

SEGURANÇA JURÍDICA E OSCILAÇÕES JURISPRUDENCIAIS

DICA E MODULAÇÃO DOS EFEITOS
ALISMO E A MODULAÇÃO DOS EFEITOS DAS DECISÕES DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL
OS PODERES E AS LEIS INTERPRETATIVAS MODIFICATIVAS DE JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA
TRIBUTÁRIO E O PROCESSO TRIBUTÁRIO: DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL E COISA JULGADA NAS RELAÇÕES
CONTINUATIVAS

REFLEXÕES SOBRE O PROCESSO ADMINISTRATIVO E JUDICIAL TRIBUTÁRIO

ANTIAS NO DIREITO PROCESSUAL TRIBUTÁRIO
ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIAS E O RISCO DO "LEGALISMO ESTÉRIL" DOS ÓRGÃOS DE CONTROLE
ADMINISTRATIVO FISCAL E O RECURSO HIERÁRQUICO
O PRINCÍPIO DA PROPORCIONALIDADE NO PROCEDIMENTO FISCAL E NO PROCESSO ADMINISTRATIVO-TRIBUTÁRIO
CONSTITUCIONALIDADE PELO PODER EXECUTIVO
FISCAL, A INTERPRETAÇÃO DO PROCESSO TRIBUTÁRIO E A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES
E A EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 62
TRIBUTÁRIAS NO ÂMBITO DA COMPETÊNCIA ESTADUAL: A IMPUTAÇÃO DE PENALIDADES POR INFRAÇÕES PRATICADAS
E A PERSONALIDADE DAS SANÇÕES TRIBUTÁRIAS

COMPETIÇÃO NO MERCADO NACIONAL E INTERNACIONAL.

SOLUÇÕES DO LEGISLADOR TRANSNACIONAL. INFLUÊNCIAS EXTERNAS

COMPARATIVE AND EVOLUTIONARY ANALYSIS OF TAX SYSTEMS
HOW TAX EVASION AND TAX COMPETITION DISTORT MARKETS - THE BRAZILIAN PERSPECTIVE
INTERNATIONAL TAX NORM TRANSMISSION. CASE STUDY OF BRAZIL: VALUE-ADDED TAXES
BOA-FÉ, A PROTEÇÃO DA CONFIANÇA E A GUERRA FISCAL DO ICMS
CREDITO DE ICMS NA AQUISIÇÃO DE BENS OBJETO DE INCENTIVOS FISCAIS EM OUTROS ESTADOS
REGRAS DA OCDE E A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÔNICO

CONCEITOS FUNDAMENTAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO.

PRESUNÇÃO E SEPARAÇÃO DE PODERES

NO DIREITO BRASILEIRO: SEUS PROBLEMAS E SOLUÇÕES
SEGURIDADE SOCIAL E OS BENEFÍCIOS DE RISCO. OS PRINCÍPIOS APLICÁVEIS E OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR
TEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL: CONCEITO JURÍDICO OU ECONÔMICO?
VALIDADE DA SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA PROGRESSIVA: CONSENTIMENTO NA ADOÇÃO DA TÉCNICA E
O CONTRIBUINTE NA FIXAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO PRESUMIDA
A DA NULIDADE EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA
DICA E A TEORIA DO DIREITO SUBJETIVO À JUSTIÇA FISCAL

Misabel Abreu Machado Derzi
Coordenadora

SEPARAÇÃO DE PODERES E EFETIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Coordenadora

Misabel Abreu Machado Derzi

SEPARAÇÃO DE PODERES E EFETIVIDADE DO SISTEMA TRIBUTÁRIO

Autores

Alessandra M. Brandão Teixeira
Allison Christians
André Mendes Moreira
Betina Treiger Grupenmacher
Bruno Lyra
Carlos Valder do Nascimento
Eduardo Maneira
Elcio Fonseca Reis
Gustavo Brigagão
Heleno Taveira Torres
Henrique Napoleão Alves
Humberto Ávila
Igor Mauler Santiago

Ives Gandra da Silva Martins
Júnia Roberta Gouveia Sampaio
Mary Elbe Queiroz
Misabel Abreu Machado Derzi
Onofre Alves Batista Júnior
Paulo Adyr Dias do Amaral
Paulo de Barros Carvalho
Paulo Roberto Coimbra Silva
Raphael Frattari
Ricardo Lobo Torres
Sacha Calmon Navarro Coêlho
Tacio Lacerda Gama
Valter de Souza Lobato

ISBN 978-85-384-0118-6



9 783538 401186





Copyright © 2010 Editora Del Rey Ltda.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida, sejam quais forem os meios empregados, sem a permissão, por escrito, da Editora.
Impresso no Brasil | Printed in Brazil

EDITORA DEL REY LTDA.
www.livrariadelrey.com.br

Editor: Arnaldo Oliveira

Editor Adjunto: Ricardo A. Malheiros Fiuzo

Editora Assistente: Waneska Diniz

Coordenação Editorial: Laécia Neves

Diagramação: Lucila Pangrácio Azevedo

Revisão: Responsabilidade dos Autores / Coordenadores

Capa: CYB Comunicação

Editora / MG

Av. Contorno, 4355 – Funcionários
Belo Horizonte-MG – CEP 30110-027
Telefax: (31) 3284-5845
editora@delreyonline.com.br

Editora / SP

Rua Humaitá, 569 – Bela Vista
São Paulo-SP – CEP 01321-010
Telefax: (11) 3101-9775
editorasp@delreyonline.com.br

Conselho Editorial:

Alice de Souza Birchal
Antônio Augusto Cançado Trindade
Antonio Augusto Junho Anastasia
Arnoldo Plínio Gonçalves
Carlos Alberto Penna R. de Carvalho
Celso de Magalhães Pinto
Dalmar Pimenta
Edelberto Augusto Gomes Lima
Edésio Fernandes
Eugênio Pacelli de Oliveira
Fernando Gonzaga Jayme
Hermes Vilchez Guerrero
José Adércio Leite Sampaio
José Edgard Penna Amorim Pereira
Misabel Abreu Machado Derzi
Plínio Salgado
Renan Kfuri Lopes
Rodrigo da Cunha Pereira
Sérgio Lellis Santiago

Separação de poderes e efetividade do sistema tributário / Misabel Abreu Machado Derzi (Coordenadora). -- Belo Horizonte: Del Rey, 2010.

560p.

ISBN 978-85-384-0118-6

CDD: 341.390981
CDU: 34.336.2

**TESE VENCEDORA DO
CONCURSO DE TESES
DO XIII CONGRESSO DA
ABRADT – 2009**

Segurança Jurídica e a Teoria do Direito Subjetivo à Justiça Fiscal

HENRIQUE NAPOLEÃO ALVES¹

Sumário: 1. Introdução: tema-problema, justificativa e metodologia utilizada; 2. A construção de uma teoria a partir de conceitos típicos; 3. Norma, direito subjetivo, posição jurídica; 4. Segurança jurídica como estabilidade da posição do sujeito de direitos; 5. Justiça social e o direito implícito a um sistema tributário justo: 5.1. O direito subjetivo implícito a um sistema tributário justo; 5.2. O papel da segurança jurídica no direito subjetivo à justiça fiscal; 6. Análise jurídica do sistema tributário brasileiro: 6.1. Panorama da desigualdade social no país; 6.2. O sistema tributário brasileiro como indutor de desigualdades; 7. Força e fraqueza da teoria do direito subjetivo à justiça fiscal; 8. Referências Bibliográficas.

1. INTRODUÇÃO: TEMA-PROBLEMA, JUSTIFICATIVA E METODOLOGIA UTILIZADA

Não se discute que os princípios que norteiam a tributação são formas de limitações impostas ao Estado, e que deles surgem direitos subjetivos oponíveis contra o mesmo. Também não se discute que a tributação guarda uma relação íntima com o princípio da justiça social – da qual surge, e.g., a idéia de justiça fiscal. No entanto, estranhamente pouco se falou sobre a justiça social como limite

¹ Advogado. Mestrando em Direito pela UFMG. Membro da Comissão de Direitos Humanos da OAB – Seção de Minas Gerais. Email: henriquenapoleao@yahoo.com.br

ao ou condicionante do poder de tributar e como fonte jurígena de direitos subjetivos oponíveis contra o Estado.

Paralelamente, são incontáveis os estudos sobre o princípio da segurança jurídica e suas funções de salvaguarda de direitos subjetivos; todavia – mera consequência da constatação do parágrafo anterior –, não há um estudo aprofundado sobre a correlação entre um direito subjetivo à justiça fiscal e a segurança jurídica que permearia a posição do titular desse direito. Em poucas palavras: não se desenvolveu entre nós uma *teoria do direito subjetivo à justiça fiscal* fincada no princípio da segurança jurídica.²

Em um país profundamente desigual como o Brasil³, uma teoria do direito subjetivo à justiça fiscal se torna ainda mais importante, em especial quando se leva em consideração as denúncias recorrentes de que o sistema tributário brasileiro é injusto e concentrador de renda. Mais ainda: por meio dessa teoria, pode-se trabalhar a segurança jurídica não somente como instituto ligado ao princípio do Estado de Direito, mas, agora, do Estado Democrático (também Social) de Direito.

Por tudo isso, procuramos investigar: (i) se, à luz da literatura jurídica, há pontos consensuais que permitem a conclusão da existência de direito subjetivo implícito à justiça social em matéria de tributação; (ii) se sim, quais seriam as relações entre esse direito e o princípio da segurança jurídica; (iii) se o sistema tributário nacional coaduna com esse direito subjetivo.

A pesquisa orientou-se pela vertente jurídico-dogmática, buscando desenvolver “investigações com vistas à compreensão das relações normativas nos vários campos do Direito e com a avaliação das estruturas interiores ao ordenamento jurídico” (DIAS; GUSTIN, 2006, p. 21),⁴ sem deixar de tomar o direito como fenômeno complexo, que “não se reduz ao puro instrumento normativo” (COELHO, 1982, p. 2). Assim, transcendemos a dimensão normativa, mas sem dela abrir mão – o que não muda a natureza *dogmática* da

² O que parece confirmar a advertência de Misabel Derzi (2009, p. 11-12): “A Constituição de 1988 supõe, então, um constitucionalismo que trabalha essas exigências jurídicas concretas. O Estado deve pôr-se a serviço de uma nova ordem social, mais justa, menos desigual, em que seja possível a cada homem desenvolver digna e plenamente sua personalidade. Mas não nos parece que a Dogmática jurídica se tenha preparado para enfrentar a implementação do Estado Democrático de Direito do ponto de vista de seu aparato conceitual, dos instrumentos técnicos de que dispõe, das categorias e classificações necessárias”.

³ “... a par de estar dotada de Carta Política democrática e socializante (...) [a República] mantém severamente injusta a distribuição da renda, e grande massa de miseráveis, agressivamente marginalizados” (Derzi, 2004: VIII).

⁴ Em outras palavras, partimos do Direito positivo brasileiro e, sempre dentro dele, tecemos considerações e conclusões (DERZI, 2009, p. XVII).

investigação, que abarca questões relativas à efetividade das normas no plano social.⁵

Em relação aos tipos genéricos de investigação das ciências jurídicas, a pesquisa se inseriu no *jurídico-propositivo* (DIAS; GUSTIN, 2006, p. 30), pois pretende contribuir para a delimitação do direito subjetivo à justiça fiscal fincado na segurança jurídica e, em última instância, para a sua efetividade – o que implica a identificação da necessidade de reforma legislativa do atual sistema tributário nacional. Por fim, o procedimento principal foi o da análise bibliográfica, feita a partir de diferentes fontes de pesquisa.⁶ Os resultados são dispostos logicamente a seguir.

2. A CONSTRUÇÃO DE UMA TEORIA A PARTIR DE CONCEITOS TÍPICOS

Todo trabalho científico deve lidar de maneira clara com os conceitos que trabalha, e nenhuma teoria prescinde de uma construção conceitual gradual.⁷ Por isso, a incipiente teoria do direito subjetivo à justiça fiscal ora apresentada foi construída tendo como base alguns dos conceitos mais elementares da ciência do direito.

Hart nota que todos os conceitos gerais que utilizamos para classificar o mundo em que vivemos, por mais controversos que possam ser, têm um núcleo mínimo de significação inconteste. Assim, por mais que não haja uma regra clara sobre quantos fios de cabelo alguém deve ter (ou não ter) na cabeça para ser considerado careca, um homem com a cabeça “brilhante e polida” é, sem dúvida, careca (HART, 1963, p. 5). No mesmo sentido, Genaro Carrió (1979, p. 33-36) diz que os conceitos são potencialmente vagos, havendo, no entanto, um foco de intensidade luminosa onde se agrupam exemplos típicos,

⁵ “Entende-se aqui, contudo, que a vertente jurídico-dogmática não necessariamente deve ser considerada metodologicamente auto-suficiente. Sem dúvida, trabalha com relações normativas, e não poderia ser de outra forma. Isso não significa, entretanto, que deve estar voltado apenas para o interior do ordenamento ou ali enclausurado. (...) não interessará apenas a eficiência das relações normativas, mas inclusive, sua eficácia. E isso não transformará a vertente dogmática em um tipo sociológico puro” (DIAS; GUSTIN, 2006, p. 21).

⁶ Marcadamente: Biblioteca Digital Brasileira de Teses e Dissertações, Banco de Teses e Dissertações da CAPES, Scielo, sítios de jurisprudência (STF, STJ), Base de dados da Rede Virtual de Bibliotecas do Congresso Nacional, acervo bibliográfico local (bibliotecas da UFMG, Puc-Minas e Faculdades Milton Campos).

⁷ Como bem lembrado pelo tributarista José Eduardo Soares de Melo (2006, p. 11), “o conceito é uma abstração, esquematizada para simplificar, que permite, pelo processo da generalização, as construções ou teorias” (Orlando Gomes); “a função do conceito é permitir ao jurista operar relações, ao apresentar conjuntos normativos” (Tércio Sampaio Ferraz Jr.).

e, ao seu redor, uma zona de penumbra onde se tem dúvidas sobre o emprego da palavra. Para dar maior consistência à teoria aqui proposta, buscaremos delimitar os conceitos utilizados, sempre que possível, aquém dos significados contestes.

3. NORMA, DIREITO SUBJETIVO, POSIÇÃO JURÍDICA

Partimos aqui de uma distinção básica entre normas universais e normas individuais (Alexy, 2008, p. 184), para dela delimitarmos conceitos básicos de direito subjetivo e posição jurídica. Uma norma universal em matéria tributária seria a de que é vedado ao Estado usar tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, da Constituição). Dessa norma universal advém a norma individual que prescreve que um contribuinte “João”, tem, em face do Estado, um direito de não ter a sua propriedade confiscada por meio de tributo. Em sendo a norma individual válida, ela gera uma posição jurídica para o contribuinte “João”, que consiste exatamente no direito que ele tem, em face do Estado, de não sofrer a imposição de um tributo confiscatório.

O exemplo cuida especificamente de uma relação típica entre Estado e particular. Contudo, do exposto é possível abstrairmos um conceito de direito subjetivo mais amplo: direito subjetivo é aquilo que um determinado sujeito, individual ou coletivamente, pode exigir do Estado e/ou de particulares; posição jurídica é a faculdade do sujeito de um direito subjetivo de exigir esse direito em face de outrem.

4. SEGURANÇA JURÍDICA COMO ESTABILIDADE DA POSIÇÃO DO SUJEITO DE DIREITOS

Leandro Paulsen (2008a, p. 72) nos apresenta uma noção quase intuitiva de segurança, como sendo “a qualidade daquilo que está livre de perigo, livre de risco, protegido, acautelado, garantido, do que se pode ter certeza ou, ainda, daquilo em que se pode ter confiança, convicção”. A própria idéia de Estado de Direito convive intimamente com segurança, que, em última instância, tem como cerne *resguardar as pessoas do risco e do arbítrio* (PAULSEN, 2008a, p. 72).

A segurança é colocada na Constituição como um dos valores supremos do Estado brasileiro. Por ser um sobre-princípio, do qual emergem vários sub-princípios, como legalidade, tipicidade, irretroatividade, proteção da confiança e boa-fé objetiva (ÁVILA, 2005, p. 79; TORRES, 2008, p. 261), a segurança jurídica tem um campo de significação amplo (MENDES, 2003, p. 250) – o que não nos impede de estabelecermos um núcleo semântico indisputável.

Sacha Calmon destaca que, entre os “publicistas de vanguarda”, o cerne ou a “essencialia” do conceito de segurança jurídica consiste “na possibilidade de previsão objetiva, por parte dos particulares, de suas situações jurídicas.” Assim, a meta da segurança jurídica seria, então, “assegurar aos cidadãos uma expectativa precisa de seus direitos e deveres em face da lei” (COELHO, 2009).⁸

Mais especificamente quanto a posições ou situações jurídicas, Ingo Wolfgang Sarlet (2007, p. 15), em lição sobre o direito alemão que calha ao direito nacional, esclarece que “a idéia de segurança jurídica pressupõe a confiança na estabilidade de uma situação legal atual”.

Os direitos expressos que decorrem do princípio da segurança jurídica igualmente repetem a mesma lógica protetiva de previsibilidade das posições jurídicas e das ações estatais – tanto respeito ao passado como à expectativa do futuro. Assim o é quando o direito brasileiro tutela o princípio da irretroatividade, as garantias do direito adquirido, ato jurídico perfeito e coisa julgada, e, em matéria tributária, os limites para mudança de orientação na aplicação das leis tributárias (art. 146 do CTN), para revisão ou nulidade do lançamento (art. 149 do CTN), ou ainda para extinção da obrigação tributária (art. 156, incisos IX e X, do CTN), dentre outros.

Misabel Derzi pioneiramente empreendeu estudos sobre a proteção da segurança jurídica nos casos de mudanças em entendimentos consolidados dos tribunais superiores acerca de matéria tributária, que culminaram em sua recente tese de titularidade docente (DERZI, 2009). Também em seus escritos, podemos delimitar a segurança jurídica, no âmbito das decisões judiciais, como proteção da confiança do contribuinte em relação a comportamentos futuros do Estado, advinda das expectativas normativas criadas pelos precedentes.

Nosso objeto é o da segurança jurídica em virtude de direitos subjetivos, ou seja, diz respeito à estabilidade das posições jurídicas a eles ligadas e por eles projetadas para o futuro. Trata-se, pois, de objeto mais simples do que aquele da normatividade das decisões judiciais, que, por se darem no presente, em relação a fato pretérito e projetando-se para o futuro, têm um tempo mais complexo (DERZI, 2009, p. 316).

Poderíamos seguir citando outros autores e passagens que caminham na mesma direção apontada pelas considerações acima⁹; porém, partiremos da

⁸ A mesma noção é advogada por Humberto Ávila (2005, p. 51), para quem a segurança jurídica é tomada como “confiança do cidadão nos atos do Poder Público”, que se estende no tempo: “o princípio da segurança jurídica estabelece a estabilidade como estado ideal de coisas a ser promovido” (ÁVILA, 2005, p. 54).

⁹ Como, e.g.: CARVALHO, 1994; DERZI, 2008, p. 122; RODRIGUES, 2006, p. 39 ss; STEIN, 2000; TORRES, 2006, p. 21-32; SOUTO MAIOR BORGES, 2002, p. 2 ss.

assertiva de que todo o exposto já serve para afirmar, a partir de amostra considerável da literatura jurídica especializada, que há nela um consenso jurídico que pode ser expresso da seguinte maneira: *se há um direito subjetivo em face do Estado, a posição jurídica por ele assegurada é projetada no tempo pela segurança jurídica, que exige do Estado que aja em consonância a essa projeção, i.e., à expectativa concreta de direito.*

5. JUSTIÇA SOCIAL E O DIREITO IMPLÍCITO A UM SISTEMA TRIBUTÁRIO JUSTO

Celso Antônio Bandeira de Mello (2009, p. 11-12), nos lembra um esquecido repositório de obviedades: (1) a Constituição, como conjunto de normas jurídicas da mais alta hierarquia, não é um simples ideário; não contém meros conselhos, opinamentos, sugestões; é a transformação de um ideário em regras impositivas, determinações, comandos, “preceitos obrigatórios para todos: órgãos do poder e cidadãos”¹⁰; (2) o descumprimento de uma norma constitucional, seja por ato de um membro ou órgão do poder público, seja por ato de um particular, torna este ato juridicamente inválido, “nulo, e da mais grave nulidade, por implicar ofensa ao regramento de escalão máximo”.

No texto constitucional, a justiça social é colocada, no seu preâmbulo, como compromisso do Estado brasileiro com os direitos sociais, a igualdade e a construção de uma sociedade fraterna.¹¹ Ademais, se expressa nos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, no seu art. 3º, principalmente na construção de uma sociedade livre, justa e solidária (inciso I), na erradicação da pobreza e marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais (inciso III).

A justiça social é, ainda, afirmada como “princípio balizador das atividades estatais e privadas” (FERRAZ, 2007, p. 298) no art. 170 da Constituição. Dele, destacamos o inciso VII, que torna mais concreto o princípio da justiça social ao relacioná-lo novamente à redução das desigualdades sociais e regionais.

Tendo em mente as “obviedades” apontadas por Bandeira de Mello, por mais que a justiça social se trate de um conceito amplo e genérico, que “aparece em todas as penas e em todas as falas” (FERRAZ, 2007, p. 289), claramente delimita-se dos dispositivos constitucionais apontados uma tarefa do Estado de

agir, dentro das suas capacidades, de modo a reduzir as desigualdades sociais e regionais.¹²

Construindo uma análise da eficácia das normas constitucionais segundo a posição jurídica deferida aos administrados, Bandeira de Mello (2009, p. 15) defende que a regra da redução das desigualdades sociais e regionais dá aos interessados, no mínimo, o direito de se contraporem “aos atos legislativos e infralegislativos praticados em antagonismo com a previsão constitucional”.¹³

Esse direito subjetivo segue a mesmíssima estrutura do direito ao não-confisco por meio de tributo tratado no tópico 2 acima, e dá ao “João” uma posição jurídica delimitada. Não será a “natureza” social ou individual de um direito, por assim dizer, que determinará uma maior ou menor densidade de cada uma das respectivas posições jurídicas.¹⁴

5.1 O direito subjetivo implícito a um sistema tributário justo

Enquanto normas nucleares e estabilizadoras do sistema jurídico, “[o]s princípios estipulam fins a serem perseguidos, sem determinar, de antemão, quais os meios a serem escolhidos” (Ávila, 2005, p. 53).¹⁵ Conquanto não possamos determinar ao certo o conteúdo específico do dever jurídico do Estado de realizar a justiça social, i.e., *todas* as medidas que deverão ser *necessaria-*

¹² Uma vez que a nota típica do Direito é a imposição de condutas, compreende-se que o regramento constitucional é, acima de tudo, um conjunto de dispositivos que estabelecem comportamentos obrigatórios para o Estado e para os indivíduos. Assim, quando dispõe sobre a realização da Justiça Social – mesmo nas regras chamadas programáticas – está, na verdade, imperativamente, constituindo o Estado Brasileiro no indeclinável dever jurídico de realizá-la (BANDEIRA DE MELLO, 2009, p. 12).

¹³ Sérgio Ferraz (2007, p. 298), na mesma direção, argumenta que a plena realização da justiça social “é um direito público subjetivo (exigível, portanto, do Estado) e um direito oponível a terceiros em qualquer relação privada.” Não há nada de avançado nesse posicionamento; lembremos Alberto Xavier (1978, p. 8): “O Estado de Direito foi, ao menos inicialmente, concebido como aquele que tem por fim o direito e atua segundo o direito, isto é, aquele que tem a justiça por fim e a lei como meio de sua realização”. Trata-se, portanto, de uma noção básica, óbvia e igualmente consensual: o Estado deve atuar segundo o direito.

¹⁴ É por isso que Alexy dirá que, tanto direitos relativos a um bem individual quanto direitos relativos a um bem coletivo, por gerarem posições jurídicas a um sujeito, podem ser igualmente entendidos como direitos individuais, i.e., direitos do indivíduo – ou *direitos subjetivos*, terminologia diferente para uma mesma coisa (ALEXY, 2004, p. 181-182).

¹⁵ É preciso salientar que o que Ávila entende por “princípio” é distinto da noção defendida pela literatura jurídica corrente, e também dispa de outras concepções (como aquelas desenvolvidas por Eros Grau, ou por Virgílio Afonso da Silva e Robert Alexy). Esta questão, contudo, aqui não será travada, e a ideia de princípio como mandamento nuclear do sistema não prejudicará o uso das reflexões de Ávila feito neste texto.

¹⁰ Ou, na sintética assertiva de Geraldo Ataliba (apud COELHO, 2009): “De nada vale fazer uma Constituição, se ela não for obedecida.”

¹¹ A força normativa da colocação preambular não deve ser ignorada (FERRAZ, 2007, p. 289), quanto mais que, como sabemos, o preâmbulo de uma constituição orienta todo o restante do ordenamento.

mente adotadas por ele, há pelo menos uma medida que se mostra “careca” de controvérsias.

É possível estabelecermos um consenso, entre os estudiosos do direito tributário, acerca do papel potencialmente redutor de desigualdades sociais que pode ser exercido pela tributação. Thomas Nagel e Liam Murphy lembram que os tributos “não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva” (NAGEL; MURPHY, 2005, p. 5). Isso porque uma das funções principais do tributo é determinar “de que modo o produto social é dividido entre os diversos indivíduos, tanto sob a forma de propriedade privada quanto sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública” (NAGEL; MURPHY, 2005, p. 101).

No caso da ordem jurídica brasileira, há uma clara concepção de justiça distributiva que, orientada na mais alta instância pelo sobre-valor da solidariedade, determina a necessidade do que Nagel, em outra obra, chamou de “tributação redistributiva” – i.e., aquela que, progressiva no todo, funciona como forma de redução das desigualdades sociais (NAGEL, 2001, p. 86-91).

Ao interpretar a regra que impõe ao Estado o objetivo de construir uma sociedade livre, justa e solidária, citada no sub-tópico anterior, Sacha Calmon afirma o valor “solidariedade” como sobrevalor típico do direito brasileiro como um todo, e do direito tributário em particular.¹⁶ Ademais, ele concorda com Bandeira de Mello ao apregoar que o fato desse valor ser colocado de forma programática na constituição significa apenas que a solidariedade deveria “mover as políticas públicas, inclusive tributárias” (COELHO, 2007).

Ricardo Lôbo Torres (2009, p. 146) afirma que a solidariedade informa a justiça, “ao criar o vínculo de apoio mútuo entre os que participam dos grupos beneficiários da redistribuição dos bens sociais”, concluindo que “a justiça social e a justiça distributiva passam pelo fortalecimento da solidariedade”.

Também Misabel Derzi (2009, p. 1-2) assevera que a Constituição de 1988, por erigir a República Federativa como Estado Democrático de Direito, “no qual a igualdade, a justiça, a solidariedade e o desenvolvimento são metas prioritárias”, “construiu um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do Direito”.

¹⁶ No mesmo sentido, ver Douglas Yamashita: “O Direito tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O direito tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É direito da coletividade.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 13).

Ademais, Clair Hickman e Evilásio Salvador (2007, p. 20), do Unafisco, afirmam que um país que tenha como objetivos “a erradicação da pobreza, a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre justa e solidária deve utilizar o sistema tributário como instrumento de distribuição de renda e redistribuição de riqueza”. Ademais, para alcançar esses objetivos,

... a atual Constituição brasileira estabelece alguns princípios de justiça tributária que devem ser observados pelo legislador. A solidariedade está subjacente a todos os princípios tributários: a isonomia, a universalidade, a capacidade contributiva, a essencialidade; a tributação deve ser, preferencialmente, direta, de caráter pessoal e progressiva (HICKMAN; SALVADOR, 2007, p. 37).

Na mesma direção, Cláudio Rodrigues (2006, p. 34-35) defende o tributo “como um fator de distribuição da renda nacional”, “de fortalecimento do Estado, para que ele possa promover a justiça social desejada pela Constituição brasileira”; Arion Sayão Romita (2007, p. 391) nos fala da função social do tributo, que “se explicita no papel a desempenhar quanto à realização dos direitos sociais”; e Sérgio Ferraz (2007, p. 298) advoga o tributo como “um meio a mais, da maior importância, de realização da justiça social”.

Estamos diante de mais uma idéia “totalmente careca”, compartilhada pela amostragem considerável de estudiosos de diferentes origens (advogados, auditores fiscais, procuradores do Estado etc.): a tributação *pode* – e, levando-se em conta o valor solidariedade constitucional, *deve* – servir como meio de redução das desigualdades sociais e regionais.

Porém, ela só cumprirá essa função se for, no todo, progressiva. Isso por uma questão que, antes de jurídica, é lógica: de nada adiantaria instituir um tributo isolado que distribui renda se, no somatório de todos os tributos que oneram os cidadãos brasileiros, tivermos um efeito contrário de concentração de renda.¹⁷

Em Direito, são os tributos o melhor caminho para instrumentalizar uma efetiva distribuição de riquezas, fundamental garantia de uma igualdade de oportunidades de fato entre as pessoas (...). Para tanto, as distintas espécies tributárias deverão ser sistematizadas de acordo com critérios comutativos e distributivos, a fim de que a atividade tributante, em geral, corresponda aos ideais de uma justiça una e absoluta. (Spagnol, 2004, p. 104)

¹⁷ Sacha Calmon resgata Alfredo Augusto Becker para dizer que “o princípio do ‘mínimo vital’ – nos países que jurisdicizam o princípio da capacidade contributiva – tem que se impor a todos os tributos, sob pena de iniquidade.” (COELHO, 2009).

Aí está o escopo da justiça fiscal, entendida aqui como “distribuição equitativa da *carga tributária*”¹⁸, na justa medida imprescindível à prestação de serviços públicos por estado de direito, respeitada a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos componentes do universo econômico nacional” (GOUVÊA, 1999, p. 81).

No tópico anterior, vimos que do princípio explícito da justiça social decorre um direito subjetivo, oponível contra o Estado, de contestar atos legislativos e infralegislativos contrários ao dever jurídico de redução das desigualdades sociais. A justiça fiscal, enquanto densificação do princípio da justiça social, também gera, logicamente, um direito subjetivo a uma ordem tributária que seja, no todo, redutora de desigualdades sociais. Se o Estado legisla em sentido contrário, viola esse direito.¹⁹

5.2 O papel da segurança jurídica no direito subjetivo à justiça fiscal

Misabel Derzi menciona a colocação do alemão Hans Spanner sobre o Estado Social, que, enquanto princípio jurídico expresso na Constituição alemã e orientador de todo o ordenamento jurídico, “obriga o legislador à edição de normas mais socializantes, especialmente no interesse dos economicamente mais fracos, em favor de uma existência que corresponda à dignidade humana” (DERZI, 2009, p. 8). Porém, examinando o mesmo princípio do Estado social no direito alemão, Ingo Sarlet (2007, p. 16) destaca que, apesar de ele ser costumadamente utilizado como fundamento para a proteção de posições jurídicas sociais, dele “não se podem deduzir direitos subjetivos individuais a prestações legislativas determinadas”. Esse posicionamento foi construído tendo em vista a jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal alemão, e em face do art. 20, inciso I, da Lei Fundamental daquele país, segundo o qual “A República Federal da Alemanha é um Estado federal social e democrático.”

É preciso tomar muito cuidado com “importações” de entendimentos da literatura ou jurisprudência estrangeira. Nesse caso, o direito alemão, ao contrário do brasileiro, não conta com um princípio da justiça social especí-

¹⁸ Para um conceito simples de carga tributária: “A carga tributária é um indicador que expressa a relação entre o volume de recursos que o Estado extrai da sociedade sob a forma de impostos, taxas e contribuições para financiar as atividades que se encontram sob sua responsabilidade, e o Produto Interno Bruto (PIB).” (HICKMAN; SALVADOR, 2007, p. 21).

¹⁹ O fato dessa densificação da justiça social ser implícita, como bem ressaltado por José Souto maior Borges (2002, p. 2), não quer dizer que tenha menos positividade do que o princípio explícito: “O princípio implícito não difere senão formalmente do expresso. Têm ambos o mesmo grau de positividade. Não há uma positividade “forte” (a expressa) e outra “fraca” (a implícita).”

fico, mas um princípio do Estado Social em termos genéricos. Por isso e por tudo que foi colocado anteriormente, nada parece nos autorizar a aplicar ao direito brasileiro o que foi descrito por Sarlet, subsistindo, pois, a tese de Celso Antônio Bandeira de Mello acerca do direito subjetivo à justiça social (e, conseqüentemente, a nossa sobre o direito subjetivo à justiça fiscal e suas implicações em relação ao Estado).

Além disso, no direito brasileiro o princípio da segurança jurídica tem uma conotação que reforça a possibilidade de um direito a uma legislação tributária condizente com a justiça fiscal. É que, “se não há regra expressa garantido a proteção da expectativa de direito - mas ela é necessária à implementação de um estado de confiabilidade e de estabilidade para o cidadão -, ela deverá ser resguardada com base direta no princípio da segurança jurídica” (ÁVILA, 2005, p. 78).

Helena Taveira Tôrres, ao mencionar vários estudos sobre o problema da confiança legítima da literatura nacional, defende que todos eles “coincidem nesse ponto: segurança jurídica visa efetivamente a concretização dos fundamentos de justiça no sistema” (TORRES, 2006, p. 26). Não há dúvidas que uma regra específica de justiça fiscal serve ao fim de concretização dos fundamentos de justiça do sistema jurídico brasileiro, ao respeito à confiança do cidadão no modelo legal constitucionalmente adotado.

Em outras palavras, as normas relativas à segurança jurídica estabelecem “um ideal de previsibilidade da atuação estatal, mensurabilidade das obrigações, continuidade e estabilidade das relações entre o Poder Público e o cidadão”, e, por essa razão, a “interpretação dos fatos [deve] (...) ser feita de modo a selecionar todos os fatos que puderem alterar a previsibilidade, a mensurabilidade, a continuidade e a estabilidade” (2005, p. 80-81). Certamente não se pode falar em continuidade ou estabilidade do princípio da justiça social se o país exhibe uma tributação que vai no sentido contrário do que as normas constitucionais apregoam, concentrando renda ao invés de aplacar as desigualdades.

Essa releitura do princípio da segurança jurídica, tradicionalmente vinculado ao Estado de Direito e agora requalificado, de uma certa maneira, à luz da justiça social, não deveria causar espanto ou desconforto algum:

Não há incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Nas novas fórmulas encontradas pelas Constituições mais modernas, não há de modo algum renúncia às clássicas garantias jurídicas. Entretanto, ao mesmo tempo buscam-se metas de maior justiça social, condições efetivas

de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade. Misabel Derzi (2009, p. 11-12)²⁰

6. ANÁLISE JURÍDICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

“Nem tudo que é legal ou tido como tal pelo judiciário, justo é!”
Sacha Calmon Navarro Coêlho (COÊLHO, 2007)

6.1 Panorama da desigualdade social no país

O economista João Antônio de Paula (2000), há dez anos atrás, dizia da realidade social brasileira como marcada pela “mais injusta distribuição de renda e de riqueza do mundo” - onde “um por cento da população (...) detém 53% da riqueza”. De lá pra cá, ainda que tenha havido redução da pobreza e concentração de renda, os dados continuam, no mínimo, preocupantes: em 2006, 1 a cada 3 brasileiros estava abaixo da linha de pobreza, e praticamente 1 a cada 11 era indigente (CEPAL, 2007); no mesmo ano, a parcela da renda apropriada pelos 50% mais pobres foi quase igual à parcela apropriada pelo 1% mais rico (dados da Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios – IBGE, 2007).

Ambos os dados se explicam pela falta de redistribuição da riqueza produzida no país. Houve crescimento econômico, mas ele não foi acompanhado pelo combate à desigualdade social (COÊLHO, 2008). Parte significativa de tudo isso se deve à atuação de um sistema tributário que contraria os valores da Constituição, violando o direito subjetivo de todos os brasileiros à justiça fiscal.

6.2 O sistema tributário brasileiro como indutor de desigualdades

Após corretamente arrolar a redistribuição justa de renda como uma das funções do nosso sistema jurídico tributário, a auditora fiscal Maria Lúcia Fattorelli Carneiro (2003, p. 71) conclui que ela nunca foi cumprida desde a Constituição de 1988, pois a legislação infraconstitucional instituiu um sistema tributário “altamente regressivo e concentrador de renda”, que “onera, principalmente, o trabalho e o consumo”. A proporção histórica apontada por

²⁰ Também Leandro Palsen (2008b, p. 17) ressalta que não é mais adequada uma visão meramente protetiva do Direito Tributário, já que “a transição do Estado de Direito puramente, em que se opunham nitidamente Estado e indivíduo, para o Estado, ainda de Direito, mas também Social, enfim, para um Estado Democrático de Direito”, “implica uma nova relação, em que aquela oposição cede a uma realidade que congrega a liberdade com a participação e a solidariedade”.

Carneiro, onde cerca de dois terços dos tributos advêm da tributação sobre o consumo, foi infelizmente mantida ao longo do tempo: segundo dados recentes da Unafisco, em 2007 os tributos sobre o consumo representaram 67% da arrecadação total, o imposto sobre a renda, 29%, e os impostos sobre o patrimônio, apenas 4% (HICKMAN, 2007, p. 4).

Como sabemos, a tributação sobre o consumo permite no máximo seletividade, mas não progressividade. Além disso, o consumo é proporcionalmente decrescente em relação à renda conforme ela aumenta (HICKMAN; SALVADOR, 2007, p. 27). Daí o efeito negativo de uma tributação focada no consumo: como relata Amir Khair (2008, p. 12), em 2008, quem ganhou até dois salários mínimos pagou 49% dos seus rendimentos em tributos, mas quem ganhou acima de 30 salários pagou apenas 26%.

Esse efeito negativo não é privativo de países da periferia do capitalismo, mas, conforme sustentado acima, decorrente da sobreposição da tributação indireta (sobre o consumo) em detrimento da direta (renda e patrimônio): “nem os EUA de Reagan e Bush, nem a Inglaterra dos conservadores, países de alta homogeneidade social, colheram frutos da tributação indireta em detrimento da direta. *Os ricos ficaram mais ricos, os pobres mais pobres*” (COÊLHO, 2009, p. 93-95).

Na Europa continental, contudo, os impostos diretos formam 60% da receita tributária, e os indiretos, 40%. No Brasil é o contrário, pois nossos impostos diretos são, ainda, regressivos. De se concluir que a tese dos impostos indiretos como propulsores do desenvolvimento não tem razão de ser. As taxas de poupança e investimento não aumentaram, em que pese a insuficiente tributação da renda e dos patrimônios, a qual ensejaria a propensão para poupar e investir. (COÊLHO, 2009)

Márcio Pochmann, do IPEA, analisando dados do IBGE do biênio 2002/2003, sintetiza a equação da regressividade: não só o peso da tributação indireta (que incide sobre o consumo) é muito maior do que o da tributação direta (que incide sobre renda e patrimônio), mas o grau de progressividade da tributação direta ainda é muito baixo no Brasil. O resultado dessa equação da iniquidade é uma sociedade na qual o décimo mais pobre sofre uma carga total equivalente a 32,8% da sua renda, enquanto o décimo mais rico, apenas 22,7% (POCHMANN, 2008).

O advogado tributarista Sacha Calmon (2009, p. 263), ao rechaçar a tese de um imposto fixo sobre os rendimentos com prestação fosse quantitativamente idêntica para todos os contribuintes, asseverou que: “tanto mais odiosa seria a norma quanto mais gravoso fosse o tributo, representativo de leve encargo para os ricos e de insuportável dever para os pobres.” O que dizer, então,

de um sistema tributário que age exatamente para representar “leve encargo para os ricos” e “insuportável dever para os pobres”?

Os que defendem uma maior tributação sobre o consumo a justificam porque, sendo o país muito desigual, são poucos os que têm renda ou patrimônio suficientes para pagar impostos. Com efeito, de uma população de aproximadamente 180 milhões de habitantes, somente 22 milhões de brasileiros declararam o imposto de renda em 2005, e, destes, apenas 10 milhões e 200 mil pessoas tiveram capacidade contributiva para pagar o imposto (RODRIGUES, 2006, p. 35).

Esses dados são realmente reveladores da grave concentração de renda do país, cuja pirâmide social conta “com uns poucos muito ricos no ápice, remediados de várias classes no meio e muitos pobres na base” (COELHO, 2009). No entanto, isso não deve servir como justificativa para a manutenção de um sistema regressivo. É que manter um sistema como esse significa alimentar o que bem poderíamos chamar de um *círculo vicioso da miséria*: a desigualdade social implica uma base tributável patrimonializada pequena, que por sua vez faz com que o Estado tribute mais o consumo; ao tributar mais o consumo com pouca seletividade, o Estado aumenta a desigualdade social, e assim por diante. É preciso, portanto, quebrar o círculo vicioso. Deixar a questão de lado significa perpetuar o ciclo, ou seja, seguir quebrando as legítimas expectativas do povo brasileiro quanto aos objetivos de justiça social.

A carga tributária injusta, característica de um sistema tributário altamente regressivo, representa uma clara violação do direito subjetivo à justiça fiscal tal qual por nós evidenciado, e de ambos os princípios que o orientam, i.e., justiça social e segurança jurídica. Quanto ao primeiro, porque concentra renda ao invés de distribuí-la. Quanto ao segundo, porque, se ele é entendido como “estabilidade das relações entre o Poder Público e o cidadão”, e esse mesmo Poder Público estabelece um sistema tributário ancorado em leis que vão no sentido oposto dos compromissos que firmou com esse mesmo cidadão, não é possível sustentarmos a existência de uma situação de segurança.

Por fim, ainda em relação à segurança jurídica, poder-se-ia questionar: se ela é entendida (também) como previsibilidade dos atos do Poder Público e se este reiteradamente distribui de forma injusta a carga tributária, não haveria aqui uma situação de segurança jurídica? A resposta é negativa. A continuidade, no tempo, de condutas inconstitucionais do Estado não retiram das mesmas seu caráter profundamente ilegal. A segurança jurídica é continuidade, no tempo, de condutas lícitas. É como a diferença entre um comando jurídico e uma ordem coativa criminosa: “O assaltante que nos ordena a entrega do

dinheiro à mão armada utiliza uma oração prescritiva para dar uma ordem, jamais uma norma” (COELHO, 2009).²¹

7. FORÇA E FRAQUEZA DA TEORIA DO DIREITO SUBJETIVO À JUSTIÇA FISCAL

Da constatação de que a efetividade dos direitos sociais está condicionada “à riqueza dos países e às possibilidades orçamentárias” (TORRES, 1995, p. 12)²² não decorre que o Estado não tenha o dever jurídico-constitucional de, dentro do possível, distribuir a riqueza produzida, qualquer que seja, de maneira menos desigual por meio do sistema tributário. A adoção de um sistema tributário progressivo é tanto jurídica quanto faticamente viável.

Sérgio Ferraz (2007, p. 298) ressalta que a consecução do direito subjetivo à justiça social “não é indiferente ao Judiciário (que deve conhecer de todos os litígios que busquem sua realização), devendo ser tida, ademais, como uma das funções institucionais do Ministério Público”. Bandeira de Mello (2009, p. 57), aponta, para além dos tradicionais controles de constitucionalidade, duas vias principais de exigibilidade judicial da justiça social: (1) a da responsabilização penal individual do chefe do Executivo por ação ou omissão que embargue o desfrute dos direitos sociais, que configuraria crime de responsabilidade nos termos do art. 85 da Constituição; (2) a da propositura de ação popular, uma vez que a justiça social é patrimônio histórico e cultural do povo brasileiro.

Em relação à primeira, seu alcance dependeria da possibilidade de se estabelecer um liame entre a manutenção de uma tributação injusta e condutas do agente político, o que pode se revelar de grande dificuldade.

Em relação à segunda, primeiramente cabe a ressalva de que a ação popular torna o direito subjetivo à justiça fiscal exigível de maneira indireta, através da alegação de violação não do direito subjetivo, mas do princípio da justiça fiscal. Superada a ressalva inicial, de cunho formal, reconhecemos que, ao menos inicialmente, a tese de Bandeira de Mello pode aparentar situar-se numa zona de penumbra da ciência do direito. No entanto, isso não quer dizer que essa não possa ser uma tese juridicamente consistente.

²¹ O fato da segurança jurídica já ter servido para manter inalterada uma situação ilícita, mas cuja ilicitude foi apurada apenas após grande decurso de tempo – por exemplo, na situação de aposentadoria calculada erroneamente e paga a maior – não serve para desmentir a assertiva, porque as situações são radicalmente diferentes: aqui, o erro do cálculo não pode servir para uma cobrança retroativa que poderia levar o aposentado do exemplo à indigência; lá, a conduta reiteradamente anti-jurídica do Estado contribui, em maior ou menor medida, a indigência de milhões.

²² E não estão todos os direitos, incluso os individuais?

Werther Botelho Spagnol (2004, p. 97), por exemplo, coloca os princípios jurídicos como um todo como fruto da *experiência jurídica acumulada*, o que reforça o conceito de justiça social como patrimônio histórico. Ademais, o próprio Bandeira de Mello (2009, p. 36) apresenta um argumento de difícil refutação em defesa da inclusão da justiça social como “patrimônio público”: se não há dúvidas do cabimento de ação popular em defesa do patrimônio ecológico, que cuida do entorno no qual vive o homem, o que dizer da justiça social, que diz respeito ao próprio homem?

Em 1996, Geraldo Ataliba nos falava do país “onde a igualdade é algo tão distante das práticas legislativas” (ATALIBA, 1996, p. 10), e é, sobretudo, por meio da legislação infraconstitucional que o Estado brasileiro impõe ao povo uma carga tributária injustamente distribuída. Uma ação popular em defesa do princípio da justiça social (e da sua manifestação tributária, o princípio da justiça fiscal) abarcaria necessariamente, pois, a impugnação de atos legislativos lesivos ao patrimônio público. Isso seria (juridicamente) possível?

A prudência dos tribunais entende não cabe ação popular contra lei em tese, mas tão somente contra ato lesivo concreto.²³ Mas, dificilmente poderíamos ignorar os efeitos concretos de uma tributação injusta, principalmente em relação àquelas pessoas mais oneradas pelo Estado fiscal: retomando os dados de Khair, se João teve renda de R\$ 465,00 pagou ao fisco o equivalente a R\$ 227,85, restando-lhe apenas R\$ 237,15 para (sobre)viver.

Por outro lado, e algo paradoxal, a segurança jurídica que fundamenta o direito subjetivo à justiça fiscal e que é violada por ele seria um dos grandes argumentos contrários à impugnação de atos legislativos por meio de ação popular, pois ela significaria, a rigor, a anulação dos efeitos concretos de um sem número de leis. Em uma palavra: *uma reforma tributária inteira*, feita pelo exercício de algo próximo a um controle material de constitucionalidade direto, do cidadão João, por meio da ação popular.

Em contrapartida a essa linha de argumentação, poderíamos alegar que a segurança jurídica, por ser, evidentemente, um predicado do que é jurídico, não poderia ser argüida em defesa de um sistema legislativo tributário infraconstitucional que, por violar princípios constitucionais, não goza de validade. Por isso, os possíveis argumentos contrários a uma ação popular dessa natureza residiriam muito mais na questão da tripartição de poderes, usurpação de competência e princípio democrático, e numa segurança jurídica adjetiva destes predicados do ordenamento jurídico.

²³ Cfr., e.g.: STJ, 1ª Turma, REsp 441761/SC, Rel. Min. DENISE ARRUDA, DJ 18.12.2006, p. 306.

Sem ignorar a política que envolve as decisões judiciais, se em casos como a da judicialização da saúde há quem conteste o papel do juiz em termos de usurpação de competência e desrespeito à tripartição de poderes, o que seria dito de um caso como esse. Quais reações não ocorreriam se, nos autos de um processo que contestasse os atos legislativos lesivos à justiça fiscal, fossem juntadas, e.g., provas periciais contábeis precisas que demonstrassem o quão distante está a carga tributária do ponto ótimo que deveria estar em termos de maximização do bem-estar social...

Dessas possíveis ou prováveis reações contrárias à judicialização da questão decorre uma constatação muito cara aos juristas: o problema dos mecanismos tributários de concentração de renda não deverá ser resolvido por um tribunal.

Os juristas, hipnotizados pelo fascínio da norma jurídica, acreditam em seu poder de sanar as injustiças sociais, diminuir o fosso entre desapossados e nababos. Lembram-nos os rituais encantatórios para se fazer chover, provocar a estiagem, atribuição específica dos pajés. Estes, representantes da lei e do dogma, guardam segredos invioláveis, só transmitidos aos substitutos na hora da morte. Olvidam a face oculta da Lei: sua realidade política. (DINIZ, 2005)

Admitir isso, todavia, não implica concluir que toda a teoria que procuramos sustentar está em ruínas. Pelo contrário: ela estaria em ruínas se não reconhecesse as limitações impostas a ela pelo contexto histórico e social. É dentro do universo mais amplo da realidade social que a teoria do direito subjetivo à justiça fiscal se justifica e se fortalece; no mínimo, ela demonstra as graves incongruências do ordenamento jurídico e a urgente reforma tributária como cumprimento das promessas de justiça redistributiva da Constituição de 1988.

8. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais* [Theorie der Grundrecht]. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.
- _____. *El concepto y la validez del derecho* [Der Begriff und Geltung des Rechts]. 2 ed. Trad. Jorge M. Seña. Barcelona: Gedisa, 2004.
- ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 2 ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 9-10.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4 ed. revista. São Paulo: Malheiros, 2005.
- BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Eficácia das normas constitucionais e direitos sociais*. São Paulo: Malheiros, 2009.

- CARNEIRO, Maria Lúcia Fattorelli. Pagamento da dívida impede maior justiça tributária. *Revista do Legislativo*, n. 36, janeiro/junho de 2003 p. 70-88.
- CARRIÓ, Genaro. *Notas sobre derecho y lenguaje*. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1979.
- CARVALHO, Paulo de Barros. O princípio da segurança jurídica em matéria tributária. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, n. 61, 1994.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- _____. Tempos muito estranhos. *Estado de Minas*, 09 de novembro de 2008.
- _____. *Contribuições no Direito Brasileiro*. 3 ed. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.
- _____. *Teoria geral do tributo e da exoneração tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1982.
- CEPAL. *Panorama social de América latina 2007*. Doc. LC/G.2351-P/E, Novembro de 2007. Anexo estadístico, Cuadro 4.
- DE PAULA, João Antônio. Renda, riqueza, poder e informação. *Revista do Legislativo*, n. 27 – janeiro/março de 2000.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no direito tributário: proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar*. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Direito tributário, direito penal e tipo*. 2 ed. revista e atualizada. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- _____. “Prefácio”. In: SPAGNOL, W. B. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- DINIZ, Arthur José Almeida. *Reflexões sobre o direito e a vida*. Belo Horizonte: Faculdade de Direito da UFMG/Movimento Editorial, 2005.
- FERRAZ, Sérgio. Tributo e justiça social. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 289-298.
- GOUVÊA, Clóvis Ernesto de. *Justiça fiscal e tributação indireta*. 1999. 132 fls. Tese de doutorado – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1999.
- GUSTIN, Miracy B. S.; DIAS, Maria T. F. *(Re)pensando a pesquisa jurídica*. 2 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.
- HART, Herbert. L. A. *El concepto de derecho* [The concept of law]. Trad. Genaro Carrió. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1963.
- HICKMAN, Clair Maria. Quando os pobres pagam pelos ricos. *Le Monde Diplomatique Brasil*, ano 1, n. 2, Setembro 2007, p. 4.
- _____.; SALVADOR, Evilásio da Silva. *10 anos de derrama: a distribuição da carga tributária no Brasil*. Brasília: Sindicato Nacional dos Auditores-Fiscais da Receita Federal, 2007.
- IBGE. Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios de 2007. *Pesquisa Nacional por Amostra de Domicílios*, Rio de Janeiro, v. 28, p. 1-129, 2007.
- KHAIR, Amir. Pela justiça tributária. *Le Monde Diplomatique Brasil*, ano 1, n. 12, Julho 2008, p. 12.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3-7.
- MELO, José Eduardo Soares de. *Contribuições sociais no sistema tributário*. 5 ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MENDES, Gilmar Ferreira. *Anotações sobre o princípio do direito adquirido tendo em vista a aplicação do novo Código Civil*. São Paulo. Ed. Revista dos Tribunais, 2003.
- NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça* [The myth of ownership]. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- _____. *Uma breve introdução à filosofia* [What does it all mean?]. Trad. Silvana Vieira. São Paulo: Martins Fontes, 2001.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008a.
- PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 10 ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008b.
- POCHMANN, M. Desigualdade e Justiça Tributária. Brasília, 15 de maio de 2008. Disponível em: http://www.ipea.gov.br/sites/000/2/pdf/08_05_15_DesigualdadeJusticaTributaria.pdf (acesso em 18 de março de 2009)
- RODRIGUES, Cláudio Roberto Leal. A proteção da confiança. A revisão do lançamento. As oscilações quanto às inclusões e exclusões de débitos tributários nos regimes do REGIS e PAES. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 6, p. 33-42, jul./dez. 2006.
- ROMITA, Arion Sayão. Função social do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 391-400.
- SARLET, Ingo Wolfgang. O Estado Social de Direito, a proibição do retrocesso e a garantia fundamental da propriedade. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n.9, Salvador, março/abril/maio 2007. p. 1-23.

SOUTO MAIOR BORGES, José. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Diálogo Jurídico*, Salvador, n. 13, – abril/maio de 2002.

SPAGNOL, Werther Botelho. *Curso de direito tributário*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

STEIN, Torstein. A Segurança Jurídica na Ordem Legal da República Federal da Alemanha. *Cadernos Adenauer*, n. 3. (Acesso à Justiça e Cidadania), 2000.

TORRES, Heleno Taveira. A boa-fé objetiva no Direito Tributário. Efeitos e aspectos polêmicos sobre as consultas e práticas reiteradas da Administração. *Revista Internacional de Direito Tributário*, Belo Horizonte, v. 6, p. 21-32, jul./dez. 2006.

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

_____. Segurança Jurídica e Estado de Risco. In: SCHOUERI, Luis Eduardo. (Org.). *Direito Tributário: Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 255-267.

_____. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 1995. 467 fls. Tese de titularidade – Faculdade de Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Rio de Janeiro, 1995.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002.

XAVIER, Alberto. *Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.