



**DIREITO,
TRIBUTÁRIO**
*e a posituação internacional
dos direitos sociais*

Frederico Menezes Breyner

**DIREITO,
TRIBUTÁRIO**
*e a positivação internacional
dos direitos sociais*

**DIREITO,
TRIBUTÁRIO**
*e a positivação internacional
dos direitos sociais*

Frederico Menezes Breyner



Copyright © 2019, D'Plácido Editora.
Copyright © 2019, Frederico Menezes Breyner.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, projeto gráfico
Nathalia Torres
(Foto por Anna Sullivan, via unsplash)

Diagramação
Bárbara Rodrigues

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007



WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Todos os direitos reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida,
por quaisquer meios, sem a autorização prévia
do Grupo D'Plácido.

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

BREYNER, Frederico Menezes.

Direito tributário e a positivação internacional dos direitos sociais.-- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2019.

228 p.

ISBN: 978-85-60519-76-7

1. Direito. 2. Direito Tributário. I. Título.

CDD341.39

CDU340

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



Agradecimentos

Agradeço à minha família pelo apoio. Meu pai, exemplo de inteligência e dedicação. Minha querida mãe, que com muito carinho e amor é o suporte de todos nós. Meu irmão, pessoa de alma plena e de grande coração, por me deixar saber que sempre estará a meu lado.

Aproveito para lembrar de meus queridos avós maternos, Vô João e Vó Wilma, que se foram durante a elaboração da tese de doutoramento que inspira essa obra: nunca esquecerei de tudo que fizeram por mim, muito obrigado.

Carla, minha amada esposa, que conheci poucos meses antes de ser aprovado no curso de Doutorado e que participou intensamente desse processo. Entrou na minha vida para mudá-la para sempre e para nunca parar de me surpreender. Dividiu comigo o melhor momento de nossas vidas: o nascimento do nosso Bernardo, que veio ao mundo quando a tese de doutorado estava em fase final. Meu filho, antes de você eu não sabia o que era amar sem escolha, preferências e condições.

Meus agradecimentos à Profa. Misabel, orientadora e inspiração acadêmica, por todas as lições. Ao Prof. Onofre, que em pouco tempo de convivência acadêmica impactou substancial e positivamente minha forma de ver o direito, agradeço pelas instigantes questões e ensinamentos. Aos Professores Francesco Costamagna, Matteo Losana, Mark Gergen e Thomas Bustamante pela orientação e pelas valiosas indicações bibliográficas. Ao amigo e compadre Fernando Moura, pelas discussões, debates e contribuições essenciais para a finalização do trabalho.

Agradeço também aos colegas do magistério e da advocacia que acompanharam e contribuíram para este trabalho.

PREFÁCIO: PARA UMA DOGMÁTICA JURÍDICA DO DIREITO TRIBUTÁRIO E DOS DIREITOS SOCIAIS.....	11
APRESENTAÇÃO.....	15
INTRODUÇÃO.....	17
I. DOGMÁTICA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E DIREITOS SOCIAIS.....	23
1.1. Conceito de direito fundamental.....	23
1.2. A abordagem dogmática dos direitos fundamentais.....	27
1.3. Direitos fundamentais e normas de direitos fundamentais.....	30
1.4. Posições de direitos fundamentais, deveres objetivos e direitos subjetivos.....	34
1.5. Direitos sociais.....	37
1.6. A disputa em torno da fundamentalidade dos direitos sociais.....	40
1.6.1. A distinção entre Constituições em matéria de direitos sociais.....	43
1.6.2. A contraposição entre direitos de liberdade e direitos sociais.....	44
1.6.3. Impossibilidade de distinguir a fundamentalidade dos direitos a partir dos direitos e deveres a eles correlativos.....	46
1.6.4. Direitos fundamentais e interposição legislativa.....	49
1.6.5. O custo dos direitos.....	55
1.6.6. A exigibilidade judicial.....	57
1.7. Os direitos sociais entre regras e princípios.....	59

1.7.1. A distinção entre regras e princípios e sua caracterização.....	59
1.7.2. A metodologia de aplicação das regras e princípios.....	62
1.8. Os métodos de aplicação da dimensão principiológica dos direitos sociais.....	72
1.8.1. A aplicação direta das normas de direitos fundamentais sociais.....	72
1.8.2. O juízo de validade das leis restritivas de direitos sociais já desenvolvidos no plano legal.....	75
1.8.3. A dimensão normativa da proibição do retrocesso e as críticas quanto à sua existência e utilidade.....	76
1.8.4. A relevância da proibição do retrocesso, derivada do dever de progressiva realização dos direitos sociais, enquanto critério metodológico de aplicação dos direitos sociais.....	81
1.9. O Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais.....	83
1.9.1. Brevíssima premissa sobre os tratados internacionais no direito brasileiro.....	83
1.9.2. A relevância jurídica do reconhecimento internacional dos direitos sociais pelo PIDESC.....	84
1.9.3. O papel do Comitê de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais da ONU na construção dos direitos sociais por meio do PIDESC.....	85
1.9.4. Da diversidade de deveres decorrentes dos direitos sociais reconhecidos pelo PIDESC.....	87
1.9.5. O dever de realização progressiva dos direitos sociais e a consequente proibição de retrocesso.....	91
1.10. Conclusões parciais e prosseguimento.....	97

2. A MÁXIMA UTILIZAÇÃO DOS RECURSOS DISPONÍVEIS PARA A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS SOCIAIS E SEUS REFLEXOS NA PROGRESSIVIDADE E NA ESCOLHA DAS BASES TRIBUTÁRIAS..... 101

2.1. Esclarecimento introdutório: a máxima utilização de recursos disponíveis enquanto limitação ao poder de tributar.....	101
2.2. A máxima utilização dos recursos disponíveis e a reserva do possível: especificidades no âmbito tributário.....	102
2.3. O objetivo arrecadatório da tributação e a máxima utilização dos recursos disponíveis.....	106

2.4. A regressividade do sistema tributário e a máxima utilização dos recursos disponíveis.....	108
2.5. A escolha das bases tributárias.....	113
2.5.1. A multiplicidade de bases tributárias e os objetivos da tributação.....	113
2.5.2. A multiplicidade de bases tributárias e os princípios de justiça tributária.....	114
2.5.3. Bases tributárias, máxima utilização dos recursos disponíveis e a reserva do possível.....	118
2.6. Breves considerações jurídicas acerca da tributação progressiva e de bases móveis no contexto da globalização econômica.....	122

3. EXONERAÇÕES TRIBUTÁRIAS E DIREITOS SOCIAIS 127

3.1. Introdução.....	127
3.2. Os diversos usos das normas tributárias e os critérios para identificação das normas tributárias que realizam direitos sociais.....	132
3.2.1. Critério finalístico.....	136
3.2.2. Critério pragmático.....	142
3.2.3. Critério da justificativa da norma tributária.....	144
3.2.4. A adição da justificativa concretamente verificável da finalidade da norma tributária.....	145
3.3. Gastos tributários: origem e conceito.....	150
3.4. Disputas em torno da identificação dos gastos tributários.....	153
3.5. A proposta de identificação de normas tributárias que concretizam direitos sociais adotada no presente trabalho.....	157
3.6. O reconhecimento de normas tributárias como meios de concretização de direitos sociais na literatura.....	158
3.7. O reconhecimento dos gastos tributários como indicadores de realização de direitos sociais no plano internacional.....	161
3.8. Argumentos contra e a favor do uso dos gastos tributários.....	164
3.8.1. Transparência e controle legislativo.....	164
3.8.2. A atração da iniciativa privada e o free rider effect.....	166
3.8.3. Controle administrativo.....	167
3.8.4. A tensão para com a igualdade e a capacidade econômica (upside down effect).....	168
3.9. Gastos tributários: entre direitos sociais e igualdade.....	171

4. O AUMENTO NA TRIBUTAÇÃO INDIRETA E O DEVER DE FACILITAR O ACESSO AOS BENS SOCIAIS.....	173
4.1. Introdução.....	173
4.2. Seletividade no ICMS e no IPI.....	176
4.3. Consequencias do reconhecimento da seletividade enquanto instrumento de concretização dos direitos sociais.....	182
4.4. O relatório da OCDE sobre as alíquotas reduzidas e isenções no Imposto sobre Valor Agregado (IVA).....	183
4.4.1. Relevância dos estudos da OCDE na matéria.....	183
4.4.2. Da possibilidade e utilidade de comparação entre o IVA, ICMS e IPI.....	183
4.4.3. A reforma da seletividade nos impostos indiretos sobre o consumo: a restrição aos direitos sociais e a identificação de princípios justificadores da medida.....	186
4.4.4. Progressividade, regressividade e restrição de benefícios fiscais na tributação indireta sobre o consumo de bens sociais.....	191
4.5. Conclusão.....	194
5. REVOGAÇÃO E RESTRIÇÃO DE IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS QUE REALIZAM DIREITOS SOCIAIS.....	195
5.1. Imunidades tributárias e direitos sociais.....	195
5.2. Revogação da imunidade dos servidores inativos à contribuição previdenciária.....	198
5.3. Revogação da imunidade do imposto sobre a renda dos proventos de aposentadoria.....	203
CONCLUSÃO.....	207
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	213

PREFÁCIO

Para uma dogmática jurídica do Direito Tributário e dos Direitos Sociais

De acordo com certa interpretação do liberalismo, que vigorou durante muito tempo entre autores nacionais e estrangeiros de Direito Constitucional, muitas normas constitucionais são concebidas, em uma parte significativa, como preceitos gerais carentes de plena aplicabilidade. O ponto do constitucionalismo e do princípio do Estado de Direito é apenas o de limitar o poder político, estabelecer fronteiras para além das quais o Estado não pode legitimamente atuar; tudo que for além disso em um sistema constitucional tem importância secundária. O Direito Tributário, de modo análogo, é entendido como independente do Direito Financeiro, no sentido de que cada um desses ramos deve ser interpretado como compreendendo um conjunto de relações jurídicas próprias, com sujeitos distintos. Os Direitos Sociais, nesta interpretação, correm o risco de se transformar ou em promessas não cumpridas do constituinte ou em generosos favores a serem implementados, facultativamente, em tempos de prosperidade.

Por detrás dessa concepção se encontra uma leitura equivocada do princípio da liberdade e da noção de autonomia, que constitui o critério fundamental para a satisfação desse princípio. Quando a liberdade é conceituada como apenas o poder de realizar ou deixar de realizar ações de acordo com a vontade livre do indivíduo, sem sofrer restrições de terceiros sobre a formação dessa vontade, proteger a liberdade se limita à previsão de certos direitos individuais e de certas garantias processuais como a legalidade penal, a irretroatividade do direito, o devido processo legal, e direitos afins. O sistema constitucional tributário protegeria a liberdade, portanto, quando as incidências tributárias estivessem previstas taxativamente em lei, valendo para o futuro, segundo interpretações coerentes e estáveis, de modo a garantir a previsibilidade e o cumprimento dos requisitos formais associados ao Estado de Direito. Embora a obediência a esses princípios formais constitua um mandamento irrenunciável e uma condição *sine qua non* de legitimidade do poder

de tributar, uma interpretação do sistema constitucional tributário fundada apenas nesta leitura padece de algumas insuficiências, que uma concepção mais abrangente de liberdade e autonomia pode remediar com facilidade.

O princípio da autonomia, que funciona como critério fundamental de verificação da liberdade, compreende mais do que o poder de “fazer o que se quer” ou agir segundo a sua própria escolha, livre de constrição externa. Como explica Joseph Raz, em importante estudo sobre a moralidade política da liberdade, o liberalismo, enquanto ideário político-moral, não deve ser confundido com o individualismo. Nesse sentido,

“Muito do que se tem escrito sobre a autonomia se foca na capacidade do agente de formar juízos informados e efetivos como uma condição da autonomia. Não pode haver dúvida da sua importância. Mas há aspectos adicionais da autonomia como (parte) da autoria da vida de uma pessoa. Um deles é relacional: uma pessoa autônoma não está sujeita à vontade de outra. Outro aspecto da autonomia concerne à qualidade das opções abertas aos agentes”.¹

A liberdade, à luz do último aspecto referenciado na citação, se torna valiosa apenas diante de um pluralismo de opções valiosas e de formas de vida boa que o indivíduo possa, por livre escolha, adotar: “a liberdade é valiosa porque ela é, e na medida em que ela seja, concomitante com o ideal de pessoas autônomas criando suas próprias vidas por meio de escolhas progressivas a partir de uma multiplicidade de opções valiosas”.²

Qual deve ser, então, o papel do governo em uma sociedade verdadeiramente liberal? Uma ideia básica de Raz é de que o governo “não tem qualquer interesse próprio legítimo”, pois “o único interesse que um governo tem legitimidade de buscar é o interesse das pessoas sujeitas a ele”.³

Fica clara, diante dessa fundamentação da própria ideia de liberdade, a vinculação entre a autonomia e os direitos sociais. Sem o fornecimento, pelo Poder Público, de um conjunto de opções valiosas para que os próprios indivíduos possam perseguir os seus próprios objetivos e aderir às formas de vida que eles próprios consideram valiosas, não há verdadeira liberdade. Direitos sociais, portanto, são necessários tanto para os indivíduos satisfazerem às suas necessidades biológicas de saúde, nutrição, descanso, desenvolvimento da personalidade, etc., como também, com igual importância, para os indivíduos terem acesso a formas de vida e a fins e projetos próprios, que eles possam considerar valiosos, como educação, arte, cultura, lazer, etc.

O presente trabalho se alinha a essa perspectiva, tomando os direitos sociais como fundados em princípios, no sentido da robusta teoria constitucional de Robert Alexy. Enquanto princípios, eles são mandados de otimização que

¹ Joseph Raz, *The Morality of Freedom*. Oxford: Oxford University Press, 1986, p. 155.

² Idem, p. 265.

³ Idem, p. 5.

exigem, do legislador e das instituições políticas em geral, a implementação de um estado ideal de coisas, na máxima medida possível. A satisfação dos direitos sociais é percebida como um requisito de legitimidade da própria atuação estatal, e essa compreensão alastra-se por todos os âmbitos ou setores do ordenamento jurídico.

Analisando o Direito Tributário a partir de sua função distributiva (e não meramente da sua função arrecadatória), a obra encontra as conexões necessárias entre o Direito Tributário e os gastos sociais, entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro e, principalmente, entre o Direito Tributário e a concessão de benefícios fiscais para fins de promoção dos direitos sociais. O estudo de Frederico Menezes Breyner analisa, com rigor conceitual e profundidade, como uma compreensão dos direitos sociais enquanto princípios impacta na interpretação de normas tributárias, particularmente aquelas que se prestam à proteção dos direitos sociais e aquelas que pretendem revogar benefícios que se destinam à concretização desses direitos. Desenvolve, pois, uma metodologia de análise dessas normas, com vistas a impedir que, sob o pretexto de modificações pontuais no Direito Tributário, o exercício desses direitos seja inviabilizado.

O leitor está diante de uma relevante contribuição para a formação de uma “dogmática jurídica do Direito Tributário aplicado aos direitos sociais”, a qual encontra conexões entre esses ramos do direito que nem sempre estão evidentes para o leitor que careça de uma compreensão adequada da moralidade política do liberalismo. Não há liberdade sem um conjunto razoável de direitos sociais capazes de viabilizar o seu exercício e de dar ao cidadão as opções valiosas necessárias para que ele seja autor de sua própria vida. Se um dos propósitos do sistema constitucional tributário é proteger a liberdade, então esse sistema haverá de proteger também os direitos sociais. Que a leitura deste trabalho nos ajude a internalizar esse princípio e a interpretar as relações jurídicas nas quais esse princípio está em questão. O texto oferece, como o leitor poderá perceber por si mesmo, uma importante contribuição nesse sentido.

Misabel de Abreu Machado Derzi

Professora Titular de Direito Financeiro e Tributário da
Universidade Federal de Minas Gerais e da Faculdade
Milton Campos. Advogada

APRESENTAÇÃO

Recebi com enorme alegria o honroso convite de apresentar ao leitor este *Direito Tributário e a posituação internacional dos direitos sociais*, obra ímpar na literatura jurídica brasileira, que realça o elevado patamar de destaque que o Professor Doutor Frederico Menezes Breyner já angariou na doutrina justributária pátria.

O livro é resultante de mais de quatro anos de pesquisas realizadas pelo seu autor em sede de doutoramento no Programa de Pós-Graduação em Direito mais bem avaliado do país, o da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Minas Gerais (FDUFMG), contando também com períodos de investigação em duas renomadas escolas do conhecimento, a Universidade da Califórnia, nos Estados Unidos, e a de Turim, na Itália. É trabalho alinhado com os estudos que vêm sendo desenvolvidos na FDUFMG, de pensar criticamente o direito tributário, com um olhar sensível à realidade social, recheada de mazelas e disparidades, às quais urgem a propositura de corretivos, sem servilismo ou importações acrícticas de direito comparado.

A tarefa de prefaciá-la esta obra, contudo, é inglória. O valor que dela se extrai não seria alcançável por qualquer proêmio que fosse. Fica delegada a tarefa ao leitor, pois, em se comprazer no exame de um trabalho robusto, textualmente bem construído, analiticamente preciso, que descortina e decompõe este objeto controverso da ciência jurídica, que são os direitos sociais. Diga-se de passagem, se existe algum consenso sobre a temática desses direitos, decerto isso será o reconhecimento de numerosas divergências: sobre sua aplicabilidade; fontes de interpretações; se isso ou aquilo, aqui ou acolá, deve ser protegido, realizado ou absterido; sobre como, quando e até em que medida os direitos sociais devem ser financiados, para ficar em alguns poucos exemplos.

Para se afastar das paixões inerentes a toda discussão que envolvem o tema, o autor se esteia na dogmática jurídica analítica, concebendo as interpretações histórica, teológica, política, dentre outras, como parcelas de interpretação

com a devida importância, mas insuficientes para a compreensão e aplicação prática e decisória dos direitos sociais. Conclui o autor que não são estes meras confabulações líricas de direitos fundamentais, a serem complementadas e planejadas, mas são eles dotados do caráter de executoriedade, do qual decorrem deveres estatais de respeitar, proteger e realizar, seja por intermédio de ações prestacionais diretas, garantidas no direito pátrio inclusive por remédios constitucionais, seja por meio da facilitação indireta, a exemplo das exonerações tributárias e das imunidades, tão bem esmiuçadas pelo autor.

Sem ousadias que a realidade não recomenda, o autor fornece uma justa e acertada avaliação do Pacto Internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), negligenciada pela maior parte da literatura que trata da temática, e praticamente ausente na doutrina de direito tributário referente. Apresenta, para isso, de forma límpida, todo o ferramental utilizado no dia-a-dia pelos operadores do Direito que lidam com estes direitos fundamentais, trazendo contribuição metodológica sem par na prática interpretativa e realização destes. Conceitos caros ao jurista, ao gestor público e aos demais aplicadores do direito, como a reserva do possível, a proporcionalidade, a proibição de proteção deficiente, a proibição de excesso, a razoabilidade, o dever de realização progressiva, e tantos outros, são esquadrinhados e bem cotejados pelo autor.

Cabe salientar que a obra toca em pontos sensíveis da atualidade, como a necessidade dos governos, diante de contextos de crise, estarem diante de “escolhas trágicas” envolvendo direitos sociais; a deliberada omissão de fontes tributárias, que respeitem a capacidade contributiva, utilizadas para financiamento desses direitos; e a regressividade da tributação, que pressiona e onera de forma desproporcional a camada mais pobre, com menor capacidade econômica – características obscenas do sistema tributário brasileiro, para não mencionar outras distorções ululantes, como a quebra do pacto federativo.

Convida-se, então, que o leitor se deleite de obra preciosa para a doutrina jurídica brasileira, ponto de partida e já de referência acerca da inter-relação direta entre o regime jurídico dos direitos sociais e o direito tributário.

Onofre Alves Batista Júnior

Professor Associado efetivo dos cursos de graduação e pós-graduação em Direito da UFMG. Mestre em Ciências Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Doutor em Direito pela UFMG. Pós-doutoramento pela Universidade de Coimbra.
Procurador do Estado de Minas Gerais.

INTRODUÇÃO

Desde a limitação do poder estatal com o advento do Estado de Direito a tributação passou a sofrer a influência dos direitos fundamentais. A compreensão de que os indivíduos deveriam ser protegidos pelo Estado e contra o Estado instauraram uma específica relação entre tributação, propriedade e liberdade.

Nesse ambiente eram menores as exigências feitas ao legislador tributário. O Estado com funções mínimas e essenciais deveria instituir a tributação em respeito à propriedade e à liberdade, e distribuir a carga tributária para fazer frente aos respectivos gastos com mínima interferência na economia, buscando sempre a neutralidade da tributação frente às decisões econômicas.

A tutela da autonomia privada e do livre curso da vida negocial foi confiada à legalidade tributária enquanto limite do poder estatal. A propriedade tutelada pelo princípio da capacidade contributiva na vertente da equidade proporcional¹. A igualdade era restrita ao seu aspecto formal, garantindo-se o mesmo tratamento tributário em situações equivalentes, sem pretensão de alteração da situação econômica dos indivíduos e da distribuição de riquezas na sociedade.

A posterior atribuição de novas tarefas ao Estado, então denominado Estado Social ou *Welfare State*, passou a demandar mais do legislador, inclusive na disciplina da tributação.

No âmbito econômico, o Estado deixou sua posição de inércia frente ao livre curso dos fatores econômicos e passou a intervir para direcionar e regular a economia. No aspecto tributário, o princípio da progressividade passou a ganhar uma conotação fiscal de repartição justa do encargo tributário, distinta do seu caráter extrafiscal fundado em aspectos não distributivos como o da utilidade marginal do dinheiro.

¹ SMITH, Adam. *An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations*. London: Liberty Fund, 1976, p. 825

A compreensão da igualdade tributária também sofreu transformações. Se antes sua compreensão formal demandava menos distinções, a igualdade substancial que inspirou o modelo de Estado Social exigia que o legislador realizasse julgamentos materiais sobre diversos aspectos da vida humana, como a atenção com a saúde, educação, velhice, deficiências, distribuição de riquezas, trabalho, etc.²

O acesso aos bens e serviços necessários para que as pessoas pudessem cuidar desses aspectos da vida (bens sociais) passou a ser visto por uma lógica não exclusivamente econômica, mas sim por meio de uma linguagem institucional. O Estado Social concedia esses direitos sociais agindo de forma discricionária dentro de determinado programa político.

O trânsito para o Estado Social se apoiou, portanto, no princípio da inclusão política. Seu funcionamento incorporava camadas da população ao âmbito político e econômico³ antes fechado em torno do individualismo liberal e sua igualdade formal.

Esse movimento foi marcado por uma crescente complexidade das atividades estatais, absorvida em maior parte pela Administração Pública. A relação entre Poder Público e cidadãos se dissolvia no aspecto burocrático dominante das instituições políticas responsáveis por decisões vinculantes.⁴

As instituições do Estado Social não romperam, contudo, com o modo de produção capitalista forjado no modelo liberal de Estado e, muitas vezes, se colocavam como amortecedor do choque entre capital e trabalho, administrando o conflito entre a pressão por menos tributação e a reivindicação de maior nível de prestações sociais⁵. Isso dificultou o potencial desenvolvimento progressivo de condições mais igualitárias por mecanismos estatais redistributivos⁶.

No aspecto jurídico, que é o que aqui interessa, a chamada crise do Estado Social pode ser analisada sob o ponto de vista da incapacidade das instituições estatais, concentradas na Administração Pública, de cumprir os compromissos vinculados à igualdade substancial. A alternativa concebida para superá-la foi o Estado Democrático de Direito, que se funda não mais apenas

² PAGANO, Rodolfo. *Introduzione alla legistica. L'arte di preparare le leggi*. 3. ed. Milano: Giuffrè, 2004, p. 13-14.

³ LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el Estado de Bienestar*. Tradução espanhola Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993, p. 48.

⁴ LUHMANN, Niklas. *Teoría política en el Estado de Bienestar*. Tradução espanhola Fernando Vallespín. Madrid: Alianza Universidad Editorial, 1993, p. 65, 111.

⁵ BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. Por que a 'guerra fiscal'? Os desafios do estado na modernidade líquida. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*, Belo Horizonte, v. 102, p. 305-342, jan./jun. 2011, p. 318-319.

⁶ DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966. (Colección Cuadernos para el Diálogo n° 5).

na ação política institucional e na ação econômica competitiva, mas também na intervenção participativa e solidária⁷, acentuando o caráter democrático do desenvolvimento dos direitos fundamentais.

O Estado Democrático de Direito é comprometido com os direitos fundamentais anteriormente formulados, liberais e sociais. A reafirmação dessas conquistas, contudo, se dá em outros termos, com uma “valorização do jurídico” em detrimento de uma programação acentuadamente política⁸, bem como pelo caráter transformador do direito em detrimento da mera promoção de maior igualdade substancial. Não houve ruptura com o modelo de acumulação capitalista⁹, mas a acentuação do caráter juridicamente vinculante de princípios como a igualdade e solidariedade fornecem instrumentos para que esse modelo de produção não leve a uma situação de desigualdade extrema, embora esses instrumentos não tenham sido utilizados com eficácia, como prova a grande desigualdade econômica e de oportunidades hoje vivenciada.

O presente trabalho visa analisar se o alargamento do âmbito dos direitos fundamentais para incluir em seu catálogo os direitos sociais, ao lado dos clássicos direitos de liberdade, causa impactos no direito tributário.

Essa influência ganhou contornos mais concretos com o advento do Pacto Internacional de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC), tratado que positivou, no plano internacional, os direitos sociais. Para além da sua formulação em termos de direitos fundamentais (o que já se encontra no plano constitucional), o PIDESC atribui contornos mais específicos a esses direitos, determinando obrigações aos signatários quanto ao modo de satisfação desses direitos, bem como mecanismos de avaliação das suas condutas diante dessas obrigações.

Para o presente trabalho, dedicado ao direito tributário, revela-se de especial importância o tratamento dado pelo PIDESC à mobilização de recursos para garantir a satisfação desses direitos, bem como o reconhecimento internacional de que medidas tributárias podem, por si só, contrariar ou mesmo concretizar os direitos previstos nele previstos.

O primeiro ponto dessa influência a ser abordada situa-se no aspecto arrecadatório, no qual o caráter recíproco da influência entre o direito tributário e os direitos sociais é marcante. Por um lado, a adoção do regime dos direitos fundamentais sociais obriga que o sistema tributário seja um

⁷ DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966. (Colección Cuadernos para el Diálogo nº 5).

⁸ DÍAZ, Elias. *Estado de derecho y sociedad democrática*. Madrid: EDICUSA, 1966. (Colección Cuadernos para el Diálogo nº 5) e STRECK, Lenio Luiz. *Jurisdição constitucional e hermenêutica: perspectivas e possibilidades de concretização dos Direitos Fundamentais-Sociais no Brasil*. *Novos estudos jurídicos*, v. 8, n. 2, p. 257-301, maio/ago. 2003.

⁹ DERZI, Misabel Abreu Machado. *Notas de atualização*. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 12.

instrumento de busca de recursos para financiar as prestações estatais sociais, determinando que essa busca se dê por uma imposição pautada em critérios distributivos e de igualdade substancial. Por outro lado, a existência de um sistema tributário contrário a essa obrigação, que tenha um caráter regressivo, impede que o Estado justifique o descumprimento de deveres fundamentais sociais na alegação de que já esgotou os recursos financeiros disponíveis (reserva do possível).

O segundo ponto a ser abordado se situa no âmbito contrário, ou seja, não arrecadatório, relativo ao uso das exonerações tributárias como forma escolhido pelo legislador para desenvolver e garantir os direitos fundamentais. A análise dos gastos tributários (*tax expenditures*) se mostra, nesse tema, uma ferramenta importante e adequada de abordagem, pois fornece critérios para se avaliar a concretização de direitos sociais pela técnica das exonerações tributárias.

Como relata Antonini, na medida em que as distinções entre direitos de liberdade e direitos sociais são abaladas, a tributação não pode ser concebida apenas como uma interferência estatal contra os “direitos de defesa”. Isso pode ocorrer, também, contra os “direitos sociais”, quando o tributo incide sobre fatos que representam o seu exercício, a exemplo do acesso aos meios materiais para a existência do indivíduo¹⁰.

Ao mesmo tempo, as necessidades que não possam ser autonomamente satisfeitas pelo indivíduo devem a ele garantidas e financiadas pela tributação sob a tutela do princípio da capacidade econômica como especificação do dever de solidariedade entre os membros de uma comunidade, a impedir que os custos da solidariedade recaiam sobre os seus próprios beneficiários¹¹.

O direito tributário deve priorizar o acesso aos bens sociais adquiridos autonomamente (dever de realizar, especificado no dever de facilitação), bem como servir de suporte financeiro para que o Estado possa fornecer os bens àqueles que não os alcançam autonomamente¹².

¹⁰ ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 398.

¹¹ ANTONINI, Luca. *Dovere tributario, interesse fiscale e diritti costituzionali*. Milano: Giuffrè, 1996, p. 348.

¹² É salutar contextualizar tais decorrências da obra de Antonini. O autor claramente se refere a esses mecanismos tributários como forma de proteger os indivíduos do “redimensionamento” do Estado Social. Isso significa que eles serão idôneos enquanto condizentes com a realização dos princípios do Estado Social, não apenas dos direitos sociais, mas também daqueles que envolvem a solidariedade e o estabelecimento de vínculos sociais, comunitários e democráticos. Isso não permite, portanto, uma leitura indiscriminada no sentido de que seria viável a desoneração completa do Estado na condução desses processos, que se limitaria a conceder exonerações sobre a atividade privada relacionada a direitos sociais. Exemplo de mecanismos de privatização e liberalização seria aquele consistente nos *vouchers* da educação, ou no financiamento de instituições privadas de educação por meio de exonerações

Esse é o contexto da presente obra, que demonstrará, diante da consagração constitucional de direitos sociais e sua positivação internacional por meio do PIDESC, que o regime de direitos sociais influencia diretamente a forma de repartição do encargo tributário para financiar seu dever de garantir os direitos fundamentais bem como a concessão de exonerações para garantir o acesso dos indivíduos aos bens sociais.

O trabalho, portanto, será dividido em quatro partes. A primeira dedicada aos direitos sociais e aos métodos adotados para sua construção, interpretação e aplicação. A segunda e a terceira parte terão por objeto os dois pontos acima mencionados, e analisam diretamente a influência recíproca entre direito tributário e direitos sociais. Ao final, dedica-se atenção a dois exemplos práticos cuja solução demanda a aplicação dos critérios aqui construídos para se equacionar a incidência do regime dos direitos sociais na tributação.

Como ficará claro ao leitor, o trabalho se insere no âmbito da dogmática jurídica. Não se encontrará no texto uma defesa política ou econômica dos direitos sociais, nem mesmo uma leitura puramente histórica ou sociológica de sua aparição. Sua única utilidade decorre da previsão constitucional desses direitos, principalmente após sua positivação internacional por meio do PIDESC, que permite, em termos de direito positivo, uma maior aproximação da temática dos direitos sociais com o direito tributário. O trabalho, portanto, não faria nenhum sentido em uma ordem jurídica que repudiasse ou deixasse de prever direitos sociais e à qual não tivesse sido incorporado o PIDESC.

E justamente por ser um trabalho dogmático não se trata aqui de tentar privilegiar os princípios de justiça aqui insistentemente citados em detrimento das garantias do contribuinte ligadas à segurança jurídica, principalmente a legalidade tributária.

A chamada eficácia ativa ou positiva do princípio da capacidade econômica¹³, reforçada pelos princípios da igualdade substancial e da solidariedade, se projeta exclusivamente sobre Poder Legislativo¹⁴, ao qual cabe estabelecer de forma clara e precisa a tributação e distribuir equitativamente o respectivo encargo.

Referidos princípios não permitem a exigência de tributos que não guardem exata correspondência com a regra legal de tributação. Também não constituem regras de avaliação dos fatos realizados pelo contribuinte, muito menos regras de reenquadramento destes fatos¹⁵, que devem ser analisados

tributárias, ambos sem regulamentação do conteúdo a ser ministrado (o que de resto seria incompatível com o art. 208, III e V e com o art. 209 da Constituição Brasileira).

¹³ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3ª. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

¹⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 19.

¹⁵ BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. São Paulo: Noeses, 2016, p. 178 e seguintes.

sempre sob o prisma da regra legal de incidência e do regime jurídico próprio do direito privado e processual (probatório).

Em suma, a projeção que o regime jurídico dos direitos sociais sobre o direito tributário, não reduz nem flexibiliza, em nenhum momento e em nenhum grau, as garantias do contribuinte¹⁶. Como será visto, esse regime, em verdade, adiciona novas limitações ao poder de tributar, por vedar distribuições injustas de carga tributária, por vedar o uso dos direitos sociais para manutenção de privilégios e por impedir a reforma de normas tributárias que realizam aqueles direitos.

¹⁶ No mesmo sentido, afirmando que a influência do princípio da solidariedade não afeta as garantias e a proteção do contribuinte: GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005

“ O leitor está diante de uma relevante contribuição para a formação de uma “dogmática jurídica do Direito Tributário aplicado aos direitos sociais”, a qual encontra conexões entre esses ramos do direito que nem sempre estão evidentes para o leitor que careça de uma compreensão adequada da moralidade política do liberalismo. Não há liberdade sem um conjunto razoável de direitos sociais capazes de viabilizar o seu exercício e de dar ao cidadão as opções valiosas necessárias para que ele seja autor de sua própria vida. Se um dos propósitos do sistema constitucional tributário é proteger a liberdade, então esse sistema haverá de proteger também os direitos sociais. Que a leitura deste trabalho nos ajude a internalizar esse princípio e a interpretar as relações jurídicas nas quais esse princípio está em questão. O texto oferece, como o leitor poderá perceber por si mesmo, uma importante contribuição nesse sentido.”

Professora Misabel Derzi

