundesrates.
Artikel 106 (1) Der Ertrag der Finanzmonopole und das Aufkommen der folgenden Steuern stehen dem Bund zu: 1. die Zölle, 2. die Verbrauchsteuern, soweit sie nicht nach Absatz 2 den Ländern, nach Absatz 3 Bund und Ländern gemeinsam oder nach Absatz 6 den Gemeinden zustehen, 3. die Straßengüterverkehrsteuer, die Kraftfahrzeugsteuer und sonstige auf motorisierte Verkehrsmittel bezogene Verkehrsteuern, 4. die Kapitalverkehrsteuern, die Versicherungsteuer und die Wechselsteuer, 5. die einmaligen Vermögensabgaben und die zur Durchführung des Lastenausgleichs erhobenen Ausgleichsabgaben, 6. die Ergänzungsabgabe zur Einkommensteuer und zur Körperschaftsteuer, 7. Abgaben im Rahmen der Europäischen Gemeinschaften. [...]

[7] Article I - Section 2 [...] Representatives and direct Taxes shall be apportioned among the several States which may be included within this Union, according to their respective Numbers, which shall be determined by adding to the whole Number of free Persons, including those bound to Service for a Term of Years, and excluding Indians not taxed, three fifths of all other Persons. The actual Enumeration shall be made within three Years after the first Meeting of the Congress of the United States, and within every subsequent Term of ten Years, in such Manner as they shall by Law direct. The Number of Representatives shall not exceed one for every thirty Thousand, but each State shall have at Least one Representative; and until such enumeration shall be made, the State of New Hampshire shall be entitled to chuse three, Massachusetts eight, Rhode-Island and Providence Plantations one, Connecticut five, New-York six, New Jersey four, Pennsylvania eight, Delaware one, Maryland six, Virginia ten, North Carolina five, South Carolina five, and Georgia three.
Section 8 - The Congress shall have Power To lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises, to pay the Debts and provide for the common Defence and general Welfare of the United States; but all Duties, Imposts and Excises shall be uniform throughout the United States; [...]

[8] Amendment XVI (1913) [...] The Congress shall have power to lay and collect taxes on incomes, from whatever source derived, without apportionment among the several States, and without regard to any census or enumeration.

2.2 A JUSTIÇA FISCAL COMO BEM INDIVIDUAL

Com a assunção constitucional do sistema tributário, diversas foram as garantias deste quilate para com o cidadão sujeito de deveres de pagar tributos, transmutando-o ademais, em sujeito de direito de pagar tributos, por esta vez, justos.

Dentre as garantias, se pode citar a título exemplificativo, da Constituição Portuguesa (1976) e da Constituição Brasileira (1988), o princípio da legalidade[9] que se denota do texto legal que é vedação do Estado de exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça, e, o princípio da irretroatividade[10], cuja letra da constituição remete ao entendimento de que é vedado ao Estado a cobrança de tributos em relação a fatos gerados ocorridos antes do início da vigência da lei determinante pela instituição ou majoração.

O conjunto destas garantias constitucionais do contribuinte de valor fundamental do Estado Democrático de Direito, em que a tributação deixa de ser neutra com um fim uno de arrecadação, e passa a ter um objetivo, decorrente de uma função constitucional que lhe é cara, em um aspecto extrafiscal, pode-se denominar de Justiça Fiscal, segundo os ensinamentos do Professo Ricardo Lobo Torres (2001, p. 4).

Neste caso, com enfoque na justiça fiscal, a tributação avança sobre a base de objetivos da República, "baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária" (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA PORTUGUESA, 1976, Art. 1º) e "construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação" (CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL, 1988, Art. 3º), dentre outros sub elencados.

---

[9] Artigo 103.º [...] 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes." "Artigo 165.º Reserva relativa de competência legislativa. 1. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: [...] i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas;[...]"
Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

[10] Artigo 103.º [...] 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei."
Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] III - cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;

E traçando um olhar atento à Justiça Fiscal, inegável o liame existente com o princípio da capacidade contributiva, que, para alguns doutrinadores como Humberto Ávila (2006) e Ricardo Lobo Torres (2001), há certa divergência e diferenciação para com o princípio da igualdade, o que não coaduna com o nosso entendimento, pois, a nosso ver, o princípio da capacidade contributiva, é, na verdade, o critério de aplicação da igualdade no âmbito do Direito Fiscal.

A Constituição da República Portuguesa (1976) elencou o princípio da capacidade contributiva em diversos dispositivos, senão vejamos o artigo 81[11], item "b", assim como o artigo 104[12], em sua integralidade.

Assim como a Constituição da República Federativa do Brasil (1988) trouxe o artigo 150[13], inciso II, e o artigo 145[14], parágrafo primeiro.

Em ambos os casos é possível aferir as características da justiça fiscal como o elemento axiológico justificador do princípio da capacidade contributiva, especialmente nas assertivas para utilizar a política fiscal para a promoção da justiça social, distribuição de riquezas, além de assegurar igualdade e oportunidade, devendo para tanto atribuir caráter pessoal aos tributos, respeitando os direitos individuais, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas, com especial destaque à vinculação da graduação do tributo conforme a capacidade econômica, levando-se em conta as necessidades e rendimentos.

O doutrinador Roque Carraza (1993, p. 522) afirma que:

> "[...] hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que, em termos econômicos, quem tem muito pague, proporcionalmente, mais impostos do que tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais impostos do que tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública".

---

[11] Artigo 81.º - Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social: [...] b) Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal; [...]

[12] Artigo 104.º - Impostos - 1. O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar. 2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real. 3. A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos. 4. A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.

[13] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

[14] Art. 145. - § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Em apertada síntese, em caráter ilativo, pode-se afirmar que o princípio da capacidade contributiva é aquele que determina que cada pessoa deve contribuir para as despesas da coletividade, conforme sua capacidade econômica, esta vinculada a riqueza mínima, e não a qualquer riqueza.

Ou seja, esta riqueza mínima, mesmo dada a sua subjetividade, depreende-se da ideia da riqueza necessária para subsistência sua e de sua família, caracterizando neste aspecto, o instituto do mínimo existencial.

O professor Eduardo Sabbag (2016) tem o entendimento, acertado, a nosso ver, que o mínimo existencial, é o critério raso de aplicação, corolário à dignidade da pessoa humana como validade jurídica ao direito fiscal-tributário, e que, este valor de riqueza mínima garantido ao cidadão para subsistência, sob o pálio axiológico do instituto, torna intangível esta parcela, depreendendo-se, portanto, que a tributação deverá incidir quando houver aferimento de determinada parcela de riqueza acima do mínimo existencial.

Por derradeiro, a busca pela justiça fiscal tem assento no princípio da capacidade contributiva, que, por consequência, tem instrumentos realizadores para a sobrevivência humana com dignidade humana, dentre eles, a progressividade tributária.

Adentrando a uma perspectiva prática, é mais caro ao contribuinte, sob a condição de sujeito pagador de tributos, que o mínimo existencial seja respeitado, e por consequência a eficácia da capacidade contributiva, e neste sentido, ferramentas fiscais que cerzem esta malha ordenatória, podem ser utilizadas, dentre elas, a progressividade tributária.

Professor Ricardo Lobo Torres (2001) ensina que o princípio da progressividade tributária significa "que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo".

Isto é, cada cidadão deve pagar tributo conforme sua aptidão econômica, respeitando, por lógico, o mínimo existencial.

Além do aspecto da justiça fiscal ligada à capacidade contributiva e à progressividade fiscal, pode-se citar também o direito ao planeamento fiscal, que segundo Antonieta Borges (2013, p. 261), "[...] traduz-se no aproveitamento de todos os benefícios fiscais possíveis e no uso de alternativas e lacunas da lei para optimizar a fiscalidade, tanto pela via da minimização da carga fiscal como pelo diferimento no tempo de pagamento."

Ou ainda, vale a definição de Saldanha Sanches (2006, p. 21), acerca do planeamanto fiscal,

> "[...] numa técnica de redução da carga fiscal pela qual o sujeito passivo renuncia a certo comportamento por este estar ligado a uma obrigação tributária ou escolhe, entre as várias soluções que lhe são proporcionados pelo ordenamento jurídico, aquela que, por acção intencional ou omissão do legislador fiscal, está acompanhada de menos encargos fiscais."

Ainda, segundo o Professor fiscalista Diogo Leite Campos (LEITE CAMPOS apud MARQUES, 2015, p. 52), "o planeamento fiscal é um direito fundamental, onde o contribuinte tem em vista diminuir o imposto a pagar de acordo com a lei existente na altura da prática do facto tributário".

Ou seja, ao conceito de justiça fiscal, além do direito de pagar um tributo justo, conforme a capacidade, e com caráter progressivo, acrescenta-se o direito de realizar poupança fiscal, optando conforme previsão legislativa, os menores encargos, verificando-se como um bem individual, arraigada a cada contribuinte.

2.3 UMA ANÁLISE DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E O RETROCESSO SOCIAL

Conforme já destacado, os sistemas tributários têm previsão constitucional, todavia, mesmo que asilado nas Constituições, e por corolário lógico, sob o baluarte do vértex normativo, que se confunde com os valores do próprio fundamento do Estado de Direito, não significa, que o dever de pagar tributos seja efetivamente justo, senão vejamos.

Insta registrar, a notória perspectiva paladina[15] que as Constituições rogam em favor da justiça social num prisma lato. Isto, pois, tanto a Constituição da República Portuguesa (1976) quanto a Constituição da República Federativa do Brasil (1988) em seus artigos 1º`s[16],, emanam a promoção, desenvolvimento e efetivação da dignidade da pessoa humana.

Imperioso, em um antelóquio necessário, sustentar a compreensão do instituto da dignidade da pessoa humana, pelo Professor Jorge Reis Novais (2014, p. 51-56), que em sua

---

[15] Diz-se Paladino, popularmente, aquele de caráter errante e destemido, disposto a proteger e lutar por causas justas, conceito este de origem histórica: é derivado do poema épico La chanson de Roland, que narra a batalha de Roncesvales, e a combativa ação dos Doze pares da França, que era a tropa de elite pessoal do Rei Carlos Magno da França, que era liderada por seu sobrinho Rolando, e no contexto poético, lutam bravamente até a morte. SIMIÃO, Sara Gabriela – O maravilhoso mundo das novelas de cavalaria: uma leitura de Orlando furioso. ADRIÃO, Vitor Manuel – Ourique: a batalha impossível.

[16] Artigo 1.º - República Portuguesa. Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.
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: I - a soberania; II - a cidadania; III - a dignidade da pessoa humana; IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; V - o pluralismo político.

lição, além de ser qualidade de valor moral legitimador da força normativa da Constituição[17] de um Estado de Direito material, ainda é um dever-ser jurídico, que vincula todos os poderes do Estado, e desenvolve consequências jurídicas em diversas direções.

Depreende-o assim, que positivado como base que assenta a República, o princípio da dignidade da pessoa humana, possui uma relevância multifacetada, em uma espécie de produto vetorial[18], que percorre os vértices do Estado, da administração pública e do particular, ou da sociedade, valendo-se assim, de uma posição de princípio supremo, super princípio, ou ainda, o "princípio dos princípios", como bem alinhavou o advogado Carlos Roberto Siqueira Castro (2005) logo no preâmbulo titular de artigo destacado à Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais.

Fazendo um ousado sobrevoo em conceitos antropológicos, ao analisar a dignidade da pessoa humana neste aspecto, e ainda, segundo os ensinamentos de Immanuel Kant (Apud RACHELS, 2006, p. 132), colhe-se que o ser humano se diferencia dos demais espécimes justamente pela capacidade racional que lhe é cara, e que lhe demanda em caráter imprescindível, a dignidade, prestigiando-a como de maior importância em razão das demais.

Em um breve aparte – por não se tratar do mote deste relatório, mas é necessário destaque maior que uma nota de rodapé - vale destacar que, sob os ensinamentos de Konrad Hesse (1991) acerca da força normativa da Constituição, pactuamos que não basta a Constituição jurídica trazer positivada em seu bojo o estabelecimento do princípio máximo da dignidade da pessoa humana, pois, é necessária que esta decorra da constituição real, oriunda das relações de poderes políticos correlacionados, respeitando conjunturas históricas. Pois a norma se reprime em face da realidade fática, necessitando um condicionamento recíproco, com uma adaptação inteligente e dinâmica, entre a constituição jurídica e realidade de uma determinada sociedade, e somente assim, constitui-se condição fundamental da força normativa da Constituição, e, por conseguinte, a estabilidade da dignidade da pessoa humana perante o poder do Estado.

---

[17] Vale destacar bibliografia de qualidade uníssona de Konrad Hesse, acerca deste tema, homônimo ao título. HESSE, Konrad – A Força Normativa da Constituição. Die Normative Kraft der Verfassung.

[18] Diz-se Produto Vetorial, na Ciência da Matemática, o produto de uma expressão algébrica vetorial, em que se quantificam as grandezas em um sistema de coordenadas retangulares, cuja definição escalar geográfica, é o resultado de diversos valores (traduzidos em um emaranhado de setas) posicionados em um gráfico tridimensional, com vetores com propriedades de deslocamento, velocidade e momento angular, torque e campo magnético, associadas ao conceito formal de quatérnion, introduzido em 1843 por William Rowan Hamilton, adaptadas nos anos de 1890 por Josiah Willard Gibbs e Oliver Heaviside. VIDIGAL, Érika Deolinda Cardoso Torres – Desenvolvimento de uma sequência didática para o processo de aprendizagem dos produtos dos vetores. Programa de Pós-Graduação em Ensino de Ciências e Matemática, p. 18-24.

Retomando ao encadeamento lógico do relatório, a iluminação plena da dignidade da pessoa humana, fez derivar nas Constituições, diversos outros valores dela decorrentes, em busca da justiça social, tanto na Constituição da República Portuguesa (1976), nos artigos 1º, já referenciado, e 2º[19], assim como no preâmbulo[20], e em toda sua "Parte I", que trata dos "Direitos e Deveres Fundamentais", quanto na Constituição da República Federativa do Brasil[21] em seu artigo 3º, e em seu "Título II", onde trata "dos direitos e garantias fundamentais".

Vale destacar, que estes direitos fundamentais, conforme verificado o assento constitucional, e gênese na Revolução Francesa de 1789, segundo Paulo Bonavides (1994, p. 515), são aqueles direito em si mesmo, do conceito de homem livre, para com seus semelhantes, e principalmente para o com Estado.

E, nesta senda, em uma interpretação sistêmica, alinhavando os ensinamentos do Professor Canotilho (Apud MORAES, 2007, p. 2), fica demonstrado que a constituição exerce duas funções, a garantia do existente, e o programa ou linha de direção para o futuro, e, com o objetivo da justiça social aplicada a seara tributária-fiscal, verifica-se elencados nas Constituições, uma série de princípios e direitos fundamentais, decorrentes da dignidade da pessoa humana, na qualidade de garantia constitucional do contribuinte.

Ocorre que, tanto a capacidade contributiva e a progressividade fiscal, quanto o direito ao planeamento fiscal, destacadas como colunas basilares da justiça fiscal, garantia fundamental do contribuinte, são comumente mitigas em prol da segurança jurídica como bem coletivo, traduzida na arrecadação estatal.

Quanto aos planeamentos fiscais, diversos são os métodos por parte do estado, de frear as possibilidades de planeamentos fiscais, mesmo que legítimos.

---

[19] Artigo 2.º - Estado de direito democrático. A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.

[20] A Revolução restituiu aos Portugueses os direitos e liberdades fundamentais. No exercício destes direitos e liberdades, os legítimos representantes do povo reúnem-se para elaborar uma Constituição que corresponde às aspirações do país.

[21] CONSTITUIÇÃO da República Federativa do Brasil de 1988. [Em linha]. Brasília: **Assembléia Constituinte**, 1988. "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."

Em Portugal pode-se citar a cláusula geral anti-abuso prevista no item 2 do artigo 38º[22], Da Lei Geral Tributária (1998), e o Decreto-Lei n. 29/2008, de 25 de Fevereiro, que, este último, determinou um conjunto de medidas de caráter preventivo, dentre elas, a de maior impacto, qual seja, a da necessidade de comunicar previamente a autoridade tributária acerca das operações e transações que tenham como objetivo principal a obtenção de vantagens fiscais.

No Brasil a Lei Complementar 104/2001 acrescentou o parágrafo único[23] ao artigo 116 do Código Tributário Nacional no intuito de frear os planeamentos fiscais.

Para o Professor fiscalista Diogo Leite de Campos (2000, p. 178-179), a medida é teratológica, pois impõe ao contribuinte uma obrigação em que ele sempre escolha o negócio com o maior valor de tributação para que não corra riscos.

Além disto, repisa-se, em prol do caráter da segurança jurídica e da arrecadação, é cediço que a principal modalidade de tributação aplicada tanto no Brasil, quanto em Portugal é aquela decorrente da tributação sobre o consumo (DOS SANTOS, 2009, p. 23), e neste caso, impossibilitando a concretização do princípio da progressividade fiscal, que se daria com a tributação sobre a renda.

Pelo contrário, com a majoritária tributação sobre o consumo, o que se têm, é a regressividade fiscal, pois não há como determinar diretamente o sujeito pagador do tributo.

Isto, pois, por se tratar de tributação indireta, é aquela que menos impacta para com a sociedade. Vale citar Montesquieu (1996, p. 225), em extrato de Espírito das Leis, quando afirmara que a tributação sobre o consumo é a que o povo menos sentia, pois aquele que vende a mercadoria sabe que não está pagando por ele, e o comprador, que é aquele que verdadeiramente irá pagar, o confunde com o preço.

É quase uma fórmula mágica que junta a popularidade com a arrecadação, praticada por governantes desde o Império Romano no comando de Nero, quando suprimiu a tributação da vigésima quinta parte dos escravos comercializados. Em verdade, deixou o tributo intacto,

---

[22] Artigo 38º, Item 2: "São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas."

[23] Art. 116. [...] Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

todavia, havia ordenado que, quem os pagaria, seria o vendedor ao invés do comprador, que por sua vez, o confundia com o preço dos escravos.

3 CONSIDERAÇÃOS FINAIS

Em jeito de conclusão, citamos José Afonso da Silva, em obra de 1982 (p. 158), que afirmara que "a justiça tributária é ainda um ideal a ser alcançado, não por si só, mas em conexão com um sistema de justiça econômica e social". Tempos se passaram, uma nova, e promitente-milagrosa Constituição fora promulgada no Brasil, e nada mudou, recordando manchetes de jornal.

Além disso, as Constituições, Portuguesa e Brasileira, dão diversos direitos e deveres, muitas garantias, e alguns sacrifícios, em prol de um estado de bem estar social, e de uma feliz coletividade, cujos valores são honrados pela justiça, e principalmente, na ideia de um estado social, em uma redistribuição de renda adequada.

Ocorre que, neste aspecto, a dignidade da pessoa humana ultrapassa qualquer ordem tributária, pois, o estado foi gerado para oferecer segurança, gerir conflitos, dentre outras garantias fundamentais como educação, saúde e justiça.

A contraprestação do cidadão se dá com o pagamento de tributos, já destacado acima, em trazendo a baila a doutrina contratualista de John Locke (BONAVIDES, 1978, p. 171-173), o Estado neste caso, não vêm cumprindo, possibilitando inclusive, a revolta do povo contra o Rei, em uma espécie de exceção do contrato não cumprido.

Abandonar estes valores constitucionais que permeiam a base da dignidade da pessoa humana é aquiescer com o retrocesso social, e neste aspecto, os Tribunais Constitucionais Português e Brasileiro já se posicionaram.

O Supremo Tribunal Federal, em julgamento de Ação Direta de Inconstitucionalidade 3105 e 3128, acerca da Emenda Constitucional 41/2003, aquiesceu com o retrocesso social quando autorizou o constituinte derivado a taxação de contribuição social dos inativos e pensionistas da previdência, com o intuito uno de reequilibrar as contas da Previdência Social.

Ocorre que, desde a promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 estas contribuições eram isentas, caracterizando um verdadeiro retrocesso social.

Da mesma forma, o Tribunal Constitucional português, responsável por validar o orçamento do Estado, tem autorizado uma série de retrocessos sociais, dentre eles

redistribuição de tributos e limitação de proventos, especialmente nas análises do orçamento do estado de 2013 e 2014.

A ineficiência do Estado, antes demonstrada no aumento desenfreado da arrecadação, que, por sua vez, não coaduna, com o retorno dos serviços que lhe são obrigacionais, cujo impedimento parece ocasionado pela hipertrofia estatal, hoje, ultrapassam a razoabilidade, e além de o estado não entregar os serviços prometidos, autoriza o retrocesso social, de direitos já antes garantidos.

Talvez o problema esteja no grande *menu* de direitos fundamentais positivados nas cartas constitucionais portuguesa e brasileira, ainda decorrentes da extravagância orçamentária dos "Big Government" dos programas "New Deal" de Roosevelt desde 1932. (FRIEDMAN, 2015, p. 144-157)

Mas, enquanto isso, deve-se respeitar o conjunto de valores existentes no Estado Democrático de Direito, não somente no campo da tributação, mas acerca de qualquer direito social, sob pena de estarmos vivendo em um verdadeiro manicômio, com uma tragédia anunciada, como no teorema da Tragédia dos Comuns[24], de Gerard Hardin (1968, p. 1243-1248), que, aparentemente, muito, ou tudo já foi feito, em busca de solução, mas enquanto isso, resta relaxar ao som da orquestra de Titanic.

A mudança é imperiosa, mas não será simples, pois, conforme ensinou Nicolau Maquiavel (2000, p. 51) em sua obra "O Príncipe", "não há nada mais difícil de executar e perigoso de manejar (e de êxito mais duvidoso) do que a instituição de uma nova ordem das coisas."

REFERÊNCIAS

ADRIÃO, Vitor Manuel – **Ourique: a batalha impossível**. Sintra: Comunidade Teúrgica Portuguesa, 2015.

AVILA, Humberto – **Sistema Constitucional Tributário**: de acordo com a Emenda n. 51, de 14.02.2006. 2ªedição. São Paulo: Saraiva, 2006.

[24] Tragédia dos Comuns é um teorema do Economista Gerard Hardin publicado na revista Science em 1968, originalmente ensaiado pelo matemário William Forster Lloyd, em que apresenta um exemplo hipotético de pastagem compartilhada por pastores locais, em que cada pastor decide maximizar sua produção, e aumentar o tamanho do rebanho. De forma individual, o pastor recebe o lucro sobre cada animal adicionado, todavia, em caráter coletivo, a pastagem é degradada a cada novo animal. Ou seja, cada pastor agindo racionalmente ao adicionar um animal extra, não leva em consideração, a superexploração e degradação do pasto a longo prazo. E mesmo que a partir de um momento, verificarem a degradação, nada podem fazer, pois a ação de retirar parte do rebanho do pasto, não influenciará no coletivo, ou seja, uma tragédia anunciada.

BAUMANT, Zygmunt – **Em busca da política**. Tradução: Marcus Penchel. Rio de Janeiro: Zahar, 2000. ISBN 85-7110-553-7.

BONAVIDES, Paulo – **Curso de Direito Constitucional**. 5.ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

BONAVIDES, Paulo – **Reflexões: Política e Direito**. 2.ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 1978.

BORGES, Antonieta – Fraudes tributária e Evasão Fiscal – Planeamento Fiscal e planeamento da investigação fiscal. In **Cursos de Especialização Temas de Direito Fiscal Penal**

BRASIL. Código Tributário Nacional**: Lei n. 5.172, de 25 de Outubro de 1966**. [Em linha]. Brasília: Planalto, 1966. [Consult. 03 Fev. 2017]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. [Em linha]. Brasília: **Assembléia Constituinte**, 1988. [Consult. 01 Abr. 2017]. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm

BRASIL. Emenda Constitucional n. 41/2003, de 19 de Dezembro de 2003. [Em Linha]. **Mesas da Câmara dos Deputados e do Senado Federal**, 2003. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp

BRASIL. Lei Complementar n. 104: **Lei Complementar n. 104**, de 10 de Janeiro de 2001. [Em linha]. Brasília: Planalto, 2001. [Consult. 03 Fev. 2017]. http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp104.htm

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3105**. Relator: Ministro Cezar Peluso. [Em Linha]. Plenário, 18 de Agosto de 2004. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=33&dataPublicacaoDj=18/02/2005&incidente=2192089&codCapitulo=5&numMateria=3&codMateria=1

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 3128**. Relator: Ministro Cezar Peluso. [Em Linha]. Plenário, 18 de Agosto de 2004. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=33&dataPublicacaoDj=18/02/2005&incidente=2199698&codCapitulo=5&numMateria=3&codMateria=1

CAMPOS, Diogo Leite de; CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite de – **Direito Tributário.** 2.ª ed. Lisboa: Almedina, 2000. ISBN 972-40-1385-5.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes – **Direito constitucional e teoria da constituição**.7.ª ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003. ISBN 978-97-24021-06-5. ISBN 978-972-40-2106-5.

CARNELUTTI, Francesco – **Como nasce o direito**. 4ª ed. Campinas: Russel Editores, 2008. ISBN: 8588446023.

CARRAZZA, Roque Antonio – **Curso de direito constitucional tributário**. 5. Ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CASTRO, Carlos Roberto Siqueira. **Dignidade da pessoa humana: o princípio dos princípios constitucionais**. Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais. Belo Horizonte, n. 5, p. 249-285, jan/jun, 2005.

DEUTSCHLAND. Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, am 23. Mai 1949. [Em linha]. Bonn: **Parlamentarischen Rat**, 1949. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em https://www.bundestag.de/grundgesetz

DOS SANTOS, Antonio Carlos; MARTINS, Antonio M. Ferreira. (Coord.) **Competitividade, Eficiência e Justiça Fiscal. Relatório do Grupo para o Estudo da Politica Fiscal**. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais do Ministério das Finanças, 2009.

DUARTE, Francisco Leite – **Direito tributário aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013. ISBN 978-85-203-4959-5.

ESPAÑA. Constitución Española, de 29 de diciembre de 1978. [Em linha]. **Palacio de Las Cortes**, 1978. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-1978-31229

FRANCE. Constitution de la République française, du 4 octobre 1958. [Em linha]. La République, **Assemblée nationale**, 1946. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.assemblee-nationale.fr/connaissance/constitution.asp

FRIEDMAN, Milton. **Livre para escolher**. 1º ed. Rio de Janeiro: Record, 2015.

GAZETA DO POVO. **Portugal Telecom vende Vivo para Telefónica e entra na Oi**. [Em linha]. Curitiba: Gazeta do Povo, 2010. [Consult. 03 Abr. 2016]. Disponível em http://www.gazetadopovo.com.br/economia/portugal-telecom-vende-vivo-para-telefonica-e-entra-na-oi-3hrnmbxdo5tjr71yj3l0a99ou

HARDIN, Garrett. **The Tragedy of the Commons**. [Em linha] Science, vol. 162, n. 3859 (13 de dezembro de 1968), pp. 1243-1248. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.garretthardinsociety.org/articles/art_tragedy_of_the_commons.html

HESSE, Konrad – **A Força Normativa da Constituição. Die Normative Kraft der Verfassung.** Tradução de Gilmar Ferreira Mendes. 1.ª ed. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1991.

ITALIA. Costituzione della Repubblica Italiana, del 22 dicembre 1947. [Em linha]. Roma: Assemblea Costituente, 1947. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em https://www.senato.it/documenti/repository/istituzione/costituzione.pdf

LOCKE, John. **Dois tratados sobre o governo**. Tradução de Julio Fischer. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

MAQUIAVEL, Nicolau – **O Príncipe**. Editora Martin Claret: São Paulo, 2000. ISBN 9788572328555

MARQUES, Daniel Brás; CARNEIRO, Elsa Sá. O planeamento fiscal, os seus limites e o direito legítimo ao planeamento. In **Revisores E Auditores: Revista da ordem dos revisores oficiais de contas**. Ordem dos Revisores Oficiais de Contas Outubro_Dezembro 2015. Edição Trimestral. Lisboa, 2015. NIPC 500918937.

MIRANDA, Jorge – **Manual de direito constitucional**. 6.ª ed. Coimbra: Coimbra Editora, 1997. ISBN 972-32-0419-3.

MONTESQUIEU, Charles de Secondat, Baron de, 1689-1755. **O Espírito das Leis**. São Paulo: Martins Fontes, 1996. ISBN 85-336-0553-6

MORAES, Alexandre de – **Direito constitucional**. 21.ª ed. atualizada até a EC n.º 53/06. São Paulo: Atlas, 2007. ISBN 9788522446155.

NOVAIS, Jorge Reis – **Os princípios constitucionais estruturantes da República Portuguesa**. Reimpressão. Coimbra: Coimbra, 2014. ISBN 978-972-32-2230-2

PORTUGAL. Código do Imposto Sobre o rendimento das Pessoas Colectivas: **Decreto-Lei n.º 442-B/88**, de 30 de Novembro. [Em linha]. Lisboa: Autoridade tributária e aduaneira, 2016. [Consult. 03 Abr. 2016]. Disponível em http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/CIRC_2R/c_irc_dl.htm

PORTUGAL. Constituição da República Portuguesa, de 25 de abril. [Em linha]. Lisboa: **Assembleia do Parlamento**, 1976. [Consult. 01 Abr. 2016]. Disponível em http://www.palamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 29/2008: **Decreto-Lei n.º 29/2008**, de 25 de Fevereiro. [Em linha]. Lisboa: Conselho de Ministros, 2007. [Consult. 03 Abr. 2016]. Disponível em https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/1B37333B-ED2D-49D6-B82E-7BCDFDD9F23D/0/DL29_2008.pdf

PORTUGAL. Lei Geral Tributária: **Decreto-Lei n.º 398/98**, de 17 de Dezembro. [Em linha]. Lisboa: Autoridade tributária e aduaneira, 2016. [Consult. 03 Abr. 2016]. Disponível em

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. **Acórdão n. 187/2013**. Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. [Em linha]. Plenário, 05 de Abril de 2013. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20130187.html

PORTUGAL. Tribunal Constitucional. **Acórdão n. 413/2014**. Relator: Conselheiro Carlos Fernandes Cadilha. [Em linha]. Plenário, 30 de Maio de 2014. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20140413.html

RACHELS, James – **Os elementos da filosofia moral**. Trad. Roberto Cavallari Filho. São Paulo: Manole, 2006;

REZENDE, Amaury José; PEREIRA, Carlos Alberto; ALENCAR, Roberta Carvalho. **Contabilidade Tributária: entendendo a lógica dos tributos e seus reflexos sobre os resultados das empresas**. São Paulo: Atlas, 2010. ISBN 9788522459834.

SABBAG, Eduardo - **Manual de Direito Tributário**. 8ª edição. São Paulo: Saraiva, 2016.

SANCHES, J. L. Saldanha – **Os limites do planeamento fiscal**. Substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional, 2006

SILVA, Germano Marques da – **Direito penal tributário**. Lisboa: Universidade Católica Editora, 2009. ISBN 978.972.54.0253-5.

SILVA, José Afonso da. – **Aplicabilidade das normas constitucionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.

SIMIÃO, Sara Gabriela – **O maravilhoso mundo das novelas de cavalaria**: uma leitura de Orlando furioso. [Em linha]. Assis: Faculdade de Ciências e Letras de Assis – UNESP, 2017. [Consult. 03 Fev. 2017]. Disponível em https://repositorio.unesp.br/bitstream/handle/11449/150133/simiao_sg_me_assis_par.pdf?sequence=5

SIQUEIRA, Eurípedes Bastos; CURY, Lacordaire Kemel Pimenta; GOMES, Thiago Simão – Planejamento tributário. In **Revista CEPPG**. Centro de Ensino Superior de Catalão, Ano XIV, n.º 25, 2º semestre/2011. [Em linha]. Catalão, 2011. ISSN 1517-8471. [Consult. 03 Abr. 2016]. Disponível em http://www.portalcatalao.com/painel_clientes/cesuc/painel/arquivos/upload/temp/51c23e8670bb3aeef7da564aa767d33b.pdf

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

UNITED STATES. Constitution of the United States, In Convention, Monday September 17th 1787. [Em linha]. Philadelphia, **The United States Congress**, 1787. [Consult. 01 Fev. 2017]. Disponível em https://www.senate.gov/civics/constitution_item/constitution.htm

VASQUES, Sérgio - **Os Impostos Especiais de Consumo**. Coimbra: Almedina, 2001.