

TRIBUTAÇÃO E CIDADANIA

Justiça Fiscal – Da utopia à efetivação

Coordenadas sobre o Direito de igualdade em matéria tributária e princípios constitucionais como instrumentos a dar efetividade à Justiça fiscal

AUTORA: CLEDI DE FÁTIMA MANICA MOSCON

Classificação: 2º lugar.

“Fazer justiça é aplicar o Direito com proficiência!”

Sumário: Introdução. 1. Aplicação da lei e Justiça. 2. Princípio da Igualdade e efetividade da Justiça. 3. O Direito de igualdade tributária. 4. Igualdade no sistema jurídico. 5. Igualdade e os princípios de direito. 5.1. Princípio da justiça. 5.2. Princípio da capacidade contributiva. 5.3. Princípio da proporcionalidade e da razoabilidade. 5.3.1. Critério bilancoût-avantages. 5.4. Princípio da segurança e da certeza jurídica. 5.5. A discricionariedade. 5.6. Princípio da imparcialidade e da neutralidade fiscal. 6. Justiça, igualdade e Constituição. 7. Declaração Universal dos Direitos à justiça fiscal. Conclusão.

Introdução

O estudo aqui desenvolvido pretende demonstrar uma base teórica que, adequadamente utilizada, poderá servir de auxílio, de forma significativa, para instrumentalizar o aplicador do direito, nomeadamente em matéria fiscal, a fim de dar efetividade à justiça. Entendendo justiça como o fim colimado por toda sociedade em Estados democráticos de Direito.

Importante notar a relevância da instrumentalização teórico-pragmática aos operadores do direito. Direito que fica só no campo as ideias, por mais perfeitas que sejam, sem aplicação, não passa de utopia. Daí emerge a necessidade de desmitificar os conceitos esclarecendo seus significados, detalhando o mais possível, de modo que se possa vislumbrar o campo de abrangência e especialmente o espaço para a sua aplicabilidade.

Aplicar bem o direito é a forma de dar efetividade, de fazer justiça, pois, fazer justiça é aplicar o direito com proficiência, através da inafastável interpretação sistemática do direito, nomeadamente, seus valores, normas e princípios. Nessa linha de ideias, afigura-se adequada a análise dos princípios de direito. Tratando-se de um estudo breve, apenas uma monografia, nos propomos, aqui, a analisar o meta princípio da igualdade e suas conexões com os princípios constitucionais. A escolha do tema da igualdade determinou-se em razão de que essa, ao lado da liberdade, ocupa um lugar destacado, de significativa aspiração da humanidade, constituindo, ao final das contas, uma utopia, um dos mais antigos dogmas do direito. Contudo, em que pese historicamente ter estado muito mais no campo das ideias do que na pragmática justa, a igualdade sempre foi e sempre será a pedra de toque do Direito, referencial fundamental que serve de medida à aspiração de justiça pela humanidade.

O tributo é um sacrifício imposto ao cidadão. Todos estão sujeitos a esse sacrifício, inclusive o próprio Agente fiscal. As leis impositivas, a princípio, alcançam a todos que se encontrem na situação prescrita. Nenhum tributo pode ser exigido sem lei anterior que o estabeleça. Contudo esse comando simplificado não é suficiente para se alcançar a justiça. Sem embargo, verifica-se que um dos principais pontos de tensão entre o contribuinte e o fisco decorre da variabilidade das interpretações na aplicação das leis tributárias. A interpretação das leis é tarefa complexa. Sem muito esforço encontra-se, inclusive no judiciário, órgão encarregado de corrigir as distorções na aplicação das leis, os mais diversos entendimentos sobre um mesmo texto legal. Nesse sentido, mostra-se adequado o estudo dos significados dos elementos norteadores da aplicação da lei.

O Direito da igualdade representa na verdade um recorte de extrema importância para efetividade da justiça. Não se pode permitir que o direito de igualdade, parâmetro essencial de justiça, nomeadamente em matéria tributária fique apenas na Declaração Universal de Direitos do homem, proclamada há mais de 200 anos. Isso, sim, seria pura utopia.

Cumprir registrar a preocupação com o caráter científico na apresentação do tema, o que exigiu, durante do desenvolvimento do estudo, um comprometimento com a imparcialidade e com a neutralidade, posto que possa ter ocorrido alguma interferência do observador no objeto observado, resultado das falhas comuns em face de a perfeição humana ser apenas um ideal, sempre perseguido nunca alcançado.

1. Aplicação da lei e Justiça

Uma das formas de fazer justiça é aplicar as leis com observação aos princípios superiores de direito. “Reine a Justiça e pereçam os injustos.” A lei não deve ser separada da justiça. Faz-se leis para garantir a justiça. Todavia, como aplicar a lei sem promover injustiças? A interpretação das leis respeitando os princípios de direito, mormente os princípios universais e constitucionais, é uma forma de se realizar a justiça. Para não decidir de modo injusto, devemos conhecer a essência do justo.¹ A essência do justo, em geral, não anda ao lado da aplicação literal ou simplificada, da lei. Exige a interpretação sistemática do sistema de direito, incluso a interpretação axiológica. De fato, a identificação entre justiça e lei, tomando por justo o que está expresso, literalmente, na lei, deixa de lado os restantes planos da injustiça e da essência da justiça. Não se pode negar a dimensão axiológica dos princípios de direito, seria como recusar o papel da dogmática jurídica como limite ao arbítrio legislativo. Nesse sentido, comporta trazer a lume, a título exemplificativo, que é do conteúdo valorativo de qualquer norma jurídica que se pode extrair a consequência da sua relevância em termos sancionatórios.

Embora evidente, oportuno lembrar que as escolhas juridicamente válidas encontram limites. A pluralidade de hipóteses deve ser seguida de uma aceção que não ultrapasse as fronteiras da segurança jurídica e da justiça. A injustiça é consequência dos atos injustos e é também a negação do direito. Por sua vez, “a injustiça é igualmente o limite de validade do direito.”² Até mesmo as constituições devem se submeter ao

¹ António Pedro Barbas Homem. *O justo e o Injusto*. Lisboa: AAFDL, reimpressão 2005, p.15.

² António Pedro Barbas Homem. *O justo e o Injusto*. Lisboa: AAFDL, reimpressão 2005, p. 12.

império do direito justo, prevenção sem a qual teríamos que aceitar o poder constituinte, posto que reformador, não submetido a limites.

2. Princípio da igualdade e a efetividade da justiça

Karl Larenz³ identifica os princípios de justiça elencando, entre outros, o princípio da igualdade. O princípio da igualdade é, ao mesmo tempo, garantia e instrumento prescritivo para dar efetividade à justiça. De efeito, são os princípios preceitos descritivos e prescritivos, dotados de elevado grau de abstração e que podem ser utilizados para resolver casos no futuro. Uma reflexão sobre a injustiça nasce desta verificação prática, mesmo quando não assumida, de não ser possível deduzir regras universalmente aceitas (normativas) de justiça, mas apenas princípios.⁴

O princípio da igualdade é dimensão própria da justiça.⁵ A igualdade tem sido debatida, cada vez mais, em extensão e profundidade pelos Estados do mundo civilizado. Representa uma forma eficaz de fazer justiça, um *plus* particular a

³ *In Derecho Justo*. Fundamentos da ética jurídica. Trad. Madrid, Civitas, 1985, *Passim*. De forma resumida, ele diz o seguinte: Como princípios éticos - princípio geral do respeito mútuo; princípios da esfera individual – autodeterminação e auto vinculação aos contratos, equivalência nos contratos sinalagmáticos, confiança e boa fé; princípios de responsabilidade civil e penal – culpa e responsabilidade por danos; princípios na esfera da comunidade – participação, igualdade, proporcionalidade e nivelamento social; princípios do Estado de Direito - limitação e controle do poder, inadmissibilidade de leis retroativas, vinculação ao direito de todos os órgãos do Estado, tutela jurídica adequada, imparcialidade do juiz e o contraditório.

⁴ António Pedro Barbas Homem. *O justo e o Injusto*. Lisboa: AAFDL, reimpressão 2005, p.39.

⁵ Conf. Marcelo Rebelo de Sousa. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3ª ed. Men. Matins. Europa-America, 1994, pp.268 e ss.

determinar as discriminações necessárias e a coibir diferenciações injustas e discriminações aversivas (odiosas).

Desde Aristóteles que a ideia de justiça está conectada diretamente à igualdade. Na *Ética*,⁶ Aristóteles afirma: o injusto é aquilo que é ilegal e desigual; o justo é aquilo que é prescrito na lei e se conforma com a igualdade. Observa-se que o antigo filósofo relaciona o justo à lei, porém, sempre condiciona à que essa lei respeite o direito de igualdade. Essa oposição dialética de Aristóteles, entre o justo e o injusto e a igualdade e a desigualdade permite uma conclusão: a realização da justiça exige a consideração das relações entre as pessoas, na proporção de suas respectivas desigualdades. Nesse sentido, mostra-se mais uma vez, a relevância, do estudo do Direito de igualdade e suas conexões e implicações com os demais princípios, como forma de se efetivar a justiça.

3. O Direito de igualdade tributária

O Direito à igualdade tributária, proclamada na Declaração dos Direitos do Homem do Século XVII, surge em oposição aos sistemas que privilegiavam as altas classes e exploravam o cidadão de menor poder aquisitivo. Em que pese ecoar ao mundo o clamor republicano por justiça, com o discurso libertador e igualitário, a tão almejada igualdade tributária não foi totalmente alcançada nem mesmo no local onde tão bradamente foi declarada. Até os dias de hoje, a humanidade continua à procura de meios para alcançar as premissas precursoras da justiça da igualdade. A desigualdade não é contrária a igualdade, Ruy Barbosa já ensinava que a regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que desigualam.

⁶ *Ética à Nicómaco*. V.II, 8.; e V, III

Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade.⁷

A Carta Universal de Direitos, em seu artigo 13º, visando a uma justiça fiscal, introduziu a ideia de igualdade na área tributária com a seguinte prescrição: “A contribuição comum aos cofres do Estado deve ser igualmente repartida entre todos os cidadãos com base nas suas próprias faculdades”.⁸ Do texto pode-se extrair diversas premissas ditadas pelo comando universal, a saber: todos devem contribuir, o Estado tem o direito de exigir a contribuição tributária, o contribuinte é o provedor dos cofres Estatais. Contudo, todas as premissas foram vinculadas a uma repartição igualitária, combinada com a capacidade contributiva. Equivale a dizer, reparte-se o encargo igualmente, considerando as diferenças do contribuinte em sua capacidade de contribuir, conforme valores que se pode extrair da prescrição da carta universal a determinar a distribuição da carga tributária com justiça.

Destarte, desde os primórdios do direito e até a atualidade verifica-se que o Direito da igualdade é um dos direitos que se conecta com o Direito tributário, tanto nas questões da imposição da carga tributária como na distribuição dos benefícios. O primado da igualdade fiscal relaciona-se com a distribuição justa em matéria de tributos, designadamente no que diz da repartição justa da contribuição devida ao Estado, decorrente do dever de pagar tributos. Os benefícios fiscais, por sua vez, integram as políticas necessárias de distribuição justa do encargo tributário à medida que representam, ao final e ao resto, uma minoração na distribuição do encargo, no dever de

⁷ Ruy Barbosa, *Oração aos Moços*. RJ: n/i, 1932.

⁸ Quanto às razões que determinaram a inserção da igualdade proclamada na Declaração de Direitos do Homem e do cidadão, ver Stéphane Caporal. *L'affirmation du Principe d'Egalite Dans le Droit Public de la Révolution Française*. Paris: Economica, 1995, pp. 32 e ss.

pagar tributo. Representam os benefícios fiscais, quando utilizados equitativamente, um instrumento de nivelamento da igualdade a serviço da efetividade da justiça.

4. Igualdade no sistema jurídico

O Direito de igualdade é um verdadeiro dogma do Direito. A igualdade é um valor superior nos ordenamentos jurídicos. Os valores superiores representam, dentro dos sistemas jurídicos, normas de base, são dirigidas ao legislador e ao aplicador, servem de orientação às decisões judiciais, fundamentam e servem de parâmetros às decisões. Não obstante, a igualdade é também direito aplicável. Possui eficácia jurídica própria.⁹ Tem aplicação direta e não apenas serve de orientação ao direito. Constatação que não anula a afirmativa de que igualdade é princípio.

O Direito de igualdade como valor, como norma, e também como princípio, tem sido reconhecida e implementada de forma crescente em extensão e profundidade em Estados de direito. A igualdade é uma ideia objetiva que impregna todo o ordenamento jurídico, através da generalidade em que os comandos universais orientadores à observação ao tratamento igualitário se apresentam nos ordenamentos jurídicos. Em uma de suas facetas serve para esclarecer, excluindo os aspectos duvidosos, eventualmente verificados, na norma relacionada a ser aplicada. Assim, por exemplo, em uma norma de isenção que dirige-se a beneficiar uma determinada atividade, o princípio da igualdade será um sensor a determinar a medida de extensão e do alcance do benefício, de forma a não violar direitos, nem em constituir privilégios

⁹ Sobre o tema, ver Peces-Barba Martínez, Gregório. *Los valores Superiores*. Madrid: Tecno, p. 41; Pérez-Luno, Antonio Henrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecno, 1986, pp.188-9; Jiménez Campo, Javier. *La Igualdad Jurídica como Límite Frente al Legislador*. In *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº 9, sept-dic., 1993, p.79.

injustos. No campo do Direito tributário a igualdade na lei ou a igualdade da lei tem sido muito debatida. A distribuição e a concessão de benefícios tributários apresentam-se como um campo fértil para a aplicação do princípio da igualdade, nos aspectos positivos e negativos. Isto é, a igualdade a ser reconhecida ou a desigualdade a ser evitada, o que se traduz na verificação do tratamento igualitário para os que são beneficiados e para aqueles que são excluídos ou não beneficiados com os benefícios fiscais.

5. Igualdade e princípios de direito

As Constituições dos Estados e as Cartas Universais de Direitos têm declarado o direito de isonomia, de igualdade de tratamento, mas não indicam como deverá ser obtida a igualdade ou a compensação das desigualdades injustas. Como efetivar a justiça através da igualdade. Os operadores do direito têm se debruçado sobre a questão com afinco. Apesar dos esforços, até hoje não se delineou nenhuma fórmula que garantisse a perfeição. Não obstante, a colaborar com a criação e a aplicação do direito, como alavancas de Arquimedes, atuam os princípios de direito em auxílio à solução da problemática concernente ao Direito de igualdade. Alguns critérios norteadores, elevados, por vezes, a *status* de princípio, também oferecem suporte para a solução no caso concreto. Em todo o caso, a coerência deverá permear a escolha e a aplicação dos princípios como um vector orientacional dirigido a uma Justiça de integridade,¹⁰ que oferece luz não só ao Judiciário, mas, também, à Administração Pública e ao legislador. Deve-se postular a interpretação conjunta dos princípios constitucionais, de modo que se possa admitir certa restrição de alguns deles, sempre

¹⁰ Sobre justiça com integridade, ver John Rawls. *Uma Teoria da Justiça*, pp.253 e ss., e pp. 484 e ss.

que daí decorra a potencialização de outros.¹¹ Nessa molduração, far-se, no presente, uma análise dos referidos princípios e critérios.

Não é a oportunidade adequada, aqui, a discussão a respeito de que princípios integram o direito ou, se princípios são anteriores e orientam o direito. Parte-se do suposto que princípio expresso ou implícito orienta a aplicação do direito. Mas, princípio não é algo externo ao direito, antes, integra o sistema de direito no sentido amplo, mesmo que não positivado. Faz parte do ordenamento jurídico. Os princípios cumprem papel duplo, por vezes representam a base fundante das regras jurídicas, em outras, são eles mesmos expressão de valores específicos, aplicáveis diretamente. Não obstante, tratar-se de regras de otimização do direito atuando no campo do dever ser, os princípios são aplicáveis diretamente, porque são, também, normas jurídicas.¹²

5.1. O Princípio de Justiça

O princípio de justiça ocupa um lugar dominante na crítica das soluções jurídicas. A igualdade é, em essência, a justiça como regularidade.¹³ O termo Justiça seria apropriado para expressar a aprovação de uma lei que distribua a carga fiscal e os

¹¹ Conf. Prof. Luiz Alberto Malvárez Pascual, da Universidad de Huelva, em sugestiva comunicação sob o título "Los Derechos Fundamentales como Limites Externos al Legislador Visión Crítica de la Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español". www.jus2.uol.com.br. Acesso 11.11.09.

¹² Nessa linha, Robert Alexy in *Teoría de los Derechos Fundamentales*, pp. 84 e ss. A exemplo, vale lembrar o princípio do enriquecimento sem causa, o qual em muitos ordenamentos jurídicos incidia como princípio geral de direito, todavia alguns Estados, como o Brasil na reforma do CCB de 2002, positivaram-no. Esse fato não retira a qualidade de princípio, ao contrário, continua sendo um princípio, agora positivado.

¹³ Conforme o reconhecido especialista no assunto, John Rawls. *Uma Teoria de Justiça*. Tradução de *A Theory of Justice* por Almiro Piseta e Lenita Esteves, São Paulo: Martins Fontes, 1997, p.560.

benefícios fiscais de forma justa; inversamente, pode-se nominar de injustiça uma lei que proporcione violação ao direito de igualdade dos destinatários da lei. Os traços distintivos da justiça poderiam muito bem ser formulados por equitativo e não equitativo.¹⁴ O princípio geral latente que emana dessas ideias de justiça deriva do que os indivíduos têm direito, uns em relação aos outros, equivale a uma relativa posição de igualdade e de desigualdades. A distribuição dos encargos ou dos benefícios justos deriva do conceito de justiça, a base é a igualdade com a consideração das diferenças. Assim, tratar igualmente os casos iguais e tratar desigualmente os casos diferentes é primado da justiça.¹⁵ Em nome da Justiça, protestamos contra as leis injustas, aquelas que tratam as pessoas discriminando-as injustificadamente. Ao mesmo tempo, exaltamos as leis, quando justas, quando concedem um benefício que a sociedade anseia como medida de justiça. Todas essas ideias de justiça estão ligadas a um tratamento justo direcionado às questões de igualdade. Em Direito fiscal, nomeadamente em benefícios fiscais, com mais razão, o exame do direito de igualdade torna-se inseparável do primado de justiça.

Esquemas e critérios de justiça e de igualdade são bastantes propagados. Todavia, resultam, em geral, em conceitos formais de justiça que não satisfazem nem mesmo seu autor.¹⁶ Destarte, não entraremos nessas formulações, importa aqui ressaltar a correlação do princípio de justiça com o princípio da igualdade. As soluções justas

¹⁴ Conf. Herbert L. A. Hart. *The Concept of Law*. Traduzido para a obra: *O conceito de Direito por A. Ribeiro Mendes*, 5ª ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 2007, pp.172 e ss.

¹⁵ A justiça também é uma das quatro virtudes cardinais, e ela, segundo a doutrina da Igreja Católica, consiste "*na constante e firme vontade de dar aos outros o que lhes é devido*" (CCIC, n.381).

¹⁶ Chaïm Perelman manifesta-se nesse sentido, *In Lógica Jurídica*. Tradução de Vergínia K. Dupi, *ett alli*. São Paulo: Martins Fontes, 1998, pp.85 e ss.

serão aquelas que não representem uma aplicação defeituosa da lei e dos valores que estão por detrás delas.¹⁷ Como condição preliminar, pode-se dizer que uma justiça igual significa que a sociedade deve oferecer a mesma contribuição proporcional para que cada pessoa realize o melhor plano de vida que é capaz de formular. Ou, ainda, o senso de justiça assegura que todos tenham deveres e direitos iguais, ou seja, uma justiça igualitária.¹⁸

Contudo, justiça não pode ser só distribuição equitativa, a ideia de justiça autoriza a questionar o que está sendo distribuído, se adequado e justo àquela situação e a todos os que serão alcançados com a medida. A distribuição equitativa de algo negativo, indesejado, pode não ter relação com justiça. Equivale também a se dizer que os benefícios fiscais só podem ser distribuídos se o Estado tem condições de assim proceder, se outras demandas mais urgentes estão sendo atendidas a contento. Não seria aceitável que uma sociedade com significativos núcleos de população, extremamente carenciados, tenha de assistir à concessão de benefícios fiscais, os quais representam gastos públicos, a consócios com condições normais de contribuir. De justiça, emerge uma ideia de preocupação com o bem-estar social, regra justificadora do tratamento desigual¹⁹ a distribuir benefícios, a impor um encargo tributário com proporcionalidade ou com uma progressividade proporcional à riqueza dos contribuintes,²⁰ ou a reduzir

¹⁷ Veja-se Karl Larenz. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, por José Lamengo. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1983, p.205.

¹⁸ Conf. Jonh Rawls. *Uma Teoria de Justiça*. Tradução de *A Theory of Justice* por Almiro Piseta e Lenita Esteves. SP: Martins Fontes, 1997, p. 566.

¹⁹ Conf. Herbert L. A. Hart. *The Concept of Law*. Trad. *O Conceito de Direito por A. Ribeiro Mendes*, 5ªed., Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 2007, p.181.

²⁰ Veja-se, entre outros, Karl Larenz. *Metodologia da Ciência do Direito*, p.208.

encargos tributários em função da capacidade contributiva, ou, ainda, tendentes à promoção de atividades de interesse da sociedade.

Fazer justiça é também proceder de acordo com a lei, todavia a lei deve ser justa. Nesse sentido, pode-se dizer que o comando também obriga o legislador a emitir leis justas, leis de acordo com ordenamentos maiores, constitucionais, comunitários e universais. “Justiça é uma condição necessária que deve ser satisfeita por qualquer escolha legislativa que pretenda ser assumida para o bem comum”.²¹ A capacidade contributiva imbrica-se com a igualdade para o alcance da tão almejada justiça fiscal. Os Poderes públicos, assim, também, o Legislativo e a Administração Pública, estão obrigados à observação do princípio da Justiça. Não há justiça sem respeito à igualdade das partes. O compromisso com os postulados de justiça submete a Administração Pública em todos os seus atos. Devem todos os órgãos pautar pela concessão de justiça, buscando a solução mais justa em cada caso que lhes for submetido.

5.2. O princípio da capacidade contributiva²²

²¹ Conf. Herbert L. A. Hart. *The Concept of Law*. Tradução com o nome de *O Conceito de Direito por A. Ribeiro Mendes*, 5ª ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2007, p.182.

²² O princípio da capacidade contributiva encontra-se expresso na Constituição italiana art. 53º, item 1; na Constituição espanhola art. 31º, nº1, e na Constituição brasileira art. 145º, Inciso III, §1º. A CRP –Constituição da República Portuguesa– não contempla, expressamente, o princípio da capacidade contributiva. O constituinte preferiu tratar preferencialmente do princípio da proporcionalidade e da igualdade fiscal, através dos quais se encontra abarcada boa parte das questões decorrentes da capacidade contributiva. Ver os arts. 103º e 104º da CRP.

O argumento da capacidade contributiva como fator a ser somado à ideia de justiça efetiva e igualdade encontra amparo na Constituição Federal, quando no § 1º do artigo 145 estabelece que:

“Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a **capacidade econômica do contribuinte**, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte”.

Em sede de Direito fiscal e, conseqüentemente, em sede de benefícios fiscais o princípio da capacidade contributiva, considerado um reforço ao princípio republicano,²³ é uma decorrência do princípio da igualdade,²⁴ serve a operacionalizá-lo. Há autores que consideram o princípio da capacidade contributiva simples aspecto, que se desdobra do princípio da igualdade em matéria tributária.²⁵ O princípio da capacidade contributiva vai interferir a serviço da igualdade em razão das desigualdades verificadas em termos de capacidades econômicas para assumir os deveres tributários, regulando a oneração do contribuinte, através de mecanismos fiscais, para além dos fatores de

²³ A respeito, veja-se, Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18º ed. SP: Malheiros, 2002, p.73.

²⁴ José Casalta Nabais arrola mais os princípios da uniformidade e da generalidade como sucedâneos da capacidade contributiva. *In Por Um Estado Fiscal Suportável*, ob. cit. p.464.

²⁵ Conf. Alberto Xavier. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. SP: RT, 1978, p.74; Geraldo Ataliba. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. Revista de Direito Tributário. SP: IDEPE, 1991, p.49.

tributação em si, tais como os que determinam as alíquotas em razão da selectividade ou da essencialidade, mas, também, diretamente na distribuição de benefícios fiscais, nomeadamente com objetivos sociais. Assim, as alíquotas a serem fixadas, minoradas; as faixas de isenção ou a progressividade no imposto. Não se pode ter a ilusão de conseguir uma igualdade em sentido absoluto em Direito fiscal, não só pela impossibilidade de quantificar o sacrifício devido, como pela impossibilidade técnica de alcançá-la com plenitude.²⁶ É suficiente conformar-se com uma igualdade relativa. Em auxílio, surge o princípio da capacidade contributiva como um dos mecanismos utilizados para alcance da justiça fiscal.²⁷ Os comandos do princípio da capacidade contributiva são dirigidos com primazia ao legislador. É ele quem deve expressar na lei que cria, concretamente, aos tributos o carácter pessoal, graduando-os adequadamente. A tarefa consiste em tributar de forma proporcional à riqueza, exigindo menos de quem pouco tem e mais de quem mais tem e mais consome. Significa o potencial de força em termos económicos dos contribuintes, toda aquela expressão que pode ser considerada indicativa de força económica, ou, ainda, a aptidão para serem alcançados pela oneração tributária.²⁸ O normal é contribuir quando se tem capacidade contributiva e, igualmente, é normal não contribuir quando não se tem capacidade contributiva. A medida da capacidade contributiva vai receber a dosagem que ditará a proporcionalidade no caso concreto para que a igualdade de tratamento seja observada na concessão de benefícios

²⁶ Nesse sentido, ver, entre outros, Victor Uckmar. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, p. 67.

²⁷ Sobre justiça fiscal e capacidade contributiva ver, entre outros, María Silvia Velarde Aramayo. *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*, pp. 12 e ss.; Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18.ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p.80.

²⁸ Conf. Salvatore La Rosa. *Le Agevolazioni Tributarie. Trattato di Diritto Tributario*. Padova, 1994, T. I, p.419.

fiscais. Como exemplo, os impostos progressivos e os impostos seletivos cumprem conjuntamente os princípios da capacidade contributiva e da igualdade, à medida que aplicam o fator de discriminação onerando mais quem mais tem, e menos quem é carenciado.

Para Villegas, a capacidade contributiva é o limite material quanto ao conteúdo da norma tributária, garantindo sua justiça e razoabilidade. É também um princípio distributivo da carga tributária, integrando ainda a caracterização jurídica do tributo. A capacidade contributiva²⁹ é a base fundamental de onde partem as garantias materiais diretas ou indiretas que as Constituições outorgam aos particulares, tais como a generalidade, a igualdade, a proporcionalidade e a vedação de confisco.³⁰

Não se ignoram as dificuldades de encontrar a linha divisória positiva ou negativa de debilidade econômica financeira para aferir o momento exato em que o sujeito perde ou passa a ter capacidade contributiva³¹. Ademais, muitos impostos não

²⁹ Assim, embora se reconheça a dificuldade de excluir totalmente a carga tributária do hipossuficiente, imperioso admitir a injustiça da tributação generalizada de alguns produtos quando afeta o mínimo existencial, por exemplo, medicamentos e alimentos, consumidos por pessoas com incapacidade contributiva, posto que temporária; ainda, a título de exemplo mencionam-se os desempregados que estão sujeitos à igual carga tributária pelo que consomem em relação aos que tem renda mensal.

³⁰ Conforme Hector Villegas. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1989, p. 56.

³¹ Sobre o tema, ver entre outros: Regina Helena Costa. *Princípio da Capacidade Contributiva*. SP: Malheiros, 2006; José Marcos Domínguez de Oliveira. *Direito tributário – Capacidade Contributiva Conteúdo e Eficácia do Princípio*. RJ: Renovar, 2005; José Maurício Conti. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. SP: Dialética, 2006; Ignacio Ara Pinilla, *Reflexiones Sobre el Significado del Principio Constitucional de Igualdad*. In *El principio de Igualdad*. Madrid: Dykson, 2000, pp. 221 e 222; Francisco Rubio Lorente. *La Igualdad en la Aplicación de la Ley*. In *El principio de Igualdad*. Madrid: Dykson, 2000, p. 48.

levam em conta a capacidade contributiva, são proporcionais ao consumo. A aplicação da proporcionalidade tributária simples, em que o contribuinte paga menos, porque consome menos, apenas é válida a partir de uma determinada faixa de renda, porém pode se revelar agressiva e injusta para os contribuintes com incapacidade contributiva, pois vai tirar uma fatia do que lhe é essencial. De fato, a universalidade dos impostos é critério de igualdade muito primário. Esse critério não atende aos parâmetros de equidade. As exigências tributárias mostram-se excessivas quando o contribuinte encontra-se num nível muito debilitado do ponto de vista econômico/financeiro.

As legislações dos Estados, em geral, têm optado por atribuir à zona de incapacidade contributiva um nível realmente mínimo, de forma a garantir a contribuição do maior número de contribuintes possível. Com isso, cuidam dos seus interesses ditados pelo imediatismo político desprezando os interesses dos consócios. Além disso, desconsideram que há uma margem em que ocorre a injustiça nos impostos proporcionais, pois não há benefício fiscal correspondente a compensar, suficientemente, os vácuos de desigualdades existentes nessa modalidade.³² Não se está pretendendo atribuir à capacidade contributiva um valor extremado, como se este princípio pudesse erradicar as injustiças e as desigualdades tributárias. Todavia é forçoso reconhecer que há casos, como os mencionados, em que as desigualdades estão bem visíveis e mereceriam uma melhor atenção pelo legislador, ao instituir ou fixar leis tributárias, não poderia esquecer aqueles sujeitos que percebem rendas tão baixas que somente lhes habilitam a alcançar algumas das necessidades essenciais da vida.³³ As alegadas dificuldades em excepcionar adequadamente aqueles menos abonados restam

³² A concessão de benefícios fiscais, proporcionais ao consumo médio, em situações de baixa renda, poderiam representar uma solução.

³³ Nesse sentido, ver, entre outros, Victor Uckmar. *Principios Comunes del Derecho Constitucional Tributario*, p.63.

fragilizadas diante da possibilidade de solução, facilmente alcançável através da instituição de benefícios fiscais aos hipossuficientes tendentes a compensar as diferenças não previstas na distribuição dos encargos fiscais.

Quais seriam as dificuldades de fixar os patamares mínimos e as faixas de percentuais variados de tributos bem como os critérios eleitos para tanto, os legisladores não têm divulgado, o que deixa margem para se questionar as razões e a eficiência dos critérios adotados. Da mesma maneira, a carência ou a insuficiência de informação deixa margem para dúvidas: os fins alcançados serão suficientes? Serão justos? Serão adequados? São questões que permanecem. Sem embargo, é de se aceitar que à ausência de critérios científicos a graduação das faixas e das reduções acaba por ser determinada por critérios políticos.³⁴ De efeito, o que se tem notado é que o legislador, nomeadamente nos casos de tributação de trabalhadores, tem optado em desagrar um mínimo, tão mínimo, que não desperte dúvida à sociedade de que aquele valor isento esteja enquadrado como mínimo necessário, (embora possa suscitar dúvidas da justiça àqueles excluídos do benefício que se encontrem em uma faixa considerada, para muitos, também como carenciada). De qualquer sorte, o benefício fiscal da minoração e da isenção verificada, nesse sistema de tributação progressiva, justifica-se no fim social objetivador da redistribuição de riquezas³⁵ e ou de atendimento aos carenciados.

Sem embargo do acima explicitado, o argumento de que ninguém deveria contribuir de forma que o encargo tributário pudesse interferir no atendimento às necessidades básicas do contribuinte é uma afirmação carismática, mas irreal. Na maior

³⁴ A respeito, Willian W. Lutz informa: a graduação é uma função exclusivamente política sendo impossível determinar cientificamente. *The most equitable relation of tax burden to ability. Guidepost to a free economy*. Cap. IX, New York: 1945, p. 67.

³⁵ Sobre o tema da redistribuição de riquezas através da arrecadação fiscal, ver J.M. Keynes. *The Economic Consequences of the Peace*. New York, 1920, pp. 16-18.

parte das vezes, as pessoas são compelidas a pagar tributos, independente de terem atendido suas necessidades básicas e há tributos inclusive, sobre bens de consumo básicos independentemente de quem os adquire. Ademais, as necessidades básicas não têm um valor absoluto, variam em razão de local, época, pessoa, quantidade de membros da família, estado de saúde, entre outros critérios a serem considerados.

5.3. O princípio da proporcionalidade e da razoabilidade

A proporcionalidade,³⁶ como princípio, impõe-se a todos e, por conseguinte, ao Estado nas suas diversas esferas. Resulta da necessidade de adequar os meios aos fins objetivados pelas leis, observando-se, sempre, o justo equilíbrio em todas as acções necessárias. O significado do princípio da igualdade, como proibição de arbitrariedade,³⁷ tem sido ampliado progressivamente por elementos do princípio da proporcionalidade³⁸, segundo o objeto da regulação e os pressupostos característicos da diferenciação. A arbitrariedade, no entendimento do Tribunal Constitucional alemão, é uma questão de desproporcionalidade objetiva de uma medida em relação à situação efetiva à qual ela vale. O Estado pode restringir os direitos dos administrados quando, proporcionalmente, for estritamente necessário, após ponderação dos interesses postos em causa. Em contrapartida, deve fazer um juízo de valoração quanto aos danos aos prejudicados, com base nos princípios da proporcionalidade e da razoabilidade, de

³⁶ Esse critério da proporcionalidade pela Administração Pública, hoje tratado como princípio, já era aplicado no século passado, nos julgamentos do Tribunal Administrativo da Prússia. Conf. Ernst Forsthoff. *El Estado Social*. Barcelona: Centro de Estudios Constitucionales: Hardcover, 1986, p.130.

³⁷ Nesse sentido, Konrad Hesse. *Elementos de Direito Constitucional da República da Alemanha*. Tradução da 2ª ed. alemã por Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Vozes, 1998, p. 338.

³⁸ Ver, entre outros, Afschrift *et alli*. In *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*. Ed. Larcier. Bruxelas, 2009, p.277.

forma a avaliar se há a devida compensação, considerando a finalidade a alcançar. Visando a assegurar a observação contínua do princípio da proporcionalidade pelos Estados-Membros foi firmado o Protocolo Europeu com o desejo de tornar as decisões mais próximas, tanto quanto possível, dos cidadãos e para dar efectividade à prescrição do princípio da proporcionalidade do Tratado da União Europeia.³⁹

O princípio da proporcionalidade,⁴⁰ juntamente com a razoabilidade, é um dos principais instrumentos de aferição de medida relativamente às questões de concessão ou de extensão que devem alcançar os benefícios e os encargos tributários determinados pelo Direito de igualdade. São critérios norteadores, indispensáveis e inseparáveis na aplicação da igualdade⁴¹. A proporcionalidade vai determinar o grau da diferença que deverá interferir em cada caso e vai dizer se o Direito da igualdade foi observado, se há discrepância, qual a intensidade dessa e qual a medida adequada para a sua correção, para compensar os desfavorecimentos, as desigualdades verificadas. Considerar, ainda, que se há de valorar os danos aos prejudicados.

Observar o critério da razoabilidade,⁴² ao aplicar a lei, é a forma de superar eventuais dificuldades encontradas. Não significa que tudo que não seja razoável seja inconstitucional, nem que tudo que é razoável é constitucional, pois nem toda

³⁹ Conforme art. 5º do Tratado da União Europeia.

⁴⁰ Sobre o tema, entre outros, ver Gluck, David Giménez. *Juico de Igualdad e Tribunal Constitucional*. Barcelona: Bloch, 2004, pp.315 e ss.; José Mauricio Conti. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. SP: Dialéctica, 2006.

⁴¹ Conf. Ignacio Ara Pinilla, *Reflexiones Sobre el Significado del Principio Constitucional de Igualdad. El Principio de Igualdad*. Madrid: Dykson, 2000, pp. 197 e ss. e Francisco Rubio Lorente. *La Igualdad en la Aplicación de la Ley. El Principio de Igualdad*. Madrid: Dykson, 2000, pp. 47 e ss.

⁴² Oportuno anotar que o princípio ou critério da razoabilidade (reasonableness e não rationality) é bastante usado no Direito europeu, inclusive pelo Tribunal Constitucional Europeu. Todavia, sua origem é norte-americana.

imperfeição técnica, ou obscuridade na lei gera o vício da inconstitucionalidade.⁴³ São aspectos distintos. Aplicar a razoabilidade em sede de apreciação do princípio da igualdade, nos encargos tributários ou em benefícios fiscais, vai proporcionar apenas que surjam soluções ditadas pelo bom senso.⁴⁴ Esse bom senso que vai um pouco mais além do senso comum que se presta a direcionar a vontade humana, individual ou comunitária, um apurado senso, desenvolvido pelas múltiplas capacidades humanas, derivadas de argumentos lógicos e objetivos, extraídos da relação entre os meios e os fins visados, a serem aplicadas no caso concreto.

Aplicar o critério ou o princípio da razoabilidade, consiste, também, em examinar diretamente as normas promulgadas introdutoras da desigualdade para averiguar as razões e os motivos que justificam a desigualdade em questão e se essas normas estão ou não de acordo com os ditames constitucionais instituídos. Equivale a dizer que o julgador⁴⁵ deverá examinar a razoabilidade das desigualdades relevantes verificadas na lei para aquela situação posta em causa. Essas desigualdades deverão estar embasadas em valores constitucionais ligados à ordem social ou econômica, ou nesses e em bens e interesses constitucionalmente protegidos.⁴⁶

5.3.1. Critério francês *bilan-coût-avantages*

⁴³ Conf. Enrique Alonso García. *La Interpretación de La Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1984, pp. 202, 203.

⁴⁴ Sobre o tema, ver Gadamer, Hans-Georg. *Verdade e Método*, 4ª ed. RJ: Vozes, 2002, p. 63.

⁴⁵ Nesse sentido, as razões objetivas são vistas como não arbitrarias. Esse enfoque tem origem no Tribunal Europeu de Direitos Humanos, conforme Enrique Alonso García. *La Interpretación de la Constitución*, pp. 211-212.

⁴⁶ Sobre razoabilidade e igualdade vale ver, entre outros, Enrique Alonso García. *La Interpretación de la Constitución*, p.429.

Em julgamentos que exigiu a aplicação do critério da proporcionalidade, o tribunal francês utilizou o critério nomeado de “bilan-coût-avantages” – em que são analisados, comparativamente, os custos e as vantagens⁴⁷ envolvidos no caso concreto. Esse critério encaixa-se, por excelência, nas questões de concessão de benefícios fiscais, auxilia no juízo de adequação nas concessões ou nas coibições ditadas pela lei. Aplica-se, também, na Administração Pública e para a Administração Pública, isto é, nas questões que envolvem os particulares com a Administração Pública e nas questões que a Administração Pública impõe aos particulares. Possibilita a análise das concessões de benefícios fiscais no sentido de sopesar se, afinal, está presente o interesse público naquele benefício, ou, se, inversamente, só há interesse privado. No primeiro caso, na presença de interesse público, revelado nas vantagens que poderão advir do investimento do Estado em benefícios fiscais, verificar-se-á se compensam-se os custos que estarão sendo assumidos com os benefícios alcançados, ainda que a longo prazo, relativamente às vantagens que o benefício fiscal proporcionará à sociedade ou ao Estado diretamente. No segundo caso, quando prepondera o interesse privado, provavelmente estar-se-á diante de um benefício social, ditado por solidariedade decorrente de uma situação extraordinária. Nessas situações, a relação custo-vantagem dificilmente poderá ser aplicada, considerando somente os termos econômicos. Todavia, em todo o caso será viável a avaliação das vantagens, posto que sejam de ordem subjetiva, comparativamente com os custos assumidos pela sociedade, em razão dos benefícios concedidos. Sempre será possível avaliar se a despesa assumida pelo Estado trará um resultado que a justifique. Ainda que esse resultado seja valorativo e não econômico/financeiro.

⁴⁷ Conf. Jeanne Lémasurier. *Vers un Principe Générale du Droit? Le principe «Bilan-Cout-Avantages»*. T. 2. Paris.1979, p. 98.

5.4. O princípio da segurança e da certeza jurídica

O princípio da segurança jurídica promove os altos valores de uma sociedade. Prestam-se a inspirar a edição, a boa aplicação e, de modo significativo, o cumprimento das leis. Nesse sentido, as normas legais devem objetivar tornar a vida das pessoas e das instituições seguras e tranquilas. Um certo e bom grau de certeza deve ser oferecido pelos sistemas jurídicos tributários. A igualdade de tratamento pelas leis representam um pressuposto para que a lei seja reconhecida como justa e, conseqüentemente respeitada pelas pessoas, o que resulta de alguma certeza e segurança jurídica. Portanto, a certeza jurídica juntamente com a igualdade são indispensáveis à obtenção da tão almejada segurança jurídica.⁴⁸

Uma das principais funções do Direito como ciência é proporcionar alguma certeza nas incertezas das relações sociais dos cidadãos. Como o direito é a imputação de efeitos a determinados fatos,⁴⁹ cada sujeito tem elementos suficientes para conhecer previamente a consequência de seus atos. Em Direito tributário, as normas de regência traçam, com clareza, o campo de abrangência, as incidências e os tributos, bem como os benefícios fiscais, tendentes a minorar os encargos ditados pelas normas impositivas tributárias. Com o propósito de certeza e segurança, as leis tributárias devem prever as hipóteses objetivadas, minuciosamente descritas, a fim de evitar entendimentos contraditórios ou equivocados, gerando a insegurança e a incerteza no contribuinte.⁵⁰

⁴⁸ Nesse sentido, também, Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed. SP: Malheiros, 2002, p.380.

⁴⁹ Conf. Hans Kelsen. *Teoria Pura do Direito*, p 380.

⁵⁰ Conf. Sacha Calmon Navarro Coelho. *O Fato Gerador. Obrigação Tributária*. SP: RT, 1996, p.43; Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed. SP: Malheiros, 2002, p.382.

Quanto se tratam de benefícios fiscais, com mais razão ainda, deverá a lei ser muito clara e específica, pois essa espécie de norma, além de produzir efeitos no âmbito dos direitos e deveres do contribuinte, vai representar a distribuição de favores estatais, favorecendo alguns e não a todos. A toda evidência uma norma que produza despesas públicas como a lei concessiva de auxílio fiscal poderá representar um forte fator de insegurança e de incerteza jurídica se não forem observados os critérios norteadores de justiça e de igualdade em sua criação. E, frise-se, não basta observar os parâmetros de justiça. A norma deve, necessariamente, mostrar, deixar claro, quais foram os parâmetros levados em consideração que resultaram no entendimento da necessidade e da justeza dos objetivos e benefícios concretizados na lei. Um sistema de direito que não ofereça dúvidas, que pretende ser justo, tende a ser obedecido muito mais prontamente pelos consócios, justamente em razão de oferecer segurança jurídica de que as leis existem, que a leis são justas e que todos irão obedecê-las, pois a lei é dirigida para todos,⁵¹ sem distribuição de privilégios injustificados.

5.5. A discricionariedade

Na aplicação da legislação que trata de benefícios fiscais, a Administração Pública tem um papel preponderante para a concretização dos objetivos da lei. O administrado submete-se ao poder discricionário. Diretamente, o princípio da igualdade vincula a Administração Pública, inclusive e com certa primazia, na seara da discricionariedade. Considerado o “inimigo da discricionariedade”⁵² e esta, sinônimo de arbítrio, por alguns, o princípio da igualdade representa um importante instrumento ao poder público nas suas relações com o administrado. A Administração Pública é a

⁵¹ Nesse sentido, John Rawls. *Uma Teoria de Justiça*, p. 631.

⁵² Conf. José Joaquim Gomes Canotilho. *Direito Constitucional*, p.806

principal destinatária do princípio da discricionariedade. Porém, não submete somente a Administração Pública, vincula o Legislativo⁵³ especialmente na matéria e conteúdo das leis que edita, inclusive, impondo limites às suas escolhas no espaço da liberalidade de conformação conferida ao legislador. O judiciário como aplicador do direito, com mais razão deverá ter sempre presente o Direito de igualdade na solução dos casos que lhe são submetidos. Ademais, deverá sempre destinar igual tratamento às partes no processo. A discricionariedade não autoriza nem pode servir de argumento para conceder tratamento diferenciado a uma ou à outra parte em qualquer processo.

O Direito de igualdade do cidadão perante a Administração Pública também significa uma igualdade perante os serviços públicos, garantindo ao Administrado o mesmo tratamento. O exercício da discricionariedade não significa um campo de liberdade em que o agente, diante de várias hipóteses, escolha qualquer uma, não há uma liberdade absoluta, a discricionariedade não autoriza a ação contra *legem*; há sempre uma vinculação dos atos da administração ao sistema legal, às legislações. O princípio da legalidade ex-surge lógico, o Administrador deve agir sempre na estrita observância da lei, posto que possa haver um espaço de liberdade residual.⁵⁴ Os princípios de direito ligam e condicionam os atos administrativos, disciplinando, vinculadamente, o campo da discricionariedade. O princípio da proporcionalidade e da razoabilidade servem de orientadores à discricionariedade. No desenvolvimento das atividades no nível discricionário, há um dever de atuar racionalmente, um atuar

⁵³ Para responsabilidade extracontratual do Estado, em face aos atos do Legislativo, veja-se Lei nº 67/2007 de 31 de Dezembro, de responsabilidade extracontratual do Estado, em vigor em 2008.

⁵⁴ Sobre o tema pode-se ver Juarez Freitas. *Estudos de Direito Administrativo*. SP: Malheiros, 1997, pp. 132 e ss.; e, Otto Bachof, Hans J. Wolff, Rolf Stober. *Direito Administrativo*. Tradução António F. Sousa, Vol. I, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006, pp.329 e ss.

afeiçoado ao senso comum das pessoas. De efeito, o sistema legal ao conceder ao agente público o poder discricionário não lhe autorizou, em absoluto, a agir ao seu jeito, nos aspectos meramente pessoais ou individuais do ator, incompatíveis com a índole do direito, apenas conferiu-lhe alguma liberdade para, diante das circunstâncias, poder escolher a melhor conduta a adotar. Mas, a escolha não é livre é limitada às previsões legais. Não existindo lei a regular o caso, os princípios de direito e os valores emanados do senso comum da sociedade, como os valores vigentes em determinado espaço e tempo, devem ser observados pelo agente. Nesse sentido, vale lembrar o princípio constitucional da eficiência, o princípio da publicidade dos atos administrativos e com primazia os fins públicos, sempre voltados ao bem comum. Com todas essas considerações inafastáveis, é forçoso concluir que o poder discricionário é sempre um poder vinculado, de tal sorte que o agente nunca poderá, injustificadamente, praticar desigualdades, menos ainda, poderá distribuir benefícios que representem discriminações privilegiadas sem o suficiente suporte legal.

5.6. O princípio da imparcialidade e da neutralidade fiscal

O dever de adotar condutas imparciais na execução da Administração Pública, bem como de observar o princípio da imparcialidade na execução das leis vincula a todos os poderes. Esse princípio é vinculado, em alguma medida, ao princípio da igualdade, porém, com dignidade própria. Conforme Jorge Miranda, o princípio da imparcialidade vincula os órgãos e os agentes da administração, os quais deverão tomar as suas decisões de forma independente e com total isenção relativamente aos interesses privados. Deriva do princípio da imparcialidade o princípio da neutralidade fiscal que, aqui, assume especial importância. Na verdade, a neutralidade no tratamento fiscal é um

dos reflexos da igualdade em matéria fiscal.⁵⁵ Por exemplo, na aplicação das leis fiscais, não pode haver tratamento privilegiado dificultando ou facilitando sobremaneira, conferindo uma desigualdade a alguns ou a algum dos contribuintes beneficiados ou onerados.

O princípio da imparcialidade está bem desenvolvido na doutrina italiana, inserto na Constituição italiana.⁵⁶ É de observação obrigatória nomeadamente no exercício do poder discricionário. Vincula o agente de tal sorte que, estando ele de alguma forma envolvido, quer com as pessoas privadas, quer com as questões a serem resolvidas, deverá se dar por impedido, abstendo-se de realizar o ato e requerer a sua substituição, sob pena de serem considerados ilegítimos os atos⁵⁷ realizados. O agente, nomeadamente o agente fiscal, deve ter independência e isenção para poder agir com imparcialidade no caso concreto, observando, ainda, a finalidade e os interesses públicos. Esse princípio representa um importante instrumento a favor do Direito de igualdade, em face de a parcialidade tender a tratamentos desiguais, favoráveis ou desfavoráveis, conforme o norte da aplicação determinado em um juízo neutro de imparcialidade. A vedação da concorrência fiscal prejudicial também encontra base no princípio da imparcialidade. Benefícios fiscais concedidos a um determinado grupo ou região podem gerar a concorrência fiscal. Prática condenada pelo bom direito. Nas regras do Tratado da Comunidade Europeia, por diversas vezes, a matéria da concorrência desleal fiscal é tratada, e é com essa preocupação que foram ditadas regras de repressão aos regimes fiscais que configurem práticas fiscais prejudiciais aos Estados

⁵⁵ Nesse sentido, ver Acórdão do Tribunal Europeu nº PC-484-06/007 08.

⁵⁶ Conf. art. 97º.

⁵⁷ Conf. Aldo Sadulli. *Manuale di Diritto Amministrativo*. XIV ed. V. 1. Nápoles, 1984, p. 568

da comunidade.⁵⁸ Essas regras coíbem a concessão de auxílios fiscais de Estado, a não ser nas hipóteses excepcionadas ou autorizadas pelos tratados.⁵⁹

6. Justiça, Igualdade e Constituição

A Constituição Federal do Brasil trata da questão da justiça e da igualdade. De início como objetivos da República, ao depois, como garantia e direito fundamental e por fim menciona-os em matéria tributária. Vejamos:

O art. 3º da Constituição brasileira assim prescreve: Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária. Assim, a Constituição Federal define como objetivo fundamental a justiça solidária. Na questão da solidariedade está inclusa a ideia de colaboração, inclusive tributária. Equivale a dizer que a tributação maior a quem mais tem é medida solidária constitucional. No mesmo sentido a destinação de benefícios, gastos de recursos públicos, arrecadados pela receita tributária, representam medidas de solidariedade. Nessa linha de ideias importante notar que a igualdade vai incidir como medida dosadora, na execução da solidariedade, na efetivação da justiça. A esse respeito vale transcrever a seguinte manifestação:

“As limitações à indiscriminada instituição e cobrança de tributos, estão em última análise concentradas na ideia de justiça tributária, sendo esta consequência direta do objetivo fundamental da República de construção de uma sociedade

⁵⁸ Nesse sentido, o Código de Conduta no Domínio da Fiscalidade das Empresas, aprovado em reunião do Conselho ECOFIN de Setembro de 1997.

⁵⁹ Sobre o tema, ver, Fernando Rocha Andrade. *Concorrência Fiscal Internacional*, *Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XVI, Coimbra: Univ. de Coimbra, 2003, pp. 238 e ss.

justa.⁶⁰ A necessidade de justiça tributária está presente na quase totalidade das Constituições, sob a forma de um princípio, seja implícito ou explícito. No direito brasileiro, por mais que se afirme que este princípio não é explícito, pois entendido como uma consequência do ideal de construção de uma sociedade justa, estaria ele resguardado nas diversas formas através das quais se manifesta, quais sejam a capacidade contributiva, a progressividade, a não-confiscatoriedade, além de outras já mencionadas”.⁶¹

⁶⁰ Conforme Rodrigo S. Muzzi: *Para o cidadão, a característica essencial do Estado de Direito está na limitação aos poderes dos governantes, assegurando-se duas ordens de direitos individuais: aqueles que poderíamos chamar de políticos (integridade física, inviolabilidade do lar, direito à opinião, direito ao voto, etc.); e aqueles de conteúdo econômico (direito ao patrimônio, ao exercício de atividades produtivas, à vedação ao confisco, dentre outros). São, portanto, as Constituições, cartas de direitos do cidadão contra o Estado. Permita-me o leitor lembrar que os processos históricos de independência política, quando envolveram ruptura institucional, resultaram, quase sempre, de revolta de natureza tributária. O herói nacional brasileiro, Tiradentes, é um mártir de um parcimonioso tributo indireto de 20% "flat" sobre a produção do ouro; a independência americana está ligada à revolta da tributação sobre o chá; o Estado de Direito tem a sua origem na Magna Carta, regulatória do poder real de tributar; o herói lendário que povoa o imaginário britânico, Robin Hood, roubava para devolver ao povo o que o rei arrecadava como tributos. A história quase milenar da Suíça reflete a luta do povo helvético para manter a questão tributária como matéria de decisão no chão comunitário. No momento em que o governo da Revolução de 64 se instalava, a Constituição Brasileira incorporou uma invejável Carta de Direitos do Contribuinte, a Emenda Constitucional nº 18, seguida da Lei nº 5.172 de 1966, o Código Tributário Nacional. A Reforma Tributária e os Contribuintes, em <http://www.neofito.com.br/front.htm>.*

⁶¹ Conforme artigo de Maria de Fátima Ribeiro. *Direitos humanos e tributação: um enfoque sobre o mercosul com ênfase ao sistema tributário brasileiro.* www.idtl.com.br. Acesso em 07.01.10.

Mais, no título II , a carta Maior, quando elenca os direitos e as garantias fundamentais, no capítulo I, artigo 5º, proclama, expressamente, que todos são iguais perante a lei. *In verbis*:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes.

Com essa prescrição os brasileiros tiveram garantidos os seus direitos de igualdade. Não se trata apenas de igualdade diante da lei, mas também de igualdade na lei, conforme já mencionado anteriormente.

Seguindo-se ao exame constitucional, no capítulo que trata do Sistema Tributário Nacional, das limitações do poder de tributar, no art. 150, o poder Constituinte coibiu a União Federal de aferir tratamento desigual aos contribuintes. Resultando em mais um comando expresso a favor do Direito de igualdade em matéria tributária. Transcreve-se:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Por fim, no art. 151, ainda tratando do poder de tributar, a Constituição veda o tratamento desigual entre as pessoas jurídicas da federação. Transcreve-se:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

Não é objeto do presente a análise de textos legais, todavia, em razão da evidente importância enfocamos aqui as previsões expressas no texto Constitucional, as quais oferecem suporte à tese ora esposada e corroboram para se perceber a importância do Direito de igualdade ligado diretamente à ideia de dar efetividade à justiça.

Nos Estados democráticos de direitos, o tributo é exigido em virtude de lei, na medida que pela lei está previsto e fixado. O princípio da igualdade jurídica abarca o direito como um todo. Trata-se de princípio essencial entre os direitos fundamentais previstos na Constituição brasileira e nas Constituições dos Estados ocidentais. Nesse sentido, as orientações passadas por Geraldo Ataliba sobre o tema:

“... não teria sentido que os cidadãos se reunissem em República, erigissem um Estado, outorgassem a si mesmos uma Constituição, em termos republicanos, para consagrar instituições que tolerassem ou permitissem, seja de modo direto, seja indireto, a violação da igualdade fundamental, que foi o próprio postulado básico, condicional da ereção do regime. (...)

*A res publica é de todos e para todos. Os poderes que de todos recebe, devem traduzir-se em benefícios e encargos iguais para todos os cidadãos. De nada valeria a legalidade, se não fosse marcada pela igualdade.*⁶²

7. Declaração Universal dos Direitos à Justiça Fiscal - *Déclaration universelle du droit à la justice fiscale, à la justice sociale et à une meilleure répartition des richesses.*

A Declaração Universal dos Direitos à Justiça Fiscal proclamada no Forum Social Mundial de 2002⁶³, elencou direitos que devem ser observados tendentes a se obter a justiça em matéria fiscal. Vale a pena rever⁶⁴:

⁶² *Instituições de Direito Público e República*, mono, 1984, p. 175/6

⁶³ Evento realizado em Porto Alegre, com a participação do Sindicato do Fisco Francês e o Sindicato do fisco federal Brasileiro.

⁶⁴ O texto resulta de tradução livre. Não encontramos o texto em português. O original em francês foi publicado na obra de Vicent Drezet. *Quelle Europe Fiscale? Fiscalité et justice sociale*. 2^a ed. Paris: Ed. Sylepse, 2008, p. 145. O texto original é o seguinte: ***Déclaration universelle du droit à la justice fiscale, à la justice sociale et à une meilleure répartition des richesses. Préambule:*** *Considérant que tout État ou collectivité d'États doit assurer l'égalité des droits des hommes et des femmes, favoriser le progrès social, instaurer des conditions de vie dignes et décentes pour tout, et assurer un développement durable. Considérant que toute production de richesses doit s'accompagner d'une nécessaire redistribution équitable. Considérant que la fiscalité doit constituer un des outils indispensables de la redistribution des richesses et permettre le financement des services publics. Nous proclamons au Forum social de Porto Alegre la présente déclaration universelle du droit à la justice fiscale comme élément de la justice fiscale. Article 1.* *Toute loi fiscale doit faire l'objet d'un véritable débat démocratique et prendre en compte les notions d'intérêt général, de redistribution de justice et de progressivité des prélèvements. Article 2.* *Toute personne physique ou morale doit contribuer à l'impôt en fonction de l'ensemble de ses revenus et/ou*

Preâmbulo: Considerando que todo Estado ou coletividade de Estados deve assegurar a igualdade dos direitos dos homens e das mulheres, favorecer o progresso social, instaurar condições de vida dignas e decentes para todos, e assegurar o desenvolvimento sustentável.

Considerando que toda produção de riquezas deve ser acompanhada de uma necessária redistribuição equitativa.

Considerando que a fiscalidade deve constituir um dos meios indispensáveis à distribuição de riquezas e a possibilitar o financiamento dos serviços públicos:

Nós proclamamos no Forum social de Porto Alegre a presente **Declaração universal de direitos à justiça fiscal** como **elemento da justiça social.**

*bénéfices, ainsi que sur le capital accumulé. **Article 3.** Tout système fiscal doit privilégier les impôts directs comme étant plus justes que les impôts indirects. **Article 4.** Toute loi fiscale doit trouver un juste équilibre entre l'imposition des revenus du travail et ceux du capital. **Article 5.** Toutes les transactions financières internationales doivent faire l'objet d'une taxation. **Article 6.** Tous les produits et les services indispensables pour assurer les conditions de vie dignes et décentes aux citoyens ne doivent pas faire l'objet d'une imposition ou d'une taxation. **Article 7.** Toute application de la loi fiscale doit se traduire par le paiement de l'impôt dans le pays dans lequel les richesses sont produites et par la publicité des impositions. **Article 8.** Toute fraude fiscale doit être considérée comme une atteinte à l'ordre public et au bien-être général. La fraude fiscale est un vol, et qui vole la collectivité vole les pauvres. **Article 9.** Tout pays qui pratique le dumping fiscal, constitue un *de paradis fiscal*, ou favorise son existence, doit être considéré comme se livrant à une activité contraire à l'intérêt général et doit être condamné à abolir ces pratiques dommageables. **Article 10.** Pour permettre d'assurer l'indépendance, la neutralité et le traitement égalitaire des citoyens au regard de l'application de la loi, toutes les missions fiscales doivent relever de services publics composés d'agents régis par un statut public et bénéficiant de la garantie de l'emploi la loi fiscale doit se traduire par le paiement de l'impôt dans le pays dans lequel les richesses sont produites et par la publicité des impositions.*

Art. 1º Toda lei fiscal deve ser objeto de um verdadeiro debate democrático e levar em conta as noções de interesse geral de **redistribuição, de justiça e de progressividade** das imposições;

Art. 2º Toda pessoa física ou jurídica deve contribuir aos impostos em função do conjunto de seus rendimentos e/ou benefícios, bem como sobre o capital acumulado;

Art. 3º Todo sistema fiscal deve privilegiar os impostos diretos por serem **mais justos** que os impostos indiretos;

Art. 4º Toda lei fiscal deve procurar o **justo equilíbrio** entre a imposição sobre os rendimentos do trabalho e do capital;

Art. 5º Todas as transações financeiras internacionais devem ser objeto de uma taxação (imposição tributária);

Art. 6º Todos os produtos e os serviços indispensáveis por assegurar as condições de vida dignas e decentes aos cidadãos não devem fazer parte de imposição tributária;

Art. 7º A aplicação da lei fiscal deve exigir o pagamento dos impostos dentro do país em que as riquezas são produzidas e dar publicidade das imposições;

Art. 8º Toda fraude fiscal deve ser considerada como um atentado à ordem pública e ao bem estar geral. A fraude fiscal é um roubo. Quem rouba a coletividade, rouba os pobres;

Art. 9º Todo país que praticar o dumping fiscal, constituir um paraíso fiscal, ou favorecer a sua existência, deve ser considerado como contrário aos interesses gerais e deve ser condenado a abolir essas práticas prejudiciais;

Art. 10º Para permitir assegurar a independência, a neutralidade e o tratamento igualitário dos cidadãos em relação a aplicação da lei, todos os cargos fiscais devem compor os serviços públicos por agentes regidos por um estatuto público, beneficiário da garantia do emprego.

Da leitura do texto da Declaração Universal à Justiça Fiscal verifica-se a preocupação, especialmente de agentes do fisco, uma vez que elaborado em conjunto pelos Sindicatos representantes dos Fisco dos Estados participantes do Fórum Social Mundial, de promoção de justiça, justiça social, mas também justiça fiscal. O mais relevante parece ser o fato de ter sido reconhecido e deixado expresso que justiça social se alcança com justiça fiscal e, que a administração fiscal deve ser objeto de atenção e cuidado para não promover a injustiça fiscal. De tudo é possível afirmar que mais do que a interpretação sistemática do direito tendente à promoção e à efetivação da justiça fiscal, o governo deve aproveitar o potencial contido no direito tributário para promover a justiça fiscal e a igualdade, nomeadamente para erradicar as desigualdades sociais.

Como observa Márcio Pochmann⁶⁵, “no desenvolvimento das nações, a tributação exerce um papel importante no enfrentamento das desigualdades. Quanto mais justo o sistema tributário, menor tende a ser o grau de concentração de riqueza e renda nacional”. Qualquer discriminação injustificável que implique, excluir alguém da regra tributária geral ou de um privilégio não odioso, constituirá ofensa aos direitos humanos, posto que desrespeitará a igualdade assegurada no artigo 5º da Constituição brasileira.⁶⁶

⁶⁵ Presidente do IPEA.

⁶⁶ Ricardo Lobo Torres. *Direitos Humanos e Tributação. Relatório da XX Jornadas Latino americanas de Direito Tributário*. 2007.

CONCLUSÃO

Os princípios de direito e critérios norteadores indicados no presente, para a aplicação do direito, prestam auxílio ao princípio do Direito de igualdade de maneira a que este alcance o seu standard máximo possível de realização de justiça.

Assim, por exemplo, o princípio da justiça adere ao princípio da igualdade, não é possível justiça sem igualdade nem igualdade sem justiça. A igualdade é, em essência, a justiça como regularidade. A distribuição dos encargos e dos benefícios fiscais, igualitariamente, tem base em parâmetros de justiça. A ideia de justiça autoriza a questionar, não só os destinatários, mas, também, a quantidade do benefício fiscal, a qualidade, o momento e a extensão que o benefício fiscal alcança. Da mesma forma quanto a distribuição da carga tributária. Não há justiça sem respeito ao direito de igualdade das partes.

A igualdade como norma ou como princípio, corretamente aplicada, exige a observação da capacidade contributiva do sujeito passivo tributário. O princípio da capacidade contributiva é decorrência do princípio da igualdade em matéria fiscal serve a operacionalizá-lo, nomeadamente em sede de benefícios fiscais determinados por motivos sociais. A capacidade contributiva serve como medida para a atribuição do encargo tributário. Representa um instrumento eficiente a corrigir as desigualdades verificadas, relativamente à capacidade econômica do contribuinte. A capacidade contributiva é fundamento adequado para reduzir, isentar ou instituir faixas de não-incidência para o contribuinte. A atribuição de faixas conforme a incapacidade contributiva tem sido utilizada, em geral, em parâmetros muito baixos, de forma a atingir, com segurança, somente aos indivíduos incluídos em faixas de renda de

inegável hipossuficiência, e a manter o maior número possível de contribuintes, nomeadamente empregados e servidores públicos. De outro lado, a ausência de divulgação regular dos critérios norteadores, utilizados pelos legisladores, à fixação das faixas de renda, beneficiárias de concessões minoratórias fiscais, suscita dúvidas quanto a sua existência ou validade;

O critério francês *bilan-coût-avantages* bem como o princípio da proporcionalidade e da razoabilidade, são instrumentos utilizados para a aferição da dosagem necessária e adequada, no caso concreto, de aplicação da igualdade ou da diferença a ser considerada ou compensada. O critério francês representa, em alguma medida, uma junção dos princípios da proporcionalidade e do critério da razoabilidade. Propõe sejam considerados os custos e as vantagens do caso concreto. Encaixa-se com perfeição às necessidades de aferição da igualdade em benefícios fiscais. Vai sopesar se há interesse público preponderante, qual a vantagem para a Administração Pública e quais os custos para os cofres públicos decorrentes da opção examinada; se, ao contrário, o interesse é privado, verificar-se-á quais os benefícios com a concessão e quais os custos correspondentes. Indica se os benefícios alcançados justificam os custos decorrentes. Esses custos podem não ser de ordem econômica. A proporcionalidade vai indicar o ponto de equilíbrio que melhor se ajusta à igualdade no caso concreto. Se há alguma discrepância vai indicar a intensidade desta. A razoabilidade é também bom senso, não decorre da razão comum, banal, antes, da razão acertada, aprimorada, baseada em valores e princípios consolidados, tendentes ao exame das razões e motivos que justificam ou não as desigualdades e similaridades na questão posta em causa.

O princípio da segurança e da certeza jurídica decorre de um sistema de direito com a aplicação do princípio do Direito de igualdade. As normas de regência da matéria fiscal devem traçar, com clareza, a sua abrangência. Assim, a carga tributária,

que é composta dos tributos e das reduções proporcionadas pelos benefícios fiscais deve pautar pelos princípios de justiça e de igualdade, de maneira que cada contribuinte possa ter segurança da distribuição equitativa das receitas e das despesas do Estado. A observação desse critério confere legitimidade à imposição tributária e estimula o cumprimento da obrigação, coaduna-se ao primado da justiça efetiva.

A discricionariedade representa uma margem de liberdade à administração na aplicação da norma fiscal. Contudo essa liberdade é sempre vinculada aos valores e aos princípios de direito. O princípio da legalidade impõe a vinculação. De tal sorte, que a Administração pública, ainda que no espaço residual de liberdade, não encontra base para um atuar discriminatório nem para qualquer arbitrariedade.

O princípio da imparcialidade e da neutralidade fiscal garantem ao contribuinte o atendimento por parte dos poderes envolvidos, com imparcialidade, afastando-se as considerações e interesses pessoais do agente. Como representante do Estado, o condutor dos atos do agente deve ser motivado sem tendências ou preferências pessoais. Resulta que a Administração Pública não poderá obstaculizar o exercício de um direito, nem aplicar a lei de forma discriminatória. Não deve impor condições ou coibir atos a um e não a outro sem embasamento que justifique o tratamento diferenciado destinado ao Contribuinte. A observação desse princípio confere legitimidade aos atos do agente público. Confere também credibilidade e confiança da sociedade na Administração pública.

A igualdade é um referencial de justiça. Em termos de encargos tributários, é elemento essencial para a efetivação da justiça. Finalizando, pode-se afirmar que a “Igualdade é um princípio Constitucional posto como pilar de sustentação e estrela de direção interpretativa das normas jurídicas que compõem o sistema jurídico

fundamental”.⁶⁷ A igualdade é um direito fundamental, constante da Carta de Direitos Universais. É um princípio de direito, encontra-se positivado, é uma norma-princípio.⁶⁸ De caráter geral e informador do ordenamento jurídico e ao mesmo tempo de aplicação direta, possui normatividade própria. É instrumento de justiça. Sua aplicabilidade institui desdobramentos e princípios derivados, a saber: isonomia, vedação do tratamento desigual, consideração das diferenças, proibição de discriminação aversiva, capacidade contributiva, entre outros. É certo que o Direito de igualdade não resolve tudo, todavia, com certeza, a observação da sua correta aplicação produz o efeito, considerável, de reduzir as injustiças e tem o condão de dar efetividade à justiça.

⁶⁷ Conf. Carmem Lúcia Antunes Rocha. *O Princípio Constitucional da Igualdade*, p. 119.

⁶⁸ Sobre normas-princípios ver J.J. Gomes Canotilho. *Direito Constitucional*, p. 179.

Bibliografia:

- Afschrift et alli. In *L'évolution des principes généraux du droit fiscal*. Ed Iarcier. Bruxelles, 2009.
- Alexy, Robert. *Teoría de los derechos Fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1993.
- Andrade, Fernando Rocha. *Concorrência Fiscal Internacional, Boletim de Ciências Económicas*, Vol. XVI, Coimbra: Univ. de Coimbra, 2003.
- Aramayo, María Silvia Velarde. *Beneficios y Minoraciones en Derecho Tributario*. Madrid: Marcial Pons, 1997.
- Aristóteles. *Ética à Nicómaco*. V.II, 8.; e V, III. São Paulo: Martin Claret, 2002.
- Ataliba, Geraldo. *Instituições de Direito Público e República*, mono, 1984.
- Ataliba, Geraldo. *Progressividade e Capacidade Contributiva*. Revista de Direito Tributário. SP: IDEPE, 1991.
- Bachof, Otto. Hans J. Wolff, Rolf Stober. *Direito Administrativo*. Tradução António F. Sousa, Vol.I, Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2006.
- Barbosa, Ruy, *Oração aos Moços*. RJ: n/i, 1932.
- Canotilho, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. Coimbra: Almedina, 1998.
- Caporal, Stéphane. *L'affirmation du Principe d'Egalite Dans le Droit Public de la Révolution Française*. Paris: Economica, 1995.
- Carrazza, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 18ª ed. SP: Malheiros, 2002.
- Coelho, Sacha Calmon Navarro. *O Fato Gerador. Obrigação Tributária*. SP: RT, 1996.
- Conti, José Maurício. *Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade*. SP: Dialética, 2006.
- Costa, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. SP: Malheiros, 2006.
- Drezet, Vicent. *Quelle Europe Fiscale? Fiscalité et justice sociale*. 2ª ed. Paris: Ed. Sylepse, 2008.
- Forsthoff, Ernst. *El Estado Social*. Barcelona: Centro de Estudios Constitucionales: Hardcover, 1986.

- Freitas, Juarez. *Estudos de Direito Administrativo*. SP: Malheiros, 1997.
- Gadamer, Hans-Georg. *Verdade e Método*, 4ª ed. RJ: Vozes, 2002.
- García, Enrique Alonso. *La Interpretación de La Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1984.
- Gluck, David Giménez. *Juico de Igualdad e Tribunal Constitucional*. Barcelona: Bloch, 2004.
- Hart, Herbert L. A. . *The Concept of Law*. Trad. *O conceito de Direito por A. Ribeiro Mendes*, 5ª ed. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 2007.
- Hesse, Konrad. *Elementos de Direito Constitucional da República da Alemanha*. Tradução da 2ª ed. alemã por Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Vozes, 1998.
- Homem, António Pedro Barbas. *O justo e o Injusto*. Lisboa: AAFDL, reimpressão 2005.
- Jiménez Campo, Javier. *La Igualdad Jurídica como Límite Frente al Legislador*. In *Revista Española de Derecho Constitucional*, nº9, sept-dic, 1993.
- Kelsen, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Tradução de João baptista Machado. SP: Martins Fontes, 1999.
- Keyne, J.M. s. *The Economic Consequences of the Peace*. New York, 1920.
- Larenz, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos da ética jurídica*. Trad. Madrid, Civitas, 1985.
- Larenz, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, por José Lamengo. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1983.
- Lémasurier, Jeanne. *Vers un Principe Générale du Droit? Le principe «Bilan-Cout-Avantages»*. T. 2. Paris.1979.
- Lorente, Francisco Rubio. *La Igualdad en la Aplicación de la Ley. El Principio de Igualdad*. Madrid: Dykson, 2000.
- Lutz, Willian W. *The most equitable relation of tax burden to ability. Guidepost to a free economy*. Cap. IX, New York: 1945.
- Muzzi, Rodrigo S. *A Reforma Tributária e os Contribuintes*, em <http://www.neofito.com.br/front.htm>.
- Nabais, José Casalta. *Por Um Estado Fiscal Suportável*. Vol. II. Coimbra: Almedina, 2008.
- Oliveira, José Marcos Domínguez de. *Direito tributário – Capacidade Contributiva Conteúdo e Eficácia do Princípio*. RJ: Renovar, 2005.
- Pascual,. Luiz Alberto Malvárez da Universidad de Huelva. *Los Derechos Fundamentales como Limites Externos al Legislador Visión Crítica de la*

Jurisprudencia del Tribunal Constitucional Español. www.jus2.uol.com.br. Acesso 11.10.09.

- Peces-Barba Martínez, Gregório. *Los valores Superiores*. Madrid: Tecno.1999.
- Perelman, Chaïm. *Lógica Jurídica*. Trad. De Verginia K. Dupi, *ett alli*. SP: Martins Fontes, 1998.
- Pérez-Luno, Antonio Henrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecno, 1986.
- Pinilla, Ignacio Ara, *Reflexiones Sobre el Significado del Principio Constitucional de Igualdad*. In *El principio de Igualdad*. Madrid: Dykson, 2000.
- Rawls, Jonh. *Uma Teoria de Justiça*. Tradução de *A Theory of Justice* por Almiro Piseta e Lenita Esteves, SP: Martins Fontes, 1997.
- Ribeiro, Maria de Fátima. *Direitos humanos e tributação: um enfoque sobre o mercosul com ênfase ao sistema tributário brasileiro*. [Www.idtl.com.br](http://www.idtl.com.br). Acesso em 07.01.10.
- Rocha, Carmem Lúcia Antunes. *O Princípio Constitucional da Igualdade*. Belo Horizonte: Jurídicos Lê, 1990.
- Rosa, Salvatore La. *Le Agevolazioni Tributare. Trattato di Diritto Tributario*. Padova, T. I, 1994.
- Sadulli, Aldo. *Manuale di Diritto Amministrativo*. XIV ed. V. 1. Nápoles, 1984.
- Sousa, Marcelo Rebelo de. *Introdução ao Estudo do Direito*. 3ª ed. Men. Matins. Europa- America, 1994.
- Torres, Ricardo Lobo. *Direitos Humanos e Tributação. Relatório da XX Jornadas Latino americanas de Direito Tributário*. 2007.
- Uckmar, Victor. *Princípios Comunes Del Derecho Constitucional Tributário*. Trad. de Antonio Zino Colamino. Colômbia: Ed. Temis S.A., 2002.
- Villegas, Hector. *Curso de Direito Tributário*, São Paulo, Ed. Revista dos Tribunais, 1989.
- Xavier, Alberto. *Os Princípios da Legalidade e da Tipicidade da Tributação*. SP: RT, 1978.