

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO

**TRIBUTAÇÃO E HERMENÊUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO**

DOUGLAS FRANCISCO RODRIGUES DE RESENDE

Rio de Janeiro

2024

DOUGLAS FRANCISCO RODRIGUES DE RESENDE

TRIBUTAÇÃO E HERMENÊUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Rio de Janeiro

2024

## CIP - Catalogação na Publicação

R278t Rodrigues de Resende, Douglas Francisco  
TRIBUTAÇÃO E HERMÊNUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO  
BRASILEIRO / Douglas Francisco Rodrigues de  
Resende. -- Rio de Janeiro, 2024.  
46 f.

Orientador: Eduardo Maneira.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2024.

1. DIREITO TRIBUTÁRIO . 2. HERMÊNUTICA. 3.  
TRIBUTAÇÃO. 4. DIREITO BRASILEIRO. 5. CONSTITUIÇÃO  
FEDERAL. I. Maneira, Eduardo, orient. II. Título.

DOUGLAS FRANCISCO RODRIGUES DE RESENDE

TRIBUTAÇÃO E HERMENÊUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Dr. Eduardo Maneira.

Data da Aprovação:

Banca Examinadora:

---

– Orientador

---

– Membro Interno

---

– Membro Externo

Rio de Janeiro

2024

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a essa cidade maravilhosa que me recebeu de braços abertos. Ao mudar de profissão, vislumbrei vários cenários e, em nenhum deles imaginaria, concluir esta etapa com a segurança e a profundidade que hoje carrego. Esse percurso não foi apenas acadêmico, mas também uma jornada de autodescoberta, o início de uma carreira que nem nos meus melhores sonhos acreditava ser possível. Foram longos 6 anos de filas no IFCS, saídas da Central às pressas, noites mal dormidas, moradias duvidosas e muita vivência.

Agradeço aos professores da maior do Brasil, ao meu companheiro por esses seis anos e aos amigos que fiz durante o curso de Direito, em especial Carla, Ingrid e Paulo, que me inspiraram com seus ensinamentos e companheirismo, tornando a caminhada mais rica e significativa. Um agradecimento especial ao meu orientador, que desde o início da minha trajetória no Direito Tributário foi um exemplo de profissional, contribuindo de forma inestimável para minha formação acadêmica.

À minha mãe e amigos de longe, que nunca deixaram de acreditar no meu potencial, minha gratidão eterna. Vocês são meu alicerce e combustível.

Por fim, agradeço a mim mesmo, por ter a coragem de começar de novo, a resiliência para superar os desafios e a dedicação que me trouxe até aqui, passos de tartaruga, mas sempre em frente. Este trabalho simboliza não apenas o fim de uma etapa, mas o início de uma nova fase, cheia de oportunidades e responsabilidade.

## RESUMO

A Constituição de 1988, ao instituir formalmente o Estado Democrático de Direito, inaugura uma perspectiva de compromisso com a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, ampliando o papel da tributação para alcançar esses objetivos. No campo tributário, esse compromisso se traduz em uma função fiscal que, idealmente, deveria ser redistributiva e progressiva, orientando-se pelos princípios de justiça e equidade. Contudo, apesar desse avanço institucional, a prática tributária nacional se mantém predominantemente regressiva, perpetuando uma redistribuição às avessas que onera desproporcionalmente as classes de baixa renda.

Este trabalho tem como objetivo explorar a configuração e o exercício do sistema tributário brasileiro à luz dos princípios constitucionais, investigando sua conformidade com os valores e diretrizes do Estado Democrático de Direito. Inicialmente, são abordados os conceitos estruturais do Estado Democrático de Direito, com ênfase na influência do Estado Social e do Constitucionalismo Contemporâneo do pós-guerra, analisando a função fiscal em modelos estatais que visam à promoção da justiça social. Em seguida, o estudo se aprofunda nos princípios constitucionais tributários, adotando a Crítica Hermenêutica do Direito para classificar esses princípios conforme suas relações com a segurança jurídica e a solidariedade.

Na etapa final, o trabalho examina a estrutura da carga tributária brasileira e sua exposição nos meios de comunicação, avaliando a possibilidade de maior transparência na arrecadação e no uso dos recursos públicos. Também é discutida a viabilidade de uma redistribuição mais justa da carga tributária, por meio da aplicação dos princípios constitucionais nas tributações sobre renda, patrimônio e consumo. A pesquisa conclui que há uma necessidade urgente de reestruturação do sistema tributário para torná-lo mais progressivo, utilizando o arcabouço principiológico oferecido pela Constituição como base para alcançar uma tributação mais equitativa e alinhada aos ideais do Estado Democrático de Direito.

**Palavras-chave:** Estado Democrático de Direito. Estado Social. Sistema Tributário Nacional. Função fiscal e redistributiva. Função social. Renda. Patrimônio. Consumo.

## ABSTRACT

By formally instituting the Democratic State of Law, the Brazilian 1988 Constitution opens a perspective of commitment to build a free, fair and solidary society, expanding the role of taxation. On the tax field, this commitment is translated into a fiscal function that should ideally be progressive and redistributive, guided by the principles of justice and equity. However, despite this institutional advance, the national tax practice remains predominantly regressive, perpetuating a redistribution to the contrary that disproportionately burdens the low-income classes.

This work aims to explore the configuration and exercise of the Brazilian tax system in light of constitutional principles, investigating its conformity with the values and guidelines of the Democratic State of Law. Initially, the structural concepts of the Democratic State of Law are approached, with emphasis on the influence of the Social State and the Contemporary Constitutionalism of the post-war period, analyzing the fiscal function in state models that aim to promote social justice. Then, the study deepens in the constitutional principles of taxation, adopting the Hermeneutic Criticism of Law to classify these principles according to their relations with legal certainty and solidarity.

In the final stage, the work examines the structure of the Brazilian tax burden and its exposure in the media, evaluating the possibility of greater transparency in the collection and use of public resources. It is also discussed the feasibility of a fairer redistribution of the tax burden, through the application of constitutional principles in taxes on income, wealth and consumption.

The research concludes that there is an urgent need for restructuring of the tax system to make the most progressive, using the principled framework offered by the Constitution as a basis for achieving a more equitable taxation and aligned with the ideals of the Democratic State of Law.

**Keywords:** Democratic State of Law. Social State. National Tax System. Fiscal and redistributive function. Social function. Income. Equity. Consumption.

## SUMÁRIO

<b>1. INTRODUÇÃO .....</b>	<b>9</b>
<b>2. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>10</b>
2.1. O Estado brasileiro como Estado Fiscal.....	10
2.2. O fiscalismo no contexto histórico-brasileiro .....	14
<b>3. HERMENÊUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO .....</b>	<b>17</b>
3.1. Tipos, conceitos e a superação dessa distinção .....	19
<b>4. FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>25</b>
4.1. O dever fundamento de pagar tributos .....	25
4.2. As funções do tributo em um contexto amplo e no Estado brasileiro .....	27
4.3. A extrafiscalidade sob a ótica da função redistributiva e a reforma tributária .....	31
<b>5. HERMENÊUTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....</b>	<b>36</b>
5.1. Valores do Sistema Tributário brasileiro.....	36
5.2. Tributação e os seus valores principais: liberdade, justiça e solidariedade.....	37
<b>6. CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>42</b>
<b>7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>44</b>

## 1. INTRODUÇÃO

O presente estudo visa analisar os fundamentos do direito tributário brasileiro, abordando o dever fundamental de pagar tributos, a adoção de um Estado fiscal, os valores constitucionalmente acolhidos que norteiam a tributação e os limites do princípio da solidariedade em nosso ordenamento jurídico.

Como será abordado, a Constituição Federal de 1988 marcou a adoção de um modelo de Estado fiscal, resultando em significativas mudanças nas estruturas governamentais. Esse modelo impulsionou o desenvolvimento de políticas públicas voltadas para a realização dos direitos sociais, elevando os tributos à condição de principal fonte de financiamento estatal e reduzindo consideravelmente as intervenções diretas do Estado na esfera econômica.

Uma consequência marcante do Estado fiscal, em consonância com o princípio da solidariedade como objetivo da República Federativa do Brasil, é a necessidade de um debate substancial sobre os critérios que restringem o poder de tributação do Estado, conforme estabelecido pelo legislador constituinte de 1988.

Nesse sentido, o artigo 3º, inciso I, da CF/88 estabelece como objetivo fundamental da República do Brasil a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Esses três valores - liberdade, justiça e solidariedade - são pilares essenciais para a sociedade brasileira, demandando uma interpretação equilibrada, sem primazia exclusiva a nenhum deles. Em termos práticos, isso significa que, em um Estado de Direito, a liberdade é fundamental, enquanto que, em um Estado Social, a solidariedade também é crucial. A justiça, portanto, emerge do equilíbrio entre esses dois valores. No contexto do Sistema Tributário Nacional, a solidariedade possui uma função estruturante, orientando a criação de princípios e regras, tais como aquelas que controlam planejamentos tributários abusivos e promovem a transparência fiscal.

Contudo, tais princípios não podem justificar a tributação além do que está previsto em lei. Em outras palavras, o Estado não pode cobrar impostos que não estejam claramente definidos e autorizados por lei, mesmo com o argumento de promover a solidariedade. Dessa forma, o presente estudo visa analisar como, no contexto brasileiro, a partir de determinados fundamentos, emergiu a construção de uma arrecadação tributária livre, justa e solidária, ou a tentativa dela.

## 2. FUNDAMENTOS DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

### 2.1. O Estado brasileiro como Estado Fiscal

Desde a consolidação da estrutura política da sociedade, surgiu a necessidade de dispor de recursos para desenvolver as atividades deste aparato de poder que, ao longo do tempo, tornou-se cada vez mais complexo, aumentando suas atribuições e responsabilidades.

A partir dos primórdios do constitucionalismo, observa-se a preocupação com a questão dos recursos, abrangendo tanto sua obtenção quanto seu gasto, como evidenciado nas tradições anglo-saxônicas: "nenhum tributo sem consentimento"<sup>1</sup>. Isso revela a conexão profunda entre o exercício do poder político e o que mais tarde seria conhecido como a vida financeira do Estado.

Nesse sentido, temos o estudo do Direito Financeiro e do Direito Tributário, que se preocupam em analisar a atividade financeira do Estado, abrangendo a arrecadação de receitas, sua gestão, despesas públicas, endividamento e controle dessas atividades. Essa análise deve levar em conta os mecanismos de financiamento estatal e o papel dos tributos no custeio das despesas públicas, que na maioria dos casos são verdadeiras despesas operacionais e economicamente improdutivas.

De acordo com José Casalta Nabais<sup>2</sup>, existem quatro modelos de Estado quanto ao financiamento das despesas públicas: (i) Estado Fiscal, (ii) Estado Tributário, (iii) Estado Empresário e (iv) Estado Patrimonial.

O conceito de Estado Fiscal teve origem na doutrina alemã e austríaca em 1885, com Lorenz von Stein. No contexto português, foi discutida na obra de José Casalta Nabais, enquanto no Brasil, foi abordada nas obras do Prof. Ricardo Lobo Torres.

---

<sup>1</sup> Francisco Pedro Jucá. *Finanças Públicas e Democracia*. São Paulo: Atlas, 2013, p. 63

<sup>2</sup> NABAIS, José Casalta. *A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos*. In: \_\_\_\_\_. *Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 186.

O Estado Fiscal é financiado majoritariamente por impostos unilaterais, de modo que os demais tributos e outros tipos de receita passam a ter um caráter marginal.

A justificativa do estado fiscal é amparada pelo fato de que há todo um conjunto de bens públicos, cujos custos não podem ser repartidos de forma exatamente correta pelos contribuintes, pois antes têm de ser suportados pelo conjunto dos cidadãos. São eles bens insusceptíveis de divisão nos seus custos pelos que deles beneficiam, não podendo ser financiados por taxas, pois antes têm de ser suportados por impostos<sup>3</sup>.

Mas não só bens. A necessidade de financiamento do estado também decorre dos gastos públicos associados a todos os direitos fundamentais, sejam eles individuais (como liberdade e propriedade privada, especialmente enfatizados em um estado fiscal liberal) ou sociais, econômicos e culturais (mais relevantes em um estado fiscal social). Isso sugere a noção de que todos os direitos, independentemente de sua natureza, implicam custos que são suportados pela sociedade como um todo.

É dizer, os direitos podem ser abordados como “liberdades privadas com custos públicos”<sup>4</sup>.

Neste ponto, Holmes<sup>5</sup> argumenta que a proteção dos direitos é limitada pela disponibilidade de recursos públicos, já que as decisões sobre como alocar esses recursos são tomadas com base em prioridades orçamentárias.

Ele propõe uma definição mais prática de direitos, descrevendo-os como investimentos seletivos de recursos coletivos, feitos para alcançar objetivos comuns e resolver problemas urgentes percebidos pela sociedade. Embora reconheça que a questão orçamentária pode relativizar a absoluta e irrevogável natureza dos direitos fundamentais, Holmes enfatiza que os direitos continuam sendo direitos e devem ser protegidos de maneira justa e equitativa. Em

---

<sup>3</sup> NABAIS, José Casalta. Crise sustentabilidade do estado fiscal. Vol. 13, Nº 02 - julho/dezembro 2018.

<sup>4</sup> NABAIS, José Casalta. (2010). Por um Estado Fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal, Vol. III. Almedina. Coimbra.

<sup>5</sup> Holmes, Stephen e Sunstein, Cass, *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999.

resumo, os custos associados aos direitos e as decisões de orçamento público têm um impacto direto na realização dos direitos fundamentais.

Essa ideia antecipa a discussão sobre os custos associados aos direitos, indicando que esses direitos não são concedidos de forma gratuita, nem são resultados naturais, mas sim exigem recursos para serem garantidos. Isso ressalta a necessidade de cooperação social e responsabilidade individual na proteção e promoção desses direitos, uma vez que não podem ser adequadamente assegurados em um estado que esteja financeiramente comprometido ou incapaz de prover os recursos necessários.

Outra característica do Estado fiscal, conforme ensina Nabais<sup>6</sup>, é que existe a ideia de uma separação essencial entre o Estado e a economia. Isso significa que o governo não participa diretamente das atividades econômicas como um agente econômico. Em vez disso, ele obtém os recursos financeiros necessários para suas operações por meio da arrecadação de impostos sobre a atividade econômica produtiva dos indivíduos e empresas. Assim, a sustentabilidade financeira do Estado é garantida por sua capacidade de coletar impostos, e não por meio da exploração direta de atividades econômicas. Tal conceito pode ser definido como "estadualidade fiscal".

Nesse sentido, o financiamento do estado, principalmente por meio de impostos, levanta a reflexão sobre se um Estado com recursos limitados ou em falência é capaz de proteger efetivamente os direitos fundamentais. A resposta a essa questão é negativa, pois os direitos não podem ser adequadamente protegidos em um Estado que não possui recursos suficientes. Ou seja, os direitos fundamentais só poderão ser garantidos se conjugados da forma correta ao Direito Fiscal.

Já na sua visão mais ampla, o Estado Fiscal pode ser visto como aquele que, por delegação popular, através de seus representantes ou de maneira direta, recebe o poder de tributar. Esse poder é conferido por uma constituição que lhe atribui a prerrogativa de gerar receitas, mas, ao mesmo tempo, estabelece uma série de restrições ao exercício dessa tributação.

---

<sup>6</sup> NABAIS, J. C. (2005a). A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, in Revista da Advocacia-Geral da União, v. 1, n. 01, 30 jun. 2005. Brasília.

Tal raciocínio é coeso com a afirmação do juiz do Supreme Court norte-americano Olivier Wendell Holmes: “os impostos seriam o que pagamos por uma sociedade civilizada”<sup>7</sup>.

O Estado Tributário, por sua vez, se baseia em taxas bilaterais. O Estado Empresário, típico de regimes socialistas, é financiado pelos rendimentos da atividade econômica monopolizada pelo Estado. O Estado Patrimonial obtém recursos de seu patrimônio e das atividades comerciais e industriais que ele próprio administra.

O Estado patrimonial indica que as receitas por ele arrecadadas originam-se da exploração de seus patrimônios (ou seja, da exploração de recursos naturais, indústrias, comércios e serviços), havendo a atuação direta do Estado nesses setores econômicos, ou seja, há uma grande estatização da economia interna.

No Ocidente, predomina-se o modelo de Estado Fiscal, onde a principal fonte de receita são os impostos. Ricardo Lobo Torres<sup>8</sup> destaca que o Estado Democrático de Direito é essencialmente um Estado de Impostos, originado com o liberalismo e o Estado de Direito.

No Brasil, o artigo 173 da Constituição Federal estabelece que a atuação direta do Estado na economia só é permitida em casos de segurança nacional ou interesse coletivo relevante, garantindo a liberdade dos cidadãos para explorar atividades econômicas. Em contrapartida, há o dever tributário para financiar as despesas públicas.

Ademais, a CF no seu art. 170, definiu claramente a negativa intencional de ser um Estado Empresário visando o lucro, mas sim reger determinados setores e sanar possíveis distorções, de acordo com o que seja mais benéfico para o interesse coletivo.

Portanto, o Brasil pode ser definido como um Estado Fiscal, com um sistema de financiamento predominantemente tributário conforme estabelecido na Constituição, sem fontes não fiscais significativas. No Estado Fiscal, o tributo é visto como o preço da liberdade

---

<sup>7</sup> Afirmação essa feita em 1904. Para uma visão do que têm sido os impostos ao longo da história, v. a obra de Charles Adams, *For Good and Evil. The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2ª ed., Madison Books, Lanham, New York, Oxford, 1999

<sup>8</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007. p. 36-37.

econômica dos cidadãos. Ricardo Lobo Torres afirma que a relação entre liberdade e tributo é essencial no Estado de Direito, onde o imposto assegura a liberdade individual dentro dos limites consentidos pelo cidadão.

Assim, fica clara a importância da tributação no Estado Fiscal para garantir a liberdade econômica e a propriedade privada. Ela rejeita a ideia de que os impostos se assemelham a um trabalho forçado, argumentando que eles são essenciais para financiar as atividades do governo, que vão além da simples proteção da propriedade, incluindo a provisão de serviços públicos e a redução das desigualdades sociais.

A arrecadação de tributos é vista como o preço que os cidadãos pagam pela liberdade de exercer suas atividades sem a intervenção direta do Estado. Tal raciocínio até poderia ter um argumento contrário, caso fosse aplicada a premissa de que existe uma renda pré-tributária. Ocorre que ao considerar a inexistência dessa renda prévia e entender que a geração de riqueza ocorre dentro de um Estado financiado pela tributação, percebe-se que o pagamento de impostos é o preço que os cidadãos pagam para terem a liberdade de exercer suas capacidades sem a interferência direta do Estado<sup>9</sup>.

## **2.2. O fiscalismo no contexto histórico-brasileiro**

Iniciando desde o período do Império até os dias atuais, destaca-se que boa parte da estrutura tributária herdada pela monarquia foi mantida até a década de 1930, com o imposto de importação sendo a principal fonte de receita<sup>10</sup>. No entanto, com o início da Primeira Guerra Mundial, houve uma mudança significativa nos fluxos de comércio exterior, levando a uma maior importância dos impostos domésticos, como o imposto sobre o consumo.

As mudanças mais significativas na estrutura tributária ocorreram com a promulgação da Constituição de 1934 e leis subsequentes, que favoreceram a predominância dos impostos internos sobre produtos. Durante a Segunda Guerra Mundial, o imposto de importação perdeu

---

<sup>9</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 109-110.

<sup>10</sup> VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, 1996.

sua relevância como fonte de receita, e a Constituição de 1946 buscou modificar a distribuição de rendas entre as esferas do governo.

A partir de 1966, com a promulgação do Código Tributário Nacional, o Sistema Tributário Nacional ganhou força, concentrando as principais normas reguladoras da tributação do país em nível infraconstitucional. Com a promulgação da Constituição de 1988, o Brasil se tornou um país com uma Constituição detalhada em termos de regulamentação tributária, estabelecendo princípios, limites e competências tributárias, bem como tratamentos diferenciados para microempresas e empresas de pequeno porte.

Nesse sentido, parece clara a tendência de restrição da atividade econômica do Estado na CF/88, ao menos no sentido estrito de atividade econômica, resguardando as receitas derivadas, em especial os tributos como o principal instrumento de financiamento do Estado. Se eventualmente as receitas originárias superarem as demais receitas derivadas, será por mera contingência fática, não por expressa determinação constitucional.

Ressalte-se que outras receitas originárias são pouco ou não são resguardadas pela CF/88, como a compensação financeira por exploração de recursos minerais (art. 20, §1º da CF/88), juros por empréstimos, royalties, foros ou laudêmos<sup>11</sup>.

Logo, a CF/88 não constituiu um Estado patrimonial, qualificado como aquele que obtém a maior parte de seus recursos pela exploração da atividade econômica. Ao contrário, ela é explícita em caracterizar como subsidiária a exploração pública das atividades econômicas.

Ademais, a CF/88 dedica especial atenção aos tributos, em especial aos impostos, com esmiuçadas disposições sobre sua incidência e o destino de seus recursos.

Por fim, a primazia da figura do imposto no contexto tributário brasileiro pode ser verificada quando vemos que ele é o tributo que mais dialoga-se com o princípio da solidariedade (objetivo da RFB), por eles serem não vinculados, não destinados e não

---

<sup>11</sup> FUCK, Luciano Felício. Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro. Tese de Doutorado, USP. São Paulo, 2014.

restituíveis. Tal classificação advém da doutrina de Paulo Ayres Barreto, que aplica sucessivamente os seguintes critérios de divisão: vinculação, destinação e restituição<sup>12</sup>.

Dessa forma, a doutrina estabeleceu a seguinte classificação, conforme expresso no voto do RE 138.284/CE: impostos (tributo sem vínculo, sem destinação específica e sem possibilidade de restituição); contribuições (tributo sem vínculo e sem possibilidade de restituição); contribuições (tributo sem vínculo, com destinação específica e sem possibilidade de restituição); empréstimos compulsórios (tributo com ou sem vínculo, com destinação específica e com possibilidade de restituição); e taxas e contribuições de melhoria (tributos com vínculo, sem destinação específica e com possibilidade de restituição).

Fica evidente que a cobrança de impostos, não vinculados, não destinados e não restituíveis, é um dos grandes realizadores do princípio da solidariedade, cujo objetivo é o financiamento das despesas públicas que beneficiam a sociedade como um todo, promovendo a justiça social e o bem-estar coletivo.

O princípio da solidariedade, por sua vez, é um dos pilares que concretizam o Estado fiscal. Ele não apenas legitima a tributação, mas também fomenta a justiça social e a redução das desigualdades, garantindo que os recursos sejam redistribuídos de maneira equitativa. É a espécie tributária que garante maior justiça e solidariedade sociais no contexto do Estado Democrático de Direito, já que não possuem afetação a atividade estatal específica.

Portanto, a solidariedade jurídica desempenha um papel crucial na sustentação do Estado Fiscal, ao alinhar a arrecadação tributária com os objetivos de promoção do bem-estar social e do interesse público, conforme será demonstrado nos tópicos a seguir.

---

<sup>12</sup> BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições, regime jurídico, destinação e controle, p. 74.

### 3. HERMENÊUTICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

A Constituição Federal de 1988 foi excessivamente analítica em matéria tributária, contendo inúmeros princípios e vedações que não encontram paralelo em constituições de outros países.

A extensa regulamentação da matéria tributária na Constituição brasileira decorre de uma opção política específica. Diferentemente de outros países, onde os assuntos tributários são frequentemente delegados para legislação infraconstitucional, no Brasil, esses temas foram deliberadamente incluídos no texto constitucional. Essa escolha reflete a importância atribuída à matéria tributária e a necessidade de estabelecer um sólido arcabouço normativo no nível mais elevado do ordenamento jurídico<sup>13</sup>.

De acordo com análise feita por Queiroz, a Constituição brasileira dispõe, expressamente, sobre a matéria em 82 artigos, envolvendo mais de 12.000 palavras, demasiadamente mais analítica comparada com outras Constituições, como, por exemplo, as seguintes<sup>14</sup>:

A Constituição da Argentina (Constitución de la Nación Argentina) trata, expressamente, da matéria tributária, basicamente, em 8 artigos (envolvendo, a princípio, 616 palavras).

(...)

A Constituição do Uruguai (Constitución de la República) trata, expressamente, da matéria tributária, basicamente, em 13 artigos (envolvendo, a princípio, 1.387 palavras).

(...)

A Constituição do Chile (Constitución Política de la Republica de Chile) trata, expressamente, da matéria tributária, basicamente, em 2 artigos e em uma disposição transitória (envolvendo, a princípio, 534 palavras).

(...)

A Constituição de Portugal (Constituição da República Portuguesa - VII Revisão Constitucional - 2005) trata, expressamente, da matéria tributária, basicamente, em 8 artigos (envolvendo, a princípio, 561 palavras).

(...)

A Constituição da Espanha trata, expressamente, da matéria tributária, basicamente, em 9 artigos (envolvendo, a princípio, 536 palavras).

(...)

A Constituição da Alemanha trata, expressamente, da matéria tributária, basicamente, em 14 artigos (envolvendo, a princípio, 2.658 palavras).

<sup>13</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 198

<sup>14</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 200-226

Portanto, a brasileira é mais extensa do que todas as outras constituições comparadas. Para Queiroz, a “extensividade da Constituição brasileira é singular e incontestável”, de modo que essa característica, associada à da fundamentalidade, permite falar em uma Constituição Tributária brasileira<sup>15</sup>.

Ocorre que essa extensão também influencia na própria complexidade tributária. A complexidade tributária refere-se à dificuldade envolvidas na compreensão, aplicação e cumprimento das leis tributárias. Esse conceito abrange vários aspectos do sistema tributário, incluindo a estrutura das leis, a quantidade e detalhamento das normas, as obrigações acessórias e as interpretações jurisprudenciais. A existência de múltiplos tipos de tributos, como impostos, taxas e contribuições, com diferentes bases de cálculo, alíquotas e incidências, contribui significativamente para a complexidade do sistema. Além disso, a proliferação de normas e regulamentos específicos para cada tributo, somada às constantes mudanças legislativas, torna o sistema difícil de acompanhar e entender.

Essa complexidade também influencia na forma como as normas podem ser interpretadas. A interpretação é o processo de atribuir significado a textos, comportamentos, eventos ou fenômenos; é uma atividade cognitiva e comunicativa fundamental que envolve a compreensão, análise e explicação do objeto interpretado. No contexto jurídico, a interpretação é crucial para entender e aplicar as normas, leis e princípios, levando em consideração não apenas o texto literal, mas também o contexto, a intenção do legislador, os princípios gerais do direito e as circunstâncias específicas do caso.

Conforme explica Queiroz, a concepção de que a interpretação significa construção de sentido, envolvendo valoração e uso da razão, permite afirmar um ponto ao mesmo tempo singelo e fundamental: segundo essa perspectiva, não há como se conceber que, ao pretender compreender algo, seja possível prescindir da interpretação, de modo a afastar o brocardo “*in claris cessat interpretatio*”. Isso porque, conforme explica o autor<sup>16</sup>:

Um objeto não chega como um dado bruto e objetivo para alguém, mas sempre como um objeto compreendido-interpretado, o único a que humanamente se consegue ter

---

<sup>15</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 229

<sup>16</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 232

acesso. A interpretação é a forma explícita da compreensão, como afirma Gadamer (2013, p. 406) em linha com Heidegger (2008, p. 204), pelo que não há como compreender sem interpretar.

O autor explica que conceber a suposta clareza ou evidência como causa do afastamento da interpretação pode revelar alguma dose de ingenuidade e, quiçá, de arrogância intelectual, além de revelar a não compreensão do modo pelo qual se dá o processo de conhecimento humano. O que é claro ou evidente para uma pessoa pode ser obscuro ou controverso para outra.

Este ponto de vista ressalta que a clareza aparente de um texto ou situação jurídica não elimina a necessidade de interpretação, pois a percepção de clareza é, ela mesma, sujeita a variações individuais e contextuais. Assim, a interpretação é sempre presente e necessária, sendo um componente essencial do processo de compreensão e aplicação das normas jurídicas.

A questão da interpretação, entretanto, não pode ser discutida sem antes analisar um debate que há muito está presente na doutrina: a distinção entre tipos e conceitos.

### **3.1. Tipos, conceitos e a superação dessa distinção**

Conforme explica Daniel Serra Lima, a preocupação do Poder Constituinte em definir quais tributos podem ser instituídos por cada ente federativo (Municípios, Estados, Distrito Federal e União) e sobre quais fatos econômicos esses tributos incidem é uma característica marcante do sistema tributário brasileiro<sup>17</sup>.

Serra Lima levanta questões sobre a decisão do constituinte de especificar os tributos de competência privativa por meio de termos como "veículos automotores", "serviços", "renda", "lucro", "folha de salários", "faturamento", "receita" e "mercadorias", entre outros, sem delimitar claramente seus atributos. A imprecisão inerente à linguagem significa que esses termos podem ter vários significados dependendo do contexto, o que pode levar a interpretações mais amplas ou mais restritas das competências tributárias.

---

<sup>17</sup> LIMA, Daniel Serra. *Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF*. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2019. p. 17

Esse é um problema significativo porque, no sistema constitucional brasileiro, a delimitação da competência tributária é fundamental para qualquer análise da incidência da norma tributária. A extensão da competência tributária prevista na Constituição sempre foi uma fonte de divergências entre o Fisco e os contribuintes, bem como entre doutrina e jurisprudência. Por isso, a matéria é objeto de muitos estudos e debates.

Nesse sentido, a discussão sobre se as normas de competência tributária veiculam tipos ou conceitos tornou-se um tema clássico na literatura jurídica brasileira, especialmente nos últimos anos. Conforme explica Valter de Souza Lobato e José Antônio Marinho Neto<sup>18</sup>, o marco inicial desse debate foi a obra de Misabel Derzi, publicada no final da década de 1980, que defendeu a predominância do pensamento conceitual na análise das normas de competência tributária. Embora a questão específica da competência tributária não tenha sido o foco central de seu estudo, Derzi argumentou que o pensamento conceitual é dominante, utilizando a Metodologia Jurídica como base suficiente para essa conclusão, sem a necessidade de recorrer à lei complementar.

Luís Eduardo Schoueri, por outro lado, desenvolveu uma compreensão oposta ao defender que as normas de competência tributária utilizam tipos e não conceitos. Schoueri atribui grande importância ao papel da lei complementar para resolver a controvérsia entre tipos e conceitos, em contraste com Derzi, que não vê essa necessidade. Esse ponto de vista enfatiza a função da legislação complementar como essencial para delinear as competências tributárias de forma precisa e evitar ambiguidades.

O debate foi reacendido em 2018 com a publicação de uma obra do Professor Humberto Ávila, que voltou a defender a tese conceitual. Ávila concorda com Derzi na conclusão de que as competências constitucionais tributárias veiculam conceitos, mas diverge significativamente na compreensão dos próprios conceitos e tipos. Enquanto Derzi se baseia na Metodologia Jurídica para sustentar sua posição, Ávila também reconhece a importância da lei complementar, embora a utilize de maneira diferente de Schoueri. Esta divergência evidencia as distintas abordagens metodológicas e analíticas entre os juristas.

---

<sup>18</sup>LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila. Revista Direito Tributário Atual nº 50. ano 40. p. 569-591. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022. p. 570-575.

Essa divergência teórica reflete as diferentes abordagens metodológicas dos juristas e a importância de entender as características de tipos e conceitos para a aplicação das normas tributárias. Enquanto Derzi e Ávila veem os conceitos como instrumentos que proporcionam maior precisão e segurança jurídica, Schoueri valoriza a elasticidade e a capacidade de adaptação dos tipos para lidar com novas realidades econômicas.

De todo modo, é preciso saber qual é a conceituação de tipos e conceitos. Conforme explica Serra Lima, utilizando-se lições de Kaufmann<sup>19</sup>:

Tipos são abstrações da realidade dotadas de características não limitadas, renunciáveis, e que se apresentam como um sistema elástico, formando uma estrutura graduável e adaptável.

(...)

Em síntese, os tipos se valem de um processo de comparação entre a figura típica normativa e o fato real, que, se positivo, considerar-se-á um tal fato como típico ainda que uma das características não esteja presente (ou esteja em menor grau).

Prossegue o autor para explicar em quais situações os tipos são mais aceitáveis<sup>20</sup>:

Reconhece-se que os tipos são mais adequados a uma realidade social e econômica em constante modificação, na medida em que, de um lado a graduabilidade e a ausência de essencialidade de algumas de suas notas, permite uma rápida adaptação a novas situações não antecipadas. Por outro lado, os tipos também restringem a atuação do aplicador, já que apresentam um núcleo mínimo de características essenciais, cuja ausência indicaria a fronteira entre o fato típico e o atípico.

Os conceitos, por sua vez, “classificam os fatos da realidade unicamente por meio de suas notas distintivas, com a identificação dos casos semelhantes para que a eles sejam imputadas idênticas consequências jurídicas”<sup>21</sup>. Conclui o autor que:

Entretanto, isso não significa que os conceitos classificatórios representem uma visão estática do direito, fadada ao anacronismo. Apesar da rigidez de suas notas características, os conceitos classificatórios não são imutáveis<sup>40</sup>; sua evolução pode ocorrer com a mudança no significado corrente do termo, ou em razão de modificações legislativas. Em outras palavras, a atualização de significado não é algo incompatível com os conceitos classificatórios (ainda que neste caso se valham de um processo mais lento).

<sup>19</sup> LIMA, Daniel Serra. *Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF*. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2019. p. 33-34

<sup>20</sup> LIMA, Daniel Serra. *Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF*. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2019. p. 34

<sup>21</sup> LIMA, Daniel Serra. *Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF*. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2019. p. 31

Sucedem que a distinção entre conceito e tipo, sobretudo para o atual Direito Tributário brasileiro, deve ser superada. Em primeiro lugar, porque o cerne dessa discussão está relacionado à crença de que o Direito poderia ser construído por meio de linguagens perfeitas e indubitáveis, de modo que “seriam evitadas arbitrariedades, subjetividades e a predominância da mera opinião pessoal do julgador”<sup>22</sup> – como defendem os autores que aceitam os conceitos. Em contrapartida, foi defendida a ideia de que existiam noções mais abertas e flexíveis, que “permitiria uma construção do Direito mais compatível com a equidade e relativizando uma interpretação rigidamente vinculada à lei”<sup>23</sup>.

Conforme explica Queiroz, citando lições de Engisch, a preocupação com a clareza e segurança jurídica decorreria de uma desconfiança para com os juízes no período “da justiça do arbítrio e do gabinete”<sup>24</sup>. Um paralelo com a realidade brasileira seria considerar que o pensamento que escolhe eleger os conceitos para interpretação das competências tributárias seria ideal para o período da Ditadura Militar, no qual a tendência às arbitrariedades seria maior, de modo que a vinculação à lei seria uma forma de proteção do contribuinte.

Sucedem que a linguagem, por si só, é indeterminada. Os conceitos “unívocos” – os quais não deixam dúvidas sobre o conteúdo do termo – são exceções raríssimas. Conforme explica Kaufmann, se for possível falar em conceito unívoco, isso é verdade apenas para os conceitos numéricos<sup>25</sup>:

E também a lei positiva quase nunca decide com as suas normas gerais um caso concreto real de forma directa e inequívoca; uma lei só é “inequívoca” em sentido estrito aí onde utiliza conceitos numéricos, pois apenas os conceitos numéricos são unívocos. Abstraindo destes, é sempre precisa na “aplicação do direito” (que certamente também é “subsunção”, mas não tem primeira linha) uma adaptação da norma em visto do caso concreto.

---

<sup>22</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 101.

<sup>23</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 101

<sup>24</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 103

<sup>25</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 105

A tese da distinção entre tipos e conceitos também aponta para uma questão crucial para a interpretação jurídica: a adoção da subsunção, que somente seria possível se fosse considerados conceitos determinados. Desse modo, haveria mera aplicação vinculada da lei ao caso concreto (subsunção), sem maiores juízos de valor pelo aplicador da norma, conforme explica Serra Lima<sup>26</sup>:

Não obstante, parte da doutrina sustenta que existiria uma diferença lógica quanto à forma de incidência de tipos e conceitos aos fatos concretos: enquanto os conceitos incidiriam por subsunção, por meio de uma lógica binária (incide ou não incide), os tipos se valeriam de uma lógica fuzzy, permitindo formas fluidas.

Essa preferência pela lógica da subsunção pode ser bem explicada ao analisar o pensamento de Alberto Xavier. Para o autor, o órgão de aplicação do direito não poderia assumir critérios subjetivos de apreciação da norma no caso concreto, pois a existência de previsão legal com os elementos constitutivos da norma tributária permitiria, apenas, a subsunção da norma ao caso concreto. Dessa forma, seria possível (i) privilegiar o Princípio da Separação de Poderes, pois impossibilitaria o Executivo de majorar ou criar tributos por meio de interpretação – tarefa do Poder Legislativo; (ii) o direito de propriedade e o princípio da livre iniciativa econômica, pois permitiria o contribuinte ter plena consciência dos tributos por ele devido; e (iii) o princípio da Segurança Jurídica, pois o contribuinte não seria surpreendido com exações não previstas na legislação<sup>27</sup>.

No entanto, a subsunção “não é inferência puramente lógico-formal, que se possa fazer por intermédio do computador ou da linguagem binária, senão que é uma qualificação do fato segundo a valoração da lei”<sup>28</sup>.

Disso não decorre que a lógica fuzzy aplicada aos tipos oferece ao intérprete e aplicador do direito margem indiscriminada para a resolução do caso concreto, pois as figuras da indeterminação conceitual e da discricionariedade são totalmente distintas. A indeterminação

---

<sup>26</sup> LIMA, Daniel Serra. *Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF*. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin, 2019. p. 35.

<sup>27</sup> XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19-76.

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro – valores e princípios constitucionais tributários*. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. v. ii.

dos conceitos é característica inerente à linguagem, mas não quer dizer que sempre onde houver indeterminação, haverá, também, discricionariedade.

Além disso, a distinção entre tipos e conceitos baseada na incidência normativa não coaduna com a realidade. Conforme explica Huberto Ávila, não é possível que um fato seja perfeitamente subsumido à qualquer norma jurídica, pois qual fato ou norma precisa, necessariamente, ser interpretado<sup>29</sup>.

De fato, o ser humano, por si só, é alguém que está embebido de uma cultura, um contexto e de concepções que alterarão a conclusão a ser dada sobre determinado fato. O fato jurídico, que só passa a ser jurídico dada a existência de norma que oferta tal qualificação, parte de uma interpretação preconcebida pelo “ser” do humano. Conforme explica Queiroz<sup>30</sup>:

Por um lado, a interpretação dos textos jurídicos é informada pela sucessão de experiências e de fatos da vida que, para serem interpretados, tem, como condição de possibilidade, a tradição, a história efetual, os preconceitos e a consciência da situação hermenêutica. Por outro lado, também as experiências e fatos da vida, para serem interpretados, têm, como condição de possibilidade, a tradição, a história efetual, os preconceitos e a consciência da situação hermenêutica. E essas experiências e fatos da vida para serem considerados juridicamente relevantes demandam a interpretação de textos jurídicos.

Disso decorre que todo o processo de compreensão-interpretação-aplicação está intimamente ligado ao “ser” do humano, inclusive dos juízes. Assim, traçadas as premissas sobre interpretação jurídica, passa-se a análise das funções da tributação

---

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 186-188.

<sup>30</sup> QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024. p. 139

## 4. FUNÇÕES DA TRIBUTAÇÃO

### 4.1. O dever fundamento de pagar tributos

A amplitude da CF1988 na previsão de direitos fundamentais sociais carrega o “pressuposto básico da dignidade da pessoa humana, princípio fundante do denominado Estado Democrático de Direito”<sup>31</sup>.

Nesse sentido, a Carta Magna expressa uma clara preocupação com os direitos humanos e os direitos fundamentais sociais. Nesse formato, ela estabelece que o Estado tem a responsabilidade de promover medidas que garantam uma qualidade de vida razoável para todos os seus cidadãos, através de políticas que abordem questões como saúde, educação, moradia, entre outros aspectos essenciais para o desenvolvimento humano. O prof. Ingo Wolfgang Sarlet<sup>32</sup> nos ensina que:

Já se assentou, neste contexto, que, enquanto os direitos de defesa se identificam por sua natureza preponderantemente negativa, tendo por objeto abstenções do Estado, no sentido de proteger o indivíduo contra ingerências na sua autonomia pessoal, os direitos sociais prestacionais (portanto, o que está em causa aqui é precisamente a dimensão RFPTD, v. 1, n.1, 201316positiva, que não exclui uma faceta de cunho negativo) têm por objeto precípua conduta positiva do Estado (ou particulares destinatários da norma), consistente numa prestação de natureza fática. Enquanto a função precípua dos direitos de defesa é a de limitar o poder estatal, os direitos sociais (como direitos a prestações) reclamam uma crescente posição ativa do Estado na esfera econômica e social.

Nesse mesmo raciocínio, por uma visão acerca do Estado Fiscal, o prof. José Casalta Canabais<sup>33</sup> nos relembra que:

Olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da pessoa humana, a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento dessa realização. Porventura, o

---

<sup>31</sup> BONAVIDES, Paulo. Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 58.

<sup>32</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 284

<sup>33</sup> NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 24

instrumento que mais se revelou e continua a se revelar como o mais adequado à materialização desse desiderato.

Assim, constata-se que de todo direito emerge um dever, e, conforme ensina José Casalta Nabais, no Estado Democrático de Direito situado em um Estado Fiscal, cujo custos não podem ser satisfeitos sem a tributação, situa-se um dever fundamental de pagar impostos<sup>34</sup>.

Nesse contexto, surge um desafio significativo na efetivação dos direitos fundamentais: um certo esquecimento da realização dos deveres fundamentais, que acaba sendo priorizado em detrimento dos direitos. Essa situação persiste até hoje, refletindo uma mudança cultural e política que ocorreu após a Segunda Guerra Mundial, quando o Liberalismo se tornou dominante e enfatizou a importância dos deveres. Essa tendência, ao final, dificulta a plena concretização dos próprios direitos fundamentais<sup>35</sup>.

Em razão disso, surge a necessidade de uma abordagem autônoma dos deveres fundamentais, que devem ser reconhecidos como uma categoria constitucional própria.

A partir deste estudo autônomo, representado pelo prof. José Casalta Nabais, temos o conceito material dos deveres fundamentais como sendo o seguinte: “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”<sup>36</sup>.

Estes deveres podem ser divididos em duas correntes: (i) o primeiro seria aquele que é reflexo dos direitos fundamentais. Segundo o prof. José Casalta Nabais, eles são “a face oculta dos direitos fundamentais”<sup>37</sup>. No outro lado, temos os deveres fundamentais autônomos, os quais não se relacionam diretamente a um certo direito.

---

<sup>34</sup> NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 18-19.

<sup>35</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. REVISTA DA AGU, [S. l.], v. 1, n. 01, 2005.

<sup>36</sup> NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Op. cit., p. 64.

<sup>37</sup> NABAIS, José Casalta. Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

Com relação ao direito fundamental de pagar impostos, podemos enquadrá-lo na segunda corrente, pois apesar de ele ser usado para garantir os direitos fundamentais previstos na CF, ele o faz de forma indireta.

O dever fundamental de pagar impostos é uma obrigação reconhecida tanto em Estados Liberais quanto em Estados Sociais. Esse dever decorre da condição de cidadania do indivíduo, sendo uma obrigação inerente à sua inserção na sociedade. Portanto, não existe uma relação direta entre o dever de pagar impostos e o tipo de intervenção do Estado na vida dos cidadãos. Independentemente do modelo estatal adotado, o pagamento de impostos é uma obrigação cívica que advém da participação do indivíduo na sociedade. À medida que as funções estatais se ampliam, também se ampliam as obrigações fiscais dos indivíduos<sup>38</sup>.

A premissa para sua existência somente pode ser verificada em um Estado Fiscal, eis que passa a ser considerado uma obrigação cívica fundamental, ao contribuir diretamente para o funcionamento e o bem-estar da comunidade como um todo.

Pode-se dizer que é um dos direitos mais relevantes da carta magna, apesar de não estar expressamente contido nela. Para alguns doutrinadores, tal direito está previsto no art. 145 da CF.

No entanto, o dever fundamental de pagar impostos não deve ser interpretado como um instrumento para a maximização da carga tributária, que tende a favorecer a interpretação mais onerosa para o contribuinte.

Logo, não há como refutar a conclusão de que, para sustentar pragmaticamente o pacto social e o direito fundamental à liberdade e dignidade da pessoa humana, existirá também um ônus. E tal preço estaria baseado no dever jurídico fundamental de pagar tributos<sup>39</sup>. É dizer, para sustentar um Estado Fiscal que assegure todos os direitos conferidos aos cidadãos, não se pode negar a existência de um verdadeiro dever de pagar impostos.

#### **4.2. As funções do tributo em um contexto amplo e no Estado brasileiro**

---

<sup>38</sup> ROCHA, Sérgio André: Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020.

<sup>39</sup> ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 149.

Como ponto de partida, é importante entender que o direito tributário é um instrumento destinado a alcançar os objetivos estabelecidos pela nossa Constituição de 1988. Historicamente, as correntes liberais e neoliberais têm argumentado que o Direito Tributário deve exercer a menor influência possível sobre a economia e o mercado, acreditando que a arrecadação tributária não favorece o crescimento econômico de um país.

Desde a década de 1980, o neoliberalismo se tornou mais proeminente com a liderança de Ronald Reagan nos Estados Unidos e Margaret Thatcher no Reino Unido. Sob a influência das ideias monetaristas de Milton Friedman, essas administrações buscaram implementar reformas que incluíam não apenas mudanças na tributação, mas também a promoção de privatizações, a redução de regulamentações e um foco em impostos indiretos<sup>40</sup>.

Em 1971, surgiu a teoria da tributação ótima, muito difundida por Adam Smith, a que consiste no entendimento de que a necessidade de eficiência econômica pode ser melhorada ao reduzir a carga tributária sobre a propriedade dos cidadãos. Ele propõe que a tributação deve recair apenas sobre a parte do patrimônio necessária para financiar as atividades do Estado, e que o Estado deve maximizar a eficiência ao arrecadar esses impostos, minimizando os custos associados ao processo de tributação<sup>41</sup>.

Assim como Adam Smith, Ramsey estava interessado nas consequências da tributação sobre os comportamentos econômicos. Sua principal questão era como aumentar a receita do governo através de impostos sobre diferentes bens, sem causar grandes distorções nos comportamentos de mercado. Para investigar essa questão, Ramsey examinou os efeitos de impostos sobre vários tipos de bens e utilizou modelos matemáticos para analisar os impactos da tributação. Após extensas análises e verificações com base nos dados gerados por esses modelos, ele concluiu que deveria aplicar alíquotas mais altas sobre produtos com menor elasticidade de demanda.

---

<sup>40</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília:

<sup>41</sup> SMITH, Adam. An inquiry into the nature and the cause of The Wealth of the Nations. Disponível em: [http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf). p. 639 a 662.

A base da discussão é a Regra de Ramsey<sup>42</sup>, que descreve a situação ideal de um sistema tributário do ponto de vista da eficiência. Essa abordagem é modelada assumindo uma economia com um único consumidor ou com consumidores que possuem gostos e hábitos idênticos. De acordo com o conceito de ótimo econômico, quando todas as alíquotas são alteradas por um mesmo percentual, as quantidades de equilíbrio dos bens tributados variam igualmente por esse mesmo percentual ao longo de uma curva de demanda ajustada pela renda. Portanto, para reduzir o excesso de carga tributária, as alíquotas devem ser ajustadas de maneira que a variação percentual nas quantidades dos bens tributados seja uniforme.

Em termos simples, bens que apresentam uma menor resposta do contribuinte a variações nos preços — ou seja, uma menor elasticidade-preço da demanda — devem ser mais pesadamente tributados. Normalmente, bens com baixa elasticidade-preço são considerados essenciais, enquanto aqueles com alta elasticidade-preço são vistos como itens de luxo. Assim, a teoria da tributação ótima pode levar à conclusão de que a tributação ideal pode ser socialmente injusta, uma vez que tende a sobrecarregar bens essenciais e favorecer bens de luxo.

Desde daí se verifica um anseio do Estado para utilizar o tributo como função interventora da economia. Na década de 1990, algumas doutrinas liberais reconheceram a necessidade de um Estado ativo para o funcionamento do mercado, defendendo a responsabilidade fiscal e a competitividade internacional. Entretanto, a ênfase em tributar fatores de maior mobilidade, como produção e investimentos, levou a um sistema tributário regressivo, com alta carga sobre o consumo e baixa sobre renda e capital.

Embora alguns teóricos liberais considerem a desigualdade "natural", críticos argumentam que em contextos de alta desigualdade, como o Brasil, essa abordagem não é suficiente. Doutrinadores como Stephen Holmes e Cass Sunstein defendem a visão de que os tributos são essenciais para garantir direitos.

---

<sup>42</sup> RAMSEY, F. P. A Contribution to the Theory of Taxation. The Economic Journal. Vol. 37, No. 145 (Mar., 1927), pp. 47-61 (15 pages). Published By: Oxford University Press.

No entanto, no Brasil, ainda prevalece a insatisfação com a complexidade e a insegurança jurídica do sistema tributário, exacerbadas por renúncias fiscais que frequentemente beneficiam apenas a elite financeira, em um sistema amplamente regressivo.

O Prof. Pedro Adamy, em sua análise sobre as funções da tributação, destacou que "o direito tributário não é um fim em si mesmo". Portanto, a eficácia do sistema tributário reside em sua capacidade de influenciar comportamentos e promover objetivos sociais, econômicos ou ambientais, além da mera arrecadação de impostos. Em essência, o direito tributário serve como um instrumento para alcançar outros fins.

A extrafiscalidade, enquanto mecanismo de intervenção do Estado na economia, se manifesta de três maneiras principais. Primeiramente, pode ser integrada à fiscalidade, assumindo uma função finalista no âmbito tributário. Em segundo lugar, pode existir como uma categoria autônoma de receitas, gerando prestações que não são tributárias, como contribuições econômicas. Por fim, pode se mesclar à política de incentivos e benefícios fiscais.

Até os anos 1970, a expansão do Estado Social favoreceu a incorporação da extrafiscalidade à fiscalidade. Nesse cenário, os tributos passaram a não apenas arrecadar recursos para as despesas essenciais do governo, mas também a servir como ferramentas de política econômica, desempenhando um papel crucial no intervencionismo estatal. Assim, os tributos transcendem o mero poder impositivo, funcionando também como instrumentos de regulação da economia.

A extrafiscalidade é uma característica intrínseca a todos os tributos. Impostos como o IPI e os que incidem sobre o comércio exterior oferecem amplas oportunidades para o intervencionismo. Por exemplo, o ICMS, que anteriormente tinha uma função exclusivamente arrecadatória, agora também influencia a formação de preços, enquanto o imposto territorial rural se torna um importante instrumento para a reforma agrária.

Entre 1950 e 1970, a intervenção estatal era associada a uma ideologia desenvolvimentista, que considerava as isenções tributárias e os incentivos fiscais como ferramentas eficazes para o crescimento econômico. Nesse período, o Brasil experimentou a concessão indiscriminada de isenções e subsídios, direcionando recursos públicos a setores

considerados atrasados, mas sem resultados significativos em termos de desenvolvimento econômico ou fortalecimento dos direitos humanos.

Com a crise fiscal do Estado de bem-estar social, o uso de incentivos e renúncias fiscais para promover o desenvolvimento econômico começou a declinar, resultando em uma mudança radical na política orçamentária. Embora a Constituição Federal de 1988 reconheça o princípio do desenvolvimento, ela prioriza os monopólios estatais e adota uma política intervencionista em sua parte econômica. Em contraste, a Constituição Orçamentária estabelece princípios como a transparência, permitindo o controle dos incentivos fiscais e das renúncias de receitas, conforme o artigo 165, § 6º.

De acordo com o artigo 150, § 6º, qualquer forma de subsídio, isenção, redução de base de cálculo ou anistia relacionada a tributos só pode ser concedida por meio de uma lei específica que regule esses assuntos. Além disso, o artigo 70 equipara as subvenções às renúncias de receita para controle de sua economicidade e legalidade. O artigo 165, § 6º, exige que o projeto de lei orçamentária inclua um demonstrativo regionalizado sobre as receitas e despesas resultantes de isenções e subsídios.

O Ato das Disposições Transitórias, em seu artigo 41, determina a reavaliação de todos os incentivos fiscais setoriais, exigindo que os Poderes Executivos analisem os incentivos existentes e proponham medidas adequadas aos respectivos Poderes Legislativos.

Nas XXI Jornadas Latino-Americanas de Direito Tributário, realizadas em Gênova, concluiu-se que os benefícios tributários não foram a solução mais eficaz para promover o desenvolvimento sustentável, sugerindo que a extrafiscalidade deve ser limitada.

Nesse sentido, o artigo 151, I, permite a concessão de incentivos fiscais visando ao equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do país. Esses dispositivos, entre outros, visam assegurar que a extrafiscalidade seja utilizada de maneira responsável e que contribua efetivamente para o desenvolvimento econômico e social.

#### **4.3. A extrafiscalidade sob a ótica da função redistributiva e a reforma tributária**

A discussão sobre a extrafiscalidade no contexto brasileiro, especialmente à luz das propostas de reforma tributária, revela a necessidade premente de reavaliar a função redistributiva do sistema tributário. Historicamente, o modelo tributário brasileiro tem sido caracterizado por uma elevada carga sobre o consumo, que representa cerca de 43% da arrecadação total, enquanto a tributação sobre a renda é consideravelmente menor em comparação com países da OCDE.

Um aspecto comum a todas as propostas de reforma é a busca por simplificação e redução da burocracia no sistema. No âmbito da tributação sobre o consumo, alinhando-se com as práticas internacionais, há uma recomendação para a implementação de um imposto único sobre bens e serviços, como o IVA (Imposto sobre Valor Agregado). Apesar dos benefícios evidentes, como a simplificação de um sistema tributário complexo, é fundamental considerar também as possíveis desvantagens e desafios associados a um imposto unificado, como sua natureza potencialmente regressiva, e analisar como esses pontos estão sendo tratados nas propostas de Emenda à Constituição<sup>43</sup>.

Dessa forma, observa-se que as funções do Estado prestacional e fiscal são complementares no Estado social. Os tributos, em vez de serem meramente um meio financeiro neutro, passam a desempenhar um papel ativo na organização econômica e social, assumindo uma posição central entre os instrumentos de política econômica e social<sup>44</sup>.

Isso porque a estrutura regressiva é extremamente prejudicial, onde as famílias de baixa renda, que gastam uma maior proporção de sua renda em tributos, enfrentam um ônus desproporcional. Por exemplo, em 2004, as famílias que recebiam até dois salários-mínimos dedicavam 48,8% de sua renda ao pagamento de impostos, enquanto aquelas com renda superior a 30 salários mínimos arcavam com apenas 26,3%<sup>45</sup>.

---

<sup>43</sup> Felisberto, Jéssica Heinzen. O Brasil entendeu a função dos tributos? Direito Tributário como instrumento social no contexto da reforma tributária. Revista Tributária e de finanças públicas. 2023.

<sup>44</sup> BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho. Cuadernos y debates n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002. p. 37-38.

<sup>45</sup> OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE. Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional. Brasília: Presidência da República/Observatório da Equidade, 2009.

A extrafiscalidade, entendida como a capacidade do sistema tributário de influenciar comportamentos e promover finalidades sociais, econômicas ou ambientais, deve ser utilizada como uma ferramenta para combater essa desigualdade. As propostas de reforma, como a PEC nº 45/2019, que introduz um modelo de Imposto sobre Bens e Serviços (IBS) com um caráter dual, buscam não apenas simplificar a tributação, mas também promover a equidade.

As propostas de reforma tributária buscam simplificar e reduzir a burocracia do sistema, especialmente na tributação sobre o consumo, sugerindo a implementação de um imposto único sobre bens e serviços, similar ao IVA. Embora essa medida ofereça benefícios claros, como a simplificação do sistema tributário, é importante considerar também as desvantagens e desafios que um imposto unificado pode apresentar, incluindo sua possível natureza regressiva, além de avaliar como esses aspectos estão abordados nas propostas de Emenda à Constituição.

A adoção do princípio do destino visa reduzir as desigualdades regionais, enquanto a seletividade nas alíquotas para bens essenciais busca mitigar o impacto sobre os mais vulneráveis.

No entanto, para que a extrafiscalidade cumpra efetivamente sua função redistributiva, é necessário que as reformas considerem o impacto das isenções e incentivos fiscais, que muitas vezes beneficiam setores específicos em detrimento das classes mais baixas. A introdução de estratégias extrafiscais, como créditos diretos a famílias de baixa renda, poderia ser uma maneira eficaz de promover a progressividade no sistema tributário, garantindo que os tributos funcionem como um meio de reduzir as disparidades sociais, em vez de reforçá-las.

Além disso, a proposta de uma estrutura progressiva para o ITCMD e a necessidade de limitar a elisão fiscal por meio do uso de holdings patrimoniais são passos importantes para assegurar que a tributação sobre a riqueza seja mais equitativa. A adoção de uma abordagem que vise não apenas a arrecadação, mas também a justiça social, pode reverter o quadro atual, onde a carga tributária recai de forma desproporcional sobre os mais pobres, impactando negativamente o mercado interno e, conseqüentemente, a economia como um todo.

A PEC enfrenta o caráter regressivo do IVA propondo a seletividade nas alíquotas para reduzir o impacto sobre bens essenciais. Alternativamente, estratégias extrafiscais, como créditos diretos a famílias de baixa renda, poderiam ser usadas para promover a progressividade

do sistema tributário. Giovanni Padilha sugere ainda a técnica do IVA personalizado, que ajustaria o imposto com base na situação econômica do consumidor, permitindo a desoneração total ou parcial para determinados contribuintes através de um cadastro nacional<sup>46</sup>.

Em uma análise técnica recente, a OCDE (2023) observou que a proposta de reforma tributária da PEC N° 45 alinha o Brasil com as melhores práticas internacionais de IVA e pode diminuir distorções econômicas. No entanto, a organização recomenda evitar a adoção de alíquotas diferenciadas que favoreçam setores econômicos específicos<sup>47</sup>.

Em 2021, a carga tributária no Brasil alcançou 33,9% do PIB, o maior nível desde 2010 (Schreiber, 2022). Dessa carga, 14,29% refere-se a impostos sobre bens e serviços, enquanto contribuições sociais representam 8,52%, e impostos sobre renda, lucros e ganhos de capital somam 7,01% (Fraga, 2022). Comparando com os países da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), observa-se que a tributação sobre consumo no Brasil é significativamente mais alta, enquanto a tributação sobre renda é consideravelmente menor. No Brasil, os impostos sobre consumo representam 43% da arrecadação total, em contraste com a média de 33% nos países da OCDE (Westin, 2021)<sup>48</sup>.

Também é relevante notar que a alíquota máxima no Brasil é inferior à média praticada tanto pelos países da OCDE quanto pelos da América Latina. Isso indica que a tributação sobre a renda no Brasil não exerce um impacto significativo no financiamento do Estado (Oliveira, 2018a)<sup>49</sup>.

---

<sup>46</sup> SILVA, Giovanni Padilha da. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 540-555.

<sup>47</sup> OCDE. Redesigning Brazil's consumption taxes to strengthen growth and equity. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/publicationsdocuments/policybriefs/Brazil-tax-policy-brief-2023-final.pdf>

<sup>48</sup> WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. Agência Senado. Brasília, 28 mai. 2021.

<sup>49</sup> OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. A reforma tributária necessária: uma introdução geral. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 67-92.

Embora o Brasil apresente uma alíquota nominal elevada para a tributação do capital, existem mecanismos que reduzem efetivamente essa carga. Entre esses mecanismos estão a isenção de impostos sobre lucros e dividendos e a dedução de Juros sobre o Capital Próprio. Estes juros representam um pagamento feito pela empresa aos sócios pelo capital investido, podendo ser descontados como despesas no cálculo do imposto devido.

Além disso, os diferentes regimes de tributação têm impactos significativos sobre o sistema. O regime de Lucro Real calcula os tributos com base no lucro líquido ajustado por adições e exclusões determinadas pela legislação. Entre essas exclusões estão diversos incentivos fiscais que podem modificar a relação entre a alíquota nominal e a efetiva do IRPJ e da CSLL. Por outro lado, os regimes do Lucro Presumido e do Simples Nacional calculam a tributação com base em um percentual do faturamento, ao invés do lucro real. Isso pode levar a uma translação direta para os preços e tornar a carga tributária mais regressiva (Hickmann et al., 2018, p. 295)<sup>50</sup>.

A demanda por um sistema tributário mais simples tem sido usada para justificar a adoção de tributações regressivas ou com baixa progressividade. Essa abordagem tem contribuído para o insucesso socioeconômico do Brasil ao longo das últimas décadas, uma vez que tende a aumentar a desigualdade e criar um abismo socioeconômico. Esse cenário limita o crescimento das massas produtiva e consumidora do país, resultando em prejuízos para todos, incluindo os mais ricos.

Portanto, ao considerar a extrafiscalidade sob a ótica da redistribuição, fica evidente que o sistema tributário brasileiro deve ser reformulado para não apenas simplificar e reduzir a burocracia, mas também para garantir que a arrecadação sirva como um verdadeiro instrumento de justiça social, promovendo um desenvolvimento econômico inclusivo e sustentável.

Delimitada as premissas hermenêuticas e estruturais do Sistema Tributário brasileiro, é possível discutir como é realizada a interpretação da Constituição Tributária, verificando qual o peso do princípio da solidariedade neste sistema.

---

<sup>50</sup> HICKMANN, Clair Maria et al. Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento? In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 282-305.

## 5. HERMENÊUTICA DO SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

### 5.1. Valores do Sistema Tributário brasileiro

Segundo o artigo 3º, I, da Constituição, a liberdade, justiça e solidariedade devem guiar o sistema tributário ideal, que não pode se restringir apenas à segurança jurídica ou à proteção dos direitos dos contribuintes, mas deve integrar todos os três aspectos.

Ricardo Lobo Torres apresenta sete características dos valores jurídicos<sup>51</sup>: 1) são parte de um sistema aberto; 2) objetivos, independentemente de apreciações subjetivas; 3) parciais, coexistindo com valores éticos; 4) estão em interação constante, buscando equilíbrio sem hierarquia; 5) têm tendência à polaridade, já que cada valor carrega sua negação; 6) são analógicos, a partir dos quais se deduzem princípios e normas; e 7) existem em um alto grau de generalidade e abstração, não se traduzindo diretamente em linguagem constitucional.

O autor enfatiza que a Constituição Tributária é um sistema de valores abertos, que não deduz a totalidade do ordenamento jurídico de forma rígida, mas expressa ideias fundamentais por meio dos princípios constitucionais tributários. Além disso, os valores são interdependentes e não hierárquicos, resultando em uma necessidade constante de ponderação entre eles. Há também uma polaridade que implica que nenhum valor é absoluto.

Enquanto alguns autores, como Humberto Ávila, priorizam a liberdade e a segurança, outros, como Leonardo de Andrade Rezende Alvim, criticam essa visão. Marco Aurélio Greco busca uma conciliação entre segurança, justiça e solidariedade.

Em suma, as disputas no campo tributário refletem tensões axiológicas e a necessidade de um sistema tributário que atenda aos valores fundamentais da sociedade brasileira, promovendo um equilíbrio entre eles

---

<sup>51</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 42-43

## 5.2. Tributação e os seus valores principais: liberdade, justiça e solidariedade

A intersecção entre tributação e liberdade é uma temática essencial, abordada com profundidade por Ricardo Lobo Torres<sup>52</sup>, que enfatiza que "não existe tributo sem liberdade", ressaltando a bipolaridade dos tributos, que podem ser tanto o preço da liberdade quanto um potencial para aniquilá-la. A tributação impacta diretamente a esfera de liberdade ao retirar patrimônio dos indivíduos e, devido à sua natureza neutra, pode influenciar a liberdade de organização e o exercício de atividades econômicas, conforme o artigo 170 da Constituição Federal. Já Diogo de Leite Campos<sup>53</sup> complementa essa ideia, afirmando que a liberdade negocial é uma expressão da liberdade autocriadora e está ligada à propriedade e sua disponibilidade.

Também destaca-se que a liberdade não pode existir sem uma sociedade organizada, pois qual seria a utilidade de contratos e propriedades sem instituições que os garantam. Esse paradoxo sugere que a liberdade plena de todos pode resultar na falta de liberdade para muitos. Assim, tanto a liberdade quanto o Estado dependem de tributos, criando um ciclo em que a ausência de um leva à ausência do outro. Isaiah Berlin<sup>54</sup> nos apresenta dois conceitos de liberdade: a negativa, que se refere à ausência de interferência, e a positiva, que é a auto-determinação do indivíduo. No Direito Tributário, ambas as facetas são encontradas, embora a ênfase maior seja na liberdade negativa.

A legitimidade da tributação não reside em sua ausência, mas sim em seus limites, que são definidos pelas responsabilidades do Estado e, portanto, são questões políticas. Nesse contexto, Ronald Dworkin<sup>55</sup> observa que a liberdade é um conceito interpretativo, com divergências sobre seu significado. A Constituição Federal, em seu artigo 3º, I, estabelece como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre. O artigo 5º, ao assegurar direitos e garantias fundamentais, reforça a preocupação com a liberdade do cidadão em diversas dimensões.

---

<sup>52</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II. p. 71.

<sup>53</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra Almedina, 2006. p. 56.

<sup>54</sup> BERLIN, Isaiah. Four Essays on Liberty. London: Oxford University Press, 1971. p. 122.

<sup>55</sup> DWORKIN, Ronald. A Raposa e o Porco-Espinho: Justiça e Valor. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2014. p. 557.

O sistema tributário nacional, conforme a Constituição, reflete essa preocupação com a liberdade ao estabelecer uma tipologia tributária e regras que limitam o poder de tributar. O artigo 150, por exemplo, proíbe a limitação do tráfego de pessoas ou bens por tributos, reforçando que a liberdade é um valor central do sistema tributário. Esse valor deve ser considerado em diversos aspectos, como a carga tributária e as regras processuais.

Entretanto, a liberdade não é um valor absoluto e deve ser equilibrada com outros valores, como justiça e solidariedade. Para tanto, Fernando Scaff<sup>56</sup> introduz o conceito de liberdade igual, que se concretiza através da isonomia, assegurando oportunidades sociais e políticas. Embora a liberdade seja um conceito interpretativo, as decisões sobre tributação não podem ser ilimitadas. Propostas de tributação confiscatória são incompatíveis com os valores constitucionais. A questão central permanece: como definir quando uma tributação se torna confiscatória, considerando sempre a necessidade de equilibrar liberdade com justiça e solidariedade, conforme reconhecido pelo artigo 3º, I, da Constituição Federal.

Já a justiça, como valor constitucional, é um conceito complexo e abstrato, especialmente no contexto da tributação. Sua definição se concretiza por meio de princípios como capacidade contributiva, custo-benefício, distribuição de rendas e solidariedade. O debate sobre justiça tributária se concentra, essencialmente, na carga tributária global e na sua distribuição entre os contribuintes, sendo a noção de justiça variável ao longo do tempo e conforme as formas de tributação.

A carga tributária de um Estado é determinada com base nas atribuições que lhe são conferidas pela sociedade, e cada sociedade deve decidir democraticamente quanto de seus recursos será destinado ao financiamento público. No entanto, existem limites à tributação, uma vez que a constituição proíbe a tributação confiscatória, restringindo a capacidade do legislador em impor taxas excessivas.

A relação entre a arrecadação de tributos e os gastos públicos é fundamental, já que a legitimidade dos tributos está vinculada aos serviços que o Estado presta. A justiça fiscal refere-se à repartição dos encargos tributários de maneira que esta se apresente como justa para todos

---

<sup>56</sup> SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018. p. 180.

os cidadãos. Historicamente, a alocação da carga tributária baseava-se em duas teorias principais: a teoria do benefício, que relaciona os tributos aos serviços recebidos do Estado, e a teoria do sacrifício, que sugere que os mais ricos devem pagar mais impostos devido à menor utilidade marginal do rendimento.

Contudo, essas abordagens são consideradas insuficientes em sociedades complexas, onde os benefícios de muitas atividades públicas não podem ser atribuídos a indivíduos específicos. Atualmente, o princípio da capacidade contributiva prevalece como base para a alocação dos custos tributários, permitindo uma distribuição mais justa entre os cidadãos, independentemente dos benefícios diretos que recebam do Estado.

A justiça distributiva, no contexto tributário, é alcançada por meio desse princípio, especialmente no Imposto de Renda, que é o tributo que mais facilmente reflete a situação econômica do contribuinte. Este princípio enfatiza a necessidade de que os encargos tributários sejam proporcionais à capacidade econômica de cada cidadão, promovendo a igualdade nas responsabilidades tributárias.

É importante distinguir entre justiça distributiva e justiça redistributiva. A justiça distributiva refere-se à alocação justa da carga tributária, enquanto a justiça redistributiva envolve a utilização da receita tributária para fins de redistribuição de renda. Embora a tributação possa ser usada para financiar programas de redistribuição, a justiça tributária se limita a alocar custos com base na capacidade contributiva, sem garantir que a riqueza será redistribuída de fato.

A definição dos custos públicos pode incluir uma perspectiva de redistribuição, mas a justiça tributária opera na alocação dos encargos de forma equitativa, respeitando os limites impostos pela constituição. Em resumo, a tributação é um meio para financiar a redistribuição, mas não é, em si, uma ferramenta de justiça redistributiva; essa distinção é crucial para entender o papel da tributação dentro de um sistema mais amplo de justiça social, conforme informa o prof. Ricardo Lobo Torres<sup>57</sup>.

---

<sup>57</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: O Orçamento na Constituição. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. V. p. 283-284.

Já a solidariedade, como conceito fundamental no Sistema Tributário Nacional, é frequentemente mal interpretada. Ela diferencia-se da solidariedade moral, pois a solidariedade jurídica se fundamenta na necessidade de financiar serviços públicos que beneficiam a coletividade. O pagamento de tributos, especialmente impostos, reflete essa obrigação de contribuir para o bem comum. Essa ideia de solidariedade compulsória é vista como contrária à noção de um ato espontâneo de ajuda.

O caráter solidário do sistema tributário se torna mais evidente em constituições que asseguram serviços de seguridade social, como saúde e educação, que exigem financiamento público. Assim, a arrecadação tributária deve ser proporcional à capacidade econômica de cada cidadão, permitindo que os mais abastados contribuam para o sustento de serviços que atendem à população com menos recursos.

A posição de autores como Fabio Zambitte<sup>58</sup> enfatiza essa solidariedade compulsória, enquanto Ricardo Lobo Torres argumenta que o tributo é um dever fundamental, intrinsecamente ligado à constituição e à vida em sociedade. Para ele, a solidariedade jurídica não é apenas uma obrigação legal, mas um dever constitucional que os cidadãos devem cumprir em função de seu potencial econômico.

Outros estudiosos, como Marco Aurélio Greco, alertam que a solidariedade deve ser vista em equilíbrio com os valores de liberdade e justiça, conforme delineado no artigo 3º da Constituição. Greco propõe que esses valores não devem ser vistos de forma isolada, mas como elementos que se complementam para construir uma sociedade justa e solidária.

Ainda, a solidariedade tem uma dimensão extrínseca, relacionada à função da tributação na redistribuição de renda. Essa visão é reforçada por Marciano Seabra de Godoi<sup>59</sup>, que discute a importância da tributação como ferramenta para a promoção de uma maior equidade social. No entanto, a utilização da tributação para fins redistributivos deve respeitar os limites da justiça fiscal, evitando alíquotas exorbitantes mesmo nas categorias mais altas de rendimento.

---

<sup>58</sup> IBRAHIM, Fábio Zambitte. A Previdência Social no Estado Contemporâneo. Niterói: Impetus, 2011. p. 15-18.

<sup>59</sup> GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

A crítica a essa visão, como a apresentada por Humberto Ávila<sup>60</sup>, destaca que a solidariedade não pode servir como um fundamento direto para a imposição tributária, enfatizando que a legalidade deve sempre prevalecer na criação de obrigações tributárias. Assim, a obrigação de pagar tributos surge apenas com a ocorrência do fato gerador, conforme estipulado pela legislação

---

<sup>60</sup> ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005. p. 71.

## 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A análise hermenêutica do direito tributário brasileiro evidencia que a interpretação das normas tributárias demanda equilíbrio entre a letra da lei e os valores constitucionais subjacentes. No contexto de um sistema tributário extenso e complexo, a necessidade de interpretação é constante, de modo que o julgador não pode prescindir da compreensão dos valores sociais envolvidos. O presente estudo constatou que a distinção entre tipos e conceitos, tema clássico da literatura jurídica, tem implicações profundas na delimitação da competência tributária e no enfrentamento de práticas como o planejamento tributário abusivo. A adoção de uma hermenêutica pautada nos princípios constitucionais evita que o poder de tributar ultrapasse os limites da legalidade e da justiça, fortalecendo o compromisso do Estado com a solidariedade e a transparência.

No que se refere à função extrafiscal da tributação, o trabalho discute seu impacto como ferramenta de regulação econômica e social, indicando que o tributo não serve apenas ao financiamento do Estado, mas também à promoção de políticas públicas que busquem reduzir desigualdades. A extrafiscalidade permite que o Estado interfira positivamente na economia ao aplicar incentivos e isenções para setores estratégicos ou para o desenvolvimento regional, mas também exige cautela e controle para evitar que renúncias fiscais resultem em benefícios concentrados. Dessa forma, a função redistributiva do sistema tributário, ao incidir sobre diferentes faixas de renda e classes sociais, torna-se crucial para mitigar as desigualdades e fomentar a justiça social.

A pesquisa também apontou a necessidade de uma reforma tributária que simplifique o sistema e o torne mais justo. A atual estrutura tributária brasileira é caracterizada por uma alta carga sobre o consumo e uma baixa tributação sobre a renda e o patrimônio, criando um sistema regressivo que penaliza as camadas de menor renda. Propostas como a implementação de um imposto único sobre bens e serviços, semelhante ao IVA, e a adoção de alíquotas progressivas para tributos sobre a renda e o patrimônio são essenciais para garantir que o sistema tributário brasileiro seja mais equitativo. Essas mudanças podem contribuir para a progressividade do sistema e reduzir a carga tributária que recai sobre o consumo, aliviando o impacto sobre as classes sociais mais vulneráveis.

Em síntese, o direito tributário brasileiro, ao se estruturar com base nos valores constitucionais de liberdade, justiça e solidariedade, oferece uma base sólida para a construção de uma sociedade mais equitativa. No entanto, é fundamental que a interpretação das normas tributárias seja orientada pela hermenêutica que respeite esses valores, evitando o risco de arbitrariedades e excessos na cobrança de tributos. A função extrafiscal e redistributiva da tributação é um elemento crucial para que o sistema tributário brasileiro alcance um equilíbrio entre eficiência econômica e justiça social. O Estado fiscal brasileiro deve, portanto, buscar continuamente a harmonização entre os interesses do Estado e o bem-estar da sociedade, reconhecendo o tributo como um elemento essencial para a sustentação do pacto social.

Dessa forma, o fortalecimento de uma hermenêutica tributária que respeite os princípios constitucionais e a implementação de uma reforma tributária justa e simplificada são passos decisivos para o avanço do Estado fiscal brasileiro. Este é um caminho que permitirá à tributação exercer, de fato, seu papel fundamental na promoção do bem-estar coletivo e na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

## 7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ABRAHAM, Marcus. Curso de Direito Financeiro Brasileiro. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015
- ÁVILA, Humberto. Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005
- ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010
- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho. Cuadernos y debates n.º 125. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002
- BARRETO, Paulo Ayres. Contribuições, regime jurídico, destinação e controle.
- BERLIN, Isaiah. Four Essays on Liberty. London: Oxford University Press, 1971
- BONAVIDES, Paulo. Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001
- CAMPOS, Diogo Leite de. O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos. Coimbra Almedina, 2006
- DWORKIN, Ronald. A Raposa e o Porco-Espinho: Justiça e Valor. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2014
- Felisberto, Jéssica Heinzen. O Brasil entendeu a função dos tributos? Direito Tributário como instrumento social no contexto da reforma tributária. Revista Tributária e de finanças públicas. 2023
- Francisco Pedro Jucá. Finanças Públicas e Democracia. São Paulo: Atlas, 2013
- FUCK, Luciano Felício. Supremo Tribunal Federal e a Concretização dos Direitos Fundamentais no sistema constitucional tributário brasileiro. Tese de Doutorado, USP. São Paulo, 2014
- GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética, 2005
- HICKMANN, Clair Maria et al. Tributação da renda da pessoa jurídica: instrumento da guerra fiscal internacional ou do desenvolvimento? In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018

Holmes, Stephen e Sunstein, Cass, *The Cost of Rights- Why Liberty Depends on Taxes*, New York and London: W. M. Norton, 1999

IBRAHIM, Fábio Zambitte. *A Previdência Social no Estado Contemporâneo*. Niterói: Impetus, 2011

LIMA, Daniel Serra. *Definição, Interpretação e Evolução das Normas de Competência Tributária: Teoria Aplicada à Jurisprudência do STF*. 1. ed. Rio de Janeiro: Quartier Latin. 2019

LOBATO, Valter de Souza; MARINHO NETO, José Antonino. *Competência Tributária: Tipos ou Conceitos? Da Necessidade de um Exame Crítico dos Pensamentos de Misabel Derzi, Luís Eduardo Schoueri e Humberto Ávila*. *Revista Direito Tributário Atual* n° 50. ano 40. p. 569-591. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022

NABAIS, J. C. (2005a). *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*, in *Revista da Advocacia-Geral da União*, v. 1, n. 01, 30 jun. 2005. Brasília

NABAIS, José Casalta. (2010). *Por um Estado Fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal*, Vol. III. Almedina. Coimbra

NABAIS, José Casalta. *A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos*. In: \_\_\_\_\_. *Por uma Liberdade com Responsabilidade: Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007

NABAIS, José Casalta. *Crise sustentabilidade do estado fiscal*. Vol. 13, N° 02 - julho/dezembro 2018

OBSERVATÓRIO DA EQUIDADE. *Indicadores de Equidade do Sistema Tributário Nacional*. Brasília: Presidência da República/Observatório da Equidade, 2009

OCDE. *Redesigning Brazil`s consumption taxes to strengthen growth and equity*. Disponível em: <https://www.oecd.org/economy/surveys/publicationsdocuments/policybriefs/Brazil-tax-policy-brief-2023-final.pdf>

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *As reformas tributárias no plano internacional: a marcha da insensatez*. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de. *A reforma tributária necessária: uma introdução geral*. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). *A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas*. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da hermenêutica e de teorias da argumentação*. 2. ed. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2024

RAMSEY, F. P. *A Contribution to the Theory of Taxation*. *The Economic Journal*. Vol. 37, No. 145 (Mar., 1927), pp. 47-61 (15 pages). Published By: Oxford University Press

ROCHA, Sérgio André: Fundamentos do Direito Tributário Brasileiro. Belo Horizonte, MG: Letramento; Casa do Direito; Direito Tributário e Financeiro, 2020

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005

SCAFF, Fernando Facury. Orçamento Republicano e Liberdade Igual. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018

SILVA, Giovanni Padilha da. Personalização do IVA para o Brasil: harmonizando os objetivos de eficiência e equidade. In: FAGNANI, Eduardo (organizador). A reforma tributária necessária: diagnóstico e premissas. Brasília: ANFIP: FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018

SMITH, Adam. An inquiry into the nature and the cause of The Welath of the Nations. Disponível em: [http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA\\_WealthNations\\_p.pdf](http://www.ibiblio.org/ml/libri/s/SmithA_WealthNations_p.pdf).

TORRES, Ricardo Lobo. A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991

TORRES, Ricardo Lobo. Aspectos Fundamentais e Finalísticos do Tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). O Tributo: Reflexão Multidisciplinar sobre sua Natureza. Rio de Janeiro: Forense, 2007

TORRES, Ricardo lobo. Tratado de direito constitucional financeiro – valores e princípios constitucionais tributários. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2014

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. II

TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário: O Orçamento na Constituição. 3 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. V

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas. Rio de Janeiro, 1996

WESTIN, Ricardo. Por que a fórmula de cobrança de impostos do Brasil piora a desigualdade social. Agência Senado. Brasília, 28 mai. 2021

XAVIER, Alberto. Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva. São Paulo: Dialética, 2001