

Os direitos fundamentais, como o próprio nome induz o raciocínio, são aqueles direitos humanos mínimos positivados que visam a garantir uma vida com dignidade do ser humano, seja ele individual, coletivo e mesmo difuso.

Ao se abordar um tema de extrema relevância, não apenas para o Direito, mas também para a sociedade que, em tese, deveria acreditar nos três poderes e na força do Estado Democrático de Direito, o que se evidencia são preocupações frente ao que parece enfraquecer a crença no sistema e nos poderes que dele se origina.

A análise do princípio da moralidade administrativa, insculpido no art. 37 da Constituição Federal em cotejo com a análise econômica do direito, a partir do estabelecimento de tributos inconstitucionais, apesar de gerar um superávit nos cofres das fazendas públicas, acabam por gerar insegurança e descrença no sistema jurídico tributário brasileiro. Neste sentido, este artigo se justifica sobre a necessária observação desse princípio levando-se em consideração que os ganhos pela fazenda pública são resultados do não exercício por parte dos contribuintes dos seus direitos fundamentais violados, conscientemente pelos legisladores que contam com a inércia e ignorância dos sujeitos passivos. Nesta perspectiva, muitos são os desafios para encarar essa realidade fatídica que leva em consideração esse faturamento a partir da análise econômica do direito. Assim sendo, o presente artigo objetiva verificar a necessária aplicação material do princípio da moralidade administrativa num cotejo com a análise econômica do direito frente aos tributos inconstitucionais. Como metodologia, utilizou-se a pesquisa bibliográfica e o método indutivo. Partindo dessa metodologia, dividiu-se o artigo em três tópicos: O princípio da moralidade administrativa; A análise econômica do Direito no Direito Tributário e o Controle concentrado da constitucionalidade a partir da análise econômica do Direito.

A Constituição Federal de 1988 alberga uma série de princípios fundamentais, normas matrizes que ditam a valoração política existente de sorte a nortear todos os envolvidos no âmbito do Executivo, Legislativo e Judiciário. Estão inseridos na Carta Magna de 1988 nos art. 1º ao 4º, sendo eles o republicano, o federativo, o da repartição dos poderes, cuja finalidade é a direcionar a ordem jurídica nacional. Tratam-se de princípios gerais, já que formam toda a base da teoria geral do Direito Constitucional, tais como o da autonomia, da anterioridade, da legalidade, da irretroatividade da lei, da segurança jurídica e outros.

Além desses, restou igualmente instituído o princípio da moralidade administrativa no seu art. 37¹, fazendo nascer e se atentar desde o âmbito constitucional para os princípios da boa-

¹ **Art. 37.** A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e

fé e da proteção da confiança. A observância desses dois princípios gera ao mesmo tempo limitações à administração, mas também obrigações das quais não pode se eximir.

Quando se trata de obrigações decorrentes da observância do princípio da boa-fé é considerado para tanto o que se espera de uma administração coerente criando para o administrado-contribuinte um ideal de estabilidade, de previsibilidade e de confiabilidade.

Todos devem se comportar de forma moralmente adequada e isso deve iniciar pelo próprio Estado, dando exemplo de honra e retidão.

Isso se deve fundamentalmente à reaproximação do Direito com a Ética após a metade do século XX como bem faz questão de salientar Souza, mencionando Ricardo Lobo Torres (*apud* MARTINS, 2000, p.791 e ss).

Sobre esse mesmo tema, Torres, ao opinar sobre o assunto em foco, coloca que “analisando a retomada do pensamento kantiano, à luz da doutrina internacional, observando que se passou cogitar da efetividade da regra moral abstrata, no sentido de haver um “mínimo ético” (TORRES, 1998, p. 173 e ss) que atua efetivamente sobre a norma jurídica positiva, coartando a validade e a eficácia das normas que com ela contrastam.

O tema dos princípios volta a unir-se ao dos valores. A liberdade e a justiça passam a se concretizar nas Constituições e nos tratados internacionais, mediante a especificação de valores em princípios e normas.

Essa tendência contagiou inclusive a Constituição Brasileira de 1988 que incorporou esse posicionamento em seus artigos, estabelecendo, logo de início, que o Brasil constitui-se num Estado Democrático de Direito, regido por uma série de valores tais como a cidadania, a dignidade da pessoa humana, cujos objetivos maiores são a criação de uma sociedade livre, justa e solidária, art. 3º, que deve alcançar todo o seguimento societário, inclusive a administração pública.

Isso, no entanto, torna-se difícil, senão inalcançável, pois um dos grandes problemas que impede ou, ao menos, dificulta essa aproximação ética é o conflito existente entre a política, a economia e o Direito, e este acaba por legitimar a adoção de alguma medida por força de uma lei, dando guarida à pretensões econômicas por conta de interesses políticos.

Muitas e muitas teorias abordaram o tema da finalidade do Estado sobre a sociedade; desde a minimalista à maximalista, porém, como tudo na vida, parece mais acertado que haja um equilíbrio entre a interferência do Estado nas essencialidades, deixando todo o restante para ser regulado pela sociedade e o seu desenvolvimento.

eficiência e, também, ao seguinte: [...]

No dizer de Bandeira de Mello a função pública do Estado Democrático de Direito reside em propiciar aos administrados o alcance dos seus interesses através dos poderes “conferidos pela ordem jurídica” (MELLO, 2002, p. 27).

Nessa mesma senda, Maluf argumenta que “como instituição sócio-jurídica, organizada para servir à comunidade nacional, tem o Estado a finalidade de promover a concretização dos ideais nacionais de paz, de segurança e de prosperidade” (MALUF, 2003, p. 317).

Isso tudo é alcançado através da mão do Estado e, por sua, vez, em grande parte através da arrecadação tributária.

Num estudo histórico, o imposto apresentava um caráter neutro e não era visto como uma forma de redistribuição de renda ou maneira de modificar a estrutura social, nem tampouco como um meio de promover o desenvolvimento societário como um todo.

Porém, com o desenvolvimento, impulsionado, principalmente pela revolução industrial e a massificação das relações interpessoais, ocorre um exacerbado descontrole que rumou para o aumento das desigualdades sociais, criando novas necessidades dos administrados, que não podiam serem satisfeitas com impostos de características neutras e sem a intervenção efetiva do Estado, uma vez que gradualmente as despesas públicas aumentavam sem que houvesse uma fonte de renda para custeá-las.

Através do desenvolvimento societário as funções estatais foram se alargando, sobremaneira e, com isso, exurgiu a necessidade de uma maior intervenção do Estado no patrimônio do indivíduo como forma de garantir a estabilização societária nos momentos de crises, tal qual ocorreram em 1914 e 1918, 1929 e 1945².

Em vista disso, substituindo a liberdade plena do indivíduo pela teoria do *Welfare State*, Moreira relata que a locução Estado Social tornou-se “usual a partir da Segunda Guerra Mundial, para o fim de designar um sistema político-econômico onde a promoção da segurança, do bem-estar social e econômico é responsabilidade do Estado (MOREIRA, 2002, p. 73).

Nesse contexto, inafastável mencionar Moreira (2002, p. 73) quando menciona que o Estado de Bem-Estar social começou a ser instituído na Constituição Mexicana (1917) e na Constituição de Weimar (1919) e, ainda, por meio da declaração do *Social Security Act*, nos Estados Unidos, no ano de 1935, quase vinte anos mais tarde.

A teoria do bem-estar social tem a finalidade de garantir o mínimo existencial, através de uma redistribuição de rendas, retirando de alguns as cifras que permitirão atender direitos fundamentais sociais decorrentes do desenvolvimento industrial.

² Primeira Guerra Mundial, quebra da Bolsa de New York e Segunda Guerra Mundial.

Modernamente, a principal característica dos tributos é o intervencionismo estatal, que se faz de várias formas. Entretanto, é através dos tributos que o Estado — Liberal ou Social — retira parte do patrimônio individual do contribuinte para viabilizar a realização dos seus objetivos, atendendo-se tanto quanto possível à personalização do imposto e a capacidade contributiva do contribuinte, inserto na Magna Carta de 1988, art. 145, § 1º³.

Como restou colocado, atualmente, os tributos não só têm características fiscais, como também extrafiscais⁴, através dos quais o Estado pode estimular ou desestimular o desenvolvimento de um determinado segmento da sociedade, a fim de suprir uma deficiência específica, podendo dar-se pelo aumento ou diminuição da carga tributária; intervenção mediante discriminação; por amputação e pela redistribuição.

Em relação ao Brasil, a carga tributária vem aumentando de forma muito intensa. A carga tributária brasileira, no ano de 1947, representava 13,84% do Produto Interno Bruto (PIB). Todavia, essa realidade alterou significativamente comparando-se ao ano de 2021, quando passou a representar 33,90%, segundo dados do IPEA, tendo aumentado em relação da 2020, 2,14 pontos que tinha fechado o ano em 31,76%⁵.

Logo, é através das arrecadações tributárias, cada vez maiores, que o Estado tenta realizar a sua função; porém, as variáveis são muitas, daí porque são necessários ajustes tributários para suprir esse *déficit*.

E é aí, mais do que nunca, que o princípio da moralidade administrativa deve ter sua observação máxima, pois ao positivismo do direito tributário, deve ser contrastado com uma ética fiscal por parte do Estado, até mesmo como forma de observar um direito fundamental do contribuinte, partindo-se de um pressuposto de um mínimo de eticidade da qual não se pode abrir mão.

Levando-se em consideração que o conceito de justiça é muito subjetivo e abstrato, os juristas devem levar em consideração uma espécie de meio termo para ser possível a resolução de impasses que decorrem do estabelecimento do que seja justo. Nesse matiz, quando se refere ao direito tributário esse conceito é observado a partir de princípios do constitucionalismo e da filosofia moral.

³ 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.

⁴ Nem todo o tributo pode ter características extrafiscais, como, por exemplo, o caso do IPTU que o Supremo Tribunal Federal declarou a sua impossibilidade de ser progressivo antes da promulgação da Emenda Constitucional 29.

⁵ https://sisweb.tesouro.gov.br/apex/f?p=2501:9::::9:P9_ID_PUBLICACAO:43205

A justiça decorre da observação de princípios, valores e regras. Os primeiros têm a função de impedir que sejam aplicados dois pesos e duas medidas para situações similares, levando-se em conta que sejam princípios fundamentais e sempre adequados à realidade. Tipke fez questão de ressaltar que:

[...] Dentro de certos limites são fundamentáveis os princípios da justiça adequada à realidade. Em um Estado de Direito devem atender-se especialmente também aos valores dos direitos constitucionais. [...] Como todo sistema jurídico justo também o sistema jurídico tributário é uma construção mental fundada em princípios coerentemente refletidos levados às últimas consequências. Essa construção não pode ser erigida no vazio; ela tem uma base empírica referida à realidade e depende – da mesma deduzido – a um princípio fundamental ético, eventualmente também ligado de vários princípios (TIPKE (2012, p.17).

O princípio fundamental da capacidade contributiva é, por assim dizer, o princípio de maior importância dentro do direito tributário que se mostra adequado a todos dos direitos fundamentais das Constituições dos Estados de Direito. É por conta dele que os legisladores estão impedidos de criarem tributos exagerados ou mesmo elevados.

Por outro lado, a falta da observação daquele primeiro princípio ético da moralidade é permitiu e permite, especialmente no Brasil, a criação e mesmo exigência de tributos que vão contra todos os demais princípios fundamentais inseridos na Carta Constitucional. E por que isso acontece?

Acontece porque há uma deficiência de moral tributária que permitem uma ética fiscal das autoridades fazendárias duvidosa.

A função do Direito é minimizar a complexidade surgida no ambiente da sociedade, usando para tal função toda a sua estrutura normativa. O Direito atua como um mecanismo necessário e supera a lógica clássica como referencial para as autorreflexões da sociedade.

O Brasil é considerado um Estado Democrático de Direito, cuja obrigação de realizar e garantir esses direitos fundamentais é conferido ao poder público, através da administração pública.

A análise econômica do Direito é a aplicação de conceitos e métodos não jurídicos, principalmente econômicos, que visam entender o Direito e as suas instituições, bem como as implicações resultantes disso. São duas as principais teorias básicas: a teoria dos jogos e a teoria da escolha pública.

A teoria dos jogos é um ramo da ciência econômica que, a partir de modelos matemáticos, analisa de forma estratégica as situações postas, cujas decisões foram tomadas por indivíduos ou mesmo organizações diferentes, mas de que um modo ou outro influenciam

sobre a próxima. Sendo assim, o tomador de decisões, a partir daquela que já foi tomada, avalia a situação criada para que ele possa também decidir.

Segundo Bierman (2011, p. 6), a teoria dos jogos “preocupa-se com o modo como os indivíduos tomam decisões quando estão cientes de que suas ações afetam uns aos outros e quando cada indivíduo leva isso em conta”.

Essa teoria foi aplicada inicialmente no campo da economia. No entanto, dada a sua relevância, passou a ser adotada em muitas outras áreas como a Política, Sociologia, Administração e também no campo do Direito, principalmente o Direito tributário. A decisão do legislador, exemplificativamente, ao criar uma lei que altera a alíquota de um imposto ou mesmo cria um novo imposto causará consequências em vários segmentos da empresa e mesmo da sociedade. Para a empresa poderá gerar uma alteração da sistemática de recolhimento, no custo do produto, interferência no lucro, de modo que a decisão do legislador desencadeará uma série de tomadas outras decisões determinadas a partir da dele. No caso da sociedade, esta poderá sentir alteração no custo do produto de sorte que inviabilize a aquisição por determinado segmento.

A análise econômica do direito aplicada ao direito tributário tem uma imensa interação, a partir de alguns pressupostos metodológicos citados pelo professor Caliendo que elenca os seguintes pressupostos gerais:

- a) o sistema da economia e o sistema tributário possuem coerência intersistemática;
- b) os princípios tributários mais permeáveis às informações advinda do subsistema econômico são a neutralidade fiscal, a capacidade contributiva e a justiça fiscal;
- c) o princípio da neutralidade fiscal, da capacidade contributiva e o princípio da justiça fiscal possuem, por sua vez, coerência intra-sistemática (CALIENDRO, 2009, p.8).

A análise econômica não só descreve o Direito através de conceitos econômicos, mas encontra elementos econômicos que possam fazer parte da regra de formação da teoria jurídica. É desse modo que os fundamentos e a eficácia das normas são analisados levando-se em consideração os aspectos econômicos e as suas repercussões financeiras decorrentes da aplicação delas.

Existem duas escolas básicas: a da concepção positiva e a normativa. A primeira delas busca explicar o Direito, a sua eficácia e como as normas jurídicas podem ser consideradas eficientes, enquanto que a escola normativa, segundo Caliendo (2009, p. 15) “tenta determinar o que deve ser do direito a partir da análise da realidade”.

A busca da justiça vai muito além da aplicação da letra fria de lei, uma vez que ela deve

atentar-se para as circunstâncias fáticas que o resultado da sua eficácia esteja buscando, de sorte a sempre equilibrar os interesses individuais, coletivos, políticos e econômicos.

A Teoria da Escolha Pública, segundo Pereira (1997) vem desde a década de 50 buscando como objetivo principal aplicar um método da ciência econômica a um objeto considerado no âmbito da política, levando-se em conta grupos de interesses, partidos políticos, processo eleitoral, análise da burocracia, escolha parlamentar e análise constitucional. Essa teoria parte de uma mínima intervenção do Estado na economia, limitando-se a interferir naquilo que é a obrigação estatal para com a sociedade.

Importante estudo sobre a tributação como parte da escolha pública se deve à James Buchanan na sua obra *O Cálculo do Consenso*. Para ele, a ideia de eficiência decorria do consentimento e não de forma independente como os economistas tradicionais entendiam. Diferentemente dele, Pareto entendia que a noção de eficiência está vinculada à ideia de uma ótima alocação dos recursos.

Isso se deve porque nem sempre a maioria revela a sua vontade no sentido de fazer o que é mais adequado ou eficiente. Fritz (2017), fez questão de referir que a democracia, nem sempre permite que decisões mais acertadas sejam tomadas, afirmando que:

A democracia não se constitui no processo exclusivo e tampouco no mais eficiente de legitimação política. A Teoria da Escolha Pública revela que a vontade da maioria nem sempre nos conduz a soluções socialmente justas ou economicamente eficientes, como já referido. Dessa forma, é mister compreender como é possível conciliar uma fundamentação moral *a priori* (GÜNTHER, 2011) e a preservação das liberdades individuais (RAWLS, 2011).

A partir do que foi dito no tópico anterior sobre a captação de recursos através dos tributos para a satisfação na necessidade estatal diante da sua obrigação para com os administrados a análise econômica do Direito assume um papel fundamental no processo político, porque o resultado obtido pela arrecadação é que permitirá que o Estado faça frente às responsabilidades que possui diante da sociedade.

É também, exatamente nesse ponto que se traz à lume o cerne do presente artigo, pois, muitas vezes, são editadas normas que violam o direito positivo já existente e até mesmo a própria Constituição, fazendo-se o cotejo dos elementos econômicos e financeiros que serão captados, contando-se ainda com a inércia, desconhecimento dos contribuintes e mesmo com a ineficiência do Judiciário, que gerarão um superávit, ainda que aquele princípio da moralidade administrativa seja descumprido.

A Constituição Federal de 1988 marcou seu tempo, na medida em que foi a primeira constituição cidadã após 21 anos de ditadura militar, reconhecendo que o Brasil era um Estado Democrático de Direito, estabelecendo nela uma série de princípios que visavam a proteger o cidadão dos desmandos de eventuais outras espécies de ditaduras.

Estabeleceu também uma série de princípios constitucionais de direito tributário, tais como: o da legalidade, da anterioridade, da isonomia, da competência, capacidade contributiva, vedação ao confisco e liberdade de tráfego. A finalidade da colocação dessa série de princípios na Constituição de 1988 foi a proteção dos cidadãos, dos eventuais desmandos e abusos de poder, que possam estar passivos o contribuinte, uma vez que já há algum tempo se constata que os entes públicos vêm se utilizando de todos os meios para aumentar as suas arrecadações para, em tese, realizarem as funções do Estado e as obrigações do administrado, no que se refere ao cumprimento das suas obrigações, como forma de viabilizar que ele possa realizar a sua finalidade primeira, ou seja, a do bem comum, principalmente através da concretização dos direitos fundamentais, estabelecidos no *caput* do art. 5º da Constituição Brasileira.

Bem por isso, os princípios fundamentais de direito tributário estão insculpidos no art. 150 da Constituição.

Já no seu inciso primeiro, vem estabelecido o princípio da legalidade, que garante ao contribuinte que nenhum tributo será criado ou aumentado sem lei anterior que o faça, salvo nos casos especificados nela própria. Esse princípio encontra fundamento axiológico na delegação do povo aos seus representantes para manifestarem a sua vontade materialmente através da criação de leis quando houver necessidade disso, muitas vezes, dando permissão para que o Estado invada o seu patrimônio e retire dele somas que o ajudem realizar a sua finalidade.

Em relação às exceções a esse princípio, no que tange à criação de impostos no caso de guerra ou calamidade pública, quando o Congresso estiver em recesso, enquadra-se a edição de Medida Provisória, diante da urgência que o caso engendra.

Já quando se fala em majoração ou minoração das alíquotas dos impostos, as exceções são os impostos de importação, exportação, IPI e ISOF, porque trazem consigo, além da finalidade fiscal, uma carga de extra fiscalidade, bastando um simples ato administrativo, cujos limites estão estabelecidos na própria Constituição.

De acordo com Machado não só a lei:

[...] deve prever a hipótese de incidência, em todos os seus aspectos. Deve estabelecer tudo quanto seja necessário à existência da relação obrigacional tributária. Deve prever, portanto, a hipótese de incidência e o conseqüente mandamento. A descrição do fato temporal e da correspondente prestação, como todos os seus elementos essenciais, e ainda a sanção, para o caso de não prestação (2003, p. 47).

A seu turno, o princípio da anterioridade é um dos desmembramentos de outro princípio fundamental da “não-surpresa” da lei tributária, cuja finalidade é a segurança jurídica do contribuinte, além de ser um importante garantidor da igualdade entre os que estão expostos às práticas econômicas no mercado. Portanto, esse princípio é aquele que determina que o tributo criado, num determinado exercício financeiro, não será cobrado no mesmo, cuja finalidade é possibilitar o planejamento das despesas e organizar receita para a satisfação do mesmo, consoante o art. 150, III, *alínea “b”*, da CF. As exceções desse princípio estão consignadas no art. 150, § 1º; art; 148, I; 195, § 6º.

Em relação ao princípio da igualdade ou isonomia, entende-se como aquele onde todos são iguais perante a lei. É a garantia de que todos os contribuintes que estiverem em semelhantes condições serão tratados em iguais condições, cuja manifestação material reside na cobrança, indistintamente, dos tributos federais em todo o território brasileiro.

Discutiu-se a sobre a viabilidade de se estabelecer condições especiais para incluir ou excluir um determinado contribuinte da incidência de um imposto e a violação do princípio da isonomia. Depois de muito debate chegou-se à conclusão de que a imposição de determinadas condições não implica na violação desse princípio, pois a falta ou presença de determinadas circunstâncias exige um tratamento desigual para garantir a igualdade, fato que examinado no julgamento do RESP 567873⁶, reflete a adoção de condições, em tese, discriminatórias, mas

⁶ CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. ISENÇÃO NA COMPRA DE AUTOMÓVEIS. DEFICIENTE FÍSICO IMPOSSIBILITADO DE DIRIGIR. AÇÃO AFIRMATIVA. LEI 8.989/95 ALTERADA PELA LEI Nº 10.754/2003. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEX MITIOR.

1. A *ratio legis* do benefício fiscal conferido aos deficientes físicos indicia que indeferir requerimento formulado com o fim de adquirir um veículo para que outrem o dirija, à míngua de condições de adaptá-lo, afronta ao fim colimado pelo legislador ao aprovar a norma visando facilitar a locomoção de pessoa portadora de deficiência física, possibilitando-lhe a aquisição de veículo para seu uso, independentemente do pagamento do IPI. Consectariamente, revela-se inaceitável privar a Recorrente de um benefício legal que coadjuva às suas razões finais a motivos humanitários, posto de sabença que os deficientes físicos enfrentam inúmeras dificuldades, tais como o preconceito, a discriminação, a comiseração exagerada, acesso ao mercado de trabalho, os obstáculos físicos, constatações que conduziram à consagração das denominadas ações afirmativas, como esta que se pretende empreender. 2. Consectário de um país que ostenta uma Carta Constitucional cujo preâmbulo promete a disseminação das desigualdades e a proteção à dignidade humana, promessas alçadas ao mesmo patamar da defesa da Federação e da República, é o de que não se pode admitir sejam os direitos individuais e sociais das pessoas portadoras de deficiência, relegados a um plano diverso daquele que o coloca na eminência das mais belas garantias constitucionais. 3. Essa investida legislativa no âmbito das desigualdades físicas corporifica uma das mais expressivas técnicas consubstanciadoras das denominadas ações afirmativas. 4. Como de sabença, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos interesses humanos reabre o diálogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam às mais antigas declarações Universais dos Direitos do Homem. Enfim, é a proteção da própria humanidade, centro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a igualização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica. 5. Deveras, negar à pessoa portadora de deficiência física a política fiscal que consubstancia verdadeira positive action significa legitimar violenta afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade da pessoa

que ao serem examinadas demonstram completa pertinência para se garantir de fato a necessária igualdade entre os contribuintes.

Pelo princípio da competência tributária é compreendido que será parte legítima a legislar sobre determinado tributo aquele predeterminado na Constituição. Não é dado aos entes tributantes legislarem sobre qualquer assunto, pois a sua legitimação é limitada constitucionalmente. Pode ocorrer, em alguns casos, de ambos os entes tributantes entenderem que aquele fato gerador enquadra-se no seu leque de competência e notificar o contribuinte para que recolha o tributo, todavia, cada pessoa jurídica de direito público só poderá instituir e legislar dentro dos limites que lhes foi conferido.

O princípio da capacidade contributiva ou da proporcionalidade é aquele segundo o qual os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, segundo o que prescreve o art. 145, § 1º, da CF.

A redação desse dispositivo passa a impressão de que só seria tributada a pessoa que tivesse condições subjetivas de efetuar o pagamento do imposto a que estaria obrigada. Isso decorre da falta de técnica empregada na redação do referido artigo, que remonta à Constituição de 1946 (COELHO, 2004, p. 78).

Na mesma linha de pensamento manifesta-se Misabel Abreu Machado ensinando que: “diferentes autores distinguem entre capacidade econômica objetiva (ou absoluta) e subjetiva (ou relativa e pessoal) (In: BALEEIRO, 1996, pp. 690-693).

Giardina explica que a capacidade objetiva absoluta obriga o legislador a tão-somente eleger como hipóteses de incidência de tributos àqueles fatos que, efetivamente, sejam indícios

humana. 6. O Estado soberano assegura por si ou por seus delegatários cumprir o postulado do acesso adequado às pessoas portadoras de deficiência. 7. Incumbe à legislação ordinária propiciar meios que atenuem a natural carência de oportunidades dos deficientes físicos. 8. In casu, prepondera o princípio da proteção aos deficientes, ante os desfavores sociais de que tais pessoas são vítimas. A fortiori, a problemática da integração social dos deficientes deve ser examinada prioritariamente, maxime porque os interesses sociais mais relevantes devem prevalecer sobre os interesses econômicos menos significantes. 9. Imperioso destacar que a Lei nº 8.989/95, com a nova redação dada pela Lei nº 10.754/2003, é mais abrangente e beneficia aquelas pessoas portadoras de deficiência física, visual, mental severa ou profunda, ou autistas, diretamente ou por intermédio de seu representante legal pela Lei nº 10.690, de 16.6.2003), vedando-se, conferir-lhes na solução de seus pleitos, interpretação deveras literal que conflite com as normas gerais, obstando a salutar retroatividade da lei mais benéfica. (Lex Mitior). 10. O CTN, por ter status de Lei Complementar, não distingue os casos de aplicabilidade da lei mais benéfica ao contribuinte, o que afasta a interpretação literal do art. 1º, § 1º, da Lei 8.989/95, incidindo a isenção de IPI com as alterações introduzidas pela nova lei 10.754, de 31.10.2003, aos fatos futuros e pretéritos por força do princípio da retroatividade da lex mitior consagrado no art. 106 do CTN. 11. Deveras, o ordenamento jurídico, principalmente na era do pós-positivismo, assenta como técnica de aplicação do direito à luz do contexto social que: Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum. (Art. 5º LICC) 12. Recurso especial provido para conceder à recorrente a isenção do IPI nos termos do art. 1º, § 1º, da Lei nº 8.989/95, com a novel redação dada pela Lei 10.754, de 31.10.2003, na aquisição de automóvel a ser dirigido, em seu prol, por outrem (RESP 567873, 1ª Turma do STJ).

de capacidade econômica. Daí se inferir a aptidão abstrata e em tese para concorrer aos gastos públicos da pessoa que realiza tais fatos indicadores de riqueza.

Ratificando o posicionamento acima enfocado, ressalta Xavier que o legislador pode:

[...] escolher livremente as manifestações de riqueza que repute relevantes para efeitos tributários, bem como delimitá-las por uma forma, mas sempre deverá proceder a essa escolha entre situações da vida reveladoras de capacidade contributiva e sempre a estas se há de referir na definição dos critérios de medida do tributo.

Não obstante, a capacidade relativa ou subjetiva refere-se à concreta e real aptidão de determinada pessoa (considerados seus cargos obrigatórios, pessoais e inafastáveis) para o pagamento de certo imposto.

Por isso interessa mais, dentro das peculiaridades de nosso direito positivo, estabelecer a relação e a compatibilidade entre as prestações pecuniárias, quantitativamente delimitadas na lei e a espécie, definida pelo fato signo presuntivo de riqueza, na concepção de Becker, posto na hipótese de incidência e predelineado nas normas constitucionais. Caberá ao legislador infraconstitucional fixar esta relação, porém a margem de discricionariedade de que dispõe é limitada (COELHO, 2004, pp. 80-81).

O princípio da vedação ao confisco é aquele pelo qual os entes tributantes estão impedidos de instituir tributos com efeito de confisco. Porém, é preciso compreender de forma aproximada o que seja esse efeito, cujo poder responsável por ditar isso é o Judiciário através do exame de cada caso concreto, podendo o mesmo ser invocado sempre que o contribuinte entender que o Estado está confiscando-lhe os bens.

Na classificação apresentada, o último dos princípios constitucionais tributários, está inserido no art. 150, V da CF, o qual veda a limitação de tráfegos intermunicipais ou interestaduais através da aplicação impostos, cujo elemento de incidência principal seja a transposição das fronteiras dos Municípios ou dos Estados.

Para o tema em comento será de vital importância os princípios da legalidade tributária, da moralidade administrativa, do direito à propriedade, da vedação ao confisco, além e da responsabilidade objetiva do Estado pelo dano causado em vista da aplicação de lei declarada inconstitucional.

Originalmente, o controle concentrado da constitucionalidade é feito pelo Supremo Tribunal Federal, sendo legitimados a provocar a sua atuação o Presidente da República, a Mesa do Senado Federal, a Mesa da Câmara dos Deputados, o Procurador Geral da República, o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e também os partidos políticos que tenham representação no Congresso Nacional.

Notadamente, são pessoas ou entidades com inegável conhecimento técnico e jurídico, bem como capacidade de agir. Todavia, muitas vezes não agem diante da promulgação de uma lei claramente inconstitucional.

Essa inércia afronta o princípio da moralidade administrativa e aquele mínimo ético que está insculpido na própria constituição federal. A pergunta que daí decorre é: por que motivos isso é passado despercebido?

A resposta a ser dada de forma simplista é: porque é vantajoso do ponto de vista econômico e político, ainda mais levando-se em consideração a recente alteração na Lei 13.655/2018, que acrescentou vários dispositivos à Lei de Introdução do Direito Brasileiro, e entre eles o art. 20 que determina que todas as decisões devem considerar os efeitos que causarão. O chamado “consequencialismo jurídico”.

Há, em vários julgamentos no Brasil a constatação da influência da análise econômica do direito em que o Supremo Tribunal Federal, em julgamento de recursos repetitivos, culminou por desacolher a pretensão dos contribuintes ou mesmo modular os efeitos da decisão, sob a justificativa de que provocaria um desequilíbrio econômico significativo aos cofres da Fazenda Nacional.

Um dos exemplos significativamente importante é encontrado no precedente do Supremo Tribunal Federal ao julgar o Recurso Extraordinário 718.874, onde se discutia a validade da contribuição social ao Fundo de Assistência ao Trabalhador Rural – FUNRURAL –, cujo relator foi o Ministro Gilmar Mendes. Ainda em 2011 o mesmo pretório havia julgado favoravelmente aos contribuintes julgando inconstitucional a cobrança dessa contribuição, seja ela instituída pela lei 8.540/92, seja pela Lei 10.256/2001, quando apreciou o Recurso Extraordinário 363.852/MG.

Ao retomar a discussão dessa irregularidade, o Supremo Tribunal Federal entendeu válida a cobrança ao realizar o julgamento do Recurso Extraordinário 718.874 oriundo do Rio Grande do Sul⁷, surpreendendo a todos os contribuintes com o resultado.

Tal decisão não foi técnica, foi política e econômica, porque geraria um rombo aos cofres da Fazenda Nacional. Utilizam como argumento de observância do “interesse social” e da “segurança jurídica”, segundo determina o art. 927, § 3º do Código de Processo Civil.

Outro caso é constatado no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade 5469 e Recurso Extraordinário 1287019 em que restou declarada a inconstitucionalidade da cobrança das alíquotas de ICMS, porém, tendo seus efeitos modulados, mais uma vez sob a argumentação

⁷ Tema 669 de Repercussão Geral.

da observância do princípio da “segurança jurídica” e do “excepcional interesse social”.

Aqui o Ministro Dias Toffoli fez questão de ressaltar que a falta de modulação faria com que os Estados ficassem numa situação ainda pior, valendo a pena transcrever parte do seu voto, no que se refere a este assunto:

8. DA MODULAÇÃO DOS EFEITOS DA DECISÃO

Por fim, entendo ser necessária a modulação dos efeitos da decisão. Destaco que em 17/2/16, nos autos da ADI nº 5.464/DF, deferi medida cautelar, *ad referendum* do Plenário, para suspender a eficácia da Por fim, entendo ser necessária a modulação dos efeitos da decisão. Destaco que em 17/2/16, nos autos da ADI nº 5.464/DF, deferi medida cautelar, *ad referendum* do Plenário, par cláusula nona do Convênio ICMS nº 93/15 - editado pelo CONFAZ - até o julgamento final daquela ação. Naquela ocasião, a Corte já sinalizara com a declaração de inconstitucionalidade da cláusula nona do Convênio e com a impossibilidade de cobrança do ICMS na forma introduzida pela emenda constitucional, pelo menos no que se referia às empresas optantes pelo Simples Nacional. Tramitam na Câmara dos Deputados, desde 2016, os PLP nºs 218 e 325, os quais buscam regulamentar a inovação trazida pela EC nº 87/15. No andamento atual das proposições consta que elas se encontram na Comissão de Constituição e Justiça desde 7/6/19. Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio. No caso dos autos, não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes da Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal e dessas outras cláusulas do Convênio. Não obstante o vácuo normativo ocasionado pela inexistência de lei complementar, é fato que os estados continuaram a poder cobrar o ICMS com base nas cláusulas primeira, segunda, terceira e sexta do convênio. No caso dos autos, não há dúvida de que uma miríade de operações foi tributada nos moldes da Lei distrital nº 5.546/15, a qual previu a cobrança do DIFAL em tela pelo Distrito Federal e dessas outras cláusulas do Convênio. Além do mais, é imprescindível recordar que a EC nº 87/15 e o convênio impugnado, o qual a regulamentou, vieram com o objetivo de melhor distribuir entre os estados e o Distrito Federal parcela da renda advinda do ICMS nas operações e prestações interestaduais. Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional. Nesse sentido, a ausência de modulação dos efeitos da decisão fará com que os estados e o Distrito Federal experimentem situação inquestionavelmente pior do que aquela na qual se encontravam antes da emenda constitucional.

Tais decisões se devem fundamentalmente às investidas dos administradores junto do Supremo Tribunal Federal com argumentos de cunho econômico, haja vista o impacto financeiro que o resultado pode causar aos cofres públicos. Isso, todavia, ocorrer por conta do conflito existente entre a política e a verificação moral da norma em questão.

No julgamento do Recurso Extraordinário 363.852, a Ministra Carmem Lúcia foi categórica no sentido contrário dessa orientação ao referir que os impactos econômicos não podem gerar o emprego da excepcionalíssima modulação dos efeitos para preservar os cofres públicos, até porque o reconhecimento da violação do texto constitucional não pode ser admitido e isso deve se revestir de caráter pedagógico para que novas legislações deixem de

serem editadas quando afrontarem à Constituição. No seu voto, ela assim referiu:

Primeiro, a Constituição, como lembrou o Ministro Marco Aurélio, aliás, de maneira muito firme ter repetido aqui que essa é uma constituição rígida que, uma vez que afrontada, tendo sido afrontada, e, a não ser em situações excepcionalíssimas, em que a execução do que nós decidimos gere mais problemas sociais, principalmente, não econômicos ou financeiros, mais sociais, que realmente poderiam ensejar uma prática dessa natureza em caráter excepcionalíssimo, nós temos de manter até o que é pedagógico para os órgãos do Estado. Não se pode afrontar a Constituição, nem nós aqui, que nos submetemos à Constituição, nem o Congresso nacional, nem o Poder Executivo. Errou, eu pago na minha vida pessoal e o Estado paga também quando ele erra. Então, não se pode fazer disso uma prática comum.

Isso, no entanto, se repete quase que o tempo todo, porque são realizados estudos econômicos e financeiros sobre a vantagem dessa prática, prática essa, aliás, que não de ser tolerada.

Foi transferida à autoridade fazendária a obrigação de realizar o recolhimento dos tributos de sorte que não sejam deixados de pagar, da mesma maneira que os pagamentos não sejam feitos de forma injusta. Essa delegação foi assim realizada, não só no interesse do fisco, mas também dos sujeitos passivos, de uma maneira que todos sejam alcançados e obrigados a esse recolhimento.

Seja através da utilização da Teoria dos Jogos ou mesmo da Escolha Pública, não há lugar para a violação constitucional. Nesse sentido, a violação do princípio da moralidade administrativa é um princípio constitucional e como tal inadmissível a sua violação.

Assim, a promulgação de leis que são reconhecidas pelo judiciário inconstitucionais não deveriam terem adentrado sequer no plano da existência, quanto mais no plano da validade e eficácia. Quando ela adentra nesses três planos, ainda que mais tarde venham a ser reconhecidas, no todo ou em parte, inválidas, elas produziram resultados gerando recolhimento para os cofres fazendários e a sua devolução imporá a necessidade de um provimento jurisdicional favorável ao contribuinte, cuja materialização disso se dará através do sistema de requisição de pequeno valor ou mesmo de precatório, quando são pagos.

A fazenda tem a seu favor inúmeros mecanismos de coagir e obrigar o sujeito passivo realizar em dia os recolhimentos dos tributos, porém, o contrário não é verdadeiro.

O problema que se instaura é exatamente quando há uma ilegalidade, por violação de hierarquia de lei, por absoluta inadequabilidade da lei que criou o tributo por não se tratar de sua competência, mas principalmente para os casos de inconstitucionalidades, porque não há justificativa plausível do ponto de vista técnico para que uma norma dessa espécie adentre o plano da validade e eficácia.

Isso só acontece quando os criadores dessas normas levam em consideração a análise econômica do Direito, ou seja, realizam estudos no sentido de ver como compensatória a viabilidade arrecadatória e financeira que possa gerar um superávit aos cofres públicos, ainda que momentâneo.

Adentrando o plano da eficácia, essas normas inconstitucionais geraram resultado financeiro e mesmo que mais tarde os sujeitos passivos venham buscar a devolução por manifesta afronta ao sistema normativo, a fazenda já utilizou desses recursos para gerar ainda mais recursos.

Essa prática, todavia, não pode continuar a ser aceita se há a pretensão de criar-se realmente um Estado Democrático de Direito que busca a justiça social, pois nem mesmo o Estado age com lisura para com o seu administrado, como exigir que este também se comporte de maneira proba para com aquele. Lógico que o agir corretamente não depende do outro agir, porque é uma questão subjetiva, todavia, não há confiança dos administrados quando nem mesmo o Estado se comporta respeitando a moral e a ética, mormente quando isso é um princípio constitucional.

Tratando dessa abordagem Tipke (2012, p. 111) traz uma reflexão importante sobre isso, num dos capítulos do seu livro, ao tratar da Conexão entre a moral tributária do Estado e dos Contribuintes, fazendo a consideração para referir que: “Não se trata aqui desde logo da questão, se uma moral impositiva incorreta do Estado pode justificar uma moral do contribuinte incorreta, mas sim se aquela, faticamente, influencia a do contribuinte”. Ainda que não haja uma prova cabal possível de responder com segurança a essa reflexão, tudo leva a crer que: “O legislador, que não apresenta nenhuma moral impositiva inteligente, cujas leis tributárias como um todo estão muito longe de um código eticamente modelar, dificilmente pode construir nos contribuintes inibições moral-tributárias; ao contrário, ele suprime sua consciência comunitária”.

Do estudo realizado, foi possível trazer à reflexão a importância de uma carta constitucional na preservação dos direitos fundamentais dos contribuintes de sorte que ela esteja acima de qualquer outra norma editada abaixo dela.

Desse modo, o tema mostrou a aplicação da análise do direito no âmbito do Direito tributário, de sorte que inúmeras leis infraconstitucionais são editadas e promulgadas, são sabidamente inconstitucionais e mesmo assim acabam recebendo aval por parte do Poder Judiciário ainda que em detrimento ao ordenamento jurídico, sob a justificativa de que a necessidade da observância da segurança jurídica e do excepcional interesse social podem

sobrepular princípios constitucionais fundamentais, tais como o da moralidade administrativa, além dos demais princípios de direito constitucional e direito constitucional tributário.

Nesta lógica sentido ressalta-se a importância do tema ora discutido trazendo àqueles que operam o direito no seu dia a dia argumentos para combaterem veementemente e dentro dos limites da legalidade essa usurpação esse flagrante desrespeito aos mandamentos constitucionais.

Por fim, constata-se que o Brasil necessita urgentemente rever seus princípios morais, éticos e normativos, de sorte que ao se deparar com conflitos de princípios, aqueles que estão classificados como fundamentais na carta magna devem prevalecerem sobre todos os demais.

Mais do que isso, o princípio da moralidade administrativa deve nortear todos os poderes de uma maneira que eles sejam os primeiros a derem exemplos de retidão, gerando assim confiança, segurança jurídica nos administrados.

REFERÊNCIAS

BIERMAN, H. Scott; FERNANDES, Luiz. *Teoria dos Jogos*. 2.ed. São Paulo: Pearson Prentice Hall, 2011.

FRITZ, Karen Beltrame Becker; JARDIM, Tiago Neu. *Aplicação da Lei na Perspectiva da Escolha Pública: Uma Crítica Utilitarista da Construção Política do Direito*. Disponível em <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/EALR/article/view/7344>. Acessado em 04 de dezembro de 2022.

MALUF, Sahid. *Teoria Geral do Estado*. 26.ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Pesquisas tributárias: direitos fundamentais do contribuinte*. Co-edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo*. 16.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.

MOREIRA, Alexandre Mussoi. *A transformação do estado, neoliberalismo, globalização e conceitos jurídicos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

PEREIRA, Paulo Trigo. *A teoria da escolha pública (public choice): uma abordagem neoliberal?* Análise, Vol. XXXII (141), 1997, p. 419-442. Disponível em <http://analisesocial.ics.ul.pt/documentos/1221841484T5sAW2pw7Dh10FX8.pdf>. Acessado em 07 de dezembro de 2022.

POSNER, Richard. *El análisis económico del Derecho*. México: Fondo de Cultura Económica, 1998.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito Tributário e Análise Econômica*. Rio de Janeiro: Elsevier Editora, 2009.

TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*. Trad. Luiz Dória Furquim.. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.