CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITOS FUNDAMENTAIS E DEMOCRACIA - MESTRADO E DOUTORADO

ISADORA BEATRIZ TEIXEIRA CARLOS

MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

CURITIBA

2024

ISADORA BEATRIZ TEIXEIRA CARLOS

MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

Tese apresentada ao Programa de Pós-Graduação stricto sensu em Direitos Fundamentais e Democracia, Centro Universitário Autônomo do Brasil, para obtenção do grau de Doutor em Direito..

Orientador: Prof. Dr. Octavio Campos Fischer

CURITIBA

2024

Carlos,Isadora Beatriz Teixeira
Moralidade tributária como limite ao poder de tributar. Isadora Beatriz Teixeira Carlos. -- Curitiba, 2024.
334 f.

Orientador: Prof. Dr. Octavio Campos Fischer
Tese (Doutorado) – UniBrasil, 2024.

1. Moralidade. 2. Direito tributário. 3. Poder de Tributar. I. Fischer, Octavio Campos, orient. II. Título.

TERMO DE APROVAÇÃO

ISADORA BEATRIZ TEIXEIRA CARLOS

MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR

Tese aprovada como requisito parcial para obtenção do grau de Doutor no Curso de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia do Programa de Pós-Graduação do Centro Universitário Autônomo do Brasil – UniBrasil pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Octavio Campos Fischer (UNIBRASIL)

Componentes: Prof.ª Dra. Betina Treiger Grupenmacher (UFPR)
Prof. Dr. Demetrius Nichele Macei (UNICURITIBA)
Prof.ª Dra. Marina Michel De Macedo Martynychen (UNIBRASIL)
Prof. Dr. Bruno Meneses Lorenzetto (UNIBRASIL)

Curitiba, 26 de março de 2024.

À memória do meu pai, pela inspiração e suporte, pela liberdade que me permitiu acreditar que tenho asas para voar e por, ao mesmo tempo, ser solo para meus impulsos e aconchego sempre que eu precisei de alento.

AGRADECIMENTOS

Minha trajetória no Doutorado do UniBrasil muito me orgulha. Foram tantos desafios que a vida me impôs; mas também fui agraciada com muitas conquistas. Nesse percurso, algumas pessoas merecem destaque e reconhecimento.

Primeiramente, agradeço a meu pai **Ronaldo** (*in memoriam*), a quem dedico o fruto dessa caminhada, pelo apoio incondicional aos meus sonhos, por me propiciar as melhores oportunidades, por me fazer acreditar que poderia alcançar tudo pelo que me dedicasse, pela inspiração no estudo e, principalmente, por nos momentos mais difíceis ter me colocado sempre em primeiro lugar. Seu abraço faz muita falta nesse momento e sempre, mas me conforta saber que você presenciou o início desse sonho, com o ingresso no Doutorado, e que tinha a certeza da realização, pois mesmo no momento mais desafiador quando precisou de cuidados não me deixou colocá-lo de lado, torcendo e comemorando comigo cada conquista. Espero que tenha conseguido deixá-lo orgulhoso, pai.

Agradeço minha mãe **Maristela** por também não ter me deixado desistir quando o fardo era demasiadamente pesado e o momento repleto de dor, sabendo que a alegria na conclusão e conquista de um objetivo faz parte da minha essência e me trariam um sorriso; por todos os abraços com atribuição agora dobrada, pela paciência e amor.

Sou muito grata por todo o tempo que dedicaram a mim e para apoiar a minha caminhada, pois viveram meus sonhos como se fossem seus. Muito obrigada por me proporcionarem estruturas para eu trilhar meu caminho, por me ensinarem o valor da educação, por me despertarem o encanto pelo aprendizado e me auxiliarem na busca por uma caminhada mais leve.

Destaco especial agradecimento ao meu orientador, Professor **Octavio Campos Fischer**, por seus sempre bem-dispostos e valorosos ensinamentos, respeito com o meu trabalho e compreensão quanto ao meu tempo e forma de produção. Obrigada por acreditar no meu comprometimento e por todo apoio e confiança.

Agradeço imensamente aos Professores **Bruno Meneses Lorenzetto**, **Marina Michel De Macedo Martynychen** e **Demetrius Nichele Macei** por todos os proveitosos apontamentos e imprescindíveis contribuições na fase de qualificação deste trabalho.

Meus sinceros agradecimentos também a todos os docentes do Programa de Pós-Graduação em Direitos Fundamentais e Democracia do UniBrasil por compartilharem seus conhecimentos, contribuírem com o desenvolvimento acadêmico, engrandecerem o espaço de pesquisa jurídica e fortalecerem a concretização dos direitos fundamentais e da democracia.

Estendo carinhosos agradecimentos à **Maria Luisa Castelã Ribeiro**, da secretaria do PPGD, que em conversas marcadas pelo bom humor me ampararam com muito carinho quando precisei; e à **Ana Maria Binotto**, da biblioteca do UniBrasil, pela paciência, generosidade e gentileza em todas as noites em que passei revirando o acervo.

Por fim, mas em igual importância, agradeço aos meus amigos e amores, os quais não nomearei por mera conveniência e para esquivar-me de eventual lapso de memória, por também me ampararem, por compreenderem minha dedicação e a importância dessa jornada para mim, sempre entendendo minhas necessárias ausências e me proporcionando apoio e carinho; sem vocês essa caminhada não teria sido a mesma e pela presença de vocês em minha vida sou grata e feliz.

O presente trabalho foi realizado com apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior – Brasil (CAPES) – Código de Financiamento 001 – Processo de bolsa nº 88887.503773/2020-00.

A gente não quer só dinheiro
A gente quer dinheiro e felicidade
A gente não quer só dinheiro
A gente quer inteiro e não pela metade.

Comida – Titãs.

RESUMO

A presente tese objetiva analisar o princípio da moralidade tributária como limite constitucional ao poder de tributar. Para isso, a fim de estabelecer as bases para as reflexões posteriores, parte-se de um breve escorço sobre as características do Estado constitucional brasileiro, que adota como modelo o Estado Social e Democrático de Direito, vinculado aos direitos e garantias fundamentais, no qual a tributação possui importância indispensável, na forma de autotributação, como fonte legitimamente democrática de arrecadação e de efetivação dos direitos e garantias fundamentais. A partir das noções do Estado brasileiro e da tributação como submetida ao regime jurídico de direito público, analisa-se os limites constitucionais ao poder de tributar, primeiro quanto aos instituídos expressamente como tais na norma constitucional, posteriormente quanto ao rol desses limites admitir extensão, a fim de abranger demais normas protetivas dos contribuintes. Na sequência, traça-se um panorama sobre relevantes conceitos concernentes à moralidade e sua recepção pelo Direito, quais sejam, a justiça, a ética, a própria moral, perpassando por conceitos que se interligam a esses, a fim de estabelecer os marcos da relação entre o Direito e a moral. Tendo esses conceitos sido desmistificados, passa-se a analisar o alcance da moralidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro até a verificação de sua determinação como princípio constitucional atinente à Administração Pública como um todo, perpassando pelas noções de moralidade administrativa e sua ligação com princípios do Direito Público. Finalmente, verticaliza-se a pesquisa do princípio da moralidade em sua acepção de moralidade tributária, a fim de compreender a sua aplicação, seu alcance e suas limitações. Posteriormente analisa-se a moralidade tributária, perpassando por uma pesquisa jurisprudencial nas relevantes cortes em matéria tributária, STF e CARF, e analisa-se o alcance da moralidade tributária em todos os aspectos das funções do Estado, formulando considerações sobre a interação entre o princípio da moralidade tributária e os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário. Por fim, elaboram-se razões a fim de compreender a moralidade tributária como fundamento de inconstitucionalidade da tributação, como direito fundamental e como limite ao poder de tributar. Através da vertente teórico-metodológica jurídico-social de pesquisa e da construção de um raciocínio indutivo-dedutivo, adotando-se as técnicas de pesquisa bibliográfica doutrinária, pesquisa documental na legislação brasileira e em ações judiciais, na qual emprega-se o método de análise quantitativa e qualitativa, a presente pesquisa jurídico-compreensiva e jurídico-propositiva conclui que o princípio da moralidade tributária enquanto direito fundamental é exigência democrática legitimadora dos Poderes Públicos e vincula a constitucionalidade de toda a atuação estatal na atividade tributária e na relação jurídico-tributária, sendo a sua efetivação uma condição material da própria democracia; assim o princípio da moralidade tributária pode ser considerado limite constitucional ao poder de tributar dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Palavras-chaves: Moralidade. Tributação. Limite ao poder de tributar. Inconstitucionalidade. Direito fundamental.

ABSTRACT

This thesis aims to analyze the principle of tax morality as a constitutional limit to the power to tax. To this end, in order to lay the foundations for the subsequent reflections, we begin with a brief overview of the characteristics of the Brazilian constitutional state, which adopts the Social and Democratic State of Law as its model, linked to fundamental rights and guarantees, in which taxation is of indispensable importance, in the form of self-taxation, as a legitimately democratic source of revenue and the enforcement of fundamental rights and guarantees. Based on the notions of the Brazilian state and taxation as subject to the legal regime of public law, the constitutional limits to the power to tax are analyzed, first in terms of those expressly established as such in the constitutional norm, and then in terms of the list of these limits being extended to include other norms protecting taxpayers. Next, an overview is given of relevant concepts concerning morality and their reception by the Law, namely justice, ethics, morality itself, going through concepts that are interconnected with these, in order to establish the framework of the relationship between the Law and morality. Once these concepts have been demystified, we move on to analyze the scope of morality within the Brazilian legal system until we verify its determination as a constitutional principle pertaining to Public Administration as a whole, going through the notions of administrative morality and its connection with principles of Public Law. Finally, the research into the principle of morality in its sense of tax morality is verticalized, in order to understand its application, its scope and its limitations. Subsequently, tax morality is analyzed, going through a jurisprudential research in the relevant courts in tax matters, STF and CARF, and the scope of tax morality is analyzed in all aspects of the functions of the State, formulating considerations on the interaction between the principle of tax morality and the Executive, Legislative and Judicial Powers. Finally, reasons are given in order to understand tax morality as a basis for the unconstitutionality of taxation, as a fundamental right and as a limit on the power to tax. Through the theoretical-methodological legal-social aspect of research and the construction of an inductive-deductive reasoning, adopting the techniques of doctrinal bibliographical research, documentary research in Brazilian legislation and in lawsuits, in which the method of quantitative and qualitative analysis is used, this legal-comprehensive and legal-propositional research concludes that the principle of tax morality, as a fundamental right, is a democratic requirement that legitimizes the Public Powers and binds the constitutionality of all state action in tax activity and in the legal-tax relationship, its implementation being a material condition of democracy itself; Thus, the principle of tax morality can be considered a constitutional limit to the power to tax within the Brazilian legal system.

Keywords: Morality. Taxation. Limit on the power to tax. Unconstitutionality. Fundamental right.

RESUMEN

Esta tesis tiene como objetivo analizar el principio de moralidad tributaria como límite constitucional al poder tributario. Para ello, con el fin de sentar las bases de las reflexiones posteriores, comenzamos con una breve reseña de las características del Estado constitucional brasileño, que adopta como modelo el Estado Social y Democrático de Derecho, vinculado a los derechos y garantías fundamentales, en el que la tributación tiene una importancia indispensable, bajo la forma de autoimposición, como fuente de ingresos legítimamente democrática y de realización de los derechos y garantías fundamentales. A partir de las nociones de Estado brasileño y de tributación como sujetos al régimen jurídico del derecho público, se analizan los límites constitucionales al poder tributario, primero en términos de los expresamente establecidos como tales en la norma constitucional, y después en términos de la ampliación de la lista de estos límites para incluir otras normas que protegen a los contribuyentes. A continuación, se hace un repaso de conceptos relevantes sobre la moral y su recepción por el Derecho, a saber, justicia, ética, la propia moral, pasando por conceptos que se interconectan con estos, a fin de establecer el marco de la relación entre el Derecho y la moral. Una vez desmitificados estos conceptos, pasamos a analizar el alcance de la moralidad en el ordenamiento jurídico brasileño hasta verificar su determinación como principio constitucional propio de la Administración Pública en su conjunto, pasando por las nociones de moralidad administrativa y su conexión con los principios de Derecho Público. Finalmente, se verticaliza la investigación sobre el principio de moralidad en el sentido de moralidad tributaria, para comprender su aplicación, su alcance y sus limitaciones. A continuación, se analiza la moralidad tributaria, pasando por un estudio jurisprudencial de los tribunales competentes en materia tributaria, el STF y el CARF, y se analiza el alcance de la moralidad tributaria en todos los aspectos de las funciones del Estado, formulando consideraciones sobre la interacción entre el principio de la moralidad tributaria y los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial. Por último, se dan razones para entender la moralidad fiscal como fundamento de la imposición inconstitucional, como derecho fundamental y como límite a la potestad tributaria. A través de la vertiente teórico-metodológica jurídico-social de la investigación y de la construcción de un razonamiento inductivo-deductivo, adoptando las técnicas de investigación bibliográfica doctrinaria, investigación documental en la legislación brasileña y en procesos judiciales, en los cuales se emplea el método de análisis cuantitativo y cualitativo, esta investigación jurídico-comprensiva y jurídico-proposicional concluye que el principio de la moralidad tributaria, como derecho fundamental, es una exigencia democrática que legitima los Poderes Públicos y vincula la constitucionalidad de toda actuación estatal en la actividad tributaria y en la relación jurídico-tributaria, siendo su implementación una condición material de la propia democracia; Así, el principio de la moralidad tributaria puede ser considerado un límite constitucional al poder tributario en el ordenamiento jurídico brasileño.

Palabras clave: Moralidad. Fiscalidad. Limitación de la potestad tributaria. Inconstitucionalidad. Derecho fundamental.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 11
1 CONSTITUIÇÃO, TRIBUTAÇÃO E LIMITES 18
1.1 ESTADO BRASILEIRO E TRIBUTAÇÃO NACIONAL 18
1.2 OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR..... 47
1.3 TRIBUTAÇÃO: LIMITES E COERÊNCIA 82
2 A MORALIDADE E O DIREITO 106
2.1 JUSTIÇA, ÉTICA E MORAL: CONCEITOS RECEPCIONADOS PELO DIREITO 106
2.2 MORALIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO 137
2.3 O PRINCÍPIO DA MORALIDADE PÚBLICA 170
3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA E (IN)CONSTITUCIONALIDADE 200
3.1 A MORALIDADE TRIBUTÁRIA 200
3.2 ESTADO, MORALIDADE E DEMOCRACIA 233
3.3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITE AO PODER DE TRIBUTAR 268
CONCLUSÃO 298
REFERÊNCIAS..... 308

INTRODUÇÃO

A tributação no Brasil é o principal método de financiamento do Estado, pois a arrecadação é meio de obtenção de recursos que o Estado utiliza para custear os próprios gastos. A arrecadação mediante tributação justifica-se para que o Estado financie, entre outras despesas e gastos públicos, os seus deveres prestacionais para com os cidadãos, incluindo a manutenção dos direitos e garantias fundamentais. Dessa forma, a tributação mostra-se um importante instrumento tanto para a concretização dos propósitos do Estado brasileiro como dos direitos fundamentais tutelados em seu ordenamento jurídico.

Uma vez que o Estado brasileiro se institui como Social e Democrático de Direito e conta com a conhecida sujeição dos Poderes à soberania da Constituição Federal, o texto constitucional deve ser tido como norma principal em todas as áreas. Assim, a Constituição Federal como norma estruturante do Estado brasileiro é a principal fonte do Direito Tributário e traz em seu texto orientações e limites à tributação e ao poder do Estado de tributar, traçando normas constitucionais que devem ser observadas e respeitadas por todas as normas infraconstitucionais.

Através desses limites ao poder de tributar expressos no texto constitucional é que se garante a proteção e amparo aos direitos fundamentais atingidos pela tributação do Estado, quais sejam, o direito fundamental à propriedade e o direito fundamental de liberdade, e, ao mesmo tempo, os outros direitos fundamentais e princípios que podem ser atingidos indiretamente, como, por exemplo, a dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial.

Considerando a aludida subordinação do Direito Tributário ao texto constitucional, mostra-se evidente a sua dependência e necessária obediência aos princípios constitucionais expressos na lei fundamental.

Partindo da referência à moralidade existente no ordenamento jurídico brasileiro e dos estudos já empreendidos quanto a relação entre Direito e moral, consideramos existente e íntima a relação entre Direito e moral, pois as normas jurídicas resultam de uma ordem moral e delas se legitimam, mas sem qualquer relação de subordinação do Direito à moral amplamente considerada. Isso pois a existência de uma norma que trate da moralidade não significa uma incorporação total da moral pelo Direito, pois os princípios morais possuem autonomia frente ao Direito,

uma vez que quando tratados os preceitos morais por um ordenamento jurídico entende-se que houve judicialização apenas parcial deles.

Dessa feita, a moralidade e sua acepção dentro do ordenamento jurídico não se cingem a simples regra, mas revelam-se como princípio que traz orientações ao agir estatal, na forma de aplicar e interpretar as normas e responsabilidade de se ler a Constituição de forma sistemática.

Como aludido, a Constituição Federal de 1988 oferece tutela constitucional à moralidade, trazendo-a em seu Título III – Da Organização do Estado, Capítulo VII – Da Administração Pública, no artigo 37, fazendo com que a moralidade seja de fato entendida como princípio ético constitucionalmente positivado, a transformando em conceito jurídico dotado em relevância legal que pode ser utilizado como fundamento legal. Sendo constitucionalmente positivado, portanto, o princípio da moralidade mostra-se baliza ao agir estatal a que toda a Administração deve obediência.

A disposição do artigo 37 no texto constitucional traz questão relevante, pois considerando sua localização e submissão expressa à Administração Pública, poder-se-ia presumir que a Administração Pública somente como Poder Executivo estaria vinculada a esse princípio. Entretanto, a moralidade no ordenamento jurídico pátrio é um princípio e, como constante no texto da Constituição, é tido como um princípio constitucional que deve ser respeitado em todo agir estatal, ou seja, que deve ser imperiosamente observado por toda a Administração Pública, em todos os seus desdobramentos.

O princípio da moralidade existente no ordenamento jurídico possibilita diversas abordagens e interpretações; mais comumente apreciado e aplicado no Direito Administrativo, o mencionado princípio possui relevância indiscutível no âmbito da Administração Pública como um todo, podendo ser empregue em todo o Direito Público, inclusive no Direito Tributário.

O princípio da moralidade, assim como diversos outros preceitos concernentes ao Direito Administrativo, foi acrescentado ao texto constitucional brasileiro por influência e inspiração no Direito da França, mais especificamente considerando o constante na jurisprudência do Conselho Francês sobre desvios e abusos de poder pelo Estado. Nesse seguimento, o princípio da moralidade é tido como instrumento de controle das atividades do Estado, que objetiva evitar o desvio e abuso de poder pelo Estado.

É possível verificar que o princípio da moralidade, enquanto princípio constitucional, tem incidência ampla, uma vez que todo o ordenamento jurídico deve ser interpretado sistemicamente, ou seja, deve ser visto como um sistema só, único e com valores e objetivos unificados, que, através do expresso em sua norma constitucional, deve coadunar à realização dos objetivos do Estado.

Nesse sentido, o princípio da moralidade, ou mesmo a noção de moralidade em si, possui uma evidente ligação com as significativas noções de ética e de justiça, concepções também tão relevantes à compreensão e correta realização dos preceitos e propósitos do nosso texto constitucional e do Estado brasileiro. Assim, o tema da moralidade possui grande relevância no estudo do Direito Público e do ordenamento jurídico brasileiro em sua leitura a partir dos ditames constitucionais.

Nesse seguimento, a interpretação sistemática do texto constitucional deve levar em conta o princípio da moralidade. Assim, podemos encontrar a moralidade como fundamento e reforço de outros princípios constitucionais, atuando em conjunto e tendo uma relação de sincronia e mútua complementação, não somente como ator principal.

O princípio da moralidade impõe ao Estado a observação de valores éticos, morais, à correção em sua atuação, a honestidade, entre outros. Assim, tal princípio determina que o Estado deve ser utilizado como instrumento para a realização do interesse público, não para a obtenção de vantagens reprováveis ou arbitrárias.

Diante disso, é possível visualizar a questão da moralidade no âmbito da tributação brasileira, alcançando o Direito Tributário.

A consideração do princípio da moralidade no âmbito da tributação torna perceptível sua acepção específica: a moralidade tributária. Dessa feita, a moralidade tributária exige da Administração Pública, no exercício das atividades tributárias, o agir com observância aos preceitos morais. Assim uma postura meramente arrecadatória viola o princípio da moralidade tributária, pois não observa os demais princípios tributários e ignora o aspecto da tributação no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, que se submete aos valores e propósitos elencados na Constituição Federal.

Especificamente com relação ao Estado, a tributação como atividade administrativa e, portanto, ato administrativo, está amplamente sujeita ao princípio da moralidade. Dessarte, o exame da moralidade no âmbito do Direito Tributário analisa a conduta do Estado na instituição, arrecadação e fiscalização da tributação.

A moralidade tributária, dessa feita, é baliza do agir estatal dentro da atividade de competência tributária, exercendo tanto um limite de atuação em respeito aos direitos fundamentais, à dignidade da pessoa humana e os valores, propósitos e objetivos do Estado, quanto um norte a ser alcançado de uma tributação correta, ética, moral e justa.

Especificamente no âmbito do Sistema Tributário Nacional, o princípio da moralidade apresenta relevância significativa frente às irregularidades e inconstitucionalidades provenientes de uma leitura apenas pontual da Constituição ou mesmo da legislação infraconstitucional que ignora a necessária interpretação constitucional sistemática, indispensável para a constitucionalidade de qualquer disposição legal. Nesse sentido, o princípio da moralidade tributária é fundamento e, também, força para juntamente aos demais princípios auxiliar o atendimento dos propósitos do Estado Democrático de Direito brasileiro, notadamente na área tributária.

O estudo aprofundado da moralidade tributária é tema de grande relevância para o Direito Tributário e de suma importância para a correta interpretação e aplicação da Constituição Federal de 1988 em todo o Sistema Tributário Nacional. Também, o princípio da moralidade no âmbito do Direito Tributário não é muito explorado pela doutrina ou mesmo pelos pesquisadores jurídicos brasileiros, existindo pouca pesquisa e aprofundamento quanto aos limites e possibilidades de aplicação do princípio jurídico expresso no artigo 37 da Constituição nas demandas e questões que versam sobre o Direito Tributário brasileiro.

A tributação, sabe-se, mostra-se um importante instrumento para a concretização dos direitos fundamentais tutelados no ordenamento jurídico brasileiro, pois, considerando que o tributo é uma prestação pecuniária compulsória que atinge o patrimônio do sujeito passivo, o texto constitucional fez a opção de trazer expressamente os limites ao poder de tributar, protegendo os direitos fundamentais atingidos pela tributação do Estado, quais sejam, o direito fundamental à propriedade e o direito fundamental de liberdade, mas também levando em consideração os outros direitos fundamentais que podem ser atingidos indiretamente, que não podem ser cerceados pela tributação desvirtuada uma vez que a Constituição os ampara.

Diante disso, ergue-se o cerne da presente tese: pode o princípio da moralidade, especificamente em matéria tributária e em sua acepção de moralidade

tributária, ser considerado um limite constitucional ao poder de tributar na realidade do ordenamento jurídico brasileiro?

Assim, com o recorte especificamente traçado no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, tendo a norma constitucional como principal objeto de análise, objetiva-se identificar se é possível entender o princípio da moralidade tributária como limite constitucional ao poder de tributar do Estado brasileiro, através do posicionamento sobre a relação entre Direito e moral, da análise da noção de moral no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro e do princípio da moralidade no âmbito da Constituição Federal de 1988; da análise do alcance do princípio da moralidade em matéria tributária; do exame dos limites constitucionais ao poder de tributar e sua delimitação como rol exemplificativo ou exaustivo; análise da moralidade tributária frente aos direitos fundamentais e se seria possível o reconhecimento de status de fundamentalidade à esse princípio; análise quanto à efetividade da moralidade tributária para dirimir inconstitucionalidades em matéria tributária; a fim de, por fim, identificar se o princípio da moralidade tributária pode ser considerado um limite constitucional ao poder de tributar.

Assim, as hipóteses que permeiam o problema de pesquisa são a consideração da moralidade como exigência democrática legitimadora da atuação do Poder Público; a circunstância de os limites constitucionais ao poder de tributar admitirem a ampliação e a consideração extensiva de demais normas em seu catálogo; a apreciação da moralidade tributária como direito fundamental; e a reflexão de que a moralidade tributária pode ser considerada em si um limite constitucional ao poder de tributar.

Para responder ao problema, a pesquisa parte da vertente teórico-metodológica jurídico-social, a qual fundamenta-se na noção de que os conceitos, institutos e normas jurídicas são provenientes da sociedade e essa variável deve ser considerada.

Assim, o trabalho estrutura-se tendo por base a construção de um raciocínio lógico-jurídico adequado à realidade constitucional brasileira precedentemente à análise das disposições constitucionais mais significativas ao intento desse através do raciocínio indutivo-dedutivo.

Dessa forma, através do raciocínio indutivo, parte-se da observação do princípio da moralidade, da procura da relação entre o princípio da moralidade e a realização dos princípios e fundamentos do Estado brasileiro e a generalização

desses para a realidade de toda atuação do Poder Público, tendo como base a interpretação sistemática constitucional do Sistema Tributário Nacional e a interpretação do próprio texto constitucional; e através do raciocínio dedutivo, partindo da noção de que o princípio da moralidade aplica-se a toda atuação do Poder Público, faz-se a aplicação desse dado geral para a particularidade da relação tributária e a aplicação do princípio da moralidade, em sua acepção particular na seara do Direito Tributário, princípio da moralidade tributária, possibilitando a constatação das hipóteses e o alcance da resposta do problema de pesquisa proposto.

A pesquisa se dará pelos gêneros teórico e empírico e pelos tipos de pesquisa jurídico-compreensivo e jurídico-propositivo, sendo que as técnicas de pesquisa a serem adotadas serão a pesquisa bibliográfica doutrinária, com leituras aprofundadas sobre o assunto, a fim de conhecer, analisar, delimitar e aprofundar os conceitos de moralidade e do princípio da moralidade e da moralidade tributária; a pesquisa documental em ações judiciais, especificamente nos quais cita-se o princípio da moralidade, utilizando para a pesquisa palavras-chave ligadas ao referido princípio; e a análise da Constituição Federal de 1988, seus preceitos e propósitos, a fim de responder o problema de pesquisa e propor um esclarecimento e, possivelmente, uma mudança na aplicação do princípio da moralidade tributária.

Assim, empregar-se-á o método de análise quantitativa e qualitativa de pesquisa, a fim de responder se pode o princípio da moralidade, especificamente em matéria tributária e em sua acepção de moralidade tributária, pode ser considerado um limite constitucional ao poder de tributar.

Assim, parte-se de um breve escorço sobre as características do Estado constitucional brasileiro, que adota como modelo o Estado Social e Democrático de Direito, vinculado aos direitos e garantias fundamentais, no qual a tributação possui importância indispensável, na forma de autotributação, como fonte legitimamente democrática de arrecadação e de efetivação dos direitos e garantias fundamentais.

A partir das noções do Estado brasileiro e da tributação como submetida ao regime jurídico de direito público, analisa-se os limites constitucionais ao poder de tributar, primeiro quanto aos instituídos expressamente como tais na norma constitucional, posteriormente quanto ao rol desses limites ser exaustivo ou admitir extensão, a fim de abranger demais normas protetivas dos contribuintes.

Na sequência, traça-se um panorama sobre relevantes conceitos concernentes à moralidade e sua recepção pelo Direito, quais sejam, a justiça, a ética, a própria

moral, perpassando por conceitos que se interligam a esses: como a boa-fé, a fim de estabelecer os marcos da relação entre o Direito e a moral.

Tendo esses conceitos sido desmistificados, passa-se a analisar o alcance da moralidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro e até a verificação de sua determinação como princípio constitucional atinente à Administração Pública como um todo, em sua acepção de moralidade pública, perpassando pelas noções de moralidade administrativa e sua ligação com princípios do Direito Público.

Finalmente, verticaliza-se a pesquisa do princípio da moralidade em sua acepção de moralidade tributária, a fim de compreender a sua aplicação, seu alcance e suas limitações e responder o problema de pesquisa, testando as hipóteses levantadas.

Para alcançarmos a resposta ao problema, primeiro analisa-se a moralidade tributária, perpassando por uma pesquisa jurisprudencial nas relevantes cortes em matéria tributária, Supremo Tribunal Federal (STF) e Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF); e em segundo lugar analisando o alcance da moralidade tributária em todos os aspectos das funções do Estado, formulando considerações sobre a interação entre o princípio da moralidade tributária e os Poder Executivo, Legislativo e Judiciário. Por fim, com o objetivo de responder ao questionamento da pesquisa, elaboram-se razões a fim de compreender a moralidade tributária como fundamento de inconstitucionalidade da tributação, como direito fundamental e como limite ao poder de tributar.

Através da metodologia aplicada, conclui-se que o princípio da moralidade tributária enquanto direito fundamental é exigência democrática legitimadora dos Poderes Públicos e vincula a constitucionalidade de toda a atuação estatal na atividade tributária e na relação jurídico-tributária, sendo a sua efetivação uma condição material da própria democracia; assim o princípio da moralidade tributária pode ser considerado limite constitucional ao poder de tributar dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

1 CONSTITUIÇÃO, TRIBUTAÇÃO E LIMITES

1.1 ESTADO BRASILEIRO E A TRIBUTAÇÃO NACIONAL

Na contemporaneidade as sociedades estabelecem-se como Estados enquanto comunidades juridicamente organizadas. Mesmo que persistam as diversas conceituações e justificações, a concepção compartilhada pela mais virtuosa generalidade de constitucionalistas[1] é a de Estado constitucional.[2]

O constitucionalismo, através dos diversos movimentos constitucionais existentes, como "teoria (ou ideologia) que ergue o princípio do governo limitado indispensável à garantia dos direitos em dimensão estruturante da organização político-social de uma comunidade" empenhou-se em amparar um Estado regido por normas, com qualidades identificadas pelo constitucionalismo moderno como ser um Estado de Direito e um Estado Democrático[3], que "legitimou o aparecimento da chamada constituição moderna" que, por sua vez, é tida como uma ordenação racional e sistemática da comunidade política, com direitos e limites, através da norma escrita.[4]

Tal noção advém das revoluções populares que ocorreram em diversos países, nas quais a representatividade no poder foi a mais vigorosa bandeira levantada, a exemplo das revoluções político-ideológicas nos Estados Unidos da América e na França, em que se buscou a libertação das vicissitudes do absolutismo da monarquia.[5]

Assim, o Estado constitucional de origem moderna ambiciona a correlação entre Democracia e Estado de Direito, estruturando-o como Estado Democrático de Direito, no qual não só se estabelecem critérios de garantias aos cidadãos e limites e

---

[1] Aqui optamos por adotar o entendimento difundido a partir das considerações de J. J. Gomes Canotilho. Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

[2] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 89-93.

[3] Ressalta-se que o constitucionalismo moderno admite que essas qualidades nem sempre estão presentes de forma conjunta em uma mesma realidade. "[...] Fala-se em Estado de direito, omitindo-se a dimensão democrática, e alude-se a Estado democrático silenciando a dimensão de Estado de direito. Esta dissociação corresponde, por vezes, à realidade das coisas: existem formas de domínio político onde este domínio não está domesticado em termos de Estado de direito e existem Estados de direito sem qualquer legitimação em termos democráticos". CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 92-93.

[4] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 51-52.

[5] BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional:** Entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 135-136.

deveres ao poder político, mas também os parâmetros de legitimação do direito e do exercício do poder político, baseando-se no princípio da soberania popular.[6]

Aliada à democracia[7], temos que o Estado constitucional depreende "a existência de uma constituição normativa estruturante de uma ordem jurídico-normativa fundamental vinculativa de todos os poderes públicos" dotada de supremacia -supremacia constitucional-, sendo a ordem jurídica fundamental e central do Estado (de Direito)[8], que possui como uma de suas principais funções a de ser a "revelação normativa do consenso fundamental de uma comunidade política relativamente a princípios, valores e ideias directrizes que servem de padrões de conduta política e jurídica".[9]

Por intermédio da Constituição e de seu predomínio político que se reconhecem e se estabelecem os valores comuns e os princípios fundantes de uma sociedade, através da construção de um pacto de convivência coletiva[10], deixando inequívoca a compreensão da constituição "como lei fundamental da comunidade política".[11]

No caso brasileiro é inequívoca a constatação de um Estado constitucional, tendo em vista que a Constituição Federal de 1988 é a lei máxima que regula e organiza o funcionamento do Estado brasileiro e que adota de forma expressa e incontroversa o modelo de Estado Democrático de Direito.[12-13]

A referência ao modelo de Estado adotado pelo Brasil de forma nítida no texto constitucional deu-se por conta da conquista que foi o estabelecimento do Estado

---

[6] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 92-100.

[7] Adotaremos, a partir daqui o termo com a inicial em letra minúscula.

[8] "A Constituição, além de estabelecer a estrutura e o funcionamento dos órgãos mais importantes do Estado, alberga as normas fundamentais de um sistema jurídico e os princípios com os quais restam positivados os valores fundamentais da comunidade. Por isto mesmo é que se coloca na posição de maior hierarquia do sistema de norma que compõem o direito positivo. Assim, entende-se que a Constituição é a base do sistema jurídico. Base no sentido de que todas as demais normas do sistema nela têm o seu fundamento de validade." MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito***.* São Paulo: Dialética, 2000, p. 147.

[9] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 245-246, 1438-1439.

[10] MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

[11] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 65.

[12] Cf. Art. 1º. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[13] Ao considerarmos a Constituição como principal norma do Estado Democrático de Direito brasileiro, incluem-se nessa noção os Tratados Internacionais sobre direitos humanos ratificados com *status* materialmente constitucional.

Democrático de Direito brasileiro que, assim como em diversos outros países, é resultado da persecução da sociedade pela efetivação da participação popular e libertação de um regime autoritário de governo despótico[14]. Assim, a adoção desse modelo democrático também significa "a rejeição de tipos de Estado estruturalmente totalitários, autoritários ou autocráticos"[15].

Apesar das qualidades identificadas pelo constitucionalismo moderno, contemporaneamente diversos são os constitucionalistas que, ao apreender o texto constitucional brasileiro, entendem que o Estado Democrático de Direto ali estabelecido supera a conjunção apenas das ideias de Estado de Direito e de democracia, mas sim "como resultado da confluência das noções de Estado de Direito", com a origem liberal em que "o acento dominante na proteção dos direitos de liberdade e de propriedade implicava a conduta de abstenção" do Estado, e Estado Social, "cuja ênfase nos direitos sociais pede e exige a constante e crescente ação" deste.[16]

Assim, mesmo inexistindo texto expresso na Constituição qualificando o Estado brasileiro como um Estado Social e Democrático de Direito, existe certo consenso na doutrina de que o texto constitucional prevê o princípio fundamental do Estado Social, especialmente considerando o evidente acolhimento dos direitos fundamentais em nossa lei maior e sua estreita ligação com o princípio do Estado Social. Assim, é irrefutável a característica de Estado Social consagrada na Constituição Federal de 1988.[17]

Portanto, o Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, é o modelo de Estado fundamentado em mecanismos de tomada de decisão através de procedimentos democráticos que possibilitam maior participação popular, em que a legitimidade é pautada na necessária concretização da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais, que possibilita instrumentos de controle da gestão pública e define a estrutura de gestão de poder como democrática, vinculando assim toda

---

[14] "Que se caracteriza por exercer o poder absoluto e arbitrário, geralmente de modo cruel e opressor; autocrático, tirânico". Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/desp%C3%B3tico/. Acesso em: 10 jun. 2023.

[15] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 236-237.

[16] VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216, p. 186.

[17] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 63.

atuação do Poder Público enquanto Estado e enquanto Administração Pública à realização de um determinado projeto social.[18]

O Estado, enquanto fruto da ordem social, não é desvinculado da sociedade civil, pois mesmo tendo suas individualidades, Estado e sociedade civil são interligados, não sendo possível identificar uma racionalidade estatal desassociada de uma vivência em sociedade.[19] Logo, temos a relação entre o Estado e a sociedade esclarecida pelo papel regulador e de submissão ao mesmo tempo em que existe a legitimação por parte dos cidadãos como fonte e força desse poder ("Todo o poder emana do povo"[20]).

Em razão disso é que a Constituição mesmo estando diretamente ligada à noção de Estado, em especial ao Estado constitucional, está mais intimamente conectada à noção de sociedade, uma vez que a sociedade é que possui e institui uma Constituição, pois é a constituição da própria sociedade e a organização do "corpo social" e articulação do "corpo político" por meio de um "corpo jurídico" que é tido como lei fundamental, a fim de constituir uma República; assim, a Constituição não se refere apenas ao Estado, "mas à própria comunidade política, ou seja, à *res publica*".[21]

Essa ideia, que remonta à Declaração do Homem e do Cidadão (1789) formulada na Revolução Francesa e no Estado Liberal, persiste até os dias de hoje, na noção de que a Constituição, mesmo que atualmente só compreendida através do Estado como ordenador da comunidade política, ainda é resultado de um pacto social coletivo que a concebe, mantém e submete-se a ela; por esse motivo é que a Constituição de 1988 é a Constituição da República Federativa do Brasil.

No que se refere ao projeto social determinado pela Constituição, para a análise aqui pretendida importa-nos esclarecer que a lei fundamental brasileira de 1988 possui uma evidente característica programática e é reputada como uma Constituição dirigente, vinculante e compromissória, que apresenta diversas normas que definem

---

[18] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária:** a lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016, p. 33-34.

[19] GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade.** Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 100-108.

[20] Cf. Art. 1º, Parágrafo Único. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[21] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 88-89.

e orientam as ações do Estado a fim possibilitar e estabelecer metas a serem cumpridas enquanto sociedade.[22]

O estabelecimento da Constituição não se encerra em sua promulgação, mas perpetua-se durante toda sua vigência, na busca pela implementação dos valores estabelecidos constitucionalmente e efetivação dos parâmetros e objetivos destacados no texto do ordenamento jurídico como fundamentais à sociedade brasileira.[23] Por isso fala-se na ordem constitucional vigente como sendo o conjunto de normas, postas formalmente como constitucionais, que vigoram "num determinado momento, em determinado Estado", confundindo-se mas não limitando-se à Constituição escrita.[24]

Essa característica da Constituição brasileira, que se reflete em diversos outros Estados e Constituições, faz com que a norma fundamental da sociedade seja vista e tida como uma 'ordem aberta' ou 'ordem-quadro', no sentido de ser uma moldura na qual estabelecem-se os princípios mais relevantes para a ordenação da sociedade, mas permite-se que esse 'consenso constitucional' seja aberto e capaz de absorver as integrações necessárias pela pluralidade de visões de mundo existentes numa mesma sociedade ou mesmo na comunidade internacional[25], tendo em vista ser a própria democracia "um processo dinâmico inerente a uma sociedade aberta e activa" que oferece "aos cidadãos a possibilidade de desenvolvimento integral e de liberdade de participação crítica no processo político em condições de igualdade económica, política e social", a fim de entrelaçar a sua necessária estabilidade à dinamicidade da sociedade.[26]

Por isso fala-se em 'moldura', a fim de evidenciar a Constituição como norma fundante e fundamental, que traça os limites, estabelecendo parâmetros e propósitos

---

[22] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 217.
[23] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 36.
[24] FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1976, p. 135.
[25] Abertura é tida como elemento fundamental das Constituições. Essa se dá, especialmente no caráter internacional, a partir do século XX e após a Segunda Grande Guerra, em que se destacou a importância de diálogos entre nações e estas com organismos internacionais. A partir disso as ordens constitucionais passam a interagir com institutos externos sem perder suas identidades, tendo a Constituição de seu Estado-Nação como primazia: "Constituição como estatuto fundamental que confere legitimidade democrática à ordem jurídica no contexto da abertura dessa própria Constituição à ordem internacional". Cf. MALISKA, Marcos Augusto. **Fundamentos da Constituição. Abertura. Cooperação. Integração.** Curitiba: Juruá, 2013.
[26] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1435-1437 e 289.

a serem observados e perseguidos, mas sem preencher integralmente toda sua área, possibilitando o movimento, as mudanças e as integrações, mas sem perder de vista os seus objetivos elementares.[27]

Essa característica evidencia a complexidade da Constituição e da Ordem Constitucional brasileira, pois ao mesmo tempo em que se espera a estabilidade da norma fundamental do Estado, que comporta em si certa rigidez com a intenção de não deturpar o que a sociedade considera como essencial ao Estado, também pelo seu caráter democrático anseia-se pela flexibilidade necessária à efetiva participação social e à manutenção da hodiernidade de seu texto, valores e princípios em acordo com a concepção da sociedade brasileira.

Sendo assim, a estruturação da Constituição através de normas que abrangem regras e princípios é cognoscível, por garantir a rigidez nas estruturas políticas sociais (através das regras) e a abertura necessária à interpretação e aplicação da dinamicidade inerente às concepções sociais (possibilitada pelos princípios).

Como ordem jurídica fundamental que estabelece os parâmetros e propósitos a serem observados e perseguidos pelo Estado e, consequentemente, pela sociedade brasileira, a rigidez dá-se também por um núcleo (ou fulcro) duro que caracteriza o Estado e a sociedade.

O fulcro da Constituição e do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro são os princípios democrático, do Estado de Direito, da soberania, da descentralização, da separação de Poderes e os direitos e garantias fundamentais[28]. Assim, existe uma "íntima e indissociável vinculação entre direitos fundamentais e as noções de Constituição e Estado de Direito", sendo que os direitos fundamentais integram a essência do Estado constitucional, ao lado da definição da forma de Estado, do sistema de governo e da organização deste poder, sendo "elemento nuclear da Constituição material".[29]

---

[27] Nesse sentido: "A Constituição é um sistema normativo formado por regras e princípios que assim como ocorre com toda e qualquer norma, deve ser compreendido, interpretado e permanentemente adequado"; e "Efetivamente, concordamos com Canotilho que o Sistema Constitucional é um sistema aberto de regras e princípios, pois é um sistema 'dialógico' onde as normas captam as mudanças da realidade." GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 41 e 47.

[28] O fulcro do da Constituição e do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro não se esgota nesses elencados, a relação não é exaustiva, mas exemplificativa.

[29] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 59.

A atual concepção de Constituição, fundamentada na ideia advinda na modernidade em que o ser humano pode intervir e transformar o mundo, que desloca "a legitimação do Direito, da Constituição e da Ordem Social, da Natureza e de Deus para o homem", possibilita a conclusão de "que qualquer forma de regulação estatal não comprometida com a proteção de um núcleo de direitos fundamentais (e, logo, com o ser humano e o cidadão), não comprometida com a ética da modernidade e sua racionalidade, não é, propriamente, uma Constituição"[30].

Os direitos fundamentais, portanto, mostram-se substanciais e imperiosos para o Estado constitucional democrático enquanto sustentáculo de que o exercício do poder do Estado é subordinado aos limites constitucionais[31], trazendo o necessário limite à atuação estatal. O "Estado Democrático de Direito se caracteriza pela existência de direitos fundamentais, que se constituem num conjunto insuprimível e irredutível de garantias em favor do indivíduo, oponíveis inclusive (e especialmente) perante o Estado"[32].

A Constituição Federal de 1988 foi o primeiro texto constitucional pátrio a tratar com a merecida relevância os direitos fundamentais[33]; sendo que, ao expressamente alargar significativamente os direitos e garantias fundamentais, está entre as Constituições mais avançadas em respeito à matéria de direitos humanos positivados, evidenciando a correlação existente entre os direitos fundamentais e o princípio democrático, tendo em vista sua função democratizadora.[34]

A atual Constituição brasileira, conhecida como 'Constituição Cidadã', em sua promulgação consagrou a democracia e o Estado de Direito ao garantir "direitos que já haviam sido incorporados ao patrimônio histórico e jurídico da comunidade brasileira", ao apresentar o repúdio à tortura, censura e tratamento desumano e propor

---

[30] SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 89-90.

[31] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 60 e 62.

[32] JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65.

[33] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 64-66.

[34] PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 25-26.

projetos para o futuro da sociedade de forma dirigente, posicionando o Brasil como Estado Social, conforme já aludido.[35]

O preâmbulo[36] da Constituição e seu artigo 3º[37] trazem o compromisso do Estado brasileiro com os direitos e garantias fundamentais ao estabelecer expressamente os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil; já em seu artigo 1º, inciso III, alçou a dignidade da pessoa humana como fundamento de seu Estado Democrático de Direito, sendo possível constatar o "quão acentuada é a preocupação da Constituição em assegurar os valores da dignidade e do bem-estar da pessoa humana, como imperativo de justiça social".[38]

A dignidade da pessoa humana é um conceito que remonta a visão iluminista na qual a racionalidade e o ser humano passam a ser significativos na sociedade, superando a crença religiosa como central, estabelecendo a relevância da consciência do ser humano sobre a sua dignidade.[39]

Esse conceito, na realidade jurídica, parte das diversas reflexões filosóficas-políticas e históricas, não determinando um conteúdo ou mesmo características para o que se entende por dignidade humana, apenas reconhecendo a sua relevância na sociedade, anunciando-o como princípio; sendo que ao enunciar o princípio, as

---

[35] SCHIER, Paulo Ricardo. Constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 45.

[36] Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[37] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[38] PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 27.

[39] MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

Constituições e o direito como um todo, emitem o que a comunidade já definiu como importante e tutelam, através de direitos, liberdades e garantias, o seu cumprimento.[40]

Diante disso, todos os princípios jurídicos, em especial nos Estados constitucionais comprometidos com seus cidadãos, possuem correlação indissociável com a dignidade da pessoa humana, uma vez que na concepção das sociedades contemporâneas o ser humano deve ser preservado e até resguardado, sendo que é ostensivo o entendimento de que o ser humano "nunca pode ser sacrificado em homenagem a alguma necessidade circunstancial ou, mesmo, a propósito da realização de 'fins últimos' de outros seres humanos ou de uma 'coletividade' indeterminada"[41], a fim de garantir e manter sua dignidade, pois o indivíduo possui valor em si mesmo.

Por conseguinte, "o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal".[42] Nesse sentido, partindo da ideia de que os diretos fundamentais são, "de certa maneira fundados na noção de dignidade da pessoa humana", esses "justificam a existência do Estado e suas diversas formas de atuação. Assim, não há Estado, ou ao menos o Estado Democrático de Direito, desvinculado de uma justificação ética. Ele não é e nem pode ser, destarte, um fim em si mesmo".[43]

No Brasil, como já dito, a dignidade da pessoa humana tornou-se comando jurídico com o advento da Constituição Federal de 1988, proclamando-a princípio fundamental e "atribuindo-lhe o valor supremo de alicerce da ordem jurídica democrática"[44], pois é fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, não se enquadrando no rol de direitos e garantias fundamentais, mas sim na condição de princípio jurídico-constitucional fundamental, constituindo-se como valor-guia de toda a ordem jurídica. Sendo assim, o princípio da dignidade da pessoa humana enunciado na Constituição Federal contém não apenas norma, mas também

---

[40] MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

[41] JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 65-66.

[42] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 68.

[43] SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 87.

[44] MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, passim.

fundamento de normas definidoras de direitos, garantias e também deveres fundamentais. A partir disso, tem-se que a dignidade da pessoa humana não pode ser ela mesma concedida pelo ordenamento jurídico, mas sim seu reconhecimento, respeito, proteção e promoção[45].

Assim, a dignidade da pessoa humana não é compreendida como um direito fundamental, mas como princípio fundamental, sendo "uma declaração de conteúdo ético e moral" constituída por uma norma jurídico-positiva dotada de *status* constitucional tanto no aspecto formal quanto no aspecto material, com plena eficácia normativa como "condição de valor jurídico fundamental da comunidade", sendo "valor-guia não apenas dos direitos fundamentais mas de toda a ordem jurídica (constitucional e infraconstitucional)", por isso considerado o "princípio constitucional de maior hierarquia axiológico-valorativa".[46]

Por isso, resta claro que o princípio da dignidade da pessoa humana estabelece limites à ação do Estado[47] e, como fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, também estabelece exigências de orientações às ações do Estado que deve enaltecer e garantir sua proteção.

Como princípio constitucionalmente posto a dignidade da pessoa humana possui influência nos aspectos subjetivo e objetivo, devendo ser garantida e protegida também em situações concretas, pois possui dimensão tanto de regra quanto de princípio, compartilhando as características dos princípios "como um mandado de otimização, ordenando algo (no caso, a proteção e promoção da dignidade da pessoa) que deve ser realizado na maior medida possível, considerando as possibilidade fáticas e jurídicas existentes".[48]

Os direitos fundamentais, como aludido anteriormente, possuem íntima relação com o Estado de Direito e a Constituição, sendo considerados elemento constitutivo do Estado de Direito e um "elemento básico para a realização do princípio democrático"[49], haja vista a trajetória de suas conquistas, que com sua evolução

---

[45] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 61-72.
[46] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 70-74.
[47] BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 231.
[48] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 76.
[49] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 290.

possibilita o reconhecimento de suas variadas facetas através de múltiplas teorias classificatórias[50].[51]

A teoria classificatória dos direitos fundamentais que leva em conta o elemento histórico, através da história do próprio Estado de Direito, é a mais conhecida, em que classifica esses direitos em gerações ou dimensões[52], na qual, recordamos de forma suscinta[53]: os direitos fundamentais de primeira dimensão são tidos como "os direitos de liberdade" que têm por titulares os indivíduos e "são oponíveis ao Estado"[54] com o objetivo de limitar a atuação governamental, baseados na ideia de liberdade[55], que deram origem ao liberalismo capitalista, ao Estado Liberal e conceberam a base do princípio da legalidade atualmente conhecido[56]; os direitos fundamentais de segunda dimensão, que dão origem ao Estado Social[57], têm por base não apenas a positivação de direitos, mas uma maior garantia de sua efetivação através do reconhecimento desses direitos por um Estado mais "ativo na realização da justiça social"[58], no qual a concepção de direitos sociais, com titularidade coletiva, possuía importância pariforme aos direitos individuais, dando início ao Estado contemporâneo e à forma como definimos a relação entre Estado e cidadão atualmente[59] e inaugurando o

[50] O termo "teorias classificatórias" é utilizado por Jairo Schäfer. Cf. SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais:** do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.
[51] AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 49.
[52] Apesar de diversos estudiosos do tema se referirem, muitas vezes, à classificação histórica dos direitos fundamentais em gerações, entendemos mais exato o uso do termo "dimensão" ao invés de "geração" para classificar os direitos fundamentais, por entender que a expressão geração implica em um início, meio e fim, ou seja, uma sucessão, o que não é correto, pois os direitos fundamentais não se extinguem de uma fase a outra, mas sim acontecem, evoluem e acrescem outras características.
[53] Não adentraremos aqui na explicitação histórica mais completa quanto às dimensões dos direitos fundamentais, apenas destacaremos as características mais marcantes de cada dimensão a fim de recordar o estado da arte do tema e elaborar as bases para as futuras reflexões. Para conhecimento mais amplo sobre a trajetória das dimensões dos direitos fundamentais: Cf. Capítulo 1. Ponto 1.1 Direitos fundamentais na constituição de 1988. CARLOS, Isadora Beatriz Teixeira. **Inconstitucionalidade do limite de deduções com despesas de educação no imposto de renda:** justiça e moralidade tributárias. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, Curitiba, 2019, 156 f.
[54] SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais:** do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 31.
[55] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 517.
[56] BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional:** Entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 138.
[57] BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional:** Entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 141.
[58] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 47.
[59] SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais:** do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013, p. 48.

aspecto material do princípio da igualdade[60]; os direitos fundamentais de terceira dimensão advém da noção, enquanto mundo globalizado, de nações desenvolvidas e subdesenvolvidas[61], sendo conhecidos como direitos de fraternidade e solidariedade, com a titularidade difusa à grupos humanos, a fim de efetivar os direitos ao desenvolvimentos, autodeterminação, meio ambiente e outros[62].

A defesa da existência de uma quarta dimensão de direitos fundamentais, corrente na qual destaca-se Paulo Bonavides (1925-2020), possui como alicerce a institucionalização do Estado Social, elege como esses direitos à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo, como indispensáveis à "concretização da sociedade aberta do futuro". Nessa visão, a democracia defendida vai além da já estabelecida em nosso Estado de Direito democrático, pois refere-se a uma democracia direta, que seria materialmente possível por meio dos avanços tecnológicos nos campos da comunicação, sendo "legitimamente sustentável graças à informação correta e às aberturas pluralistas do sistema", que teriam que ser efetivamente concretizados, não apenas interpretados, para que ocorressem e fossem respeitados, com valorização da liberdade de fato, ou seja, liberdade dos povos e liberdade emancipada[63], a fim de que se tenha uma efetiva cidadania com o objetivo de alcançar-se a globalização política.[64]

Digno de nota após esse breve aporte é a elucidação da diferença entre direitos humanos e direitos fundamentais, sendo os primeiros, na visão contemporânea, os direitos assegurados a qualquer indivíduo, estabelecidos em âmbito internacional[65], e oponíveis perante qualquer Estado[66], de forma autossuficiente (sem necessidade de

---

[60] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 518.
[61] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 522.
[62] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 48.
[63] Trataremos da emancipação como necessidade para a efetiva democracia mais à frente neste trabalho, mas frisa-se que a emancipação significa, de certo modo, conscientização e racionalidade.
[64] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011, p. 570-572.
[65] A Declaração de Direitos Humanos de Viena de 1993 é que traz efetivamente o caráter universal à Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, através de seu parágrafo 5º, em que fala que os direitos humanos são universais, indivisíveis, interdependentes e interrelacionados. Cf. PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 156-157.
[66] SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e "reserva do possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 15.

vínculo com determinado Estado); já os segundos, são os direitos humanos formalmente reconhecidos por uma sociedade, ou seja, por um Estado e positivados no direito constitucional de cada Estado, adquirindo posição de norma jurídica[67]. Portanto, os direitos humanos englobam os direitos fundamentais[68].

Por tudo isso, evidencia-se que os direitos fundamentais limitam a ação e o próprio poder do Estado ao mesmo tempo que o reconhecem e o legitimam, no mesmo passo que a Ordem Constitucional, pois o poder do Estado "se justifica pela realização dos direitos do homem e que a idéia de justiça é, hoje, indissociável de tais direitos"[69], perfazendo a noção de que os direitos fundamentais são o "oxigênio das Constituições democráticas"[70].

Dessarte, é indubitável a correspondência entre a dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais, haja vista esses direitos humanos positivados na norma constitucional serem a explicitação e projeção da dignidade humana, pois como valor fundamental que convoca a realização desses "exige e pressupõe o reconhecimento e proteção dos direitos fundamentais de todas as dimensões", haja vista a não realização dos direitos fundamentais de cada indivíduo ser evidentemente uma afronta à dignidade.[71]

Conjuntamente à definição do Estado brasileiro como um Estado Social e Democrático de Direito, como vimos, o texto constitucional reconhece a determinação do Estado brasileiro como uma República Federativa; ou seja, ao mesmo tempo que o Estado é Democrático e de Direito, é também um Estado Federal.

As origens de organização de governo na forma do Federalismo são comumente atribuídas aos ideais republicanos proferidos pelos Estados Unidos da

---

[67] AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 90.
[68] AITH, Fernando. Direito à saúde e suas garantias no Brasil: Desafios para efetivação de um Direito Social. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 279.
[69] MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 46.
[70] BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002, p. 340.
[71] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 89-90.

América após sua independência[72].[73] Porém, o Federalismo, ou Estado Federal, não possui um único modelo, pois foi adotado por diversos países, sendo possível apenas descortinar algumas características comuns a essa forma de Estado para melhor entendê-la.

O Estado Federal como um todo possui soberania, mas uma grande característica sua é a descentralização do poder administrativo e político, do qual decorre a autonomia manifestada por seus Estados-membros, que podem elaborar e executar leis; existindo, portanto, a incidência de duas ordens legais em um mesmo território, a da União e a do Estado-membro.[74]

Esse traço marcante de diferentes ordens legais em que o exercício do poder político é dividido possibilita a convivência da unidade nacional e da pluralidade regional e local existentes no amplo território.[75] Isso pois o modelo de Estado Federal, adotado em diversos países, possui como constante a existência de pluralidade cultural, que engloba a diversidade de idiomas falados, os costumes aplicados, a multiplicidade de religiões, entre diversos outros fatores que fazem a comunidade de um país uma fonte de abundantes peculiaridades.

Assim, comumente a opção por um Estado Federal ocorre por conta da extensão do território e tendo em conta a formação cultural do corpo social do país, uma vez que países com territórios mais extensos normalmente possuem uma variedade cultural muito maior e população que se agrupa em formações culturais diferentes, com diversas especificidades.[76]

Consequentemente, a autonomia de um poder mais local e que pode apreender e entender essas peculiaridades é tão significativa, pois pode verdadeiramente

---

[72] Após a independência, os Estados Unidos da América formaram uma Confederação em que cada Estado-membro possuía soberania, independência e poderes livres, com exceção do expressamente delegado ao Congresso, órgão confederativo central único. Esse excesso de liberdade e descentralização do poder fez com que a Confederação fracassasse e precisou-se fazer nova pactuação. Assim, em 1787, os representantes responsáveis elaboraram um projeto de Constituição, que foi ratificado pelos Estados-membros, o qual previa a forma de estado Federalista. Cf. RODRIGUES, Itiberê de Oliveira. Fundamentos Dogmáticos-Jurídicos do Sistema de Repartição de Competências Legislativa e Administrativa na Constituição Federal de 1988. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, nº 15, jan./fev./mar. 2007, não p.

[73] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1114.

[74] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1115-1116.

[75] SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013, p. 3115-3116.

[76] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p 1121.

contribuir para a preservação do sentimento de pertencimento e de nacionalismo, tendo em vista a atuação mais pontual e atendendo as necessidades locais, mas sem deixar de considerar a busca por um objetivo comum, como as normas mais fundamentais presentes na Constituição Federal do país, que externaliza os objetivos desse Estado como Nação.

Por tudo isso, frisa-se que a autonomia dos Estados-membros não se confunde com a soberania do Estado Federal, pois, mesmo com essa autonomia normativa para elaborar e executar leis próprias e até estabelecer uma Constituição própria, os Estados-membros estão vinculados e subordinados à União e ao Estado Federal central, considerando que não são soberanos e sua autonomia advém da Constituição Federal que, por meio da repartição de competências[77], atribui às matérias próprias de cada ente da federação.[78]

Dessa forma, é evidente o caráter instrumental e regulador da Constituição Federal para a existência eficiente e eficaz da forma federalista de Estado.

A federação brasileira[79] possui particularidade interessante: a determinação de um sistema de três níveis[80], chamado triplo federalismo, que incorpora os municípios

[77] A maneira de repartição de competências adotada pela Constituição Federal do Estado indica o modelo de Federalismo adotado. Dessarte, existe o modelo centralizador (centrípeto), em que o poder central concentra mais poder, o modelo descentralizador (centrífugo), em que se fixam mais poderes aos Estados-membros, e o modelo equilibrado (Federalismo de equilíbrio), em que as competências são mais bem distribuídas entre poder central e Estados-membros. Ainda, existem dois modelos de repartição de competências: o clássico e o moderno; sendo o primeiro o adotado pelos Estados Unidos em sua Constituição de 1787 que determina expressamente os poderes da União e possibilita o maneio dos poderes não expressos aos Estados-membros, e o segundo o modelo surgido depois da Primeira Guerra Mundial, que discrimina todas as competências (exclusivas, comuns e concorrentes). Além disso, temos repartição de competências horizontal, que não admite concorrência, e vertical, que distribui as mesmas matérias entre os entes federados. Cf. MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1117-1119.

[78] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Curso de Direito Constitucional. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1117.

[79] O Brasil adota o modelo de Estado Federal desde o fim do Império e a Proclamação da República em 1889, em que o primeiro ato do governo provisório foi a alteração da forma de Estado a fim de acabar com o unitarismo vigente no Império. Portanto o Federalismo brasileiro surgiu a partir da segregação. Essa alteração na forma de Estado refletia a insatisfação com o modelo imperial, principalmente com relação à centralização de poder decisório, pois não avalizava o poder exercido pelas oligarquias regionais, na forma do tão conhecido coronelismo brasileiro. Entretanto, o medo de movimentos separatistas era grande, pois inexistia uma identidade nacional, e a falta de reconhecimento das muitas particularidades regionais estimulava esse sentimento de ausência de pertencimento. Assim vislumbrou-se o modelo federativo como capaz de conciliar os interesses divergentes e as particularidades existentes, instituindo uma coesão interna, pois ao mesmo tempo em que delega poderes aos Estados-membros e outorga-lhes certa autonomia fortalece o poder central. Cf. SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013, p. 3128-3129.

[80] Assim como ocorre na Federação da Bélgica.

como partes integrantes da federação, refletindo a tradição do território com relação à autonomia municipal[81] e pouco controle dos estados nas questões locais.[82]

Apesar de ser uma característica peculiar o reconhecimento dos municípios como entes da federação, o anterior debate doutrinário que existia desde a formação do Estado Federal brasileiro acerca da real autonomia que eles possuem foi superado com o advento da Constituição Federal de 1988, pois o texto constitucional prevê expressamente que os municípios, União, Estados-membros e Distrito Federal são partes integrantes da Federação e possuem *status* normativo.[83]

Assim, a Constituição Federal de 1988 mostra-se a lei maior mais detalhada entre as brasileiras, haja vista ser resultado de uma forte tendência à constitucionalização; portanto regula não apenas princípios e normas, mas também minucias sobre a organização do Estado e uma gama de políticas públicas.[84]

Essa relação entre o Federalismo e a existência de previsões de políticas públicas no texto constitucional evidencia a complexa relação do modelo federalista adotado no Estado com a governabilidade[85], manifestando a coerência expressa na lei maior do Estado brasileiro, que possui suas determinações e esquema de funcionamento em acordo com os objetivos do Estado enunciados em seu próprio texto.

A definição do Estado brasileiro como uma República Federativa pode ser encontrada já no Preâmbulo da Constituição Federal de 1988 e é citada treze vezes em seu texto, sendo que em seu artigo 60, parágrafo 4º, inciso I, determina como cláusula pétrea a forma federativa de Estado, não podendo esta ser objeto de deliberação de Emenda Constitucional.[86]

---

[81] Essa autonomia municipal também reflete a situação de segregação que impulsionou a escolha pelo modelo federativo, ou seja, a necessidade de legitimação dos poderes dos coronéis, visto que esses possuíam soberania nos limites de suas terras, que muitas vezes se equiparavam aos limites municipais. Cf. SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013, p. 3130.

[82] SOUZA, Celine. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 24, p. 105-121, jun. 2005, p. 110.

[83] SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013, p. 3132.

[84] SOUZA, Celine. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 24, p. 105-121, jun. 2005, p. 109.

[85] Capacidade de governar e de bem atuar nas suas competências.

[86] CURY, Carlos Roberto Jamil. A questão federativa e a educação escolar. In: OLIVEIRA, Romualdo Portela e SANTANA, Wagner (orgs). **Educação e federalismo no Brasil**: combater as desigualdades, garantir a diversidade. Brasília: Unesco, 2010, p. 149.

A Constituição, então, designa a União para agir em seu nome, pois concerne a junção de todos os entes e exprime a relação indissolúvel entre estes. Também confere aos Estados-membros o poder de auto-organização e um poder constituinte derivado, que possui sua legitimidade alicerçada na Constituição Federal. Já os municípios não possuem poder constituinte, pois organizam-se através de Leis Orgânicas Municipais, mas sua legitimidade e autonomia é assegurada, desde que em acordo com o determinado pela União de forma geral. [87]

A repartição de competências no Estado brasileiro é tanto vertical quanto horizontal, pois existe a competência geral da União, a competência privativa da União, a competência residual, a competência exclusiva dos estados e as competências concorrentes.[88]

A atual lei maior pátria adota um modelo federativo colaborativo, que dispõe da sua estrutura complexa de competências[89] para proporcionar a existência de ações conjuntas entre os diferentes entes federativos, ou seja, uma colaboração recíproca, tendo sempre em vista a facilidade de acesso aos direitos dos cidadãos, diferentemente do federalismo tradicional, em que a autonomia domina. [90] Essa vertente colaborativa externada na Constituição Federal de 1988 mostra-se uma importante característica do modelo de Estado adotado, ou seja, o Estado Social e Democrático de Direito, pois incentiva a cooperação a fim de conquistar os objetivos desse Estado brasileiro.

É notório que o Brasil possui muitas desigualdades regionais e sociais[91] e que a federação brasileira mostra-se um excelente mecanismo (ao menos como modelo)

---

[87] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1121-1122, 1131.

[88] MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 1139.

[89] Diante dessa profusão de competências e da complexidade ostensível do texto constitucional ao determinar a organização e funcionamento do Estado, manifesta-se impreciso rotular o modelo de federalismo adotado no Estado brasileiro, pois ele mescla modelos na tentativa de, por conta de sua tendência a constitucionalização, escudar todas as situações a fim de manter o Estado Democrático. Cf. SOUZA, Celine. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 24, p. 105-121, jun. 2005, p. 111.

[90] SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013, p. 3136.

[91] A realidade de desigualdade no Brasil é verificável em diversos indicadores, como renda, riqueza e oferta de serviços essenciais, que deixam claro o contraste entre diferentes grupos sociais e territórios dentro do nosso país. “O Brasil é um dos países mais desiguais do mundo. Nossos indicadores de desigualdade são como diferentes lentes que fotografam o mesmo problema – o distanciamento hierarquizado de grupos sociais. Obtivemos conquistas que merecem ser notadas, mas ainda aquém da concretização de todos os direitos previstos constitucionalmente.” Cf. OXFAM BRASIL. GEORGES, Rafael. MAIA, Katia (Coord.) **A distância que nos une**: um retrato das desigualdades brasileiras. 2017.

mediador dessas características[92].[93] Portanto a existência de ampla regulação quanto às competências exercidas pelos entes federativos mostra-se em concordância com a proteção e respeito às particularidades locais e com a necessidade de alcançar os objetivos do Estado e o levante de todo o país como uma Nação que avança em conjunto e a fim de desenvolver-se por igual. Julgando a amplitude alcançada pelo texto constitucional brasileiro vigente, suas características e o modelo de Estado e de forma de Estado adotado, "tem-se que o bom funcionamento das estruturas federativas é uma condição de eficácia para o agir estatal".[94]

Assim sendo, a caracterização do Estado brasileiro como um Estado Federal não apenas reconhece o modelo político-jurídico, mas também desvenda a valorosa função "de configurar uma evasão do poder vertical e uma preservação da democracia", no exercício de manutenção de uma unidade como Nação, através de valores comuns, mas com a imprescindível "preservação das diferenças sociológicas, culturais, éticas e econômicas locais, no respeito às multiplicidades regionais"[95]; por isso, a seleção dessa forma de Estado e de organização político-jurídica, apesar das diversas críticas[96], combina profusamente com o Estado brasileiro e com a democracia, essa que, por sua vez, tem como essencial a pluralidade de visões através do pluralismo social[97].

Disponível em: https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/. Acesso em: 19 dez. 2023.

[92] Tal afirmativa dá-se com base na análise do Federalismo brasileiro como modelo adotado, especialmente diante do vasto território e da pluralidade cultural, não com base nos resultados alcançados, haja vista a realidade ainda bastante desigual do Brasil, conforme os índices apresentados no relatório da OXFAM Brasil, referenciados na nota antecedente.

[93] Cf. LOSADA, Paula Ravanelli. **Desafios do Federalismo Brasileiro**. BRASIL. Secretaria de Relações Institucionais. Subchefia de Assuntos Federativos. Disponível em: http://www.portalfederativo.gov.br/biblioteca-federativa/eventos/documentos/6a-reuniao-do-conselho-estategico-do-fof/ap-_federalismo_brasileiro.pdf. Acesso em: 28 fev. 2018.

[94] SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro. **Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013, p. 3142.

[95] DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 291.

[96] Não adentraremos o tema aqui para não alongar demasiadamente o trabalho, pois tais críticas não importam qualquer alteração à análise pretendida. Entretanto, concordamos com o juízo de Misabel Derzi, que sustenta: "Embora não tenhamos tido fortes raízes históricas ligadas ao federalismo, a intermitência da democracia brasileira recomendou e ainda recomenda a adoção dessa forma de Estado e sua manutenção. E não importam as críticas que possam ser levantadas. O papel que cumpre o Estado federal, como garantia adicional da liberdade e da República democrática, é suficiente para legitimá-lo". DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 291.

[97] Trataremos de forma mais particular a questão do pluralismo social em outro momento deste trabalho.

Percebe-se, então, que o Estado brasileiro, por meio da sua Constituição Federal, define os moldes de seu funcionamento, traçando os limites e caminhos a serem percorridos e determinando a forma como deve ocorrer a condução através desse percurso. Para isso, além do caráter dirigente e procedimental, a Constituição do Estado brasileiro também deve ter caráter instrumental.

A fim de garantir a concretização de sua sistematização, perseguir seus objetivos e garantir a efetivação dos direitos fundamentais [98], toda forma de organização de Estado demanda recursos financeiros; por isso, o Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, considerando sua opção de não deter os meios de produção, determinou como método de arrecadação de recursos a tributação.

Assim, a tributação[99] é o principal método de financiamento[100] do Estado e instrumento para a sua concretização, tendo em vista que é através da arrecadação que o Estado obtém os recursos que utiliza para custear os próprios gastos e todas as prestações para com os seus cidadãos.

Em que pese a importância da tributação como "instrumento fundamental para o auferimento de receitas", este é apenas um de seus vieses, o aspecto e efeito eminentemente fiscal da tributação. [101] Por seu outro viés, a tributação pode apresentar aspecto e efeito extrafiscal, quando a função dos tributos vai além de sua utilização "apenas como fonte de financiamento direto dos gastos do Estado", mas amplia-se para sua utilização como "instrumentos de política colocados à disposição do governo". A extrafiscalidade, que ocorre mediante exercício das competências tributárias, é o emprego de tributos "com o fim de prestigiar certas situações tidas

---

[98] Em especial considerando que todos os direitos, independentemente de sua função principal (ou de sua classificação como direitos positivos ou negativos), demandam custos, ou seja, o custeio para o Estado possa proteger e salvaguardar a sua efetividade. Cf. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights**: why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

[99] Aqui também se considera o financiamento não de forma exclusivamente direta, mas incluindo os significativos repasses da tributação aos municípios, por exemplo.

[100] Observem-se os valores arrecadados em receita primária (que incluem os valores de arrecadação tributária e receitas advindas de patrimônios do Estado), presentes nos Relatórios de Receitas e Despesas Primárias do ano de 2022 e 2023, discriminados como 'Receita Administrada pela RFB (exceto RGPS)' (que incluem os tributos federais administrados pela Receita Federal), que representam valores significativos ao Orçamento de cada ano fiscal e porcentagens notáveis do PIB nacional. Cf. BRASIL. Ministério da Economia. **Relatórios de Avaliação Fiscal**. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/relatorios-de-avaliacao-fiscal/. Acesso em: 05 set. 2023.

[101] SARAIVA, Flávia Carvalho Mendes; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. A extrafiscalidade como política pública garantidora dos direitos fundamentais. **Conhecer: debate entre o público e o privado**, Fortaleza, v. 6, n. 16, p. 90-119, 2016, p. 101.

como social, política ou economicamente valiosas, atingindo assim objetivos distintos daqueles arrecadatórios a fim de preservar valores importantes".[102]

Logo, a extrafiscalidade dos tributos é assimilada quando o tributo "não almeja, prioritariamente, prover o Estado dos meios financeiros adequados a seu custeio, mas antes visa a ordenar a propriedade de acordo com a sua função social ou a interver em dados conjunturais [...] ou estruturais da economia"; sendo que se reconhece "ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, de acordo com os interesses prevalentes da coletividade, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais".[103]

Considerando seu caráter instrumental[104], a Constituição Federal brasileira traz orientações e limites para a tributação, assim como um rol de direitos e garantias aos chamados contribuintes[105-106], sendo, "a primeira e uma das mais opulentas fontes do Direito Tributário substantivo"[107]. Portanto, a Constituição é a fonte primária do Direito Tributário nacional.

Consequentemente, a conexão entre a tributação e a federação brasileira é ostensível, tendo em vista que "o Federalismo financeiro nacional repousa na ideia de que as competências tributárias conferem aos entes estatais – pelo menos à União e aos Estados - receita suficiente (e até excedente) para a manutenção dos serviços e finalidades públicas que lhes são atribuídos"[108].

---

[102] BERTI, Flávio de Azambuja. Extrafiscalidade dos impostos e princípio do não confisco no Brasil. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Porto, n. VII, p. 181-199, 2018, p. 182-183.

[103] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 576-577.

[104] Como dito: "Para isso, além do caráter dirigente e procedimental, a Constituição do Estado brasileiro também deve ter caráter instrumental".

[105] Cf. FISCHER, Octavio Campos. 20 anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, n. 9, Curitiba, 2008.

[106] "A Constituição Federal, em matéria tributária, é extremamente analítica e contempla minuciosa disciplina acerca do sistema tributário, no cerne da qual está inserto extenso rol de garantias do contribuinte em face da atividade desempenhada pelos Poderes Legislativo e Executivo". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira,** Lisboa, a. 1, n. 4, p. 111-150, 2015, p. 119.

[107] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 43.

[108] DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. **REI - Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 118–157, 2018. Disponível em: https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266. Acesso em: 03 mar. 2023, p. 136.

Considerando que, como vimos, o Estado Democrático de Direito buscou afastar-se das ideias absolutistas, também a tributação deve ter caráter democrático e ser instrumento[109] aceito e até mesmo endossado pela sociedade.

Tal caráter é observado pelos fundamentos da tributação nacional atualmente definidos como a legalidade (ampla) e a solidariedade.

O fundamento da legalidade remonta à ideia advinda do Estado moderno e das próprias origens do Estado de Direito, em que a previsibilidade é essencial para que se considere qualquer imposição estatal regular; voltando-se a própria confiança que o cidadão (e contribuinte) possui no Estado como instituição político-jurídica que organiza a sociedade.

O Direito Tributário, em seu princípio, orientava-se por ser um "conjunto de normas" que possuía "precípua função a defesa do contribuinte" frente à arbitrariedade do Fisco[110]; sendo, portanto, se assim concebido, "uma decorrência do Estado Liberal".[111]

Entretanto, a legalidade na tributação, assim como diversos institutos do Direito, acompanhou a evolução das sociedades e dos próprios direitos fundamentais, sendo que "na conjuntura de um Estado Democrático de Direito, o direito tributário é um forte instrumento para a realização de *uma sociedade livre, justa e solidária*"[112], superando a concepção liberal e abraçando-se à noção de valores e propósitos que todo o Estado deve buscar, só sendo isso possível através da tributação.

Assim, temos a legalidade como fundamento da tributação pela garantia da previsibilidade aliada à noção democrática do Estado como República, que traz na representatividade e soberania popular sua força para executar seu papel de imposição social, culminando na ideia de que a legalidade da tributação no Estado Democrático de Direito advém da "autoimposição" ou seja, "Em matéria de tributos, o

---

[109] "Consiste o caráter instrumental do direito nesta qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades. Os objetivos que dependem de comportamentos humanos podem ter no direito excelente instrumento de alcance". ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 25.

[110] Órgão ou autoridade fiscalizadora que controla o pagamento dos tributos.

[111] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 31-32.

[112] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 31-32.

Princípio da Legalidade possibilita e realiza a idéia de *autotributação*"[113], pois o próprio cidadão, ao eleger o modelo de Estado e os seus representantes, informa como indispensável a arrecadação de fundos financeiros para a sua realização e impõe a si mesmo a tributação.

Assim, ao impor a tributação e, ao mesmo tempo, impor limites à essa própria tributação, o poder de tributar passa a ser própria expressão da soberania popular, que, com respaldo na legalidade, autolimita sua liberdade, a fim de garantir que sua liberdade não seja por outros limitada; "o tributo [...] representa o preço que os indivíduos pagam para poder exercer a sua liberdade".[114]

Nesse sentido, a tributação ressalta sua ligação estreita com o Estado de Direito, na previsibilidade como defesa, com o Estado democrático, pela ideia de autotributação, e também com o Estado Social, uma vez que, em visão que também se liga a ideia do Estado Liberal, somente o Estado, através de seu ordenamento jurídico e monopólio do uso da força legítima, "pode garantir e proteger a liberdade de seus cidadãos", pois sem ele "desapareceria logo a liberdade do indivíduo". "Se o Estado não protege o direito a igual liberdade, não haverá mais nenhuma liberdade. Mas para cumprir também a tarefa de proteger a liberdade deve o Estado arrecadar impostos. Sem a imposição só fugazmente haveria para os cidadãos mais liberdade, sem o Estado e os impostos necessitados por ele para sua existência ver-se-iam os cidadãos entregues logo, logo à violência, à arbitrariedade e à justiça privada dos outros. A liberdade de cada um deve coexistir com a liberdade de outros. Sem limitações à liberdade não pode haver liberdade e paz jurídica".[115]

A tributação no sistema democrático com fundamento na legalidade ampla alcança seu âmago de fundamento na própria representação popular, ou seja, nos próprios contribuintes[116], que tem em si também a sua finalidade, pois:

> Não devemos esquecer que o tributo não é cobrado para atender os interesses e as necessidades do Estado. Ele tem destinação específica: é a de servir como instrumento concretizador da satisfação das exigências

---

[113] VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216, p. 185-186.
[114] PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 81-93, p. 82.
[115] TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 44.
[116] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 54.

> materiais e imateriais dos componentes da textura social, fortalecendo, assim, a expressão da cidadania e da valorização da dignidade humana em sua conceituação mais ampla.
> [...]
> A validação finalística do tributo é abrangente. Encontra-se obrigado ao cumprimento de todos os objetivos constitucionais, todos voltados mais para o bem-estar da sociedade do que o do próprio Estado como instituição. [...].[117]

O pagamento de tributos não é opção de cada contribuinte de acordo com sua vontade individual, mesmo que, como vimos, seja de sua resolução enquanto coletividade, mas sim é um dever de contribuir com seu Estado e com os propósitos eleitos pela coletividade-Nação como primordiais. Por isso fala-se em “obrigação tributária”, pois de fato supera a discricionariedade individual e firma-se como dever coletivo. À vista disso e de outros argumentos temos a defesa do pagamento de tributos como dever fundamental[118-119].

Dessarte, temos como fundamento da tributação no Estado Democrático de Direito a solidariedade, pois “O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros”[120].

Ressalta-se que a solidariedade, como dever e relacionada ao exercício de direitos, não é novidade do texto constitucional pátrio, mas sim prescrição já asseverada em 1948 na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem (aprovada na Nona Conferência Internacional Americana, em Bogotá-Colômbia, no

---

[117] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173, p. 156.

[118] A tese de se considerar o pagamento de tributos como dever fundamental é encontrada na obra de José Casalta Nabais, que se destaca entre outras e propõe aportes para tal consideração abordando a liberdade e a solidariedade (em uma construção significante diferente da que será expressa a seguir no presente trabalho), na qual afirma que “o dever de pagar impostos é um pressuposto necessário da garantia do direito de propriedade, na medida em que esta é de todo incompatível com um estado proprietário e implica inevitavelmente um estado fiscal” (p. 59-60). Cf. NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

[119] Apesar das considerações do dever de pagar tributos, importante considerarmos que "No Estado Democrático de Direito a cidadania tributária, antes de qualquer 'dever', consagra o *direito* de todos pagarem seus tributos segundo os critérios previstos em lei e desde que efetivados todos os direitos e garantias fundamentais. A garantia de segurança jurídica não se altera, quer nos elementos definidores de certeza do direito, quer nos critérios de definição de justiça dos tributos. Por tudo isso, falar em um 'dever fundamental de pagar tributos' tem mais um sentido pragmático do que algum efeito jurídico concreto". TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 432.

[120] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

mês de abril), ratificada pelo Brasil[121], que inclui os direitos humanos a serem protegidos e os dever dos indivíduos com a sociedade.[122-123]

Assim, a obrigação mostra-se elemento indispensável na arrecadação por meio da tributação, mas não a simples compulsoriedade desvestida de propósito ou mesmo de consentimento, como vimos, mas que deve estar preenchida pela conformação e aceite da sociedade em, de fato, contribuir com o Estado, a fim de que este "possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos"[124]

No Estado Democrático de Direito a tributação deixa de ser vista "como uma imposição arbitrária e discricionária do Poder Público, para se caracterizar mais propriamente como uma contribuição consentida dos administrados para com as despesas públicas"[125]. A tributação passa a ser uma relação de direito, fundada na Ordem Constitucional, não mais uma relação de poder e imposição[126].

Por isso que os cidadãos que provêm o Estado com recursos financeiros são chamados de Contribuintes, pois de fato contribuem com a manutenção do Estado e possibilitam, materialmente, a busca e, eventualmente, o alcance de seus propósitos e objetivos, assim descritos no texto constitucional. A contribuição é, então, um dever fundamental ao Estado Democrático de Direito.

---

[121] Destaca-se que o Brasil também se submete à Convenção Americana sobre Direitos Humanos, conhecida como Pacto de São José da Costa Rica (assinado em novembro de 1969) e à Declaração Universal dos Direitos Humanos (de dezembro de 1948), entre outros tratados internacionais.

[122] Preâmbulo: [...] O cumprimento do dever de cada um é exigência do direito de todos. Direitos e deveres integram-se correlativamente em toda a atividade social e política do homem. Se os direitos exaltam a liberdade individual, os deveres exprimem a dignidade dessa liberdade. [...]
CAPÍTULO PRIMEIRO – Direitos: Artigo XXVIII. Os direitos do homem estão limitados pelos direitos do próximo, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem-estar geral e do desenvolvimento democrático.
CAPÍTULO SEGUNDO – Deveres: Artigo XXXVI. Toda pessoa tem o dever de pagar os impostos estabelecidos pela Lei para a manutenção dos serviços públicos. ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem**, abril de 1948. Bogotá, Colômbia: Comissão Interamericana de Direitos Humanos, Nona Conferência Internacional Americana. Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

[123] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 11.

[124] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

[125] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

[126] Nesse sentido, "Da forma como se nos apresenta o Sistema Constitucional Tributário, podemos dizer que a relação que existe entre o Estado *lato sensu* como poder tributante e o contribuinte, é uma relação de direito e não uma relação de poder. Esta relação é norteada pelos princípios constitucionais tributários, que delimitam, no mais das vezes, o campo de atuação do poder tributante, que por sua vez deve ater-se ao preceituado pelos princípios disciplinadores da tributação". GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 54.

Diante disso, ergue-se indubitável a relação existente e a inerente tensão entre os tributos e os direitos fundamentais, pois a tributação ser tida como dever fundamental deve-se ao fato de existir a previsão de garantia, proteção e efetivação dos direitos fundamentais.[127]

Assim, a efetivação dos direitos fundamentais é diretamente condicionada ao devido pagamento dos tributos, pois o Estado necessita de receita para proteger e realizar os direitos fundamentais; isso posto, a realização dos direitos fundamentais é o objetivo da tributação, ao mesmo tempo que esses são o limite da tributação, pois se a arrecadação ocorre do forma abusiva ou mesmo as receitas não são utilizadas na forma como devem, ferem-se os direitos fundamentais dos contribuintes e cidadãos em geral.[128-129]

Outro aspecto notável da relação entre a tributação e os direitos fundamentais é a de que a tributação, enquanto arrecadadora de recursos para o funcionamento do Estado e a efetivação dos deveres prestacionais deste para com os cidadãos, efetua certa redistribuição de renda[130], uma vez que os cidadãos que mais possuem podem contribuir em maior volume ao Estado, que por sua vez possui a incumbência de gastar esses valores com as atividades prestacionais aos cidadãos que mais as demandam, servindo, assim, de instrumento para a concretização material dos direitos fundamentas, não restringindo-se a efetivação formal destes pelo aparelhamento do Estado.

Finalmente, sabe-se que a própria tributação atinge diretamente direitos fundamentais através da eleição pela Constituição de fatos a serem tributados, que,

---

[127] "Há uma constante e inerente tensão na relação entre tributos e direitos fundamentais. De um lado, os tributos, se utilizados de forma abusiva, podem 'ferir de morte' os direitos fundamentais, entretanto, de outro, estes, de certa forma, têm sua proteção condicionada ao devido pagamento daqueles. Afinal, o Estado precisa de receita para realizar e proteger os direitos fundamentais e o tributo é a receita mais importante para tal fim". FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 280.

[128] FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 280.

[129] Por isso fala-se que os tributos não restringem os direitos fundamentais, mas sim são parte importante para sua efetivação. Cf. GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n 50, a 40, p. 305-324, 1º quadrimestre 2022.

[130] Sobre a característica de redistribuição de renda Cf. RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38.2, p. 151-170, Fortaleza, 2018, p. 152.

por usa vez, atingem necessariamente os direitos fundamentais à liberdade e a propriedade.

Portanto, é íntima e indissolúvel a relação existente entre a tributação e os direitos fundamentais e, consequentemente, entre a tributação e a sociedade (enquanto comunidade juridicamente organizada).

Aliada à Constituição Federal de 1988 na determinação das normas que regulam a tributação no Brasil temos a Lei Federal nº 5.172 de 1966, que dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, denominada como Código Tributário Nacional, e que procura minudenciar a competência tributária e as hipóteses de incidências tributárias determinadas pela Constituição.

À vista disso, é retilíneo que todo o sistema tributário nacional brasileiro, apesar de contar com uma codificação própria, é vinculado à Constituição Federal de 1988, devendo ser lido, interpretado e aplicado em consonância e harmonia com o texto constitucional, seus fundamentos, propósitos e objetivos.

Tal consideração é indispensável à análise aqui pretendida, uma vez que além de toda a Constituição ser compreendida como unidade[131], todo o ordenamento jurídico brasileiro deve ser tido como uno, apreendido no todo, tendo como base as determinações constantes no texto constitucional, pois, como vimos, é o texto que mais aproxima-se do ideal-referência de sociedade proclamado. Assim, a Constituição Federal, com seus fundamentos, princípios, objetivos e propósitos deve ser a régua para análise de todo o ordenamento jurídico brasileiro, haja vista a própria Constituição requerer para si uma análise sistemática[132], demandando que qualquer norma jurídica emane uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico[133].

Por isso vê-se o Direito como um fenômeno sempre em construção, jamais finalizado ou acabado, estando em “constante elaboração a partir de referenciais

---

[131] PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 28.

[132] “Uma Constituição não é interpretada segundo sua letra, isolando-se cada dispositivo dentro do todo”, mas sim deve ser lida de forma integral, por inteira, considerando os propósitos por ela indicados. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 67.

[133] “interpretação sistêmica do ordenamento jurídico” – termo utilizado por Jairo Schäfer em sua obra para afirmar que o ordenamento jurídico deve ser visto como um todo, até mesmo o que não está expressamente positivado na Constituição, mas que possui relevância na forma de interpretar as normas. SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais:** do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão, 2013.

valorativos que legitimam o próprio sistema jurídico"[134], não sendo um "dado", mas um "construído" como consequência de um processo de conhecimento que se dá em uma relação dialética entre sujeito e objeto, no qual o resultado é o "sentido" do seu objeto, ou seja, da norma jurídica, que por sua vez só existe quando interpretada.[135]

As normas jurídicas não são texto "nem o conjunto deles, mas os sentidos construídos a partir da interpretação sistemática de textos normativos"; por isso os dispositivos podem ser tidos como objeto de interpretação e as normas o resultado dessa interpretação[136-137], uma vez que a aplicação do Direito depende de processos discursivos para se tornar realidade[138].

Daí ergue-se o meritório e indispensável papel dos princípios jurídicos, pois eles auxiliam na compreensão e revelação do conteúdo das regras e dos demais princípios dentro do ordenamento jurídico nacional, tendo sempre como base a Constituição.[139] Assim, além de compreender os princípios e todo o ordenamento de forma sistêmica, é preciso dar efetividade aos princípios[140], seja através da

---

[134] GUIMARÃES, Bruno A. François. A Boa-fé Objetiva no Direito Tributário e os Deveres Anexos na Relação Obrigacional Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 102-121, 2021, p. 107.

[135] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 23, 29-31.

[136] "O importante é que não existe correspondência entre norma e dispositivo, no sentido de que sempre que houver um dispositivo haverá uma norma, ou sempre que houver uma norma deverá haver um dispositivo que lhe sirva de suporte. Em alguns casos há norma mas não há dispositivo. Quais são os dispositivos que preveem os princípios da segurança jurídica e da certeza do Direito? Nenhum. Então há normas, mesmo sem dispositivos específicos que lhes deem suporte físico.
Em outros casos há dispositivo mas não há norma. Qual norma pode ser construída a partir do enunciado constitucional que prevê a proteção de Deus? Nenhuma. Então, há dispositivos a partir dos quais não é construída norma alguma". ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 50.

[137] "Essas considerações que apontam para a desvinculação entre o texto e seus sentidos também conduzem à conclusão de que a função da Ciência do Direito não pode ser considerada como mera descrição do significado, quer na perspectiva da comunicação de uma informação ou conhecimento a respeito de um texto, quer naquela da intenção do seu autor". ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 51.

[138] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 44.

[139] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 133.

[140] "É verdade que o importante não é saber qual a denominação mais correta desse ou daquele princípio. O decisivo, mesmo, é saber qual é o modo mais seguro de garantir sua aplicação e sua efetividade. Ocorre que a aplicação do Direito depende precisamente de processos discursivos e institucionais sem os quais ele não se torna realidade. A matéria bruta utilizada pelo intérprete - o texto normativo ou dispositivo - constitui uma mera possibilidade de Direito. A transformação dos textos normativos em normas jurídicas depende da construção de conteúdos de sentido pelo próprio intérprete. Esses conteúdos de sentido, em razão do dever de fundamentação, precisam ser compreendidos por aqueles que os manipulam, até mesmo como condição para que possam ser compreendidos pelos seus destinatários". ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 44.

interpretação e aplicação das regras, seja pela interpretação e aplicação de princípios em conjunto ou de forma isolada.

Na seara tributária, se é que é possível, tal compreensão mostra-se ainda mais solene, uma vez esclarecida a forte conexão desta com os direitos fundamentais.[141]

A interpretação e integração da legislação tributária é firmada no Capítulo IV, artigos 107 [142] e seguintes do Código Tributário Nacional, determinando expressamente que o aplicador da legislação tributária também haja como

[141] Como dito, a relação e a tensão entre os tributos e os direitos fundamentais é patente, pois para que efetivem-se os direitos fundamentais no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, a arrecadação por meio do pagamento de tributos é condição essencial, perfazendo uma relação de simbiose mutualística em que os direitos fundamentais são objetivo da tributação e seu limite, assim como a tributação é a condição para a realização dos direitos fundamentais (p. ex. autolimitação da liberdade para que possam exercer a liberdade, entre outros direitos fundamentais).

[142] Art. 107. A legislação tributária será interpretada conforme o disposto neste Capítulo.
Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia;
II - os princípios gerais de direito tributário;
III - os princípios gerais de direito público;
IV - a eqüidade. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

intérprete[143], que deve ter a realidade social contemporânea como objeto e finalidade ao analisar e desvendar[144] o sentido da norma tributária.[145]

Por conseguinte, os ditames de democracia, cidadania, dignidade da pessoa humana e demais princípios medulares do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, assim como os "fins para os quais o Estado foi constituído, existe e funciona", devem ser tidos em conta e respeitados por essa interpretação e aplicação das normas tributárias, haja vista deverem ser "respeitados de modo absoluto pelo Estado", isso pois, como visto, foi superada a noção de que a tributação só existe para o fortalecimento financeiro do Estado, dado que se sabe que o tributo também é "elemento contribuidor para o fortalecimento dos princípios democráticos".[146]

Se já não o fizesse expressamente, é inquestionável a submissão do Direito Tributário e da atividade tributária aos princípios constitucionais e aos princípios de Direito Público como um todo, a julgar por a tributação ser, deste a sua determinação até a sua fiscalização, uma atividade administrativa do Estado a fim de auferir receitas. Por tudo isso, resta claro que a tributação está subordinada ao regime jurídico de

---

[143] "Quem interpreta o direito tributário?
Interpretam-no todos aqueles que o aplicam, eis que não se separam a interpretação e a aplicação da norma tributária, como já deixou claro a hermenêutica capitaneada por Gadamer. Interpretam-no, pois, o Legislativo, o Judiciário, a Administração, os advogados, os contadores, os planejadores fiscais, os lobbistas e os contribuintes. Não existe um *numerus clausus* de intérpretes do direito tributário". TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 61.

[144] Desvendar, aqui, no sentido de esclarecer o sentido da norma manifesto na interpretação constitucional da forma aliada a realidade social da atualidade em que ocorre a aplicação. Desse 'desvendar', no contexto da teoria da argumentação jurídica aliada à visão científica, surge o debate sobre o 'contexto de descoberta' e 'contexto de justificação' e sua contextualização nas decisões jurídicas (judiciais ou administrativas). O contexto da descoberta refere-se aos fatores sociológicos e psicológicos de como se chegou à determinada tese ou decisão; já o contexto da justificação é a apresentação dos argumentos que validam e justificam a decisão tomada, a exposição de motivos lógicos e racionais. Assim, a teoria da argumentação jurídica restringir-se-ia a análise do contexto de justificação. Entretanto, a argumentação, segundo a teoria de Manuel Atienza, não deve isolar-se, perfazendo o necessário encontro entre o contexto de justificação e o contexto de descoberta, no qual a fundamentação e como chega-se à decisão possui importância, por isso elege como um dos critérios para avaliar uma argumentação o critério da moral social, no contexto do presente trabalho bastante significativo, pois para o autor as convenções sociais e valores já incorporados implícita ou explicitamente nas normas jurídicas não devem ser ignorados, desempenhando papel relevante, mas nem sempre determinante na argumentação. Cf. POSSES, Bruna Pereira. **Fundamentação, decisão judicial e argumentação**: uma análise da teoria de Manuel Atienza na ADI 4439 STF. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Vitória, Vitória, 2019, 105 f; e MENEGAZZI, Gustavo Rafael; DIAS, Maria da Graça dos Santos. Aspectos da teoria da argumentação jurídica. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 4, n. 1, p. 196-219, 2009.

[145] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173, p. 157.

[146] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173, p. 157-159.

direito público[147], que consiste no conjunto de normas "que disciplinam o desempenho de atividades e de organizações de interesse coletivo" que vinculam-se "direta ou indiretamente à realização dos direitos fundamentais, caracterizado pela ausência de disponibilidade e pela vinculação à satisfação de determinados fins"[148] incidente sobre a Administração Pública tida em aspecto amplo, tendo como especial fundamento e limite os interesses da coletividade[149].

A relação entre a tributação, os princípios constitucionais e a realização dos direitos fundamentais torna tangível e necessária a sua interpretação e aplicação tendo por central os fundamentos, propósitos e objetivos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Assim, a contextualização quanto ao Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e do papel da tributação nessa conjuntura, bem como o destaque quanto à importância dos princípios jurídicos, é fundamental para a construção de qualquer reflexão que tenha como pano de fundo o ordenamento jurídico brasileiro, como pretende o estudo aqui proposto.

1.2 OS LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

A indissociável relação entre a tributação e os ditames constitucionais perpassa tanto a questão do dever fundamental de pagar tributos, através da sua obrigatoriedade que é verdadeiramente um imperativo constitucional, portanto um imperativo advindo dos próprios cidadãos e uma manifestação direta da cidadania ativa, quanto a proteção dos cidadãos contribuintes contra eventuais abusos do

---

[147] "Cientificamente, não há distinção possível entre a matéria tributária e a administrativa, porque ontologicamente os respectivos sistemas de normas obedecem ao mesmo regime, informam-se pelos mesmos princípios gerais e adotam as mesmas categorias e institutos gerais. São relações entre parte e todo [...] Didática e praticamente, se convencionou discernir a parte (direito tributário) do todo (direito administrativo), pelo isolamento do instituto fundamental daquele (o tributo). Reconhece-se o subsistema direito tributário, dentro do sistema positivo de direito administrativo. [...] Em torno dessa noção, se construiu a ciência do direito tributário, com autonomia didática, a qual tem por objeto o estudo do direito tributário objetivo, que se compõe das normas que regulam a tributação (ação tributária, privativamente estatal), o tributo e as relações jurídicas entre tributante e tributados, em razão da tributação. Núcleo, base, ponto de partida e fundamento imediato dessas normas é a Constituição". ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 41.

[148] JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 48.

[149] Elucida-se a máxima de que a relação da tributação com o interesse público ocorre tanto no aspecto primário, os chamados interesses da coletividade, os quais destacam-se nesse exercício argumentativo, quanto no aspecto secundário, o de interesse patrimonial do Estado que se preocupa com a arrecadação de receitas.

Estado nesse papel de arrecadador, em função primordial de proteção aos direitos e garantias fundamentais.

A proteção dos contribuintes, como já examinada, possui seu berço na noção de Estado Liberal e na proteção contra abusos do Poder Público na cobrança de tributos, com falta de previsibilidade e até mesmo ausência de preocupação com a subsistência dos cidadãos, na qual imperava a carência de limites. Entretanto, mesmo com a evolução das noções de Estado e com o advento do Estado constitucional como Estado Social, no qual, compreensivelmente[150-151] a necessidade de arrecadação supera a da acepção liberal, e em especial com o desabrochar dos direitos fundamentais, o reconhecimento da importância da proteção dos cidadãos contribuintes contra a tributação excessiva só aumentou.

Os direitos fundamentais assumem esse papel imprescindível na relação entre cidadão enquanto contribuinte e Estado enquanto ente tributante, uma vez que "a crescente invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais em busca de recursos tributários" faz com que seja "indispensável a construção de uma doutrina que reconheça nos direitos fundamentais a proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais".[152]

Assim, o Direito, em especial o Direito Constitucional Tributário criou barreiras com o intuito de proteger os cidadãos da tributação descomedida, estabelecendo limitações aos entes tributantes e, especialmente, ao seu exercício, a fim de garantir uma carga tributária suportável; essa delimitação é denominada 'Limites ao Poder de Tributar'[153].

---

[150] Em um Estado Liberal a arrecadação limitava-se ao custeamento das instituições que garantiam a segurança jurídica e a proteção das liberdades dos cidadãos. Já no Estado Social a arrecadação soma a esses gastos públicos a garantia e efetivação de direitos de forma mais ampla, especialmente os direitos fundamentais sociais, como educação, saúde, previdência; portanto, a arrecadação deve ser compatível com o gasto público, que é mais elevado no Estado Social.

[151] "[...] Pelo que, como ensina Marçal Justen Filho, 'o direito tributário é a via de apropriação dos recursos privados para o cumprimento dos fins e funções do Estado', sendo, portanto, 'um dos instrumentos mais poderosos para a produção da justiça social'.
Com esta argumentação, verificamos que a tributação será tanto maior quanto mais extensas forem as atividades do Poder Público, porque manter o mesmo nível de tributação do Estado Liberal no Estado Democrático de Direito é tornar este inoperante." FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 31-32.

[152] PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 81-93, p. 82.

[153] Ressalta-se que existe corrente doutrinária de tributaristas brasileiros que asseveram críticas ao uso da expressão "poder de tributar" presente na Constituição Federal de 1988, uma vez que a Constituição não distribuiu poderes para que se tributem, pois poder tributário só teria o constituinte originário, em manifestação da imperatividade do próprio Estado, não submetida a qualquer limitação, apenas distribui competências, essas que são constitucionalmente limitadas, como ver-se-á. Existem autores

Isso pois, “ao mesmo tempo em que existe o dever de pagar tributos, há, no outro pólo, a vinculação dos agentes públicos a um dever específico de respeito, de proteção e de promoção dos direitos fundamentais”, sendo que a força vinculativa desse dever através dos direitos impede “que a ação estatal seja exercida em desconformidade com a Constituição, sendo que, no campo tributário, tais direitos têm uma especial importância, pois visam assegurar ao cidadão a proteção contra o exercício arbitrário do poder, relativamente à exigência de tributos”[154].[155]

Especialmente na análise da realidade do ordenamento jurídico brasileiro, o enfoque desse trabalho, as limitações constitucionais ao poder de tributar[156] já estavam presentes nas Constituições de 1891 e 1934. Entretanto, só na Constituição de 1946 é que tais limites apresentavam-se mais decifráveis, pois tecnicamente aprimorados pelo então constituinte Deputado Aliomar Baleeiro, que é reconhecido pela identificação, reunião e sistematização dos Limites ao Poder de Tributar sob essa designação.[157]

---

que se referem a essas como Limitações Constitucionais ao Exercício da Competência Tributária. Exemplo desses críticos é Roque Antônio Carrazza, que assevera: “no Brasil, por força de uma série de disposições constitucionais, não há falar em poder tributário (incontrastável, absoluto), mas, tão-somente, em competência tributária (regrada, disciplinada pelo Direito)”. Entretanto, apesar de compreendermos tal crítica e a termos como insuspeita, respeitosamente, continuaremos a utilizar a expressão, não por não concordarmos com a explanação, mas apenas por adotarmos a expressão constitucionalmente referida. Dessa forma, a utilização do termo ‘poder de tributar’ nesse trabalho não significa o desprezo pela crítica, mas sim a simples reprodução dos termos na forma da Constituição. Cf. CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 469.

[154] ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 145-167, 2015, p. 159.

[155] “Por isso, mesmo diante de tantas discrepâncias entre o texto formal e a realidade social, a Constituição exerce um papel importante na luta constante de controlar os excessos decorrentes da má compreensão da soberania estatal, limitando o poder de tributar e repetindo insistentemente o elenco dos direitos e garantias fundamentais do cidadão-contribuinte”. CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Fortaleza, p. 23-38, 2º sem. 2009. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12220/1/2009_art_dlcavalcante.pdf. Acesso em: 26 abr. 2020, p. 28.

[156] Aqui, adotando parte notável dos ensinamentos de Heleno Taveira Torres, entendemos que: "Posta em conformidade com a Constituição material, o poder de tributar equivale à totalidade das competências em matéria tributária". Sendo que "a competência tributária consiste no exercício de poderes legislativos para produzir normas jurídicas relativas à instituição ou cobrança dos tributos, na forma e extensão material definidas pela Constituição". TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 423 e 424.

[157] ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, s. p.

A partir do estudo marcante e prestigiado de Baleeiro, que sem delongas mostrou-se elementar, é que se consolidou a “inarredável importância do direito constitucional tributário” e demonstrou-se “o cunho basilar e central” das limitações constitucionais ao poder de tributar, que passaram a ser tratadas com a devida relevância.[158]

Assim, como forma de render-lhe homenagem, tomamos as palavras de Aliomar Baleeiro:

> No curso do tempo, o imposto, atributo do Estado, que dele não pode prescindir sequer nos regimes comunistas de nosso tempo, aperfeiçoa-se do ponto de vista moral, adapta-se às cambiantes formas políticas, reflete-se sobre a economia ou sofre os reflexos desta, filtra-se em princípios ou regras jurídicas e utiliza diferentes técnicas para execução prática.
> [...]
> Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos, os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações ao poder de tributar*.[159]

Portanto o Direito Tributário, através de princípios e regras, a fim de garantir a execução de seu poder de tributar de forma eficaz e eficiente, assimila noções da moral, da política e da economia e estabelece os limites à sua atuação.

Estabelecida a importância da matéria, o constituinte de 1988 decidiu reunir os valorosos ensinamentos e definiu uma seção autônoma no texto constitucional para iluminar e tornar norma explícita e inegável essa defesa do contribuinte.[160]

A Constituição Federal de 1988, fonte cardeal do Direito Tributário, como vimos, traz em seu texto as orientações e limites para a atividade tributária, regulando e condicionando a competência dos entes federativos para o exercício da tributação e, a fim de garantir proteção indubitável aos direitos e garantias fundamentais, inicia a formulação das hipóteses de incidência tributária[161], traçando modelo constitucional

---

[158] ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, s. p.

[159] BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1-2.

[160] ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, s. p.

[161] Ressalta-se que a Constituição Federal não cria tributos, mas sim os elenca e outorga competências aos entes federativos para que legalmente os estabeleçam e instituam. “A Constituição não cria tributos, mas confere as competências tributárias, às pessoas políticas para fazê-lo. Os tributos são criados, de

tributário que serve concomitantemente como contorno, modelo e baliza, não podendo ser violado por qualquer legislação infraconstitucional.[162]

O texto constitucional trata da tributação em seu Título VI – Da Tributação e Do Orçamento, no Capítulo I – Do Sistema Tributário Nacional, a partir do artigo 145[163].

Ao analisarmos o Sistema Constitucional Tributário brasileiro podemos identificar sua composição dividida em três blocos de normas: as que se referem à atribuição de competências tributárias[164]; as que se referem às limitações ao poder de tributar; e as que regulam as repartições e destinações das receitas tributárias.[165]

No que se refere especificamente aos limites constitucionais ao poder de tributar, como visto, a Constituição de 1988 "é a primeira Constituição brasileira que

---

forma concreta pelas respectivas leis ordinárias, que ao descrever abstratamente a hipótese de incidência, estabelecem seus aspectos pessoal, espacial e temporal." GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 86.

[162] "Daí, a princípio, numa primeira leitura da Constituição brasileira, se ter a sensação de que muitas regras são redundantes ou óbvias, porém, o que pretendeu o constituinte foi essencialmente resguardar os direitos fundamentais do cidadão-contribuinte limitando os poderes do Estado aos estritos liames legais, através de princípios constitucionais". CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Fortaleza, p. 23-38, 2º sem. 2009. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12220/1/2009_art_dlcavalcante.pdf. Acesso em: 26 abr. 2020, p. 32.

[163] Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
I - impostos;
II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;
III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.
§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.
§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.
§ 3º O Sistema Tributário Nacional deve observar os princípios da simplicidade, da transparência, da justiça tributária, da cooperação e da defesa do meio ambiente.
§ 4º As alterações na legislação tributária buscarão atenuar efeitos regressivos. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[164] "[...] o poder de criar tributos é repartido entre os vários entes políticos, de modo que cada um tem competência para impor prestações tributárias, dentro da esfera que lhe é assinalada pela Constituição. Temos assim a competência tributária — ou seja, a aptidão para criar tributos — da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Todos têm, dentro de certos limites, o poder de criar determinados tributos e definir o seu alcance, obedecidos os critérios de partilha de competência estabelecidos pela Constituição. A competência engloba, portanto, um amplo poder político no que respeita a decisões sobre a própria criação do tributo e sobre a amplitude da incidência, não obstante o legislador esteja submetido a vários balizamentos". AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 93.

[165] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 126.

ordenou e sistematizou as normas constitucionais protetoras dos contribuintes, dedicando-lhes um espaço próprio", concedendo-lhe a devida visibilidade na Seção II do Capítulo 1, intitulada 'Das Limitações do Poder de Tributar', que ordena "alguns dos mais importantes (e não todos, diga-se de passagem[166]) direitos e garantias dos contribuintes".[167]

Dentre as normas estabelecidas nessa Seção temos um conjunto de princípios e regras disciplinadoras do exercício da competência tributária[168] e imunidades tributárias[169]. Assim, as normas são dirigidas ao Estado[170] a fim de restringir a tributação, sendo que, diferentemente do previsto em outros países, as limitações ao poder de tributar no Brasil também são dirigidas ao legislador ordinário, que não pode se furtar de atender os preceitos constitucionais no exercício de sua competência tributária.[171]

---

[166] Analisaremos adiante.

[167] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 126.

[168] Destaca-se também que a competência tributária é mais bem deslindada no Código Tributário Nacional, em seu Título II: Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei. [...]

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

[169] "Imunidade é o obstáculo decorrente de regra da Constituição à incidência de regra jurídica de tributação. O que é imune não pode ser tributado. A imunidade impede que a lei defina como hipótese de incidência tributária aquilo que é imune. É limitação da competência tributária.". MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 296.

[170] Prestigioso aqui fazermos menção à teoria que entende pela abrangência da destinação das limitações ao poder de tributar. Entretanto, destacamos que pelo recorte de pesquisa adotado nos concentraremos na análise dessas limitações dirigidas ao Estado. Vejamos: "As limitações são normalmente dirigidas contra o Estado, mas não apenas contra ele. Com efeito, além de conter a força estatal, as limitações também servem de instrumento para conter forças econômicas e sociais. Setores poderosos da economia e regiões politicamente fortalecidas constituem forças que, por vezes, também restringem direitos fundamentais que podem ser protegidos pelas próprias limitações ao poder de tributar. O repasse do custo econômico dos tributos para o consumidor final, a ausência de destaque nas notas fiscais do tributo anteriormente pago, a inexistência de apresentação de informações relativas a obrigações tributárias que afetem terceiros são exemplos de problemas particulares que podem ser protegidos por princípios tributários.

O importante dessas considerações é demonstrar que as limitações não pressupõem apenas uma relação estática entre particular e Estado, mas várias relações recíprocas, ativas e passivas dos particulares entre si, deles frente ao Estado e frente a forças econômicas e sociais radicadas na própria sociedade. O conceito de limitações, com isso, vê-se ampliado e enriquecido substancialmente". ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: saraiva, 2004, p. 73.

[171] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 43.

Necessário ressaltar que a Constituição Federal, nada obstante traga claramente os limites ao exercício do poder tributário como forma de eleger as barreiras consideradas relevantes à concretização da sociedade idealizada pelos fundamentos e propósitos selecionados pelo constituinte em representação da Nação brasileira, também possibilita o estabelecimento da regulação dessas limitações através de Lei Complementar (Artigo 146, II [172]) [173]. Assim, as referências à competência tributária de seus limites estão delimitadas à disposição constitucional e sua concisa regulamentação presente no Código Tributário Nacional[174-175].

Entendimento doutrinário relevante é o de que, independentemente das normas consagradas no texto constitucional, essas "são meras especializações ou explicações dos direitos e garantias individuais (legalidade, irretroatividade, igualdade, generalidade, capacidade econômica de contribuir etc.), ou de outros grandes princípios estruturais, como a forma federal de Estado (imunidade recíproca dos entes públicos estatais)" sendo, portanto, consideradas insuprimíveis por emenda

[172] Art. 146. Cabe à lei complementar:
II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[173] "Embora a Constituição preceitue que cabe à lei complementar regular as limitações constitucionais ao poder de tributar (art. 146, II), ela própria as regula mediante a enunciação de princípios constitucionais que regem a tributação. [...]" GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 57.

[174] "Editado em 25 de outubro de 1966 em face da Emenda Constitucional nº 18, de 02 de dezembro de 1965, o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como lei complementar, já que tal instituto não era contemplado pela então vigente Constituição de 1946". CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. 25 de outubro: Código Tributário Nacional completa 50 anos. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/noticias/2016/25-de-outubro-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos#:~:text=Editado%20em%2025%20de%20outubro,ent%C3%A3o%20vigente%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201946. No mesmo sentido esclarece o STF: "O CTN/1966 (Lei 5.172/1966), promulgado como lei ordinária e recebido como lei complementar pelas Constituições de 1967/1969 e 1988". Cf. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário 556.664/RS.** Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617. Acesso em: 10 jun. 2023.

[175] Importante anotar que o CTN denomina os limites ao poder de tributar como "Limitações da Competência Tributária", sendo o termo mais agradável às críticas existentes aos termos constitucionais, como visto. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

constitucional, pois já “fazem parte daquele núcleo de normas irredutível, a que se refere o art. 60, § 4º[176], da Constituição”.[177-178]

Entretanto, existe entendimento doutrinário divergente. Este entende que nem todos os limites constitucionais ao poder de tributar podem ser vistos como especializações ou explicações dos direitos e garantias fundamentais protegidos pelas cláusulas pétreas.[179]

Apesar dessas relevantes considerações, temos que entender os todos os limites constitucionais como meras especializações não traz significante demarcação nem do ponto de vista teórico, uma vez que ainda mostra-se necessária a análise pormenorizada dos princípios e a tentativa de compreender sua fundamentação, alcance e conteúdo -como tentaremos aqui estabelecer-, nem do ponto de vista prático, uma vez que independentemente da forma como está estabelecido o limite

---

[176] “As cláusulas pétreas inseridas na Constituição do Brasil de 1988 estão dispostas em seu artigo 60, § 4º. São elas: a forma federativa de Estado; o voto direto, secreto, universal e periódico; a separação dos Poderes; e os direitos e garantias individuais”. BRASIL. Senado Federal. Agência Senado. **Cláusula Pétrea**. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/clausula-petrea#:~:text=As%20cl%C3%A1usulas%20p%C3%A9treas%20inseridas%20na,os%20direitos%20e%20garantias%20individuais. Acesso em: 10 jun. 2023.
Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I - a forma federativa de Estado;
II - o voto direto, secreto, universal e periódico;
III - a separação dos Poderes;
IV - os direitos e garantias individuais. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[177] Não adentraremos o tema aqui para não alongar demasiadamente o trabalho, pois tal corrente não importa qualquer alteração à análise pretendida, porém cabe destacar que essa corrente doutrinária também defende a inexistência de divergência entre princípios e imunidades dentro da noção de limites ao poder de tributar. “Tanto os princípios como as imunidades produzem efeitos similares: limitam o poder de tributar. Mas a cultura jurídica nacional, tradicionalmente, apesar dos efeitos comuns, distingue imunidade de princípio.” DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 14.

[178] No mesmo sentido: “Os princípios constitucionais tributários e as imunidades (vedações ao poder de tributar) traduzem reafirmações, expansões e garantias dos direitos fundamentais e do regime federal. São portanto cláusulas constitucionais perenes, pétreas, insuprimíveis (art. 60, § 4º, da CF)”. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 382.

[179] “Porém, cumpre observar, à luz do que foi exposto, que nem todas as regras estabelecidas na Constituição para tutelar os direitos fundamentais dos contribuintes são protegidas pela cláusula pétrea do art. 60, § 4º, IV, CF, pois nem todas elas veiculam garantias fundamentais para a manutenção do Estado Social e Democrático de Direito e dos compromissos materiais assumidos pelo Texto Maior de 1988. [...]” e “[...] nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar são cláusulas pétreas, e tampouco é correto considerar qualquer exceção a elas violadora da norma constitucional do art. 60, § 4º, que, longe de estabelecer a imutabilidade dos direitos por ela consagrados, protege o núcleo essencial destes direitos. [...]”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. Capítulo 2: As limitações constitucionais ao poder de tributar e as cláusulas pétreas tributárias. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 14 e 5.

constitucional este deve ser atendido pelo Estado no exercício de suas funções pelos três Poderes: Legislativo, Executivo e Judiciário.

Considerando isso e que o Direito Tributário brasileiro "está quase todo no próprio Texto Constitucional, ao contrário do que ocorre em todos os demais países" [180] não se conhece totalmente e, consequentemente, não se aplica corretamente o Sistema Tributário Nacional "sem amplo, maduro e profundo domínio dos princípios e regras constitucionais, abundantes e minuciosos, no que respeita à disciplina do exercício da tributação".[181]

Aliado a isso, meritória de nota é a noção de que ao estudo do Direito Tributário muitas vezes foi-lhe conferida uma função meramente descritiva das normas, mas o pensamento jurídico contemporâneo, em especial na pesquisa jurídica acadêmica, predispõe-se a uma função explicativa (que inclui a descritiva de forma mais ampla), não limitando-se a uma "mera transcrição dos textos normativos", mas sim esforça-se em explica-los a fim de impedir "uma redução indevida na sua órbita de investigação", compreendendo interpretação, exposição, explanações e desenvolvimento, com as necessárias elucidações, em uma relação dialética para se construir o conhecimento.[182]

Por isso adentraremos uma breve apresentação dos princípios e imunidades que perfazem os limites constitucionais ao poder de tributar, que por sua vez estão dispostos nos artigos 150 a 152 da Constituição de 1988[183], sem intenção de esgotá-

---

[180] Haja vista a extensão das disposições constitucionais sobre a matéria tributária, em especial considerando os princípios, limites e os traços das hipóteses de incidência tributária contidos no texto constitucional brasileiro, que se destaca frente à análise do sistema tributário de outros países, em especial da América Latina.

[181] ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, s. p.

[182] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 11-13.

[183] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;
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;
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado;
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b;
IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

los ou mesmo aprofundá-los, a fim de compreender as normas que se apresentam, já expressamente no texto constitucional, na 'classe' de institutos em que, possivelmente, poderá ser inserida a moralidade tributária, conforme recorte de pesquisa aqui intentado e destacado no título adotado.

"Dizem-se princípios gerais de direito tributário aqueles primados que, explícita ou implicitamente, se irradiam pelo subsistema das normas tributárias, penetrando-as e ativando-as em certa direção"; esses são diversos, especialmente considerando o "amplo tratamento que a matéria mereceu no texto constitucional".[184]

Esses princípios "respaldam o exercício do poder de tributar e garantem os direitos dos contribuintes"[185], impondo, por sua existência e necessário respeito no exercício da competência tributária, o dever não apenas "de abstenção, mas também o dever de ação e de composição"[186].[187]

V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público;
VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
b) templos de qualquer culto;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser.
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;
II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;
III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.
Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[184] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 136.

[185] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 398.

[186] ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 72.

[187] "Os princípios constitucionais da tributação desempenham um papel preponderante tanto na elaboração como na aplicação das normas tributarias. Independentemente de estar previstos de maneira explícita ou implícita no texto constitucional trata-se das primeiras garantias do denominado *estatuto do contribuinte*.
Os princípios constitucionais da tributação possuem uma dupla função:

O princípio da legalidade é plenamente aplicável ao Direito Tributário[188], sendo considerado um princípio constitucional tributário[189].

Esse relevante princípio, de forma genérica e abrangentemente aplicável, está previsto no artigo 5º, inciso II[190], da Constituição Federal de 1988, que se irradia a todos os ramos do Direito. Entretanto, na visão de atuação do Estado, através da Administração Pública, temos que esse princípio tem uma acepção própria e bastante específica, sendo conhecida como legalidade estrita[191], que consiste no fato de que "ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize"[192].

---

1. Em primeiro lugar, são mandados norteadores da tributação que condicionam e dirigem o exercício do poder tributário estatal. Nesse sentido, os princípios são parâmetros que devem ser observados pelo legislador no momento da elaboração das normas tributarias, sob pena de inconstitucionalidade. Nessa medida, induzem ao legislador a atuar de conformidade com uma *moral tributária*, de forma que seja feita uma justa e adequada distribuição do ônus tributário, garantindo a liberdade e a igualdade dos cidadãos dentro de uma sociedade justa e solidária.
2. Em segundo lugar, são vetores que orientam o Poder Judiciário, particularmente os Tribunais Constitucionais, no momento de exercer o controle de constitucionalidade das normas tributárias, garantindo a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, em caso de que uma norma tributária seja arbitrária e contraria a esses direitos.
[..]
Os Princípios Constitucionais tributários constituem verdadeiras limitações ao exercício do Poder Tributário, uma vez que se trata de *'especiais manifestações dos direitos e garantias fundamentais do cidadão contribuinte'*. No fundo, esses princípios são uma exigência de moralidade tributária, guiada conforme aos valores da justiça, da solidariedade, da segurança e da garantia da liberdade dos indivíduos; trata-se da primeira garantia dos contribuintes contra a arbitrariedade e o abuso do poder". PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 01-31, 2017. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489. Acesso em: 29 ago. 2020, p. 7-8.

[188] SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 160.

[189] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

[190] 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:
II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[191] O termo não significa, como mais para frente podemos utilizar, a sua vinculação estrita a norma restritamente/isoladamente considerada, mas sim que não pode a Administração fugir do que se determina legalmente, não agindo com liberdade total, apenas de forma vinculada ou discricionária (sendo que o agir discricionariamente não significa liberdade total, mas sim atuação para decidir a forma de agir dentro dos padrões e limites colocados legalmente). Em outros trechos do trabalho poderemos utilizar o termo 'estrita' de forma a significar a visão não ampla da legalidade, mas sim essa visão errônea, a nosso ver, de aplicação da norma de forma isolada e não respeitando a visão constitucional e sistemática.

[192] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32 ed. São Paulo, Malheiros, 2015, p. 108.

Assim sendo, o princípio da legalidade é obrigatoriamente aplicável à Administração, não limitando-se, nunca é demasiado reforçar, à abrangência restrita à lei. A legalidade aos Poderes Públicos reveste-se de opulência e em uma concepção ampla determina o respeito não apenas “em face das leis, mas também à Constituição” e a todos os valores e princípios lá expressos ou implícitos. [193-194-195]

Essa especificidade avulta-se ao considerarmos que, para o Direito Tributário o princípio da estrita legalidade está expressamente previsto em Título próprio à tributação; estando disposto na norma constitucional em seu artigo 150, inciso I[196], na Seção das Limitações do Poder de Tributar, determinando que somente é possível a exigência ou aumento de tributo mediante lei.[197]

Dentro da seara da tributação, o princípio da legalidade encontra justificação e promana “diretamente da experiência dos povos”, pois “significa que a tributação deve ser decidida não pelo chefe do governo, mas pelos representantes do povo, livremente eleitos para fazer leis[198] claras”[199]. Portanto, recordamos que esse princípio jurídico é

---

[193] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1 ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade. Acesso em: 23 nov. 2023.

[194] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 27.

[195] “Lembramos que, entre nós, existe um princípio de submetimento do legislador à Constituição; é ele que determina a própria validade da lei.
As leis só são válidas quando produzidas dentro da Constituição e, além disto, de acordo com seus grandes princípios”. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 279.

[196] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[197] Importante ressaltar que existe certa diferenciação entre o princípio da legalidade e o princípio da reserva legal. Entretanto, aqui não adentraremos essa questão por entendermos que foge ao cerne do trabalho e não contribui aos objetivos perseguidos. Sobre isso, Cf. SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça constitucional e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

[198] Aqui leia-se “leis” no sentido amplo anteriormente referenciado, que inclui todas as normas, também os princípios, em atenção e respeito à Constituição Federal.

[199] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 398.

ainda lembrado como importante princípio do Estado de Direito[200], do qual decorre a previsibilidade que consagra a segurança jurídica[201-202].

É nessa visão histórica[203] que é possível constatar a evolução deste instituto jurídico e seu desenvolvimento de 'básico' legalismo, restrito à lei, até o alcance de sua atual posição principiológica e substancialista, que denota o respeito à sistemática aberta do ordenamento jurídico, aqui já ressaltada como elogiável e buscável, podendo ser considerada por alguns autores como o "princípio entre princípios", pois expressão do princípio da constitucionalidade.[204]

Portanto, o princípio da legalidade ligado à tributação e como limite ao poder de tributar, ou seja, ao exercício da competência tributária, relaciona-se à segurança jurídica do contribuinte, trazendo previsibilidade para a cobrança de tributos que, como vimos, acometem seu direito fundamental à propriedade.[205]

Assim, "O Direito Tributário é o ramo do Direito em que a segurança jurídica é princípio inafastável e é por esta razão que nele o princípio da legalidade se afigura como a reserva absoluta da lei formal", não sendo admissível, no sistema tributário

---

[200] "A legalidade tributária, antes de ser justificada como um instrumento de legitimação popular do tributo, deve ser vista como um dos melhores instrumentos para concretizar a idéia de Estado de Direito e o valor segurança jurídica". FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 129.

[201] "[...] a segurança jurídica consiste no 'conjunto de condições que tornam possível às pessoas o conhecimento antecipado e reflexivo das consequências diretas de seus atos e de seus fatos à luz da liberdade reconhecida'. Uma importante condição da segurança jurídica está na relativa certeza que os indivíduos têm de que as relações realizadas sob o império de uma norma devem perdurar ainda quando tal norma seja substituída". SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 133.

[202] Entretanto, registra-se a solene contribuição de Heleno Taveira Torres de que a segurança jurídica não é corolário do Estado de Direito. Cf. TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

[203] "Normalmente, o princípio da legalidade tributária é associado à histórica idéia de que o tributo somente pode ser criado por lei porque esta é fruto da vontade da população, manifestada por seus representantes no Parlamento. Isto é, sem lei, o governo não tem autorização popular para exigir o tributo. Assim concebido, a legalidade tributária alcançou um nível quase mítico dentro do direito tributário". FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 129.

[204] FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 43-44.

[205] "Não apenas a instituição do tributo deve dar-se através da lei, mas também só a lei deve criar deveres instrumentais tributários e descrever infrações tributárias, cominando-lhes as sanções e assim por diante." GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 87.

brasileiro, “o dever de pagar tributo que não tenha sido instituído ou aumentado por lei ordinária. É o chamado princípio da estrita legalidade tributária”.[206]

Nesse sentido, a exigência que a instituição e o aumento de tributos se deem apenas mediante lei [207], reforça a competência do Poder Legislativo como representantes dos cidadãos na elaboração das normas, “consagrando, assim, a ideia de autotributação”, pois o consentimento para a tributação advém da ideia de serem os representantes do povo que assim autorizaram.[208]

Nesse sentido, “o princípio da legalidade não é apenas uma ‘limitação ao poder de tributar’, frase que denota um sentido de cerceamento da atividade do Estado, mas é também uma determinação imposta à sociedade, pela sociedade, através do Estado, de seu dever de contribuir para auxiliar nos gastos públicos”.[209]

Além disso, em sua visão ampla igualmente traz segurança ao contribuinte quanto ao exercício da competência tributária não apenas versado na previsibilidade legal, mas também quanto a necessária aplicação dos demais princípios e regras constitucionais, sejam as especificamente tributárias, sejam as de aplicação ampla à Administração ou à toda situação jurídica dentro do Estado brasileiro, em visão sistemática da Constituição, garantindo a proteção do contribuinte frente a eventuais descomedimentos.[210]

---

[206] GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 83 e 86.

[207] “Claro que não podemos esquecer que a própria Constituição autoriza, excepcionalmente, o Poder Executivo a majorar certos tributos. Mas, trata-se de uma pequena e bastante restritiva exceção (para alguns, uma aparente exceção) ao princípio da legalidade tributária e que foi estabelecida pelo próprio Poder Constituinte Originário. Para além do que dissemos até aqui, é importante lembrar que, regra geral, o instrumento normativo, por excelência, para injetar normas tributárias primárias no ordenamento brasileiro é a lei ordinária. Excepcionalmente, exige-se lei complementar (arts. 148; 153, VII; 154, I e 195, §4º).” FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 130-131.

[208] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 274.

[209]SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça constitucional e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 75.

[210] Nesse sentido: “A legalidade, no sentido tradicional, ou seja, da conformidade com a lei (e não apenas a lei, como ato do Poder Legislativo legitimamente exercido, mas lei no sentido de respeito aos preceitos constitucionais), tem sido, no Brasil, iterativamente assegurada. Toda vez em que é ofendido o catálogo de preceitos constitucionais de garantia dos direitos do contribuinte o Poder Judiciário faz prevalecer a legalidade, sem traumas ou choques, exercendo seu papel de Guarda da Constituição e, por extensão, dos direitos e garantias do contribuinte.” NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 28-29.

Deste modo, a legalidade tributária possui três facetas interligadas: “a) legalidade constitucional (princípio da constitucionalidade), porque a instituição e regulamentação dos tributos somente podem ser feitas com autorização constitucional e nos limites desta; b) reserva de lei, porque, além de autorização constitucional, a instituição e estruturação dos tributos somente pode ser feita por lei”; “e c) legalidade administrativa, na medida em que a cobrança e a fiscalização dos tributos somente podem ser feitas nos limites em que autorizadas e reguladas por lei”.[211]

Nessa visão, eleva-se a questão democrática face à tributação, por ser o Estado brasileiro um Estado Democrático de Direito. “Desta forma, é importante reconhecer que, por mais que o tributo seja um dos instrumentos mais relevantes para tal desiderato, não se pode admitir, hoje, a sua exigência sem o respeito aos limites constitucionais. Os fins não mais justificam os meios, [...] devem ser buscados, sim, mas dentro das regras do jogo constitucional”.[212]

Portanto, o princípio da legalidade deve ser lido em sua vertente democrática, abrangendo valores de Direito democrático e as balizas definidas pela Constituição, que definiu os traços do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, seus valores, normas, princípios, propósitos e objetivos. O Direito Tributário, dessa forma, logra feitio democrático através da “’cidadania tributária” e da “dignidade do contribuinte’”.[213-214]

---

[211] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 129.

[212] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 130.

[213] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 7.

[214] “11. No Estado Democrático de Direito os direitos e garantias fundamentais passam a abranger também a "cidadania tributária", conferindo ao contribuinte uma dimensão participativa e, inversamente, obrigando o Estado a exercer as atividades fiscais nos limites (formais e substanciais) balizados pelo catálogo de preceitos, regras e princípios consagrados na Constituição.

12. A efetividade dos direitos e garantias constitucionais pedra de toque da modernidade - tem plena adequação à matéria tributária, encontrando seus limites nos parâmetros fixados pelo Estado Democrático de Direito. Pode-se falar, nessa perspectiva, em Estado Democrático de Direito Tributário. No Estado Democrático de Direito o Poder Tributário tem limites formais e substanciais, não podendo, por esse motivo, o Fisco sufocar o contribuinte com exigências excessivas, desproporcionais ou irrazoáveis. [...]

19. A Constituição e o próprio Código Tributário Nacional oferecem padrões objetivos para o controle da legalidade fiscal, tanto no plano abstrato (legalidade da norma) como no concreto (legalidade da exigência). [...]

22. Sem a efetiva implantação das liberdades fiscais, ou seja, da cidadania tributária, não se realizará em sua plenitude um autêntico Estado Democrático de Direito.

Em visão mais cética do papel e influência da legalidade na realidade do ordenamento jurídico brasileiro, Marco Aurélio Greco expõe que o princípio da legalidade na seara tributária deve ser analisado além do seu perfil abstrato e formal, pois em seu papel concreto “no relacionamento entre Fisco e contribuinte, no âmbito do binômio clássico autoridade/liberdade” não apresenta um real comprometimento com a cidadania, não sendo a tributação verdadeiramente comprometida com os interesses da sociedade civil. Para o autor existem três papeis diferentes na legalidade tributária: (i) legalidade como libertação, na visão de proteção dos contribuintes; (ii) legalidade como dominação, pois na visão dele a “lei tributária, hoje em dia, é utilizada mais frequëntemente para impor ônus e restrições ao contribuinte do que para limitar a ação da Administração Fazendária”; e a (iii) legalidade como emancipação, que busca a “dar plena implementação ao conjunto de valores consagrados pela Constituição”, sendo “meio para atingimento dos objetivos e fins consagrados no Texto de 88”. Nessa perspectiva, o Estado enquanto ente tributante deve “reconhecer o tanto de cidadania envolvido no debate tributário” para que se alcance a legalidade-emancipação.[215]

Dessas considerações ressalta-se a importância da visão sistêmica do Direito para a correta interpretação e aplicação do Direito Tributário, assim como a necessária consideração dos valores e princípios constitucionais, com a finalidade de verdadeiramente e concretamente, diante de cada situação de contribuintes e cidadãos, tributar corretamente, adequadamente e dentro dos parâmetros constitucionais.

Desse ponto de vista aflora o princípio da moralidade tributária, tema central a esse trabalho, a ser melhor deslindado adiante, mas que, adiantemos, em sua acepção busca a interpretação e aplicação da tributação de forma a possibilitar o alcance dos objetivos propostos na Constituição através de uma correção por parte do Estado no exercício de sua competência tributária e de acordo com o entendimento social do agir em respeito à moralidade.

---

23. O caminho para essa concretização corresponderá ao Estado Democrático de Direito Tributário, o grande desafio da sociedade contemporânea.” NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 148-149.

[215] GRECO, Marco Aurélio. Três papeis da legalidade. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 101-110.

Intimamente ligada à legalidade tributária surge o conceito de tipicidade tributária, que tem direta relação com o ‘estabelecer’ expresso no artigo 150, inciso I, da Constituição (princípio da legalidade), determinando que esta lei que estabelece ou aumenta o tributo não seja genérica ou contenha lacunas, mas sim contenha alto grau de precisão e concreção para que se atinja de fato a tipicidade, sem dar margem a discricionariedade.[216]

O princípio da tipicidade é um corolário do princípio da legalidade. Mas tipicidade deve ser tratada como princípio específico da segurança jurídica.[217] Isso pois a legalidade determina não só a instituição ou aumento de tributos via lei, mas também estabelece “a necessidade de que a lei adventícia traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional”. “Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária, que alguns autores tomam como outro postulado imprescindível ao subsistema de que nos ocupamos, mas que pode, perfeitamente, ser tido como uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade”.[218]

“Em razão do valor segurança jurídica, desdobra-se da legalidade a idéia de tipicidade tributária, porque a lei deve estabelecer minuciosamente todos os elementos que impliquem na estruturação do tributo” Ou seja, “a lei deve estabelecer rigorosamente todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária (na hipótese, os critérios material, espacial, temporal e pessoal e, na conseqüência/mandamento, as determinações objetiva e sujetiva)”. Dá-se isso “justamente para evitar que a Administração Pública, ao arrecadar e fiscalizar os tributos, supere e afronte, por vias indiretas e obscuras, o art. 150, I da CF/88, com a edição de normas secundárias que acabem por decidir se o tributo é ou não devido ou em que medida é devido”.[219]

Assim, o princípio da legalidade tributária, como limite ao poder de tributar, tem sua intensidade reforçada pela noção de tipicidade tributária, uma vez que “a lei - e só

---

[216] GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-72.

[217] TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 135-217.

[218] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 208.

[219] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 132.

ela - deve definir, de forma absolutamente minuciosa, os tipos tributários. Sem esta precisa tipificação de nada valem regulamentos, portarias, atos administrativos e outros atos normativos infralegais”[220].

Por tudo isso tem-se que a legalidade tributária é limite constitucional ao poder de tributar que procura agregar segurança jurídica, previsibilidade e, consequentemente, confiabilidade de que a tributação será exigida adequadamente.

Outro relevante princípio, que também possui uma acepção mais ampla e uma acepção mais específica ao Direito Tributário, é o princípio da igualdade (ou isonomia[221]).

O princípio da igualdade, cujo alcance é amplo e presente em todo o ordenamento jurídico brasileiro, é expresso no texto constitucional em mais de uma oportunidade.

No preâmbulo da Constituição, a igualdade é colocada no patamar de valor supremo da sociedade brasileira[222]. Na sequência, é reforçada como um direito fundamental no Título II, que trata dos direitos e garantias fundamentais, no capítulo que trata dos direitos e deveres individuais e coletivos, logo em seu primeiro artigo, o artigo 5º[223], tido como o mais importante fundamento do princípio da igualdade no ordenamento jurídico pátrio. Assim, fala-se na igualdade perante a lei e essa igualdade é inviolável de acordo com a determinação constitucional.

Portanto, a igualdade nessa acepção ampla é vista de forma geral e atinge todos os fatos, atos e considerações jurídicas, devendo ser respeitado e efetivado,

---

[220] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 272-273.

[221] “que se refere mais especificamente ao fenômeno jurídico (isonomia = igualdade na norma)”. ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 659.

[222] Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[223] 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: [...]. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

não só pelo Poder Público, mas por todas as pessoas e situações submetidas ao ordenamento jurídico brasileiro.

Nesse sentido, a igualdade proferida pelo artigo 5º da Constituição, como princípio constitucional[224], deve ser considerada em todas as situações dentro do ordenamento jurídico brasileiro e situações ocorridas dentro do Estado pátrio, uma vez que, como todas as normas jurídicas, o princípio da igualdade deve ser lido conforme a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, levando a Constituição Federal e os objetivos do Estado como norte para aplicação e efetivação desse princípio. Portanto, o princípio da igualdade deve ser trazido da noção de justiça, dos valores constitucionais e dos direitos fundamentais[225], considerando especialmente o preâmbulo da Constituição e os objetivos fundamentais do Estado brasileiro.

O princípio da igualdade, nessa acepção ampla, é tido como valor constitucional "multifacetário e, portanto, de difícil compreensão e aplicação" que apresenta robusta importância, mas que, ao menos na leitura de seu dispositivo, não apresenta um conteúdo ou cognição facilmente perceptível; "A rigor, temos aí uma norma com um impacto retórico bastante forte, mas cujo conteúdo restou bastante prejudicado pela redação do seu texto".[226]

Isso ocorre pois, na leitura de sua norma abstratamente, em que todos são iguais perante a lei sem qualquer distinção, pode-se chegar à conclusão de "que jamais será admitida qualquer espécie de diferenciação" por qualquer critério que seja

---

[224] A identificação da classificação da igualdade dentro do mundo jurídico não é assunto livre de controvérsia. Humberto Ávila destaca que a igualdade pode assumir diversificadas feições, podendo ser considerada regra, princípio, direito, tudo dependendo da interpretação e uso da palavra. ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, passim.
Clèmerson Merlin Clève entende igualdade como princípio constitucional, haja vista sua previsão na Lei Maior, compreendendo-a como "um dos pilares da democracia moderna". CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 127-128.
Já Walter Claudius Rothenburg percebe a igualdade como princípio e direito fundamental. ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 658.

[225] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 46-48.

[226] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 133.

e ou que se proíbe qualquer forma de distinção ou diferenciação, mesmo que positiva.[227]

Entretanto, como sabe-se do estudo do Direito, essa conclusão não deve ser encarada como verdadeira, uma vez que “sob pena, inclusive, de anularmos o próprio princípio da igualdade, que, no seu núcleo, não só admite como exige que sejam feitas certas discriminações” [228], pois quando necessárias distinções ou tratamentos diferenciados a fim de alcançarmos uma igualdade considerada mais importante, por exemplo a igualdade material, conforme melhor aclararemos a seguir, esses são impulsionados pela própria concatenação do princípio da igualdade.

Assim, resta clara, como podemos perceber ser uma certa característica dos princípios constitucionais, a subjetividade presente na interpretação e aplicação desse relevante princípio constitucional.

Outra significativa consideração a respeito do princípio da igualdade é a de sua relação íntima (e muitas vezes indissociável, inclusive) com os direitos humanos e fundamentais, uma vez que esses são inerentes a todos sem qualquer discriminação e, como já aludido, com a evolução dos direitos fundamentais a acepção de igualdade também evoluiu, ampliando sua aplicação para um contexto que leva em conta o aspecto social.

A igualdade encontra-se diretamente respaldada na dignidade da pessoa humana, “não sendo por outro motivo que a Declaração Universal da ONU consagrou que todos os seres humanos são iguais em dignidade e direitos". Portanto, é pressuposto essencial para a efetivação da dignidade da pessoa humana a garantia da isonomia de todos os indivíduos, não podendo existir tratamento discriminatório ou arbitrariedade.[229]

À vista disso, o princípio da igualdade torna-se ainda mais relevante, tanto para a compreensão dos direitos humanos, quanto para a interpretação dos direitos

---

[227] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 133-134.

[228] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.133-134.

[229] SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 91.

fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro e demais normas que a ela se reportam.

Conforme já adiantamos, ao princípio da igualdade correntemente é associado o fato desse compreender duas vertentes: a igualdade formal, que, conforme determinado pelo artigo 5º da Constituição, dita que todas as pessoas devem receber tratamento igual perante a lei; e a igualdade material, que dita que todos devem receber tratamento igual ou desigual, dependendo da situação concreta, que deve ser considerada, pois havendo a necessidade de um tratamento diferenciado, esse deve ser oportunizado. Essa igualdade material, igualdade de fato, não apenas de direito, harmoniza-se com a evolução da igualdade em conjunto aos direitos fundamentais, já reportada, e com a lei maior do Brasil e todos os seus ditames por uma justiça social.

Valoroso registrar que a igualdade em sua vertente formal se enquadra na interpretação dada a esse princípio enquanto analisados os direitos fundamentais de primeira dimensão, os chamados direitos de liberdade, que tiveram origem na concepção liberal. Esse aspecto da igualdade diz respeito a um ideal jurídico, ou seja, o tratamento igual perante o ordenamento jurídico e sua aplicação, não incluindo o direito a uma igualdade socioeconômica, pois não tinha cunho social algum.[230]

Essa acepção liberal da igualdade, apesar de importante para a construção dos direitos fundamentais, vale martelar, não é a majoritariamente empregue atualmente, ou ao menos não é este o intento da nossa Constituição, que estabelece a acepção tanto formal quanto material e mais ampla, no intento de ser analisada considerando as circunstâncias do caso concreto e os objetivos (em validade com a Constituição) a serem alcançados.

Significativo trazer à tona interessante crítica quanto à distinção entre igualdade formal e material. A crítica assenta-se na ideia de que a distinção pode ser considerada, talvez, a “mais antiga e intuitiva”, na qual esmiúça essa e outras possíveis e existentes distinções de igualdade; concluindo pela atual inexistência da distinção entre duas espécies de igualdade, pois, mesmo considerando a importância da distinção quando considerado o plano do dever-ser e o plano do ser e sua relevância no teste da eficácia do Direito, “tanto a igualdade formal, quanto a igualdade material, devem ser consideradas categorias *jurídicas*, ou seja, modalidades de

[230] TESHEINER, Jose Maria. O direito fundamental à igualdade e a uniformização de jurisprudência. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 15, n. 15, p. 167-173, jan./jun. 2014, passim.

formulação de normas jurídicas". Nessa visão "pode-se afirmar que tanto a igualdade formal, quanto a igualdade material, correspondem à igualdade de direito" e que "Tomadas, a igualdade formal e a igualdade material, como categorias eminentemente *jurídicas*, nenhuma delas confunde-se com a igualdade de fato"; ainda "se tomada a igualdade material como a dimensão concreta, da realidade (no plano da efetividade), então ela não corresponde a qualquer conceito jurídico-normativo de igualdade".[231]

A Constituição Federal brasileira, ao adotar o modelo de Estado Social e Democrático de Direito, "não se contenta com uma leitura tão restritiva do princípio da isonomia"[232], buscando concretizar esse princípio para além de sua perspectiva formal, de igualdade perante a lei, alcançando a ideia de concretizar a igualdade na perspectiva material, na realidade, na verificação e consideração das circunstâncias.

Essa consideração acarreta a ideia de que a igualdade não só se dê na lei já existente, mas também no processo de elaboração dessas em consonância com a igualdade, pois "'Se a igualdade é uma exigência da Constituição, o legislador é o primeiro que deve respeitá-la'".[233]

Essa perspectiva material da igualdade remete-nos a uma visão de justiça, conceito admitido pelo Direito, conforme ver-se-á na sequência desse trabalho, haja vista a justiça também ser valor supremo da sociedade brasileira, como viu-se no preâmbulo do texto constitucional, sendo o alcance de uma sociedade justa um dos propósitos da nossa República pátria.

Pelo exposto, temos que o princípio da igualdade, tendo em vista sua vertente material, apenas importa na vedação às diferenciações arbitrárias e desmedidas, uma vez que estimula o tratamento desigual em caso de necessidade de tratamento diferenciado, pois somente tratando os indivíduos considerando suas particularidades é que a justiça pode de fato ser alcançada.

Na perspectiva de que o princípio da igualdade deve ser trazido da noção de justiça, dos valores constitucionais e dos direitos fundamentais, é possível inferir que a igualdade se concretiza na justiça das relações entre cidadãos, a chamada justiça relacional ou justiça da paridade, que é a proporcionalidade e comparação entre os cidadãos, sendo em si um conteúdo parcial da justiça; concordando, então, com o

---

[231] ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, passim.
[232] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 105-106.
[233] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 105-106.

entendido por igualdade material e com os princípios do Estado Social, esses que expressam a noção de justiça em sua abrangência constitucional, possuindo significado relevante para determinação do princípio da igualdade.[234]

Apesar disso, o princípio da igualdade, mesmo em sua vertente material "não proporciona critérios materiais para concretizar a justiça. Pelo contrário, é a ideia de justiça que há de orientar a concretização da igualdade jurídica – e, assim, de parte fundamental do seu significado".[235]

Assim sendo, de fato, para nós, na realidade do ordenamento jurídico brasileiro o princípio da igualdade é um só: a igualdade conforme a interpretação sistêmica do ordenamento, tendo a Constituição Federal e os objetivos do Estado como norte para aplicação e efetivação desse princípio.[236]

Tendo isso em conta, temos a visão mais específica do princípio da igualdade, a igualdade ou isonomia tributária. Assim, o princípio da igualdade foi prestigiado pela Constituição especificamente na matéria tributária através do artigo 150, inciso II[237], como limitação ao poder de tributar.

Portanto, conforme o texto constitucional, a isonomia tributária é princípio que protege especificamente os contribuintes, haja vista que determina que a comparação deve ocorrer entre eles, diferentemente do princípio da igualdade geral tratada no artigo 5º da Constituição que engloba todas as pessoas.

---

[234] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 50-51.

[235] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 43.

[236] Nesse sentido: "Pode-se julgar se existem semelhanças ou diferenças entre dois grupos comparados apenas com base num critério de comparação adequado à matéria. O princípio da igualdade é, assim, neste sentido, um 'cheque em branco', na medida em que ele mesmo não fornece esse critério. Desde que a Constituição ou a lei pertinente não mencionem expressamente o critério de comparação, este deve ser extraído por indução dos dispositivos legais. Se com base no critério de comparação resultar um tratamento desigual, deve ser respondido se esse tratamento desigual é justificado. Para tanto, considerando o alto nível da justiça num Estado de Direito, não é suficiente qualquer motivo objetivo, mas deve ocorrer uma ponderação de valores entre o princípio que serve de critério de comparação e o princípio que fundamenta a norma, a qual não observa o critério de comparação e, conseqüentemente, determina o tratamento desigual. [...]". TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 24.

[237] 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; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

A isonomia tributária reitera e reforça as exigências constitucionais do princípio da igualdade, fortalecendo a ideia da igualdade de tratamento dentro da tributação, de que os cidadãos contribuintes devem ser tratados com isonomia, sem vantagens tributárias fundadas em privilégios de pessoas ou categorias de profissionais; ideia que advém dos ideais republicano e democrático, contrários à ideia de privilégios a "classes dominantes". Por outro lado, também protege os cidadãos contribuintes de possíveis exageros por parte do Estado fundado, entre diversos motivos, na sua necessidade de arrecadação, que poderiam impeli-lo a estabelecer tributação desigual em desvantagem de certas categorias de pessoas e ou profissionais. O princípio da igualdade tributária visa garantir que a tributação não tenha "outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum".[238]

Dito isso, a tributação como autoimposição também se autolimita pelo texto constitucional e pela interpretação constitucional, devendo o princípio da isonomia tributária ser respeitado, vedando-se o tratamento desigualitário ou discricionário na tributação.[239]

Contudo, assim como já referenciado, a forte carga subjetiva do princípio da igualdade, agora igualdade tributária, deve ser ponderada, a fim de "não produzir uma indevida redução da isonomia apenas à idéia de proibição de arbítrio; seria ofensivo à igualdade um tratamento diferenciado que se mostrasse arbitrário, sem correlação lógica entre o critério escolhido e o tratamento confeccionado pela norma", mas também seria ofensivo à isonomia tributária se a tributação não a exercesse, pois "o princípio em tela deve impor a busca por uma tributação justa e não apenas não-arbitrária", acarretando na ideia bastante difundida entre a doutrina tributária de que "a isonomia tem como desdobramento lógico o princípio da capacidade contributiva[240], uma vez que a tributação deve atingir todos aqueles que possuem condições financeiras para arcar com as despesas públicas, mas sempre de acordo com a capacidade contributiva de cada um"[241].[242]

---

[238] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 86-87.

[239] TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 77.

[240] Princípio com denominação bastante autoexplicável, que será melhor tratado a seguir.

[241] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.134-135.

[242] "Entretanto, não podemos tornar a capacidade contributiva um critério absoluto e exclusivo para o manejo da tributação. Porque, em muitas situações, o ordenamento jurídico não só autoriza como,

Por conseguinte, a isonomia, através de sua relação com a capacidade contributiva [243], que deve ser tomada individualmente e caso a caso, é "um desdobramento do princípio da igualdade fundado no Estado Social"[244]. A relação entre a isonomia e a capacidade contributiva ressalta ainda mais a vertente material desse princípio na abrangência da tributação.

A isonomia tributária pode ser encontrada como desdobramento nos princípios "da capacidade contributiva, da generalidade, da seletividade, da progressividade, da universalidade de tributação e, dentre outros, da uniformidade de tributação."[245]

Claro que, como a extensão da igualdade mais abrangente, a igualdade tributária também deve ser vista em sua vertente material, não se restringindo à igualdade formal e nem mesmo apenas quanto a legislação em si; mas também na interpretação e aplicação da legislação e exercício da competência tributária em casos concretos.

Entretanto, apesar da diferença existente quanto ao alcance e especificidade entre igualdade (geral) e isonomia (igualdade tributária), é importante salientar que, da mesma forma como ocorre na igualdade amplamente considerada, a isonomia tributária também deve ser considerada conforme a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, levando a Constituição Federal e os objetivos do Estado como guias para aplicação e efetivação desse princípio.

Assim, na incidência tributária a igualdade aplica-se na busca de um tratamento mais igualitário e com a finalidade de evitar tratamento desigual entre contribuintes

---

também, impõe uma tributação diferenciada à luz de outros critérios. Basta lembrarmos da tributação extrafiscal, com o intuito de obter do contribuinte uma determinada conduta (comissão ou por omissão). É certo que qualquer modalidade de tributação não poderá [...] tornar-se similar a um confisco, mas na extrafiscalidade o ordenamento possibilita que o Poder Público trabalhe com níveis um pouco mais elevados de tributação com o intuito de forçar o contribuinte a comportar-se de certo modo. O importante, porém, é considerar que, neste caso, a tributação, ainda que não atinja patamares confiscatórios, será diferenciada a partir de outro critério que não a capacidade contributiva de forma exclusiva". FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.134-135.

[243] A ser mais bem examinada na sequência.

[244] CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, n. 13, p. 81-103, Serro, 2016, p. 93.

[245] FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 105.

que se encontram em situação semelhante, tendo em vista que a tributação intervém no patrimônio dos particulares.[246-247]

O princípio da igualdade (ou isonomia) tributária, como limite constitucional ao poder de tributar, tem o condão de impor uma tributação igualitária nas situações equivalente e desiguais na medida em que as situações assim exigirem, a fim de não criar qualquer desvantagem ou vantagem (obviamente quando injustas) e não sobejar a real e concreta aptidão para pagar tributos.

Portanto, "A lei que contenha uma imposição tributária deve ser dirigida e aplicada a todos os contribuintes que se encontrem na mesma situação, da mesma maneira e com a mesma intensidade. Aqueles que estiverem na mesma situação jurídica devem necessariamente receber o mesmo tratamento tributário".[248]

Mais um limite ao poder de tributar estabelecido no texto constitucional é o princípio da irretroatividade.

Disposto no artigo 150, inciso III, alínea 'a'[249], o princípio da irretroatividade da lei tributária determina que a lei que cria ou aumenta tributos não pode retroagir para atingir fatos ocorridos antes de sua vigência.

Entretanto, o dispositivo constitucional traz "a previsão da parte mais robusta do princípio da irretroatividade tributária. Não a única, porém. É dizer, tal princípio não se reduz a este dispositivo constitucional"[250].

---

[246] MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. **Revista Jurídica**. v. 3, n. 44, Curitiba, 2016, p. 481.

[247] "Assim sendo, só será proibida a desigualdade na apreciação da capacidade contributiva do cidadão ou da necessidade do desenvolvimento econômico se não tiver fundamento na justiça ou na utilidade social, hipótese em que estará ferida a liberdade alheia. Em outras palavras, as desigualdades só serão inconstitucionais se não conduzirem ao crescimento econômico do País e à redistribuição da renda nacional ou se discriminarem em razão de raça, cor, religião, ocupação profissional, função etc., entre pessoas com igual capacidade contributiva, tudo o que implicará em ofensa à igual liberdade de outrem". TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 78.

[248] GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 62.

[249] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[250] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 135.

O princípio da irretroatividade da lei tributária decorre “da necessidade de assegurar-se às pessoas segurança e certeza quanto a seus atos pretéritos em face da lei” [251], ou seja, é expressão da segurança jurídica, “pois serve como um instrumento poderosíssimo de proteção da confiança legítima do cidadão em relação a todo e qualquer ato do poder público. Tem por finalidade evitar que alterações mais onerosas para o cidadão no regramento das relações tributárias sejam aplicáveis retroativamente”[252].

É nesse sentido que ele é mais amplo do que o dispositivo constitucional, pois alcança todo o Poder Público; “sua aplicação amplia-se para atos do Poder Executivo e, em certas situações, do próprio Poder Judiciário. Neste caso, é importante frisar que o princípio da irretroatividade não se aplica se a posterior lei tributária punitiva for mais branda, seja porque se tem previsão no art. 106, II do CTN, seja porque, não fosse assim, estaríamos diante de um *non sense* jurídico”.[253]

Assim, a irretroatividade tributária é “corolário lógico da segurança jurídica. Bem se diga que a própria existência do direito tem por fundamento conferir estabilidade e segurança às relações sociais”.[254]

Importante observar que a esse princípio tributário não existe qualquer exceção. “É dizer, não há autorização constitucional de espécie alguma para que ato normativo que institua ou aumente qualquer tributo possa incidir sobre fatos ocorridos antes do início da sua vigência. Nem mesmo o ato normativo que, pretensiosamente, apresente-se como tendo natureza interpretativa”.[255]

Logo, o princípio da irretroatividade tributária é limite ao poder de tributar que harmoniza expressão e garantia da segurança jurídica.

---

[251] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 398.

[252] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 135-136.

[253] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 136.

[254] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.136-137.

[255] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.135-136.

O princípio da anterioridade tributária está previsto no artigo 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’[256], da Constituição Federal de 1988.

A anterioridade tributária veda que qualquer[257] tributo seja cobrado no mesmo exercício financeiro em que foi publicada a lei que o instituiu ou aumentou.[258] Assim, “expressa a idéia de que a lei tributária seja conhecida com antecedência, de modo que os contribuintes, pessoas naturais ou jurídicas, saibam com certeza e segurança a que tipo de gravame estarão sujeitos no futuro imediato, podendo dessa forma organizar e planejar seus negócios e atividades”[259], evitando surpresas na tributação e a insegurança dos cidadãos contribuintes.

Apesar desse bastante objetivo limite ao poder de tributar, “A experiência brasileira, entretanto, demonstrou a incapacidade de esse princípio, sozinho, resguardar os administrados contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro”[260].

Considerando essa situação, “o constituinte derivado, por meio da Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, acrescentou a alínea c ao inciso III do art. 150 da Constituição, prescrevendo ser vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios ‘cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que

---

[256] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
III - cobrar tributos:
b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou;
c) antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea b; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[257] “Excetuam-se dessa regra apenas as situações expressamente indicadas no Texto Constitucional, em seu art. 150, § 1º (II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário), além do empréstimo compulsório criado nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, 1), bem como a fixação das bases de cálculo do imposto sobre propriedade de veículos automotores (art. 155, III) e do imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana (art. 156, I)”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 209.

[258] “[...] no direito positivo brasileiro, de tal sorte que uma lei instituidora majoradora de tributos pode ser aplicada no ano seguinte, a despeito de não haver específica autorização orçamentária, para tal é suficiente que o diploma legislativo seja publicado no empo que antecede ao início do exercício financeiro em que se pretenda efetuar a cobrança da exação criada ou aumentada.
Continua válida no sistema a prescrição do art. 165, §§ 5º e 8°. que determina a obrigatoriedade da inclusão de todas as receitas no orçamento anual. Sua inobservância, todavia, não mais inibe a possibilidade de exigência do gravame desde que se obedeça à anterioridade fixada no art. 150, III, b [...]”. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 209.

[259] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 398.

[260] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210.

haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou'"[261], respeitada a anterioridade disposta na alínea 'b'.

Essa reestruturação do princípio da anterioridade demonstra "uma nobre intenção do Poder Constituinte Derivado em preservar a segurança jurídica"[262].

Assim, a anterioridade nonagesimal, como é conhecida, é requisito que se acumula ao princípio da anterioridade "Um tributo recém-instituído ou aumentado é exigível apenas no exercício financeiro seguinte e depois de passados noventa dias da sua instituição ou aumento"[263-264]

Sobre a reestruturação do princípio da anterioridade e a inserção da anterioridade nonagesimal, temos que a redação da Emenda Constitucional nº 42/2003 "abriu as portas para provocar uma nova discussão a respeito de como devem ser conjugadas as alíneas "b" e "c" do art. 150, III da CF/88"[265]. O Supremo Tribunal Federal (STF), ao julgar a ADI nº 3.694-7/AP [266], entendeu que pela interpretação conjunta no caso concreto analisado (taxas de custas e emolumentos instituídas por Lei estadual).

"Decidiu-se, portanto, que o Poder Público está autorizado a continuar editando, nos últimos dias de um exercício, leis para instituir ou majorar tributos e que tenham incidência já para o ano seguinte, sendo apenas necessário respeitar o prazo de noventa dias após a publicação da lei"[267].

---

[261] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210.

[262] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.138-139.

[263] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 210.

[264] Além das exceções já asseveradas, temos: "Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da Constituição da República, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro". CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 209.

[265] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.138-139.

[266] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.694-7/AP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 20 de setembro de 2006. Disponível em: https://arisp.files.wordpress.com/2010/07/adi-3694.pdf. Acesso em: 30 nov. 2023.

[267] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p.139-140.

Na sequência mostra-se o princípio da vedação ao confisco, conhecido também como não-confisco, expresso no artigo 150, inciso IV[268], da norma constitucional.

Conforme a própria denominação já deixa inteligível, esse princípio é limite ao poder de tributar no sentido em que limita a tributação até o ponto em que não confisque a propriedade particular[269], protegendo, como a capacidade contributiva, o mínimo existencial e a dignidade da pessoa humana, conforme melhor veremos mais adiante.

Como já asseverado, a tributação é meio de financiamento do Estado, sendo essencial para a manutenção deste enquanto Estado Social e Democrático de Direito. Entretanto, a necessidade de arrecadação não confere plena liberdade ao Estado para que tribute a ponto de confiscar os cidadãos, haja vista o comprometimento desse com os direitos fundamentais, os quais incluem a liberdade e a propriedade, que não podem ser maculados pelo Estado.

O confisco pode ser entendido como "o ato de apreender a propriedade em prol do Fisco, sem que seja oferecida ao prejudicado qualquer compensação em troca. Por isso, o confisco apresenta o caráter de penalização, resultante da prática de algum ato contrário à lei"[270]; entretanto, no Direito Tributário essa visão é mais ligada ao

---

[268] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
IV - utilizar tributo com efeito de confisco; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[269] "Mas não se percam de vista dois pontos essenciais:
a) admite-se a tributação exacerbada, por razões extrafiscais e em decorrência do exercício do poder de polícia (gravosidade que atinge o próprio direito de propriedade); b) o direito de propriedade outrora intocável não o é mais. A Constituição o garante, mas subordina a garantia 'à função social da propriedade' (ao direito de propriedade causador de disfunção social, retira-lhe a garantia). [...]
Em suma, a vedação do confisco há de se entender *cum modus in rebus*. O princípio tem validade e serve de garantia, inclusive, para evitar exageros no caso de taxas, como já lecionamos. O princípio, vê-se, cede o passo às políticas tributárias extrafiscais, mormente as expressamente previstas na Constituição. Quer dizer, onde o constituinte previu a exacerbação da tributação para induzir comportamentos desejados ou para inibir comportamentos indesejados, é vedada a argüição do princípio do não-confisco tributário, a não ser no caso-limite (absorção do bem ou da renda)". COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 457 e 460.
"Discordamos, porém, de doutrina que sustenta ser tal princípio inaplicável às tributações extrafiscais. Mesmo quando se tem um tributo indireto é plausível a sua incidência, se levarmos em consideração o binômio 'essencialidade' x 'disponibilidade'. Quanto mais essencial for determinado bem para o cidadão e quanto maior for a sua tributação, então maior será a probabilidade de termos um tributo com efeito de confisco. Portanto, em nosso entendimento, nenhuma tributação pode ter efeito de confisco". FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 140.

[270] GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário**. São Paulo: RT, 2003, p. 46.

expresso antecedentemente, de tributação que extrapola os limites, sendo prejudicial ao contribuinte pela mácula ao direito de propriedade, mas sem a necessária ligação com a violação de normas específicas.[271]

Assim, a tributação não pode exceder seus limites e tornar-se atividade confiscatória e punitiva aos contribuintes, inclusive pois se assim o fizesse não mais estaria assentada na noção de autotributação e dissiparia sua legitimidade, que advém da noção de autoimposição. O tributo com efeito de confisco, ou seja, de forma extrapolada, prejudicial e punitiva em nada coincide com um Estado Democrático.

O princípio da vedação ao confisco é limite ao poder de tributar que objetiva estancar o exercício da competência tributária do Estado a fim de "evitar que a tributação seja tão elevada que implique situação similar à do efeito de um confisco, qual seja, o aniquilamento da riqueza do cidadão". Dessa forma, é possível perceber que esse princípio é de "difícil aplicação", pois "Não se sabe, de antemão, a partir de qual nível a tributação passa a ter efeito de confisco. Tem-se, portanto, um conceito indeterminado que reclama a utilização dos postulados da proporcionalidade e da razoabilidade".[272]

Por isso não existe consenso sobre como considerar que um tributo passou a ter caráter confiscatório, nem por parte da doutrina, nem por parte da jurisprudência; "Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lídima de exigência tributária".[273] A ideia de confisco precisa ser analisada caso a caso, e o Poder Judiciário possui o poder de analisar e decidir quando um tributo apresenta a característica de confiscatório.

O Supremo Tribunal Federal (STF) decidiu, no julgamento da Medida Cautelar da ADI nº 2.010-2[274], que "A identificação do efeito confiscatório deve ser feita em

---

[271] Menciona-se que multa não pode ser confundida com confisco, uma vez que a multa é "a reação do direito ao comportamento devido que não tenha sido realizado. Trata-se de uma penalidade cobrada pelo descumprimento de uma obrigação tributária, possuindo nítido caráter punitivo ou sancionador". TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011, p. 236.

[272] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 140-141.

[273] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 213.

[274] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MC - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF**. Relator: Ministro Celso de Melo, 30 de setembro de 1999. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383. Acesso em: 30 nov. 2023.

função da totalidade da carga tributária, mediante verificação da capacidade de que dispõe o contribuinte - considerado o montante de sua riqueza (renda e capital) - para suportar e sofrer a incidência de todos os tributos que ele deverá pagar".

Considerando isso, "o efeito confiscatório do tributo pode ser medido (a) de forma abstrata ou concreta, bem como (b) de forma específica ou pela totalidade da carga tributária. Em quaisquer destas situações, sua constatação impede a cobrança do tributo"[275]. Assim, "O caráter confiscatório do tributo há de ser avaliado em função do sistema, vale dizer, em face da carga tributária resultante dos tributos em conjunto".[276]

Portanto o limite constitucional ao poder de tributar que impede a utilização do tributo com efeito de confisco deve, como todos os princípios, ser tido através da análise sistemática não só da constituição e do ordenamento jurídico, mas tendo como visão específica o sistema tributário nacional em totalidade.

O princípio do livre trânsito de pessoas e bens em território nacional, vedada a criação de barreiras estaduais ou municipais, é limite ao poder de tributar previsto no artigo 150, inciso V[277], da Constituição Federal de 1988.

A intelecção desse princípio é bastante acessível, não sendo preciso demorarmo-nos em sua análise. "Tem-se, aqui, uma forte derivação do princípio da liberdade. O tributo não pode ser usado como instrumento de cerceamento do direito constitucional de ir e vir"[278].

Sobre essa limitação, questão relevante que foi bastante debatida até ser definida pelo STF consiste no seguimento em que se faz uma ressalva: 'ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público'. Disto,

---

[275] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 140-141.

[276] MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 64-65.

[277] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
V - estabelecer limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[278] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 141-142.

surgiu na doutrina e, consequentemente, na jurisprudência, discussão sobre a natureza jurídica do pedágio; se consistiria em taxa ou tarifa. Entretanto, esse debate foi esclarecido pelo STF no julgamento da ADI nº 800/RS[279] no ano de 2014, que entendeu pela natureza jurídica de tarifa (espécie de preço público) ao pedágio.

Na sequência dos dispositivos constitucionais que descrevem as limitações ao poder de tributar, chagamos às imunidades.

As imunidades tributárias são limitações ao poder de tributar bastante específicas, expressas no artigo 150, inciso VI[280], da norma constitucional, que determinam a não-incidência tributária. “São regras de competência negativa, uma vez que delimitam determinadas áreas em que é vedado ao Estado exercer a sua competência tributária”[281].

Esse disposto, entretanto, traz as imunidades “mais consideradas e discutidas, mas há várias outras espalhadas pelo texto constitucional (por exemplo, §7º do art. 195)”[282].

---

[279] “EMENTA: TRIBUTÁRIO E CONSTITUCIONAL. PEDÁGIO. NATUREZA JURÍDICA DE PREÇO PÚBLICO. DECRETO 34.417/92, DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. CONSTITUCIONALIDADE. 1. O pedágio cobrado pela efetiva utilização de rodovias conservadas pelo Poder Público, cuja cobrança está autorizada pelo inciso V, parte final, do art. 150 da Constituição de 1988, não tem natureza jurídica de taxa, mas sim de preço público, não estando a sua instituição, consequentemente, sujeita ao princípio da legalidade estrita. 2. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 800/RS**. Relator: Ministro Teori Zavascki, 11 de junho de 2014. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991. Acesso em: 30 nov. 2023.

[280] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
VI - instituir impostos sobre:
a) patrimônio, renda ou serviços, uns dos outros;
b) entidades religiosas e templos de qualquer culto, inclusive suas organizações assistenciais e beneficentes;
c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;
d) livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.
e) fonogramas e videofonogramas musicais produzidos no Brasil contendo obras musicais ou literomusicais de autores brasileiros e/ou obras em geral interpretadas por artistas brasileiros bem como os suportes materiais ou arquivos digitais que os contenham, salvo na etapa de replicação industrial de mídias ópticas de leitura a laser. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[281] GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 131.

[282] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 142-143.

Além disso, o dispositivo constitucional limita-se a afirmar que as imunidades ali descritas são aplicáveis apenas aos impostos. Entretanto, existem imunidades aplicáveis a outros tributos, por exemplo a disposta no inciso I, parágrafo 2º, artigo 149[283]. Nesse sentido, as imunidades tributárias alcançam, "em princípio, quaisquer tributos".[284]

Considerando todas as disposições constitucionais, entende-se que "a imunidade tributária ajuda a delimitar o campo tributário", determinando barreias às competências tributárias; assim a imunidade tributária é inquestionavelmente um fenômeno de natureza constitucional. [285] Portanto, diferencia-se da isenção tributária[286].[287]

Também, digno de nota é que "as imunidades trabalham na configuração da norma de competência sob duas perspectivas: uma formal e, outra, material". Na perspectiva formal "porque auxiliam na construção das fronteiras da tributação" e na perspectiva material "porque recheiam o texto constitucional de valores fundamentais que uma sociedade quer proteger e realizar". Assim, a determinação constitucional de "de imunidades deve ser considerada como mais um instrumental para a

---

[283] Art. 149. Compete exclusivamente à União instituir contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo.
§ 2º As contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico de que trata o *caput* deste artigo:
I - não incidirão sobre as receitas decorrentes de exportação; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[284] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 819.

[285] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 806.

[286] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 358.

[287] [...] Sabemos todos que a imunidade tributária é instituto constitucional. [...] Bem por isto não se confunde com a isenção. Enquanto a imunidade se encontra no plano constitucional e relaciona-se com a norma de competência, a isenção é criada por norma infraconstitucional e atinge a regra-matriz de incidência tributária, mutilando-a parcialmente. Mais, a imunidade é uma imposição constitucional ao ente tributante, enquanto a isenção é uma concessão, uma liberalidade deste, dentro de parâmetros jurídicos. Desta forma, aquela não pode ser revogada – até mesmo por Emenda Constitucional – enquanto a isenção, a princípio, pode." FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 142-143.

concretização de valores fundamentais da sociedade e não como meio para a satisfação de interesses de uns poucos contribuintes".[288]

Por fim, quanto as limitações ao poder de tributar estabelecidas expressamente pela Constituição Federal, significativo consignar que o texto constitucional estabelece algumas especificações sobre sua aplicação e outras questões[289], assim como vedações aplicáveis puramente à União ou aos estados e municípios[290], quais não examinaremos aqui por extrapolar o objetivo aqui perseguido.

---

[288] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 142-143.

[289] Art. 150: [...]

§ 1º A vedação do inciso III, *b,* não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, IV e V; e 154, II; e a vedação do inciso III, *c,* não se aplica aos tributos previstos nos arts. 148, I, 153, I, II, III e V; e 154, II, nem à fixação da base de cálculo dos impostos previstos nos arts. 155, III, e 156, I.

§ 2º A vedação do inciso VI, "a", é extensiva às autarquias e às fundações instituídas e mantidas pelo poder público e à empresa pública prestadora de serviço postal, no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais ou às delas decorrentes.

§ 3º - As vedações do inciso VI, "a", e do parágrafo anterior não se aplicam ao patrimônio, à renda e aos serviços, relacionados com exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário, nem exonera o promitente comprador da obrigação de pagar imposto relativamente ao bem imóvel.

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

§ 5º - A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços.

§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[290] 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;

II - tributar a renda das obrigações da dívida pública dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, bem como a remuneração e os proventos dos respectivos agentes públicos, em níveis superiores aos que fixar para suas obrigações e para seus agentes;

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.

Art. 152. É vedado aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer diferença tributária entre bens e serviços, de qualquer natureza, em razão de sua procedência ou destino. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Assim, apresentadas as principais características e considerações, de acordo com a visão aqui adotada, dos limites ao poder de tributar constitucionalmente e expressamente classificados como tal, ergue-se meritória uma significativa aclaração: as limitações ao poder de tributar previstas constitucionalmente não são lista exaustiva, compreendendo mais princípios do que os aqui descritos, conforme veremos na sequência. Tal asserção baseia-se nos argumentos a serem apresentados a seguir, sendo imprescindível à elaboração da tese aqui erigida.

As elucidações exibidas até aqui mostram-se significativas ao presente trabalho como reconhecimento do terreno no qual plantaremos as próximas proposições.

1.3 TRIBUTAÇÃO: LIMITES E COERÊNCIA

A tributação no Brasil, ao menos da forma como está prevista no ordenamento jurídico, apresenta fundamentação baseada em uma premissa bastante básica: o Brasil é um Estado preocupado em garantir e efetivar os direitos fundamentais, essa garantia e efetivação demanda recursos e a obtenção de recursos perpassa a irrupção (legalmente prevista) de direitos fundamentais de cidadãos que comprovam, nos parâmetros definidos pelo próprio Estado, a possibilidade de contribuírem com a coletividade para a manutenção e garantia desses direitos fundamentais, porém os parâmetros não podem ser violados, pois isso representaria mácula aos direitos fundamentais que são garantidos e efetivados pelo Estado brasileiro.

Assim, a tributação no Estado brasileiro é um círculo, se vicioso ou virtuoso, varia de acordo com a perspectiva e interpretação do espectador. Entretanto, se adotarmos, como aqui adotamos, uma visão otimista quanto à tributação (baseada nos moldes da Constituição[291]), temos que essa, da forma como estabelecida em nosso texto constitucional, apresenta uma clara coerência com a forma de Estado priorizada por nossa sociedade.

É claro que ao analisarmos a realidade social[292], em especial quando anteposta à questão da desvirtuação dos recursos públicos, seja por escolhas que consideramos

[291] No sentido de que a visão otimista se baseia na aplicação da Constituição e entende que os princípios e regras nela estabelecidos são suficientes para o alcance da tributação correta, justa, solidária e moralmente correta a fim de contribuir com a persecução dos objetivos do Estado brasileiro postos na norma constitucional.

[292] Tal consideração leva em conta a realidade social brasileira atual, em que prevalece a desigualdade social em diferentes níveis e por diversas motivações (como raça, gênero, regionalidade, entre outros), como já apontado neste trabalho, vide ponto 1.1.

equivocadas (por não compatibilizar com o que temos como plano de governo ou plano de país), seja pelas transgressões que ocorrem[293], a tributação mostra-se exorbitante, disparatada e até mesmo um contrassenso, mesmo dentro dos traçados constitucionais. Mas se virmos com as lentes da seleção de modelo de Estado que melhor se adeque a uma sociedade efetivamente democrática, plural e que tem os indivíduos e uma vida digna como bússola, a tributação nos contornos oferecidos pela Constituição passa a ser coesa, adequada e pertinente.

Por tudo isso é que importa aos estudiosos do Direito, em especial do Direito Público, esperançosos e confiantes[294], como aqui nos colocamos, a tarefa de prospectar mecanismos e instrumentos para efetivação do Estado nos moldes previstos constitucionalmente.

Como vimos, o texto constitucional, ao menos no tocante à matéria da tributação, possui concatenação perceptível, sendo a atividade de tributação advinda de um poder de tributar, concedido pelos cidadãos, que possui como razão intrínseca a proteção a esses próprios cidadãos para a realização da atividade tributária precisa e acertada, de acordo com os objetivos e fundamentos do Estado brasileiro, e com a finalidade no bem-estar desses mesmos cidadãos.

Logo, os limites ao poder de tributar, previstos constitucionalmente, são a comprovação normativa de que o "poder tributário não é absoluto e ilimitado", sendo "reconhecidos como direitos individuais da pessoa humana contra a atividade tributária arbitrária do Poder Público" existentes para limitar "os meios coercitivos" utilizados pelo Estado para compelir os cidadãos a cumprir com seus deveres, "dentre os quais está o dever de solidariedade para com a manutenção dos serviços públicos"[295-296].

---

[293] Sobre o tema do desvio de poder (ou desvio de finalidade) concernente à execução do orçamento público, Cf. ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e a coibição do desvio de poder na execução orçamentária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 100, p. 649-667, 2005.

[294] Esperançosos e confiantes por compreender que a Constituição Federal de 1988 traz aportes suficientes para possibilitar a concretização de seus pressupostos e objetivos.

[295] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 13, 11.

[296] A referência a essa perspectiva de dever de solidariedade dá-se pela adoção dessa teoria, uma vez que, pela perspectiva adota neste trabalho, a adesão ao modelo de Estado Social, que prescreve deveres prestacionais ao Estado e o financiamento compartilhado por todos os cidadãos, está assentado no texto constitucional quando esse prevê o princípio fundamental do Estado Social; dessa forma, sendo a Constituição resultado de um pacto social coletivo que a concebe, mantém e submete-se a ela, como asseverado no ponto 1.1. deste trabalho, o dever de solidariedade advém dessa opção pelo Estado Social cujo financiamento compartilhado ocorre, precipuamente, pela tributação.

Dessarte, as limitações constitucionais ao poder de tributar possuem natureza dúplice, pois auxiliam o contribuinte e a própria organização estatal na delimitação das competências ao mesmo tempo que definem direitos e garantias fundamentais aos contribuintes.[297]

Assim, temos os limites ao poder de tributar anteriormente elencados.

Todavia, os limites ao poder de tributar dispostos de forma expressa pela Constituição na Seção II, artigos 150 a 152, não são tidos como os únicos limitadores ao exercício da tributação. É notável que a própria Constituição, na escolha dos termos em que estabelece a demarcação de alcance do poder de tributar, decide pela interpretação extensiva desses limites.

Essa interpretação extensiva é verificável com base em dois significativos argumentos que devem ser considerados conjuntamente, sem qualquer grau de hierarquia ou ordem de importância.

O primeiro argumento baseia-se em duas premissas: (i) na ideia de que o sistema tributário nacional, classificado constitucionalmente como ‘sistema’, traz em si expressamente a característica da sistematicidade (da leitura sistemática, aqui já comentada), o que compreende a abertura à valores e princípios postos no ordenamento jurídico[298]; e (ii) que é observável que a Constituição, ao traçar o sistema jurídico tributário, determina-o como um complexo, sendo que tal conjunto que funciona também como limitação ao poder de tributar. Pois, “quanto mais longa for a cadeia de fundamentação pertencente a um sistema tanto mais firmemente será controlável o poder de tributar, porque o apoio congruente dos argumentos funciona como justificação da interpretação. A Constituição como unidade [...] dá suporte a esse entendimento”.[299]

---

[297] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 127.

[298] "Para os fins de aplicação e interpretação do Sistema Constitucional Tributário, o método sistemático (acomodado à lógica formal e à lógica da argumentação), a nosso ver, é o único que guarda coerência e reflexividade suficientes com a realidade, aberto aos valores do próprio sistema ou às incorporações institucionalizadas de novos direitos fundamentais, *ex vis* do art. 5.°, § 2.°, da CF (princípios implícitos e equivalentes). *O princípio do sistema tributário* particulariza-se por exigir metodologia específica para conhecer e aplicar o direito tributário, mediante o modelo de ‘sistema’ (interno) e segundo a relativização axiológica do Estado Democrático de Direito, em detrimento das noções de valores absolutos de antanho". TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 439.

[299] ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 68.

O segundo argumento baseia-se na própria leitura da norma constitucionalmente posta. No artigo 150, caput[300], o texto constitucional prescreve dois comandos: (i) "impõe um rol expressivo de proibições aos entes federativos para o exercício de suas competências tributárias", quando anuncia que é vedado à União, aos estados, ao Distrito Federal e aos municípios; e (ii) "estabelece que este rol não é taxativo", quando destaca que podem ser tomadas como limites outras garantias asseguradas ao contribuinte.[301]

Portanto, o rol, ou lista, de limitações ao poder de tributar previstos constitucionalmente em capítulo próprio não é exaustivo[302].

Nesse diapasão a Constituição define uma "cláusula de abertura a outros direitos e garantias fundamentais" que possuem vinculação com a tributação e proteção do contribuinte, como as demais normas do Sistema Tributário Nacional e do Direito Tributário, do Direito Público e qualquer outra normativa presente na Constituição tida como vinculada a direitos e garantias fundamentais; assim, "os demais direitos fundamentais do cidadão oponíveis ao Poder Público, igualmente, são aplicáveis à atividade tributária".[303]

Consequentemente, como já aludido anteriormente, independente das normas previstas expressamente em seção própria da Constituição como limites ao poder de tributar, essas mostram-se como uma especialização, ou mesmo um destaque do que o texto constitucional entende importante frisar como limitação significativa para

---

[300] Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[301] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 127.

[302] "[...] Também a Constituição Federal intitula a Seção II do Capítulo VI de 'As Limitações ao Poder de Tributar' e, dentro dela, inclui, de modo não exaustivo, as imunidades propriamente ditas e os demais princípios e normas reguladoras dos direitos e garantias dos contribuintes, como legalidade, irretroatividade, anterioridade, vedação do confisco e outros". No mesmo sentido: "Entretanto, convém observar que há certas imunidades que, por serem logicamente dedutíveis de princípios fundamentais irreversíveis como a forma federal de Estado e a igualdade-capacidade contributiva, independem de consagração expressa na Constituição." DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 226, 227.

[303] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 128.

garantia dos contribuintes, pois os direitos individuais e os princípios fundamentais ao Estado, como a opção pela democracia e pela forma federativa de Estado, são também, inequivocadamente, limites ao poder de tributar. Assim a especialização ou exemplificação no texto constitucional não restringe o Estado a respeitar apenas os limites ali elencados.

À vista disso, temos que outros princípios e ditames constitucionais podem e devem ser tidos como limites à ação do Estado no âmbito da tributação, sendo que, importante acentuar, entendemos que esses outros limites não são implícitos, pois não estão apenas contidos em proposições e são tácitos e subentendidos, ao contrário, são expressos formalmente, manifestamente declarados no texto constitucional, como é o caso da capacidade contributiva, da não-cumulatividade e da proibição da bitributação.[304]

O princípio da capacidade contributiva está previsto no artigo 145, § 1º[305], da Constituição Federal, sendo vinculado especificamente aos impostos.

Importante ter em conta que, apesar de o texto constitucional falar em 'capacidade econômica do contribuinte', é volumosa a quantidade de críticas à utilização destes termos pelo constituinte, pois geram inegável confusão entre a capacidade contributiva e a capacidade econômica. Defendemos aqui que o constituinte, nessa norma, estava visando a capacidade contributiva, pois deixa inequívoca a sua opção ao vincular expressamente o contribuinte. Entretanto, significativo trazer à tona que alguns autores, aqui referenciados na pessoa de Ives Gandra, esclarecem a utilização dos dois termos (capacidade contributiva e econômica) em sua análise da tributação, ao destacar que os termos não se confundem, mesmo que ligados à dimensão da capacidade de pagar tributos; sendo que a capacidade econômica é vista como "a exteriorização da potencialidade econômica de alguém, independentemente de sua vinculação ao" poder tributante, e a capacidade contributiva é tida como "a capacidade do contribuinte relacionada com

---

[304] FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em: https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023, p. 128.

[305] Art. 145. [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

a imposição específica ou global, sendo, portanto, dimensão econômica particular de sua vinculação ao poder tributante, nos termos da lei"[306]. Dessa forma, a capacidade econômica encontra-se no centro da capacidade contributiva.

Superada essa questão, temos que o princípio da capacidade contributiva é importante balizador da atividade tributária, destacando-se na análise de todos os princípios constitucionais tributários. Tal destaque deve-se, de forma bastante significativa, a sua acepção como o princípio que mais se aproxima da oportunidade de justiça, pois, ao pressupor que o tributo se amolde a situação individual de cada contribuinte, viabiliza maior justeza na incidência do tributo sobre o que efetivamente o cidadão pode contribuir com o Estado[307]. Assim, o princípio da capacidade contributiva possibilitaria a isonomia e a justiça fiscal entre os contribuintes.[308]

No que se refere à sua vinculação específica aos impostos, tem-se que também vincula a tributação à pessoalidade e ao que o indivíduo efetivamente possui como patrimônio e renda, determinando que o contribuinte suporte uma carga tributária verdadeiramente compatível com a sua aptidão para pagar tributos, tendo como objetivo principal o não comprometimento da subsistência pessoal e familiar.[309]

Dessa forma, mostra-se um princípio aliado à realidade e à justiça pois, se respeitado tal preceito constitucional e efetivada a sua forma e pretensão jurídica, verdadeiramente só contribuem os cidadãos que demonstrem aptidão para tal[310], perfazendo a própria efetivação também dos princípios da vedação ao confisco e da isonomia, anteriormente analisados, no âmago dos impostos.

Nesse sentido, a capacidade contributiva assegura um tratamento isonômico aos contribuintes "objetivando que a carga tributária tenha um impacto equânime na

---

[306] MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2003. Disponível em: http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41. Acesso em: 27 jan. 2023, p. 86.

[307] "O princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social". TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 70.

[308] KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 15, p. 308- 349, 2011, p. 310.

[309] LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação:** Um caso concreto. Disponível em: http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf. Acesso em: 15 set. 2016, p. 9.

[310] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 29.

renda disponível, tanto para os mais ricos, quanto para os mais pobres"[311], uma vez que a única forma de discriminação que a Constituição admite é a que efetiva a análise personalizada da realidade de renda e patrimônio de cada contribuinte, de acordo com a capacidade econômica [312] e, consequentemente, a capacidade contributiva personalíssima, fazendo com que esse princípio seja considerado o 'princípio dos princípios tributários', uma vez que para satisfazer os requisitos da capacidade contributiva subjetiva deve-se considerar as circunstâncias individuais de cada contribuinte, podendo a capacidade contributiva ser considerada instrumento de garantia dos princípios da isonomia e da vedação ao confisco.[313]

Outra característica essencial à apreciação desse elogiável princípio é a sua aplicação ampla, pois independentemente de o texto constitucional prever a expressão 'sempre que possível', a sua aplicação não deve ser tida como discricionária à atividade tributária, mas sim vinculada, uma vez que não demonstrada a capacidade de contribuir não deve ocorrer a tributação.[314]

Dessa forma, a expressão 'sempre que possível' não deve ser considerado abertura de possibilidade para casos em que não se aplique ou se desobedeça esse princípio, pois "Assim como todos os princípios constitucionais tributários, o princípio da capacidade contributiva deve ser rigorosamente observado, sem condições ou ressalvas, para que a tributação atinja de forma plena seus fins", mas apenas consideração sobre a dificuldade de se auferir a real capacidade contributiva em casos concretos.[315]

---

311 CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, Serro, n. 13, p. 81-103, 2016, p. 83.

312 MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: I Congresso Internacional de Direito, Democracia e Inclusão; I Congresso Internacional de Direito Econômico, Socioambiental e Democracia: novas tendências da tecnologia digital; I Simpósio de Políticas Públicas, Democracia e Poder Judiciário; IV Simpósio Acadêmico: Do Direito à Justiça, 2012, Curitiba. **Anais do Universitas e Direito – PUCPR**. Curitiba: PUCPR, p. 66-80, 2012, p. 69.

313 VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. **Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito**, Curitiba-PR, p. 8-8, 13 jun. 2014. Disponível em: http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny. Acesso em: 15 set. 2016, não p.

314 MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 110.

315 "Por outro lado, queremos crer que a intenção do legislador ao inserir expressão de tal teor no Texto Constitucional, relativamente ao princípio da capacidade contributiva, objetivou atingir aqueles casos aos quais anteriormente nos referimos, quando muitas vezes, é inviável a exata e precisa aferição da capacidade contributiva, para idêntica dispensa de tratamento fiscal à indivíduos que não se encontram em idênticas situações. A ressalva, 'sempre que possível', diz respeito ao caráter pessoal dos impostos,

Por tudo isso, esse princípio seria considerado o que melhor expressa a própria justiça individual ao possibilitar o ajuste da tributação às condições individualmente consideradas de cada contribuinte, o revés de uma consideração coletiva, como é a visão da tributação em geral e, quando atendido, não macula qualquer direito fundamental, pois não ultrapassa a limitação quanto ao direito de propriedade de cada indivíduo, apenas incidindo sobre o que verdadeiramente demonstra sua capacidade de contribuir com a comunidade.[316]

Assim, o princípio da capacidade contributiva exige uma relação lógica entre a hipótese de incidência tributária e a tributação em si (ou seja, a base de cálculo) para seja respeitado, fazendo com que seja "imprescindível que o que está sendo tomado como base tributável tenha consonância com a situação que enseja a tributação". Nesse sentido "se não houver a consonância entre critério material da hipótese de incidência e base de cálculo, verifica-se objetivamente que o princípio não foi atendido". Isso faz com que seja "condição necessária (porém não suficiente) que haja relação de identidade entre a situação prevista pela hipótese e a situação tomada como base de cálculo para que a capacidade contributiva não seja violada".[317]

O princípio da capacidade contributiva deve sempre ser avaliado atentando-se ao respeito aos direitos e garantias fundamentais individuais; portanto o aludido princípio determina ao legislador a seleção de "fatos signos-presuntivos de riqueza" como hipóteses de incidência a fim de que a incidência dos impostos respeite as individualidades dos contribuintes e o mínimo existencial, pois "somente haverá a aptidão econômica do contribuinte para pagar tributos na medida em que o montante de seu débito tributário não lhe obste" ou frustre "o exercício e fruição de qualquer dos direitos e garantias fundamentais consagrados na Constituição Federal".[318]

A significativa característica de não comprometer a subsistência pessoal e familiar faz com que o princípio da capacidade contributiva proteja o que no Direito é conhecido como 'mínimo existencial', pois se a renda e o patrimônio não

não se aplicando ao princípio da capacidade contributiva, que deve ser sempre observado quando da instituição dos impostos, pena de estar a exação inquinada do vício insanável de inconstitucionalidade." GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 70.

[316] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 32.

[317] CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 258.

[318] KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 15, p. 308- 349, 2011, p. 324.

ultrapassarem esse mínimo existencial, é clara a não demonstração de capacidade para contribuir.[319]

Assim, o princípio da capacidade contributiva justifica-se na ideia de mínimo existencial, haja vista esse último estar intrinsecamente relacionado à dignidade da pessoa humana e ao Estado Social, pois o Estado deve prover o atendimento às necessidades básicas do cidadão[320], fazendo com que a tributação, como atividade estatal, deva "levar em consideração a real aptidão de determinados contribuintes para recolher ao fisco"[321], perfazendo o princípio da capacidade contributiva como um reflexo e, ao mesmo tempo, parâmetro para o respeito e efetividade à dignidade da pessoa humana.

Por tudo isso, a capacidade contributiva possui como limite mínimo o mínimo existencial e como limite máximo a vedação da tributação com efeito de confisco, sendo sua base a dignidade da pessoa humana e seu teto o direito de propriedade.[322-323]

A capacidade contributiva, como visto, não está presente no rol em seção específica das limitações ao poder de tributar previstas na Constituição, porém, como um princípio que viabiliza a isonomia e é tido como expressão de justiça, não apenas guarda relação com as limitações visivelmente registradas no texto constitucional, mas é tida como limitação substancial ao poder de tributar[324].

Dessa forma, o princípio da capacidade contributiva é limite ao poder de tributar determinado constitucionalmente e deve ser respeitado e garantido em toda a atividade tributária.

---

319 "Num Estado Liberal não é permitido que o mínimo existencial seja subtraído pela tributação, parcial ou totalmente, e uma compensação seja dada em benefícios previdenciários. O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver. Não apenas para o imposto de renda, mas para todos os impostos, o mínimo existencial é um tabu. O princípio da 'unidade do ordenamento jurídico' determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social". TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 34.

320 Conforme determina a Constituição Federal de 1988 ao adotar o modelo de Estado Social e elencar direitos fundamentais individuais, coletivos e sociais.

321 KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 15, p. 308- 349, 2011, p. 314.

322 GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 16.

323 "A capacidade contributiva tem como limite mínimo o mínimo existencial vinculado à dignidade da pessoa humana, e como limite máximo a vedação da cobrança de tributo com efeito de confisco, garantia esta decorrente do direito de propriedade". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 180.

324 ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 331.

O mínimo existencial, aqui já referido como ligado à análise da capacidade contributiva, não é tido em si como um princípio, mas sim é considerado substrato do princípio da dignidade da pessoa humana -princípio fundamental da Constituição Federal e do Estado Social e Democrático brasileiro-, como direito que se caracteriza na "quantidade ínfima para que o indivíduo e sua família possam atender às suas necessidades vitais e viver com dignidade"[325].

O direito ao mínimo existencial possui origem na Alemanha, em uma decisão do Tribunal Federal Administrativo ocorrida no ano de 1954, advindo da conjugação dos princípios da dignidade da pessoa humana, da liberdade material e do Estado Social, que foi introduzido na doutrina brasileira por Ricardo Lobo Torres.[326]

O mínimo existencial, nesse sentido, fundamenta-se na concepção de que o Estado tem como papel assegurar as condições materiais mínimas de vida, sendo que seu fundamento normativo é encontrado, como dito, no princípio da dignidade da pessoa humana, que invoca a democracia e o atendimento das necessidades básicas das pessoas, assim como à garantia das condições materiais básicas de vida[327] abrangendo uma dignidade não apenas individualizada de cada ser humano, mas sim em dimensão sociocultural[328].

Como direito substrato de um princípio, dicção própria quanto o mínimo existencial pode ser encontrada no texto constitucional[329-330], sendo que a doutrina e

---

[325] REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 99.

[326] SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988.** Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

[327] SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988.** Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 382-385.

[328] SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e "reserva do possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 24.

[329] Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Parágrafo único. Todo brasileiro em situação de vulnerabilidade social terá direito a uma renda básica familiar, garantida pelo poder público em programa permanente de transferência de renda, cujas normas e requisitos de acesso serão determinados em lei, observada a legislação fiscal e orçamentária (Incluído pela Emenda Constitucional nº 114, de 2021).

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[330] Cf. SARLET, Ingo Wolfgang; ROCHA, Thiago Santos. Algumas considerações sobre o direito fundamental à "renda básica familiar". **Consultor Jurídico**, 11 jun. 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-jun-11/direitos-fundamentais-consideracoes-direito-fundamental-

a própria jurisprudência, veja-se em pesquisa nas decisões do nosso Supremo Tribunal Federal, admitem sua existência e aplicação, considerando-o inerente à pessoa humana, essencial e inalienável, como direito a condições mínimas de existência digna, não podendo ser “objeto de intervenção do Estado”, devendo ser buscado na ideia de liberdade e no princípio constitucional da igualdade através de uma análise concreta.[331]

O conceito de mínimo existencial como “mínimo necessário e indispensável” não apenas é limitação ao Estado, mas também obrigação mínima do Poder Público a fim de “evitar que o ser humano perca sua condição de humanidade, possibilidade sempre presente quando o cidadão, por falta de emprego, de saúde, de previdência, de educação, de lazer, de assistência, vê confiscados seus desejos, vê combalida sua vontade, vê destruída sua autonomia”. Consequentemente, o mínimo existencial tem notável papel aliado aos direitos fundamentais sociais, “na medida em que corresponde a um patamar de exigibilidade desses direitos, estando relacionado ao conteúdo relevante para a concretização da dignidade humana” ao mesmo tempo que “representa um pressuposto para o exercício da liberdade fática: sem a garantia de determinadas condições de vida, uma pessoa não pode ser verdadeiramente livre”.[332]

Assim, como veremos adiante, o direito ao mínimo existencial é condição da própria cidadania e, portanto, da democracia; por isso, importante aclarar que o “próprio conteúdo do assim designado mínimo existencial, que não pode ser confundido com o que se tem chamado de mínimo vital ou um mínimo de sobrevivência”, pois enquanto esses termos últimos relacionam-se a pura e simples sobrevivência, sem abranger qualquer grau de qualidade e dignidade na vida, o mínimo existencial relaciona-se a dignidade e a uma vida não só de sobrevivência, mas de possibilidade de viver de fato com acesso à todos os direitos fundamentais, inclusive o de propriedade e lazer. Esses termos diferem-se em essência, pois “Não deixar alguém sucumbir à fome certamente é o primeiro passo em termos de garantia

---

renda-basica-familiar/. Acesso em: 17 dez. 2023. No mesmo sentido, Cf. MOURA BEZERRA, Franck Sinatra; ARAÚJO NETO, Raul Lopes de. Justiça como equidade e desenvolvimento das liberdades no direito fundamental a renda básica familiar. **LexCult: revista eletrônica de direito e humanidades**, [S.l.], v. 6, n. 3, p. 92-110, set. 2022.

[331] TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49,1989, p. 29.

[332] OLSEN, Ana Carolina Lopes. Efetivação dos direitos fundamentais sociais pela jurisdição constitucional. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 930-931.

de um mínimo existencial, mas não é – e muitas vezes não o é sequer de longe – o suficiente".[333-334]

Nesse sentido a noção de mínimo existencial compreende "o conjunto de prestações materiais que asseguram a cada indivíduo uma vida com dignidade", revelando a dignidade da pessoa humana "como diretriz jurídico-material tanto para a definição do núcleo essencial, quanto para a definição do que constitui a garantia do mínimo existencial".[335]

Por ser de difícil mensuração, é um direito que possui características de princípio, carecendo de interpretação casuística para sua apreciação.

O direito ao mínimo existencial exprime noções de liberdade e igualdade, pois insurge-se "da inserção de *interesses fundamentais* nos direitos políticos, econômicos e sociais", haja vista que, qualquer direito ao adquirir *status* de direitos que concernem a uma parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive pode ser tido como mínimo existencial. Portanto, o direito ao mínimo existencial está compreendido em diversos princípios constitucionais e "está implícito também em inúmeras outras classificações constitucionais ligadas aos direitos fundamentais".[336]

Por essa imprescindibilidade é que o direito ao mínimo existencial é defendido por grande parcela da doutrina, na qual destaca-se Ingo Sarlet, como um direito-garantia fundamental[337], com relação direta com a primeira e segunda dimensões, haja vista sua significativa exteriorização em direitos de propriedade, liberdade e

---

[333] SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e "reserva do possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 23.

[334] Importante aclarar que apesar de utilizarmos contribuições de autores que confundem o mínimo vital e existencial como subsídio em diferentes reflexões acerca do direito ao mínimo existencial para esclarecer o seu conteúdo, quanto ao seu alcance adotamos nesse trabalho o posicionamento de Ingo Wolfgang Sarlet de que o mínimo existencial não equivale ou limita-se ao mínimo vital, conforme exposto.

[335] SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. In: MACEI, Demetrius Nichele; CACHICHI, Rogério Cangussu Dantas (org.). **Segurança Jurídica e Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 97-98.

[336] TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49,1989, p. 30-33.

[337] Ingo Wolfgang Sarlet atribui ao mínimo existencial a característica de direito-garantia fundamental, declarando que esse direito não depende de uma expressa previsão constitucional para ser reconhecido, uma vez que decorre da proteção à vida e dignidade humana. "Dito isso, o que importa, nesta quadra, é a percepção de que a garantia (e direito fundamental) do mínimo existencial [...]". Cf. SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e "reserva do possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 25.

sociais[338], como saúde e educação, ou seja, a ideia de dignidade humana e prestações sociais.

Assim, esse direito-garantia fundamental possui respaldo para sua validade em sede constitucional, haja vista diversos artigos da Constituição Federal de 1988 nos quais o mínimo existencial pode ser percebido implicitamente (e explicitamente), como os artigos 1º, 5º, 6º, 7º, 170, 226, 227[339], dentre outros.[340]

Ademais, o mínimo existencial, que é tido como limite mínimo da capacidade contributiva, haja vista essa só se manifestar para além do mínimo existencial, pode ser considerado como limite implícito à tributação, por sua decorrência da observância ao princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que "este só se realiza em sua plenitude se for afastada da tributação sobre a renda necessária à satisfação das necessidades básicas e essenciais para uma vida digna". Assim, "ao prever no art. 145, § 1º da Constituição Federal" o respeito à capacidade contributiva, "o constituinte vedou a tributação do mínimo existencial, ainda que o tenha feito implicitamente."[341]

Isso pois, o respeito à subsistência, à dignidade humana e ao mínimo existencial, que encontram respaldo constitucional, deve ser anteferido em qualquer relação do Estado com o particular, por isso, a Administração não deve desprezar esses princípios, independente da imprescindibilidade da arrecadação.

---

[338] "[...] a previsão de direitos sociais não retira do mínimo existencial sua condição de direito-garantia fundamental autônomo e muito menos não afasta a necessidade de se interpretar os demais direitos sociais à luz do próprio mínimo existencial, notadamente para alguns efeitos específicos". SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e "reserva do possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 25.

[339] No artigo 1º da Constituição Federal têm-se a proclamação da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado Democrático de Direito brasileiro, assim, nessa proteção ao núcleo essencial dos direitos humanos, por coerência, abrange o mínimo existencial; em seu artigo 5º o texto constitucional anuncia o princípio da igualdade, aqui já relacionado ao mínimo existencial, mas também garante a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à segurança e à propriedade, portanto impondo limites para a atuação estatal a fim de proteger e garantir o mínimo existencial aos cidadãos; o artigo 6º traz o elenco de direitos fundamentais sociais abrangidos por essa Constituição, que por si só já possuem caráter de necessários a dignidade da pessoa humana e portanto mínimo existencial, como será devidamente abrangido no decorrer deste trabalho; o artigo 7º traz os direitos dos trabalhadores e, tendo em vista que o direito ao trabalho é um direito fundamental social, sua relação com o mínimo existencial é evidente; o artigo 226 afirma "A família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado", portanto está constitucionalmente prevista a proteção ao mínimo existencial necessário para a manutenção do ser humano e da família; e, por fim, o artigo 227, reafirma os artigos 5º e 6º e a necessidade de proteção ao mínimo existencial ali contido, porém com ênfase e determinando absoluta prioridade às crianças, adolescentes e jovens.

[340] QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 53-54.

[341] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 16.

No que diz respeito à proibição da bitributação e a não-cumulatividade, dispostas nos artigos 154, inciso I, e 195, §4º[342], temos que a primeira refere-se a vedação da Constituição quanto ao estabelecimento de tributos sobre o mesmo fato definido em norma, e o segundo como sendo uma sobreposição de tributos, em especial de sua inclusão acumulada na base de cálculo, fazendo com que o valor do tributo seja acrescido de valores deveriam ser descontados, pois não representam verdadeiramente o que a Constituição definiu normativamente como fato a ser tributado.[343]

Essas duas situações esbarram em outra consideração relevante aos estudos em matéria tributária, que muito contribui na proteção do contribuinte contra abusos do Estado no exercício do poder de tributar: a regra matriz de incidência tributária.

As regras matrizes de incidência tributária são o resultado de significativo estudo da estrutura das normas jurídicas tributárias que "tornou-se um marco teórico na formação da doutrina nacional tributária", sendo entabulado por Paulo de Barros Carvalho (1938-) nos anos 1970 e que prosseguiu sendo prestigiado e corrente mesmo diante do advento da Constituição Federal de 1988.[344]

Nesses moldes, a regra matriz de incidência tributária é a escolha adotada pela Constituição dos fatos abrangidos pela tributação, ou seja, é o detalhamento "maneira pela qual o Estado exerce a atividade tributante, sujeita à observância das limitações constitucionalmente postas"[345]; portanto, a regra matriz de incidência tributária é a "[...] espécie de forma em relação à qual o ato/fato praticado pelo particular deve adequar-

---

[342] Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;
Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: § 4º A lei poderá instituir outras fontes destinadas a garantir a manutenção ou expansão da seguridade social, obedecido o disposto no art. 154, I. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[343] MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. (Coord). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2009, São Paulo. **Anais do VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, p. 47-88, passim.

[344] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra matriz de incidência tributária – segurança jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212. Acesso em: 23 fev. 2023, p. 273.

[345] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86.

se para que surja efetivamente a obrigação tributária", "adequando-se o fato a esta forma, ocorrerá o que costuma ser chamado de subsunção do fato à norma, resultando daí a imediata incidência"[346] da tributação.

Diante do delineamento proposto pela Constituição, a conhecida hipótese tributária, o reverenciado autor propôs a análise da norma jurídica tributária e o desvelar de critérios jurídicos que até o momento não eram valorizados e que ali não se encontravam, mas que são imprescindíveis para a correção da tributação e sua integridade; assim a regra matriz de incidência tributária possui a hipótese e as consequências. Nas palavras do autor: "Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição"[347].

Assim a hipótese revela "somente os critérios que servem de identificação do fato jurídico tributário" e na consequência desvendam-se "os critérios de identificação da relação jurídica"; "como regra de conduta que são, as regras matrizes de incidência possuem uma hipótese, onde se encontra a previsão de um fato lícito [...] e uma consequência, com a prescrição de determinada relação jurídica, onde determinada pessoa estará obrigada a pagar certa quantia de dinheiro ao Estado, ou a quem lhe fizer as vezes"[348].

Diante disso, a regra matriz de incidência tributária pode ser encontrada em todos os tributos, sendo possível a identificação de todos os seus elementos -hipótese + consequência- e os critérios que os preenchem, por assim, dizer, quais sejam: o critério material, o critério espacial e o critério temporal, detectados na hipótese; e o critério pessoal e o critério quantitativo, detectados na consequência.[349]

---

[346] BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio:** natureza jurídica. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006, p. 25.

[347] CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 256.

[348] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra matriz de incidência tributária – segurança jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212. Acesso em: 23 fev. 2023, p. 277-278.

[349] "O critério material é o núcleo da hipótese tributária. Faz ele referência a um comportamento de pessoas, isolado das categorias de espaço e de tempo. Não é, portanto, a descrição objetiva do fato, pois, caso assim fosse, restaria confundido com toda a hipótese. Ao contrário, resume-se tal critério a portar um verbo, sempre pessoal, e um complemento. O critério espacial, por sua vez, é aquele que determina o local onde ocorreu o fato jurídico. Entretanto, ao contrário do que muitos poderiam pensar, não se restringe ele ao âmbito de validade territorial da lei. [...] Ainda pela hipótese, tem-se o critério temporal, compreendido por Paulo de Barros como sendo o grupo de indicações que possibilitam conhecer o preciso momento em que ocorre o fato descrito na hipótese. [...] O critério pessoal refere-se ao conjunto de elementos que ajudam a delimitar os sujeitos, ativo e passivo, da relação tributária. Por sua vez, o critério quantitativo é o que leva a determinar o objeto da prestação devida pelo sujeito passivo, sendo, por isto, composto pela base de cálculo e pela alíquota." FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra matriz de incidência tributária – segurança jurídica e a base de

Resta evidenciada, mais uma vez, a importância das determinações constitucionais sobre a tributação, pois na análise da importância das regras matrizes de incidência tributária destaca-se a relação entre os direitos fundamentais e a tributação[350], pois essa atinge necessariamente o direito fundamental de liberdade e de propriedade, uma vez que tributo é toda prestação pecuniária compulsória que atinge o patrimônio do sujeito passivo, mas que não pode ser tido isoladamente, devendo levar em consideração, principalmente através dos princípios limitadores aqui já examinados, os demais direitos fundamentais atingidos -direta ou indiretamente- pelo estabelecimento desta obrigação, que não podem ser cercados ou maculados pela tributação desvirtuada do Estado que extrapole a regra matriz de incidência coincidente.

As regras matrizes de incidência tributária, portanto, por definir os "limites da imposição fiscal; até onde o legislador poderia ir na definição do fato tributável e da obrigação tributária", servem de proteção aos direitos fundamentais dos contribuintes, pois limitam a atividade tributária, uma vez que o Poder Legislativo não pode criar uma hipótese de incidência ou mesmo uma regra matriz de incidência completa da forma arbitral e fortuita, pois estaria diante de uma evidente inconstitucionalidade, da mesma forma que não pode exercer ou executar a tributação de forma desordenada, pois a atividade é vinculada[351], não discricionária.[352]

Em face do exposto, a regra matriz de incidência tributária é a extremidade das noções de limites ao poder de tributar, que perpassa, como vimos, todas as demais normas que protegem o contribuinte da tributação exorbitante. Em meio a todas essas concepções protetivas, temos o princípio da segurança jurídica.

---

cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212. Acesso em: 23 fev. 2023, p. 277-278.

350 COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 86-87, 118-119.

351 Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

352 FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra matriz de incidência tributária – segurança jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212. Acesso em: 23 fev. 2023, p. 274, 276-277.

A segurança jurídica no constitucionalismo do Estado Democrático de Direito "vê-se incorporada ao ordenamento jurídico como *garantia constitucional*", portanto, supera-se a visão de que sua existência se dá meramente pela decorrência "da estrutura sistêmica ou da certeza do direito (*segurança jurídica formal*)" e abraça-se a visão dessa também como "meio de efetividade dos direitos e liberdades fundamentais (*segurança jurídica material*), como proteção a esses direitos".[353]

O princípio-garantia da segurança jurídica em matéria tributária é uma compreensão concretizada em princípios constitucionais anteriormente analisados, quais sejam, o princípio constitucional da legalidade, princípio constitucional da irretroatividade e o princípio constitucional da anterioridade; esses princípios são conhecidos como "tripé da segurança jurídica".[354]

Assim, a legalidade e a tipicidade tributárias, que é a determinação sobre qual fato deve ocorrer a tributação, com suas manifestações através da regra matriz de incidência tributária, protegem o contribuinte, haja vista ser a tipicidade tributária uma defesa da própria segurança jurídica, "em prol de estabilidade, transparência e, enfim, isonomia na tributação".[355]

> Quanto maior for o rigor no desenho da regra-matriz de incidência tributária, maior será a segurança jurídica e, portanto, a garantia de igualdade, pois se evitará o quanto for possível considerações valorativas da Administração Pública na aplicação da lei tributária.[356]

Além disso, a regra matriz de incidência tributária e a segurança jurídica objetivam, conjuntamente, um único fim: a tributação justa, que "é sentida, igualmente,

---

[353] TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012, p. 184.

[354] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 275-277.

[355] ""Para além disto, a observância desta exige alguns pressupostos mínimos, como ensina César García Novoa: (a) existência de normas jurídicas, (b) que as normas jurídicas sejam prévias aos fatos por elas regulados, (c) que esta existência prévia seja conhecida dos destinatários das normas e (d) que esta existência seja regular, no sentido de que a norma tenha pretensão de definitividade. Mais. Podemos dizer que a segurança não se compactua com o excesso normativo e exige, ainda, leis claras e compreensíveis pelo homem médio". FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 275-276.

[356] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 275-276.

na moralidade, na boa-fé, no princípio da capacidade contributiva, na isonomia, na proibição de confisco e em outros princípios concretizadores da justiça fiscal".[357]

Com o fundamento e propósito de proteção ao contribuinte, da manutenção da segurança jurídica e de uma tributação justa, fia-se, aqui, na ideia de que "Em um Estado Democrático de Direito, uma ordem jurídica legítima somente deve realizar segurança jurídica em conexão com a justiça"[358].

A noção de justiça, ou do que é justo, perpassa a própria noção de Direito, como veremos na sequência[359]. Porém podemos adiantar essa percepção de justiça na seara da tributação pela consideração de uma tributação justa, pela análise dos institutos que entendemos como limitantes do poder de tributar. A concatenação das ideias aqui já trazidas faz consequente a conclusão de que uma tributação justa seria a tributação que não exorbite seus limites, que agem como camada protetora do contribuinte diante do domínio estatal.

Tendo isso em vista, ergue-se singular reforçarmos a noção dos limites da atividade tributária como relação jurídica que exige respeito aos direitos fundamentais, não apenas aos limites estabelecidos como tal, mas sim a todos os direitos fundamentais, pois a atividade tributária, como atividade estatal, está plenamente vinculada ao fim social de manutenção do Estado democrático, pois baseia-se na ideia de autotributação.

A relação jurídico-tributária é o vínculo entre o contribuinte e o Estado, que se dá na forma da obrigação tributária[360], que, como vimos, nasce da prática de um ato ou fato legalmente previsto no qual incide a tributação, perfazendo um sujeito passivo tributário (contribuinte ou responsável) e um sujeito ativo tributário (Fisco).[361]

---

[357] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra matriz de incidência tributária – segurança jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212. Acesso em: 23 fev. 2023, p. 275-276.

[358] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 276-277.

[359] São diversos os estudos empreendidos quanto a relação entre o direito e a moral, com diferentes posicionamentos. Entretanto, aqui adotaremos o posicionamento que considera existente e íntima a relação entre direito e moral, pois mesmo o direito sendo tido como autossuficiente para regular as relações intersubjetivas, pode-se perceber que as normas jurídicas resultam de uma ordem moral.

[360] Sobre "obrigação tributária" veremos adiante.

[361] Concepção adotada a partir das noções citadas por Alberto Nogueira em sua obra: "Para Paulo de Barros Carvalho, o vocábulo 'obrigação' é aceito como sinônimo de 'relação jurídica' (Carvalho, 1991, p. 193). Observa esse notável tributarista, com propriedade, 'que o termo obrigação costuma ser empregado com outras significações' (idem), sendo 'multisignificativa, problema semântico que persegue e atormenta constantemente o cientista do Direito' (ibidem)". Cf. NOGUEIRA, Alberto. **Os**

À essa obrigação tributária que se impõe limites, e no Estado democrático de Direito essa imposição de limites é que torna evidente sua conexão "como a cidadania e os direitos fundamentais"[362]; e dessas com a ética, a moral[363] e ao chamado estatuto do contribuinte.

A vinculação entre Direito Tributário e os direitos fundamentais advém da ideia de Estado constitucional, conforme antecedentemente explorado, e "se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna para todos", portanto traz vinculação ao Estado de, mesmo em matéria de necessária arrecadação, conduzir e exercer seu poder de imposição tributária eticamente, observando o estatuto do contribuinte[364].

O termo "Estatuto do Contribuinte", asseverado internacionalmente por alguns juristas[365], "se refere ao grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária", tendo sido utilizado por diversos tributaristas brasileiros, tendo em vista a Constituição brasileira também ter positivado os direitos humanos, perfazendo-os direitos fundamentais, estabelecendo um "um conjunto de direitos e garantias dirigidas aos contribuintes e refletidas em princípios norteadores da tributação" como os já analisados princípios "da igualdade e seu consectário o da capacidade contributiva, o da legalidade, o da anterioridade, o da

---

limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 11.

[362] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito**: Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 4.

[363] "Não se olvide que cidadania envolve moral e ética. Sendo certo que a cidadania fiscal é também uma forma desta, o dever de pagar impostos, como o direito de cobrá-los, deve obedecer à moral e à ética de parte a parte, ou seja, do Estado para com o contribuinte e vice-versa". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 12.

[364] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 9.

[365] Aqui asseveramos que não foi possível encontrar com precisão a origem do termo "Estatuto do Contribuinte", pois Betina Grupenmacher a atribui a Juan Carlos Luqui, Professor de Finanças e Direito Financeiro na Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais da Universidad Nacional de La Plata (UNLP), Argentina -"foi criada por Juan Carlos Luqui em 1953"- e José Roberto Vieira a atribui a Louis Trotabas, professor da Faculdade de Direito de Nancy, na Universidade Aix-Marseille e Reitor da Faculdade de Direito e Economia de Nice, França –"Esses direitos fundamentais do contribuinte integram o conjunto que Louis Trotabas chamou de Estatuto do Contribuinte"-; mas sabe-se que o termo foi trazido ao cenário nacional pelo Professor Paulo de Barros Carvalho. Cf. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais; e VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

irretroatividade, o da vedação de cobrança de tributo com efeito de confisco e o da segurança jurídica que os agrega e deles é decorrente”[366].

Nesse sentido, o chamado estatuto do contribuinte nada mais é do que o conjunto de direitos fundamentais aplicados em matéria tributária; assim a Constituição estabelece “as limitações à atividade estatal e, como decorrência, regras de observância dos direitos fundamentais do homem, dentre elas, o respeito à dignidade humana”[367], trazendo os limites constitucionais ao poder de tributar.[368]

Isso pois a Constituição de 1988 trouxe em seu âmago os direitos fundamentais e também reforçou a noção de cidadania, e de cidadania fiscal[369], pois a tributação como autoimposição dos cidadãos para consigo mesmo como opção de contribuir com o Estado e com os fins estatais traz a ideia de que perfazendo-se a contribuição através da tributação está-se diante de inegável exercício da democracia, através da democracia fiscal, que não apenas contribui por meio de tributos, mas legitima o exercício da tributação, através da exigência democrática que esse exercício se dê respeitando os limites constitucionalmente e legalmente estabelecidos e, em especial, os direitos fundamentais.

Dessa forma, o que anteriormente era chamado de estatuto do contribuinte não mais é necessário, pois sua noção anterior de que traria “regras defensivas e garantidoras dos direitos dos contribuintes” já é satisfeita pelo próprio texto constitucional, através do Estado Social e Democrático de Direito.[370]

Dito isso, é possível ver que o contorno constitucional dos tributos, como forma de proteção contra abusos do exercício do poder de tributar e os limites constitucionais ao poder de tributar, aqui vistos amplamente, incluindo a capacidade contributiva, o mínimo existencial e demais princípios limitadores da atividade tributária, são proteção

---

[366] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 13.
[367] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 14.
[368] VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216, p. 178.
[369] “11. No Estado Democrático de Direito os direitos e garantias fundamentais passam a abranger também a ‘cidadania tributária’, conferindo ao contribuinte uma dimensão participativa e, inversamente, obrigando o Estado a exercer as atividades fiscais nos limites (formais e substanciais) balizados pelo catálogo de preceitos, regras e princípios consagrados na Constituição”. NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 148-149.
[370] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 31-32.

última em favor dos cidadãos e, consequentemente, em favor da própria cidadania fiscal, estabelecendo dificuldades ao Estado para a realização de uma tributação exorbitante; dificuldades essas que devem ser vista com bons olhos pela Administração, pois a auxilia no respeito aos direitos fundamentais, que são, como vimos, propósito do Estado e fulcro da Constituição e do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro. Então essas dificuldades mostram-se positivas perante a Constituição Federal, os fundamentos do Estado brasileiro e os seus objetivos, pois garante uma tributação o mais justa possível e a segurança jurídica.

Por isso, para que a tributação (ou um tributo em si) seja exigível do cidadão, e assim, consequentemente, considerada correta e justa, é necessária não apenas a sua legalidade, ou seja, sua conformidade com a lei, mas é necessária a sua constitucionalidade, em uma visão sistemática, pois uma tributação que não considera os princípios constitucionais, os propósitos do Estado e os objetivos da República não é constitucional, portanto, não pode ser considerada exigível.

A "análise sistemática do Direito Tributário" brasileiro é "corretamente conduzida com base em algumas diretrizes metodológicas: o Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos e com os direitos fundamentais", isso faz com que todos os princípios constitucionais, incluindo "os princípios sistematicamente fundamentais" possuam "vinculação com o poder de tributar" e atribuam "significado normativo a outros princípios", quais sejam, "o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade".[371]

Desta feita, importa a visão sistemática e a interpretação ampla da legislação, de forma a ter o texto constitucional como lente e a visão do Estado como finalidade na interpretação e aplicação de qualquer das legislações tributárias.

Mesmo sendo o Código Tributário Nacional[372] anterior à Constituição Federal de 1988, como vimos anteriormente, a interpretação já possuía um importante papel na atividade tributária e na própria aplicação e entendimento da legislação específica,

---

[371] ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 21.

[372] BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

conforme o artigo 107 do citado Código, devendo esta prevalecer diante do texto constitucional democrático e da atividade fiscal arrecadatória.

Nesse sentido, não é dispensável ou supérfluo fortificar a noção de que é inegociável a interpretação constitucional da norma tributária, pois deve-se aplicar, uma vez esclarecida a importância da dignidade da pessoa humana no Estado Social e Democrático brasileiro, sem qualquer hesitação, “os princípios que têm preocupação [...] valorizar a dignidade do ser humano e os elementos componentes da sua cidadania” [373]. Para isso, tanto o Estado nas suas funções públicas quanto a própria doutrina possuem dever fundamental de enaltecer os direitos e garantias fundamentais dos contribuintes como expressão da potencialidade de uma leitura constitucional que se versa pela dignidade da pessoa humana como fundamental à manutenção dos propósitos estatais, pois aliada a ideia de cidadania, como veremos.

A interpretação das normas tributárias não deve correr em sentido estrito ou mesmo apenas visando a arrecadação; deve-se interpretar a legislação a partir da adoção dos valores constitucionalmente elencados como elementares, ou seja, “com destaque aos aspectos determinantes de obediência integral aos ditames do respeito aos direitos humanos, especialmente, os que consagram a força da cidadania e da dignidade humana, ao lado dos demais valores que compõem o quadro fundamental protetor do ser social”[374] a fim de dar efetividade e eficácia á atividade tributária como garantidora e protetora dos direitos fundamentais e do Estado Social e Democrático de Direito.

Assim, as normas tributárias e a tributação em si devem ser vistas como uma relação jurídica que tem como objetivo comum o alcance dos propósitos constitucionais, na qual a ética, a justiça e a boa-fé devem guiar toda o seu desenvolvimento na busca por uma tributação justa e correta, uma vez que “O Estado e o cidadão têm, por destinação constitucional, compromisso com valores axiológicos que são elementos formadores da Democracia”[375], sendo insuficiente para isso a invocação de regras ou princípios de forma isolada, devendo a interpretação

---

[373] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173, p. 153.

[374] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173, p. 161.

[375] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 151-173, p. 167.

constitucional ser exercida ativamente[376], a fim de que a norma tributária efetivamente alcance seu objetivo.

Por fim, temos que a Constituição Federal, no que se refere aos direitos e garantias fundamentais, possui também cláusula de abertura[377]. “Sob esta ótica, todas as ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’, contidas na Constituição de 1988, podem ser consideradas como direitos fundamentais. Formam um bloco de proteção do cidadão para evitar tributação que não seja desejada pela Constituição”[378].

Diante disso, temos que as limitações constitucionais ao poder de tributar, não limitando-se ao rol expresso no título específico do texto constitucional, podem ser considerados direitos fundamentais, especialmente considerados como direitos fundamentais individuais, fundadamente na noção de direitos de defesa da primeira dimensão, “no sentido de que representam uma resistência e uma oposição em relação ao Estado”. [379]

Entretanto, a sua vinculação específica aos direitos de primeira dimensão, atualmente, pode ser superada, mesmo que, frise-se, a separação de direitos fundamentais em dimensões seja puramente didática e os direitos fundamentais ocorram e devam ser respeitados e garantidos todos da mesma forma e com a mesma intensidade pelo Estado, pois “uma das mais relevantes formulações do direito constitucional contemporâneo, de modo especial no âmbito da dogmática dos direitos fundamentais” esclarece que “os direitos fundamentais revelam dupla perspectiva, na medida em que podem, em princípio, ser considerados tanto como direitos subjetivos individuais, quanto elementos objetivos fundamentais da comunidade”[380-381].

---

[376] "[...] lembrando que a interpretação jurídica haverá de ser sistemática ou não será propriamente interpretação". Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 37.

[377] Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos. Art. 5º, § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[378] FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 281-282.

[379] FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 281-282.

[380] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012, p. 142.

[381] No mesmo sentido: “Porém, quando falamos em direitos fundamentais no âmbito da tributação (direitos tributários fundamentais), a tendência é de torná-los absolutos, não sujeitos à ponderação com outros direitos fundamentais. Esquecemos, assim, que, ao lado da liberdade e da propriedade,

Portanto a restrição dos limites constitucionais ao poder de tributar como direitos fundamentais oponíveis ao Estado apenas no aspecto individual não se sustenta; os limites constitucionais ao poder de tributar devem ser tidos como direitos fundamentais que representam e defendem a própria coletividade, nisso incluindo a individualidade de cada cidadão e a noção de todos como sociedade organizada na busca pelos mesmos fins, haja vista os direitos fundamentais serem, ao mesmo tempo, instrumento, pressuposto e propósito[382] do Estado constitucional Social e Democrático de Direito brasileiro.

fundamentos mais importantes das limitações ao poder de tributar, há os direitos fundamentais de segunda e de terceira dimensões (aliás, já se admite, inclusive, a presença de direitos de quarta e de quinta dimensões). Neste sentido, a moderna teoria constitucional, amplamente recepcionada pela doutrina brasileira, reconhece que os direitos fundamentais a) são normas, b) não são absolutos, c) podem entrar em conflito e, neste caso, d) a solução decorre de um (delicado) processo de ponderação de valores.". FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 281-282.

[382] Sabe-se que é indissociável aos direitos fundamentais a noção de Estado constitucional democrático, de Constituição, uma vez que "os direitos fundamentais são condição *sine qua non* do Estado constitucional democrático", pois esses "podem ser considerados, ao mesmo tempo, instrumento, pressuposto e propósito, do Estado constitucional de Direito". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2011, p. 67-70.

2 A MORALIDADE E O DIREITO

2.1 JUSTIÇA, MORAL E MORALIDADE: CONCEITOS RECEPCIONADOS PELO DIREITO

A partir da noção adotada que o Direito é sempre resultado de interpretação, pois a norma jurídica só existe quando interpretada e, por isso, "a aplicação do Direito depende precisamente de processos discursivos e institucionais sem os quais ele não se torna realidade", temos que a "transformação dos textos normativos em normas jurídicas depende da construção de conteúdos de sentido pelo próprio intérprete" [383].

Diante disso, a compreensão do conteúdo das normas necessita da compreensão dos próprios conceitos atinentes a elas.[384] Assim, para a pesquisa aqui intentada, os conceitos, que algumas vezes aparecem como regras e muitas vezes como princípios, possuem manifesta relevância.

O debate quanto aos conceitos e suas acepções dentro do Direito sempre foi papel desempenhado com brilhantismo pela Filosofia do Direito [385]. Aqui não

---

[383] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 44 e 50.

[384] "De um lado, a compreensão do significado como o conteúdo conceptual de um texto pressupõe a existência de um significado intrínseco que independa do uso ou da interpretação. Isso, porém, não ocorre, pois o significado não é algo incorporado ao conteúdo das palavras, mas algo que depende precisamente de seu uso e interpretação, como comprovam as modificações de sentidos dos termos no tempo e no espaço e as controvérsias doutrinárias a respeito de qual o sentido mais adequado que se deve atribuir a um texto legal. Por outro lado, a concepção que aproxima o significado da intenção do legislador pressupõe a existência de um autor determinado e de uma vontade unívoca fundadora do texto. Isso, no entanto, também não sucede, pois o processo legislativo qualifica-se justamente como um processo complexo que não se submete a um autor individual, nem a uma vontade específica. Sendo assim, a interpretação não se caracteriza como um ato de descrição de um significado previamente dado, mas como um ato de decisão que constitui a significação e os sentidos de um texto. [...]". ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 51.

[385] "A aplicação do Direito às situações concretas traz necessidade de sua compreensão, o que exige o conhecimento de seus grandes padrões, de seus vetores, de uma visão de conjunto consistente. Mesmo a simples e cotidiana subsunção de um fato a uma regra jurídica analítica depende da coerência extraída do sistema normativo, o que leva à inevitável utilização de modelos ou teorias de concepção do Direito e de Justiça, necessidade ainda maior em casos nos quais a solução de problemas somente pode ser construída a partir de preceitos que tenham elevado grau de abstração e baixa densidade normativa.

Esses grandes padrões que permitem a visão de conjunto dependem da Filosofia do Direito, porque é essa área do conhecimento jurídico que dá sentido de direção à utilização de todos os preceitos trazidos pelo sistema jurídico, de tal modo que a solução de problemas concretos é obrigatoriamente vinculada a padrões, correntes e teorias filosóficas. [...] Em suma, a resolução de uma questão concreta, da mais simples à mais complexa, [...] necessita de padrões teóricos sólidos da Filosofia do Direito, para que a atividade profissional não seja especulativa ou voluntarista." FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. XV.

buscaremos, nem nos atreveríamos, suplantar nosso recorte de pesquisa e nos aventurarmos pelas especificidades e fulgor da Filosofia do Direito, pois poderia ser uma apropriação indevida para a qual não temos fôlego, pois não é o foco.

Entretanto, como parece-nos inequívoco diante das explanações já apresentadas, o Direito não se conforma em restringir-se a matérias e demarcações, mas sim essas são utilizadas muito mais como meio didático para a sua compreensão do que tidas como características de sua natureza.

Diante desse campo aberto que é o Direito e para atingirmos os objetivos desse trabalho, torna-se inescapável a incumbência de vislumbrarmos alguns conceitos e, para isso, traremos, pois indispensáveis, breves aportes teóricos próprios da Filosofia do Direito [386], mas que, deixemos claro, não pretendemos esgotar ou mesmo aprofundar, diga-se de passagem, pois não trata-se do nosso objetivo aqui a análise profunda e detalhada das teorias envoltas, mas sim conhecermos e esclarecermos o marco teórico em que firmamo-nos a fim de compreendermos melhor as questões propostas nessa pesquisa.

O estudo dos conceitos, ou mesmo a história dos conceitos, é fundamental para a sua interpretação, em especial no Direito, uma vez que os termos utilizados dentro dessa disciplina passam a ser em si construções jurídicas, pois possuem conteúdo e alcance próprios dentro dessa temática, destacando-se que mesmo os conceitos dentro do próprio Direito não estão imunes as alterações causadas pelo tempo e espaço. Assim, mesmo que um termo seja continuamente utilizado pelo Direito, seu significado pode sofrer mudanças decisivas, que dependem, preponderantemente, dos contextos, com predomínio dos contextos sociais.[387-388]

---

[386] O tema dos conceitos jurídicos também é campo de estudo da História do Direito, mas como aqui partimos de análises de autores que são pesquisadores ou mesmo o próprio objeto da Filosofia do Direito, é a ela que fazemos referência e inescusável deferência.

[387] "Sempre é possível entender que a realidade social impregna o significado da norma jurídica de acordo com o contexto da interpretação, relacionando-se a interpretação com o contexto temporal em que o texto é interpretado". Cf. WAILLER, Arcio Milton; CAVEDON, Ricardo. A ciência jurídica e o tempo: perspectivas da mutação dos conceitos estruturais do ordenamento jurídico junto ao correr das épocas. **Revista Direito em Debate**, [S. l.], v. 29, n. 53, p. 28–39, 2020. Disponível em: https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/9506. Acesso em: 19 dez. 2023.

[388] Entretanto, importante ter em conta que as mudanças de interpretação dos conceitos jurídicos e, consequentemente, dos institutos jurídicos por fatores no âmbito social, não importa em automática mutação constitucional, veja-se: "Assim, não é possível o Direito impedir convulsões sociais que redefinam de maneira irreversível as estruturas elementares de configuração do mundo jurídico. Contudo, tais questões se colocam para além do formulado pela mutação constitucional e da tensão entre o dinamismo e a estabilidade". Cf. CLÈVE, Clèmerson Merlin. LORENZETTO, Bruno Meneses. Mutação constitucional e segurança jurídica: entre mudança e permanência. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, Porto Alegre, v. 7, n. 2, p. 136-146,

Assim, conceitos jurídicos, inestimáveis aos princípios jurídicos, devem ser analisados enquanto com sua relação com o Direito e os significados que inspiram a partir da realidade jurídica na qual estão sendo interpretados [389] . Portanto, diferentemente do que poderíamos encontrar na análise de doutrinas mais precedentes[390] (mas jamais arcaicas ou obsoletas), defende-se aqui que os conceitos jurídicos na análise das normas dão-se de forma conjunta com a realidade social, ou seja, o conceito jurídico compreende (engloba) as noções sociológicas -ou sociais-, doutrinárias -que abrangem as erudições de juristas e operadores do Direito-, jurisprudenciais -que refletem o entendimento adotado pelas Cortes, que muitas vezes até refletem o entendimento social, mas nem sempre-, políticas, entre outras, pois estas refletem o verdadeiro (e atual) alcance desses conceitos.

No âmago da análise do Direito, o conceito que se faz mais presente, por ser a correlação lógica natural mais difundida pelo senso comum[391], é o conceito de justiça. Assim, a busca por sua definição mostra-se relevante ao estudo do Direito uma vez

---

2015. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5162302. Acesso em: 19 dez. 2023.

[389] "Diante da importância conferida a tal atividade, colige-se a especificidade do papel que a Constituição passou a ocupar, compreendida como fonte normativa em sua integralidade, diante da existência de um conjunto de normas que não são auto evidentes ou autoexecutáveis e que não podem ser submetidas a uma simples subsunção. [...].
Ademais, as Constituições escritas não apresentam, de maneira completa em seu texto, o conjunto de orientações sobre como elas devem ser interpretadas (TRIBE, 2008. p. 78). Aquilo que pode ser dito, por outro lado, é que as Constituições são carregadas, desde o seu início, com uma narrativa densa, que não é capaz de se autodefinir sem fatores exógenos, narrativa que segue por distintos momentos históricos, demandando que as sucessivas gerações produzam sentidos a partir dela, seja com base na história, na estrutura ou no texto constitucional (TRIBE, 2008. p. 69)." CLÈVE, Clèmerson Merlin; LORENZETTO, Bruno Meneses. Teorias interpretativas, capacidades institucionais e crítica. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 19, n. 19, p. 131-168, 2016, p. 137.

[390] Renomado e valoroso autor que defende a importância de se realizar uma distinção entre os diferentes conceitos jurídicos é Ronald Dworkin (1931-2013), que adotamos como um dos marcos teóricos deste trabalho quanto a relação entre Direito e Moral (a ser detalhada a seguir), mas com o qual, nesse aspecto, respeitosamente, ousamos discordar. "Neste capítulo, escrito recentemente para ser incluído neste livro, examino de maneira mais detalhada certas questões filosóficas levantadas em capítulos anteriores. Enfatizei o tempo todo a importância de se fazer distinção entre os diferentes conceitos que as pessoas utilizam para falar sobre direito: o conceito doutrinário, que usamos para afirmar o que o direito de alguma jurisdição requer, proíbe ou permite [...]; o conceito sociológico, que usamos para descrever uma forma específica de organização política [...]; o conceito taxonômico, que usamos para classificar uma regra ou princípio específico como um princípio jurídico, e não de outro tipo [...]; e o conceito aspiracional, que usamos para descrever uma virtude política particular [...]. Cada um desses conceitos pode ser enunciado como um conceito de direito, e todos eles se interconectam claramente de diferentes maneiras. Não obstante, são diferentes entre si, e, embora todos gerem questões acerca da relação entre direito e justiça, essas questões são muito diferentes." Cf. DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 315.

[391] "O Senso Comum é a soma dos saberes do cotidiano e é formado a partir de hábitos, crenças, preconceitos e tradições. Na filosofia, o termo é utilizado para explicar as interpretações feitas pelos indivíduos à realidade que os cercam sem estudos prévios ou provas científicas." BEZERRA, Juliana. Senso Comum. **Toda Matéria**, [s.d.]. Disponível em: https://www.todamateria.com.br/senso-comum/. Acesso em: 19 jan. 2024.

que esse conceito, como não absoluto[392], é uma expressão de valor social, “pois atua como uma ponte entre as expectativas sociais e o Direito”[393].

A relação entre justiça e Direito pode ser um dos temas mais correntes na Filosofia do Direito, por isso existem diversas correntes jurídicas e teorias sobre a justiça que exploram a busca por sua conceituação e parametrização, não sendo concebível a apresentação ou exame de todas, em especial considerando a relevância incomensurável que apresentam ao estudo do Direito.

Portanto, sem a ambição de esgotar o tema, faremos considerações quanto a algumas teorias que se destacaram durante a trajetória da pesquisa[394], sem a pretensão de seguir uma linha do tempo ou mesmo qualquer lógica externa em sua apresentação, mas seguindo a forma de construção do pensamento (totalmente subjetivo) na tentativa de compreendê-las, a fim de demonstrar, brevemente, o panorama sobre o qual construiu-se o raciocínio aqui desenvolvido, com os reveses e os aportes para a elaboração da tese proposta.

Tal panorama abordará as teorizações com grande repercussão doutrinária que se destacaram na investigação dos conceitos que se relacionam ao objeto da presente pesquisa, não sendo o escopo do estudo o exame minucioso das teorias ou mesmo o conjunto da obra de seus patronos, mas sim buscamos trazer os fundamentos mais relevantes de seus trabalhos sobre o tema a fim de amparar considerações relevantes à construção da presente tese.

Assim, a fim de bem transmitir a organização do pensamento e demonstrar a construção do raciocínio, apresentam-se as considerações sobre as teorias brevemente visitadas de forma segmentada a cada conceito pesquisado. Primeiramente abarcando as leituras quanto ao conceito de justiça e sua implicação com o Direito; perpassando os conceitos de boa-fé e ética e sua percepção jurídica;

---

[392] “O conceito de justiça é fundamental para o direito, mas é dotado de elevado nível de abstração, por ser um conceito com alta carga valorativa, o que, no mais das vezes, torna-o vago e impreciso”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 177.

[393] FALCÃO, Ícaro Lima da Costa. O princípio da capacidade contributiva como meio de efetivação da justiça fiscal. **Revista Homem, Espaço e Tempo**, Ano VIII, n. 1, p. 65-80, Sobral, 2014, p. 70, 72.

[394] Apresentaremos aqui excertos de teorias que surgiram durante a pesquisa e que auxiliaram em sua construção, com o objetivo de demonstrar a extensão das possibilidades de raciocínios além do viés adotado, como uma forma de homenagear toda a trajetória da pesquisa e, também, registrá-la.

na sequência analisando o conceito de moral e sua interface com o Direito; por fim, alcançando a investigação quanto à moralidade, cerne da tese proposta.[395]

De início no estudo quanto a justiça destaca-se a famosa "concepção aristotélica"[396] que possui base nas ideias formuladas por Aristóteles (384-322 a.C.).

O celebrado filósofo grego alude que existem diversas concepções de justiça: a justiça universal, a justiça particular, a justiça distributiva, a justiça corretiva, a justiça positiva e a justiça como virtude.[397]

Para o autor, a justiça universal seria a que se relaciona com a legalidade, com a lei propriamente dita, abrangendo em si a justiça particular, esta que se relaciona diretamente com a igualdade (ou equidade, como prefere o autor), recaindo na fórmula de que a justiça universal parte da análise particular a fim de determinar a legalidade ou ilegalidade de qualquer ato, sendo que a iniquidade culmina na ilegalidade[398].[399]

Assim, é possível visualizar uma das mais significativas contribuições para a noção de justiça aliada ao Direito: a ideia de equidade, igualdade ou isonomia, que se mostra referência em diferentes realidades sociais e jurídicas para a análise da justiça de uma situação ou ato, seja jurídico ou não.

Seguindo o raciocínio do pensador, dentro da justiça particular e da noção de equidade existe a divisão entre a chamada (i) justiça distributiva, que engloba a análise da proporcionalidade da distribuição de bens comuns na comunidade, como a honra, a riqueza e demais ativos divisíveis ou não; e a (ii) justiça corretiva, que analisa a correção da lei tendo como referência o tratamento isonômico no âmbito das transações privadas (voluntárias e involuntárias), a fim de garantir a média como

---

[395] Para isso, conforme o caminho da pesquisa, em alguns momentos as teorias e autores analisados não seguirão um padrão ou lógica (espacial, temporal ou outras), mas sim se apresentarão na forma da tentativa de concatenação entre suas ideias a fim de traçar o panorama intentado.

[396] "A propósito, ficamos com a concepção aristotélica, de Rui Barbosa em 'Oração aos Moços', a qual afirma que a igualdade significa atribuir tratamento desigual aos desiguais, observadas as suas desigualdades. [...]" GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 62.

[397] Ao autor também elabora considerações para a justiça política e a justiça natural, mas aqui, considerando o recorte proposto de análise no âmbito da relação com o Direito, nos ateremos às concepções acima elencadas.

[398] Para Aristóteles o justo seria o legal, igual ou equitativo e o injusto seria o ilegal, desigual ou não equitativo. Porém o injusto não é sempre ilegal e desigual (ou não equitativo), "pois nem tudo que é ilegal é não equitativo, ao passo que tudo que é não equitativo é ilegal"[398], nesse sentido quando a lei não se mostra equitativa ela é injusta. Cf. ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 146, 150.

[399] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 149.

proteção do indivíduo, pois o meio termo entre a perda e o ganho, que geraria maior justeza nessas transações.[400]

Da noção de justiça distributiva aqui exposta é que se extrai a célebre ideia do autor anteriormente referida de que a igualdade deve ser para os iguais e a desigualdade para os desiguais para que se alcance um patamar justo; entretanto, é necessário ter em mente que a sua concepção de justiça é meramente formal, não sendo material ou substancial.

Assim, Aristóteles constata que a justiça é a proporção[401], a mediana entre fazer uma injustiça e sofrer uma injustiça, uma vez que o ter pouco seria sofrer uma injustiça e o ter muito seria realizar a injustiça, não limitando-se a reciprocidade, mas sim ampliando-se para a própria noção do todo enquanto comunidade; portanto a justiça é meio termo, pois qualquer dos extremos é clara injustiça. Assim, para se alcançar a justiça deve-se ater-se à moderação e ao equilíbrio como expressão da proporcionalidade.[402]

Por isso, para a determinação da justiça ou injustiça é indispensável a análise da situação concreta e das ações concernentes, a fim de determinar a justiça de um ato com base na mostra de seu equilíbrio, na descoberta do seu ponto mediano.[403]

As noções de justiça trazidas por Aristóteles nesse ponto podem ser tidas como relativas à comunidade, na relação entre sujeitos de direito, haja vista ser indispensável na leitura de suas idealizações o contexto social em que foram elucubradas, pois não eram todos os seres humanos considerados cidadãos ou mesmo sujeitos de direitos, prevalecendo o androcentrismo e a escravidão.

Mas para além da visão relacional da justiça, Aristóteles propõe, como é da característica de filósofos de seu tempo, a análise intersubjetiva da justiça, na qual a justiça seria considerada a virtude perfeita, a totalidade da virtude em si, uma vez que a virtude singularmente analisada é a disposição do indivíduo consigo mesmo, já a justiça é a virtude na manifestação com o outro, a prática da virtude orientada ao outro; já a injustiça seria a totalidade do vício, diametralmente oposto à virtude.[404]

---

[400] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 155.
[401] "[...] A justiça é, portanto, uma espécie de proporção, sendo esta não apenas uma propriedade da quantidade numérica, mas também da quantidade em geral". Cf. ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 152.
[402] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 156-157, 161.
[403] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 145.
[404] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 148.

Deste modo para ele o indivíduo torna-se justo “realizando atos justos”, como uma consequência da interação com outros indivíduos durante transações, aflorando em cada indivíduo o ser justo ou injusto, uma vez que as disposições morais dos indivíduos formam-se através dessas atividades; à vista disso, a virtude constrói-se por meio da ação, não sendo inerente ao homem.[405]

Consequentemente, para Aristóteles a justiça relaciona-se diretamente com a disposição moral dos indivíduos, disposição essa que os torna aptos ou não a realizar atos justos e desejar o que é justo.[406]

Assim, na visão clássica da justiça aristotélica, essa relaciona-se com a moral do indivíduo e revelava-se na sua interação com a comunidade. Entretanto, importante termos em conta que o contexto em que se inseria Aristóteles, na Grécia da Idade Antiga, haja vista suas obras terem sido escritas no Período Clássico, era de uma sociedade bastante desigual (social, racial, econômica e por gênero), em que existia escravidão, a cidadania era circunscrita a poucos[407], não englobando toda a população do território, o que refletia-se nas formas de governo, que em suas mais influentes e poderosas *pólis*[408], eram de democracia aristocrata (Atenas) e oligarquia militarista (Esparta).[409]

Hans Kelsen (1881-1973), principal teórico do Positivismo Jurídico, possuía visão similar em diversos pontos quanto à relação entre justiça e Direito, pois entendia que a justiça era um atributo que poderia ser afirmado de diferentes objetos, mas que a partir do indivíduo era tida como uma virtude enquanto qualidade moral que se exterioriza em sua conduta social, ou seja, face a outros indivíduos; sendo as normas da moral normas sociais, que regulam a interação entre os indivíduos, a norma da justiça é uma norma moral[410]. Assim, em consideração ao Direito, a conduta é justa quando correspondente a uma norma que se põe como devida, sendo um valor da

---

[405] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 68.
[406] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.], p. 145.
[407] Estrangeiros, mulheres, velhos, crianças e escravos não eram considerados cidadãos. Cf. LOIS, Cecília Caballero. A gênese da exclusão: o lugar da mulher na Grécia antiga. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, [S. l.], v. 20, n. 38, p. 125–134, 1999. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15515. Acesso em: 19 dez. 2023.
[408] Cidades-estados na Grécia Antiga.
[409] Cf. SILVA, Daniel Neves. Grécia Antiga. **História do Mundo**. Disponível em: https://www.historiadomundo.com.br/grega. Acesso em: 03 jan. 2024.
[410] “Porém, nem toda norma moral é uma norma de justiça, nem toda a norma moral constitui o valor justiça. Como norma de justiça apenas pode ser considerada uma norma que prescreva um determinado *tratamento* de um indivíduo por outro indivíduo, especialmente o tratamento dos indivíduos por parte de um legislador ou juiz.” Cf. KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 41.

justiça, e sendo injusta quando contraria uma norma posta tida como valor justiça. Para ele a justiça é qualidade específica da conduta humana no tratamento a outros indivíduos, sendo que a definição de justa ou injusta é uma valoração da conduta da qual se retira o *dever-ser*.[411]

A relação entre Direito e justiça perpassa também as Teorias do Direito. O Jusnaturalismo entende que o próprio conceito de Direito inclui a noção de justiça, pois inerente à sua concepção, independentemente da positivação, mesmo que não ignore a sua importância; portanto para essas teorias a lei injusta sequer é tida como lei.[412] Já o Positivismo Jurídico entende que a relação com a justiça não é necessária à validade do direito, pois mesmo que contrarie algum mandamento de justiça, não deixa de ser válido[413]. Entretanto, nenhuma das teorias, em sua acepção mais moderna, defende a obrigação imediata de desobedecer ou obedecer a uma lei se considerada injusta, podendo ponderar-se sobre sua aceitação através de diferentes métodos, próprios de cada teoria.[414]

Já na contemporaneidade Teoria da Justiça de grande destaque é a proposta por John Rawls (1921-2002), que elabora uma concepção de justiça como equidade[415], na qual "a idéia norteadora é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original" de "pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses" que os "aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de sua associação"[416], pois como "ninguém conhece seu lugar na sociedade, a posição de seu *status* social

---

411 KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001, p. 41-42.

412 "O jusnaturalismo fundamenta-se na existência de um direito, imanente à natureza, universal, imutável, suprapositivo e, principalmente, absolutamente justo. [...] a idéia fundamental da teoria naturalista é a afirmação da existência de preceitos de justiça que independem da normatização realizada pelo Estado, estando acima do direito posto pelo Estado (caráter suprapositivo do direito natural). Daí decorre o reducionismo da validez do direito aos ideais de justiça e eticidade, passando a se considerar jurídicas apenas as normas justas, isto é, aquelas que coincidam seus comandos com o que proposto pelo direito natural". BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Princípios e regras: uma abordagem evolutiva. **Revista Lex Humana**, v. 1, n. 2, p. 83-105, 2009, p. 83-84.

413 Nesse sentido, destaca: "Um Direito Positivo pode ser justo ou injusto; a possibilidade de ser justo ou injusto é uma consequência essencial do fato de ser positivo". KELSEN, Hans. **O que é justiça?** A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 364.

414 Não adentraremos essas teorias, pois entendemos que, considerando o recorte intentado, não apresentam esclarecimentos vinculantes. Mas, considerando sua importância, eram dignas de nota.

415 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. XIII.

416 RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 12.

e ninguém conhece sua sorte na distribuição de dotas e habilidades naturais", selecionam-se os princípios de justiça sob um "véu de ignorância"[417].

Diante disso, o conteúdo da justiça tem a imparcialidade como essencial, sendo que sua acepção deve-se dar em total desassociação com a filosofia, a religião e até mesmo a moral, só sendo possibilitada na área da política, pois apenas na concepção política a justiça conseguiria alcançar a imparcialidade necessária relativamente às diferentes apreciações sobre o que seria a vida digna.[418]

Essa teoria da justiça com base na imparcialidade sobre as diversas visões de vida digna possui imenso aporte no contexto dos Estados constitucionais[419] e nos direitos fundamentais, haja vista a fundamentalidade da dignidade da pessoa humana nesse contexto. Entretanto, importante destacarmos que, no contexto do ordenamento jurídico nacional, uma imparcialidade poderia não ser efetivamente alcançada, em especial tendo em conta os demais princípios e parâmetros que o texto constitucional importa nas análises jurídicas e sociais como um todo, que determinam certas concepções de vida digna que não podem ser abandonadas.

Ponto relevante na teoria da justiça de Rawls, que se reflete em outras teorias da justiça[420], é a relação entre sociedade democrática, liberdade e igualdade, pois para ele a equidade e cooperação entre indivíduos livres e iguais é inerente às sociedades democráticas.[421]

---

[417] RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 13.

[418] CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 76-77.

[419] "[...] meu objetivo é ilustrar o conteúdo dos princípios da justiça. Pretendo fazê-lo descrevendo uma estrutura básica que satisfaz esses princípios e examinando os deveres e obrigações que eles originam. As principais instituições dessa estrutura são as de uma democracia constitucional. Não sustento que essas organizações sejam as únicas justas. É antes minha intenção mostrar que os princípios da justiça, que até aqui foram tratados sem levar em conta formas institucionais, definem uma concepção política viável e constituem uma aproximação razoável de nossos juízos ponderados dos quais são também uma extensão". RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 211.

[420] Como as teorias da justiça libertária, comunitária e deliberativa, que defendem uma sociedade democrática liberal, baseada na liberdade e na igualdade para a existência de justiça, reconhecendo que o direito, "enquanto ordenamento jurídico dotado de poder coercitivo e sanção" existe para garantir a estabilidade e a democracia, sendo imprescindível para a realização da justiça nas sociedades democráticas contemporâneas. Cf. CITTADINO, Gisele**. Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 129-138.

[421] CITTADINO, Gisele**. Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 80.

Desse modo, Rawls entende que o Estado deve ser um agente ativista para o alcance de uma sociedade justa[422] na forma de princípios da justiça: o sistema deve determinar liberdade igual para todos e essa liberdade indivudal deve ser igual ou mais abrangente do que as liberdades básicas, o sistema também deve prever a igualdade de oportunidades para cargos e posições e as desigualdades socais e econômicas devem trazer maior benefício aos menos favorecidos.[423]

Tais princípios, como de possível verificação, possuem como base a igualdade.

Após críticas a sua teoria inicial[424], considerada muito otimista ao idealizar que os indivíduos acatariam tais determinações de arranjo político-social por mera imparcialidade moral baseada na visão de bem coletivo sem coerção[425], Rawls alterou seus fundamentos iniciais, concordando que sua visão era afastada da realidade da sociedade democrática e, apoiando-se no liberalismo político, reformula sua teoria.[426]

Sua teoria reformulada procura incluir uma diversidade moral como característica de uma sociedade justa, incluindo uma pluralidade[427] (ou pluralismo)

---

[422] GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 33-62.

[423] SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa** – Um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 97-190.

[424] Aqui não cabe adentrarmos nas especificidades ou explicação detalhada da teoria, haja vista termos explanado os pontos que são relevantes à pesquisa e que se destacam na análise pretendida. De mesma forma, não cabe aqui relatarmos todas as críticas recebidas, apenas destacamos que a teoria foi revisitada pelo autor e que trouxe importantes modificações, que resultaram nos contornos, argumentos e preceitos que se destacam.

[425] VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 181-206.

[426] "A gravidade do problema reside no fato de que uma sociedade democrática moderna não se caracteriza apenas por um pluralismo de doutrinas religiosas, filosóficas e morais abrangentes. Nenhuma dessas doutrinas é professada pelos cidadãos em geral. Nem se deve esperar que, num futuro previsível, uma ou outra doutrina razoável chegue a ser professada algum dia por todos os cidadãos, ou por quase todos. O liberalismo político pressupõe que, para propósitos políticos, uma pluralidade de doutrinas abrangentes e razoáveis, e, ainda assim, incompatíveis, seja o resultado normal do exercício da razão humana dentro da estrutura das instituições livres de um regime democrático constitucional. O liberalismo político pressupõe também que uma doutrina abrangente e razoável não rejeita os princípios fundamentais de um regime democrático. E claro que uma sociedade ambém pode conter doutrinas abrangentes pouco razoáveis, irracionais ou até mesmo absurdas. Nesses casos, o problema é administrá-las de forma a não permitir que solapem a unidade e a justiça da sociedade.
O fato de haver uma pluralidade de doutrinas abrangentes e razoáveis, porém incompatíveis entre si — o pluralismo razoável —, mostra que a idéia de uma sociedade bem-ordenada de justiça como eqüidade, conforme aparece em *Teoria*, é pouco realista". RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 24.

[427] "[...] a sociedade democrática bem-ordenada da justiça como eqüidade pode estabelecer e preservar a unidade e a estabilidade, dado o pluralismo razoável que lhe é característico". RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 179.

razoável de concepções diversas que podem convergir em uma “razão pública”[428] compartilhada para a contrução de uma noção de justiça mais abrangente concentrada nas instituições políticas, sociais e econômicas, bases da sociedade democrática[429]; nasce sua tese de “consenso sobreposto”[430].[431] Assim a Constituição deve ser uma ordem parcial que “deve proporcionar um esquema de direitos neutro, dentro do qual os indivíduos tenham a faculdade de, livremente, buscar as suas

[428] “Uma sociedade política, e, na verdade, todo agente razoável e racional, quer seja um indivíduo, uma família, uma associação ou mesmo uma confederação de sociedades políticas, tem uma forma de articular seus planos, de colocar seus fins numa ordem de prioridade e de tomar suas decisões de acordo com esses procedimentos. A forma como uma sociedade política faz isso é sua razão;”. “A razão pública é característica de um povo democrático: é a razão de seus cidadãos, daqueles que compartilham o *status* da cidadania igual. O objeto dessa razão é o bem do público: aquilo que a concepção política de justiça requer da estrutura básica das instituições da sociedade e dos objetivos e fins a que devem servir. Portanto, a razão pública é pública em três sentidos: enquanto a razão dos cidadãos como tais, é a razão do público; seu objeto é o bem do público e as questões de justiça fundamental; e sua natureza e conceito são públicos, sendo determinados pelos ideais e princípios expressos pela concepção de justiça política da sociedade e conduzidos à vista de todos sobre essa base.
Que a razão pública deva ser entendida dessa forma e respeitada pelos cidadãos não é, evidentemente, uma questão jurídica. Enquanto concepção ideal de cidadania para um regime democrático constitucional, ela mostra como as coisas devem ser, considerando as pessoas tais como uma sociedade justa e bem-ordenada as encorajaria a ser. Descreve o que é possível e pode vir a ser, mesmo que isso nunca ocorra, e não é menos fundamental por isso”. RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 261 e 262.

[429] “O objetivo da justiça como eqüidade é, por conseguinte, prático: apresenta-se como uma concepção da justiça que pode ser compartilhada pelos cidadãos como a base de um acordo político racional, bem-informado e voluntário. Expressa a razão política compartilhada e pública de uma sociedade. Mas, para se chegar a uma razão compartilhada, a concepção de justiça deve ser, tanto quanto possível, independente das doutrinas filosóficas e religiosas conflitantes e opostas que os cidadãos professam. [...] Desse modo, o liberalismo político procura uma concepção política de justiça que, assim esperamos, possa conquistar o apoio de um consenso sobreposto que abarque as doutrinas religiosas, filosóficas e morais razoáveis de uma sociedade regulada por ela”. RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 52.

[430] “Portanto, para que fique claro como uma sociedade bem-ordenada pode ser unificada e estável, introduzimos outra idéia básica do liberalismo político, que caminha junto com a de uma concepção política de justiça, a saber, a idéia de um consenso sobreposto de doutrinas abrangentes e razoáveis. Nesse tipo de consenso, as doutrinas razoáveis endossam a concepção política, cada qual a partir de seu ponto de vista específico. A unidade social baseia-se num consenso sobre a concepção política; e a estabilidade é possível quando as doutrinas que constituem o consenso são aceitas pelos cidadãos politicamente ativos da sociedade, e as exigências da justiça não conflitam gravemente com os interesses essenciais dos cidadãos, tais como formados e incentivados pelos arranjos sociais dessa sociedade”. RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000, p. 179-180.

[431] GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 223-248.

próprias concepções de bem comum"[432] e por isso a sociedade concordaria e acataria tal ordenamento como fundamental e básico.[433-434]

Entretanto as concepções de Rawls não alcançam efetividade na realidade da sociedade democrática contemporênea (especialmente, mas não limitando-se a isso, baseada no capitalismo como sistema econômico dominante), pois não extinguem as desigualdades econômicas e sociais e não garantem de fato a equidade material, básica ao alcance da justiça social.

A Teoria Utilitarista da justiça baseia-se na noção de que a coisa certa a fazer, portanto moralmente correta, é que maximiza a utilidade, que tem como régua o prazer e a felicidade no sopesamento de benefícios e custos como consequências para a sociedade, sendo comum o desapreço pelos direitos individuais preponderando a satisfação coletiva (em sentido de maioria, não de coletividade ampla), consequentemente atribuindo valor econômico à valores morais e da vida humana para racionalizar a decisão e chegar a mais acertada.[435]

A Teoria Libertária da justiça, conforme as lições de Robert Nozick (1938-2002), determina como invioláveis alguns direitos básicos, como vida, liberdade, propriedade, que restringem a ação, sobrepondo-se a qualquer consideração moral ou mesmo com vistas a melhorar as condições de outros, pois isso seria manifestamente injusto.[436]

O Comunitarismo, a partir das noções trazidas por Michael Walzer (1935-) entende que o conteúdo de justiça é o conjunto "valores culturais compartilhados por

---

[432] BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul/dez 2014, p. 57.

[433] O liberalismo igualitário de Rawls não limita-se a essas considerações, pois, ao comprometer-se com a liberdade efetiva, não meramente formal, assume a dificuldade de garantir sua efetiação e fundamenta-se no caráter distributivo e para assegurar as liberdades de forma equitativa, que seria a finalidade da justiça social. Através do "princípio da diferença" apresenta três tipos de bens relevantes para a teoria da justiça distributiva: os passíveis de distribuição (renda, oportunidades), os não distribíveis mas afetados (conhecimento, autorrespeito) e os não afetados (capacidades físicas e mentais). Para isso perpassa a liberdade natural (economia competitiva combinada a igualdade formal de oportunidades para acesso à posições sociais privilegiadas), a igualdade de oportunidades (meritocracia equitativa)e a igualdade democrática (baseada na fraternidade), as quais combina para uma concepção única de justiça. VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000, p. 207-276.

[434] Cf. RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000.

[435] SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015, p. 48-63.

[436] GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 33-62.

uma comunidade política", sendo uma significação social que tem como essencial a ausência de dominação com a liberdade necessária para sua definição.[437]

A Teoria Republicana[438] de justiça (ou Republicanismo) também se fundamenta na ausência de dominação, valorizando a liberdade e estado livre, com valores cívicos para defesa dessa liberdade e do autogoverno, com discussões públicas sobre valores e o bem comum, sem neutralidade.[439]

Da leitura dessas teorias da justiça, vemos que não existe apenas uma concepção de justiça ou mesmo um conteúdo definitivo desta.

Entretanto, na leitura das diversas teorias e sem menosprezar a complexidade e o contexto em que cada uma é elaborada, torna-se possível aferir certa correlação entre as noções de justiça e de moral e também pode-se verificar em uma síntese e associação das diferentes ideias a possibilidade de se visualizar um núcleo da acepção de justiça, se dá na harmonização entre a igualdade e a liberdade, com valorização das diferenças e, em especial para o recorte aqui intentado, vinculado ao sistema constitucional de uma sociedade político e juridicamente organizada.

Já dentro de uma Teoria da Constituição, temos para J. J. Canotilho (1941-) que o Direito é "indissociável da realização da justiça, da efectivação de valores políticos, económicos, sociais e culturais" pois são necessárias às "garantias jurídico-formais de modo a evitar acções e comportamentos arbitrários e irregulares de poderes públicos" devendo, ao informar a juridicidade estatal, apontar para a ideia de justiça, em que compreende-se indispensável a ideia de igualdade, e observar e proteger o direito de todos, com equidade na "distribuição de direitos e deveres fundamentais e na determinação da divisão de benefícios da cooperação em sociedade", devendo ser social através da "igualdade de distribuição de bens e igualdade de oportunidades", com a concretização do justo "através de princípios jurídicos materiais cujo denominador comum se reconduz à afirmação e respeito da dignidade da pessoa humana, à protecção da liberdade e desenvolvimento da personalidade e à realização da igualdade".[440]

---

[437] CITTADINO, Gisele. Pluralismo, **Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999, p. 122-125.
[438] Teria com raízes na antiguidade clássica e renascida no fim do século XX.
[439] GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008, p. 183-221.
[440] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 243-245.

Assim, a ligação entre Direito e justiça culmina na noção de direito justo, que contempla as dimensões fundamentais e complementares de justiça: a formal (necessária, mas não suficiente isoladamente) e a material (que requer a aplicação concreta da legalidade de forma justa e pode ser tida como elemento nuclear da noção de justiça), ambas essenciais para a aplicação de um direito justo.[441]

Por tudo isso a ligação intuitiva existente entre justiça e igualdade (formal e material, que considera as diferenças para um tratamento desigual quando necessário a efetivar o alcance da igualdade) é inequívoca; mesmo que esses conceitos apresentem conteúdos conflitantes entre si e não sejam, sob nenhuma ótica, equivalentes, não podendo ser confundidas, a noção de justiça deve perpassar e delimitar-se pela isonomia[442], sendo essa concepção primordial para a justa aplicação do Direito nos moldes das sociedades democráticas contemporâneas, como no Brasil.

Destarte, o conceito de justiça é indeterminado, sendo difícil atribuir-lhe força normativa para positivá-lo de forma inconteste, por isso apresenta-se como princípio jurídico; e mesmo não sendo determinado é determinável em caso concreto, interpretável e aplicável, desde que realizada a interpretação tendo como fundamentos e argumentos noções compreensíveis e, na medida do possível dentro de uma comunidade organizada, compartilhadas.

Considerando isso, não se mostra possível a transposição integral das teorias da justiça à realidade do ordenamento jurídico brasileiro atual, sendo inviável a sua adoção de forma absoluta na presente tese, mas, por apresentarem incomensurável valor, podem ser observadas e aproveitadas quanto a aspectos restritos, como veremos no ponto seguinte deste trabalho, o que contribui significativamente à análise proposta.

Entretanto, cabe destaque que a aqui já explanada ideia de Direito trazida por J. J. Canotilho[443] como íntima à realização da justiça e efetivação de valores culturais, sociais, políticos e econômicos necessários a evitar ações e comportamentos arbitrários e irregulares dos Poderes Públicos, é tida como fundamental à elaboração da presente tese.

---

[441] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 37-38.
[442] No sentido de igualdade não meramente formal, mas incluindo a material e circunstancial, pois a isonomia busca tratar as pessoas de forma justa e equitativa, levando em conta suas diferenças.
[443] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 243-245.

Na sequência da análise dos conceitos jurídicos, outro conceito também bastante presente na realidade jurídica é a boa-fé. Esse conceito, da mesma forma que a justiça quando proposta por Aristóteles, tem origens na transação (ou contratação) entre indivíduos e na justeza dessa transação e possui matriz no Direito Privado.

A boa-fé tem suas raízes atribuídas ao Direito Romano, primeiramente originando-se de *fides*, que é ligado a ideia da palavra dada, do compromisso, da confiança, do cumprimento dos pactos celebrados, já em uma perspectiva negocial. Posteriormente, quando a validade das relações contratuais passou a ser o consentimento e não a forma, acrescenta-se o *bona*, tornando-se *fides bona*[444], com a acepção de uma transação negocial realizada de forma correta, objetivamente dentro dos parâmetros exigidos, mas sem qualquer conotação moral. Já em um segundo momento, quando alcança os Direitos Reais, em especial na matéria de usucapião, é que o termo *fides bona* passa a significar a boa-fé com aspecto psicológico e subjetivo, intenção.[445]

O conceito, que sempre foi vislumbrado no âmago das relações jurídicas privadas, tornou-se instituto jurídico do Direito Canônico, com base em valores cristãos e ausência de pecado, ligando-se à ética subjetiva. Em seguida, pode ser reconhecido no Código Civil francês de 1804 (o Código de Napoleão), apresentando pela primeira vez a dupla dimensão: subjetiva e objetiva. Porém apenas do Direito germânico, através do BGB (Código Civil) em 1896, que esse conceito desenvolve-se como princípio, de forma similar ao que conhecemos atualmente.[446]

A boa-fé sempre foi tida como conceito jurídico, precipuamente no âmbito do Direito Privado, mas atualmente já se operacionaliza no Direito Público.[447]

---

[444] Ou *bona fides*, com sentido equivalente. Cf. RUBINSTEIN, Flávio. A bona fides como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 99, p. 573-658, 2004. Disponível em: https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67639. Acesso em: 28 jul. 2023.

[445] SILVA, Michael César. Convergências e assimetrias do princípio da boa-fé objetiva no direito contratual contemporâneo. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 1133-1186, 2015. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_1133_1186.pdf. Acesso em: 28 jul. 2023, p. 1140-1143.

[446] SILVA, Michael César. Convergências e assimetrias do princípio da boa-fé objetiva no direito contratual contemporâneo. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 1133-1186, 2015. Disponível em: https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_1133_1186.pdf. Acesso em: 28 jul. 2023, p. 1140-1143.

[447] GUIMARÃES, Bruno A. François. A Boa-fé Objetiva no Direito Tributário e os Deveres Anexos na Relação Obrigacional Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 102-121, 2021. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1164. Acesso em: 04 maio 2023, p. 103-104.

Portanto, desde sua origem a boa-fé possui como função o estabelecimento de um padrão ético, que se pode arguir como próprio de justiça ou de atos justos, na relação jurídica entre indivíduos, envolvendo o comprometimento com a honestidade e o respeito mútuo.

Assim, aproximamo-nos das leituras quanto ao conceito de ética.

O agir com ética perpassa muitas noções relevantes para o Direito, sendo incontestável a importância de sua aproximação com os conceitos já examinados, haja vista sua preponderância, ainda que tímida, nos discursos quanto à justiça e a boa-fé na seara jurídica.

O conceito de ética possui extrema relação com a moral, outro conceito já aludido diversas vezes dentre as compreensões analisadas, inclusive sendo opção de diversos autores a não diferenciação entre esses conceitos, tratando-os como sinônimos em suas manifestações. Essa fusão, se é que podemos assim denominar, é compreensível a partir do estudo dos termos.

Na etimologia[448] desses dois conceitos não há distinção, pois, ética, advinda do grego *ethos*, e moral, advinda do latim *mores*, remetem ao mesmo significado aproximado de costumes.[449] Essa constatação revela-se solene considerando que, seja na acepção de sinônimos seja na diferenciação dos termos, os conceitos permanecem fiéis às suas origens ao se manterem como profundamente relacionados à conduta humana.

Ao aprofundarmos algumas leituras que se esforçaram no estudo da ética, sobretudo as inteligíveis do ponto de vista jurídico, que procuram traçar essa análise interdisciplinar entre a Filosofia e o Direito, é comum encontrarmos o termo moral adjacente; são diversas as conceituações que se valem de sua aplicação em conjunto para uma conceituação a partir da comparação ou diferenciação.

Existem diversas teorias sobre a ética, sendo que, assim como ocorre com o conceito de justiça, desponta a interpretação proferida por Aristóteles (384-322 a.C.), defendida em diversas de suas obras. Por isso, o pensamento do filósofo torna-se fundamental ao estudo e compreensão da ética.

Aristóteles é tido como um fundador da ética como uma ciência prática, tendo em vista suas lições possuírem caráter proeminentemente empírico, no que se

---

[448] Estudo da origem e da evolução das palavras.
[449] FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 11-12.

diferenciou de seu mestre, Platão (428-347 a.C.), que era muito mais teórico, inspirando fortemente o pensamento ocidental.[450]

A ética aristotélica possui raízes teleológicas, que se destina a um fim, um propósito, interpretando a ação humana pela categoria de meio e fim, como uma ação particular voltada a um fim que tenha valor em si mesmo e que seja sempre o mesmo fim.[451] Assim, Aristóteles elege como o fim último e bem supremo a felicidade, aproximando-se em muito da teoria utilitarista da justiça, anteriormente examinada.

O filósofo apresenta seu raciocínio sobre a ética com bases bastante similares à da justiça, tendo como alicerce a noção de virtude e vício, sendo a ética a sua noção e procura pela finalidade e bem supremo em sua realização e consideração como um todo e como forma de avaliação desse exercício, desse agir, nos indivíduos consigo mesmos e na busca por seus objetivos.[452]

Tendo em vista a característica empírica de sua teorização, Aristóteles entende a ética mutuamente implicada à política, sendo as vezes até confundida como a ela sendo subordinada, uma vez que, para ele, o objeto da ética é a própria determinação do bem supremo (felicidade) e que essa se dá pelo agir do indivíduo, sendo o agir através da virtude a realização da ética quando buscado o fim determinado, e esse agir dá-se através das atividades, que só são possíveis através da sociedade, em atividades no interior da *pólis*, e do exercício da política, que tem também de forma coletiva a finalidade de dirigir-se ao bem comum e a consecução da felicidade de todos os indivíduos sujeitos de direito[453], sendo que apenas na "'pólis' o homem encontra o caminho da realização de suas possibilidades. A autorrealização do homem encontra seu único caminho na 'pólis'".[454]

Indo além dessa noção, mas sem preteri-la, na procura por uma conceituação mais ampla e abrangente, temos que, para a Filosofia, a ética é tida como a disciplina

---

[450] NODARI, Paulo Cesar. A ética aristotélica. **Síntese Nova Fase**. Belo Horizonte, v. 24, n. 78, p. 383-410, 1997. Disponível em: https://www.faje.edu.br/periodicos/index.php/Sintese/article/view/722/1149. Acesso em 11 jul. 2023, p. 384.

[451] NODARI, Paulo Cesar. A ética aristotélica. **Síntese Nova Fase**. Belo Horizonte, v. 24, n. 78, p. 383-410, 1997. Disponível em: https://www.faje.edu.br/periodicos/index.php/Sintese/article/view/722/1149. Acesso em 11 jul. 2023, p. 386.

[452] Cf. LUÑO, Ángel Rodríguez. **Ética general.** 6. ed. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra S.A. (EUNSA), 2004, passim.

[453] Destaca-se novamente a importância de atermo-nos ao contexto social em que as colocações de Aristóteles são construídas: de exclusão social e escravidão, na qual apenas poucos indivíduos (homens livres) eram considerações cidadãos.

[454] NODARI, Paulo Cesar. A ética aristotélica. **Síntese Nova Fase**. Belo Horizonte, v. 24, n. 78, p. 383-410, 1997. Disponível em: https://www.faje.edu.br/periodicos/index.php/Sintese/article/view/722/1149. Acesso em 11 jul. 2023, p. 406-407.

que busca a fundamentação da moral na busca do bem supremo, estabelecendo normas de ação voltadas para os indivíduos dentro de uma sociedade com ideais a cumprir na busca pela melhoria, que deve ser desejável e desejada, assim como cognoscível do ponto de vista da reflexão moral autônoma deste indivíduo.[455]

A ética, ou mesmo como também denominada 'Filosofia Moral', é o estudo filosófico-prático da conduta humana, sendo ramo da Filosofia que, com finalidades práticas, tem como objeto o estudo das condutas humanas.[456]

De forma um pouco mais simplificada, temos que a ética é a parte da Filosofia que estuda a moralidade da ação humana, considerando os atos humanos como bons ou maus[457].

Assim, temos a ligação intrínseca entre os dois conceitos, que pertencem a um círculo virtuoso.[458]

Entretanto, do ponto de vista de uma maior diferenciação, destaca-se, em algumas doutrinas, o cerne dessas concepções como sendo a ética um valor que permeia as ações, estimado como bom, e a moral como uma imposição, ou seja, uma obrigatoriedade que se impõe, marcada por normas com exigência de universalidade e um efeito de coerção social.[459]

Porém, quando falamos em normas morais essas não se confundem, ao menos nesse momento, com as normas jurídicas, que incluem princípios e regras, mas sim são tidas como normas fundamentalmente sociais, em que a coerção se dá pela

---

[455] "El concepto filosófico de ETICA, fue definido como la 'Disciplina que busca la fundamentación de la Moral'; como la 'disciplina que busca el Bien Suprmo'. Estableciendo como caracteres de la misma una moral normativa, o sea dando normas de acción, es decir normas de conducta obligatorias, dirigidas a los hombres que son libres de cumprir con ellas o no, y em este caso son objeto de sanciones externas o internas por la Sociedad. Es una norma fundamentada; tiene un Ideal a cumprir, se muestra como una 'meta ideal' donde la superación permanente debe ser deseable y por ello deseada. Este Ideal debe ser por tanto claramente cognoscible (no algo vago o impreciso); que cualquier individuo com la cultura necesaria para haber ilegado a tener espíritu crítico, puede ilegar a ella por reflexión moral autónoma. El asentimiento debe de surgir del próprio sujeto. Debe de realizar Valores Personales. La norma de ética deve ser practicable, estar de acuerdo a la naturaleza del hombre, y por ello debe de ser deseable. Debe ser además Universal y para ciertos filósofos deve tenere l carácter de específica". Cf. ABAD, Maria Esperanza Bentos. **Etica para el operador de derecho**. Jueces, abogados, fiscales. Montevideo: Editoral Amalio M. Fernandes, 1992, p. 11.

[456] LUÑO, Ángel Rodríguez. **Ética general.** 6. ed. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra, S.A. (EUNSA), 2004, p. 19.

[457] No original: "la Ética es la parte de la filosofía que estudia la moralidad del obrar humano; es decir, considera los actos humanos en cuanto son buenos o malos". Cf. LUÑO, Ángel Rodríguez. **Ética**. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra S.A. (EUNSA), 1984, p. 17.

[458] LUÑO, Ángel Rodríguez. **Ética general.** 6. ed. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra S.A. (EUNSA), 2004, p. 54.

[459] RICOEUR, Paul. **Ética e Moral.** Trad. António Campelo Amaral. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2011, p. 3-4.

repercussão social de uma escolha considerada comunitariamente como “moral” ou “imoral”.

Consequentemente, temos que a ética pode ser tida como “a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo” e a moral “o comportamento ou agir segundo essa teoria”.[460]

Com isso, tendo sido ressaltada a herança aristotélica na noção de ética, importante destacarmos aqui, na acepção da moral enquanto norma social impositiva, por retidão e reconhecimento da importância de sua teoria no desenvolvimento do próprio Direito, a possível aproximação com a teoria kantiana[461][462], pois ao termos a moral como caráter obrigacional na conduta, ou seja, no agir humano, temos que essa norma social pode ser tida como um *dever-ser*, como ética deontológica, um agir motivado racionalmente (pela autonomia da razão) pelo dever e pelo agir corretamente.

Por tudo isso, podemos inferir a ética como predominantemente interna ao indivíduo, em sua subjetividade, e a moral como o seu agir, em acepção realista, prática, relacional (indivíduo-indivíduo/indivíduo-sociedade/indivíduo-escolhas, por exemplo).

Além disso, temos que o desígnio ético, para diversas das teorias, como já aludido, é a felicidade, ou a vida boa; sendo que o filósofo Paul Ricoeur (1913-2005), ao tratar sobre o desígnio ético elenca três componentes para sua definição que se igualam em importância: “o desígnio de uma vida boa, com e para os outros, em instituições justas”[463]. Assim, sendo a questão do viver bem bastante básica, mesmo que com diferentes possibilidades e perspectivas que podem ser adotadas[464],

---

[460] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

[461] Proveniente das ideias do filósofo Immanuel Kant (1724-1804).

[462] Considerações que têm como base as elucidações apresentadas por Paul Ricoeur em sua obra. Cf. RICOEUR, Paul. **Ética e Moral.** Trad. António Campelo Amaral. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2011, p. 3-4.

[463] RICOEUR, Paul. **Ética e Moral.** Trad. António Campelo Amaral. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2011, p. 5.

[464] “Puesto que las formas de la experiencia práctica están ligadas a la cultura del grupo social, la reflexión ética posee también unos presupuestos histórico-sociales. Desde un punto de vista genético, el ethos del grupo es anterior al ethos de la persona singular. En cada tipo de sociedad (Estado, familia, clan, comunidad religiosa) existen fines y costumbres compartidas, leyes, fiestas que exaltan acontecimientos o personajes del pasado que resultan importantes para la identidad del grupo, símbolos significativos a los que se tributa respeto, etc. La personalidad moral del individuo se va constituyendo en un contexto ético determinado, que será siempre un punto de referencia, aunque en la medida en que la persona madura puede distanciarse críticamente, de modo parcial o incluso total, del ethos social en que ha sido educada.
[...]

focalizaremos no componente das instituições justas, que está implicado na noção de viver bem com e para os outros, muito além das relações interpessoais, mas que insere-se nas instituições sociais/públicas como estruturas sociais e políticas de uma comunidade, fundamentando-se na ideia de uma exigência de igualdade e tratamento justo, ou seja, na própria noção de justiça, conforme a justiça distributiva já aqui versada nas perspectivas de Aristóteles - nas quais atribui-se "a cada um a parte que lhe cabe. O cada qual e o destinatário de uma justa partilha"[465].

Portanto, ética e moral, apesar de conceitos coincidentes, não podem confundir-se.

O trajeto de reconhecimento[466] dos, aqui elencados como relevantes, conceitos recepcionados pelo Direito nos levou até a análise da moral.

A relação entre moral e Direito é um dos temas mais presentes na Filosofia do Direito, sendo que diversas correntes teóricas partem da ideia de sua conexão ou separação[467], no empenho em teorizar sobre a justificação das normas jurídicas, ações e decisões, se constituem-se por si mesmas, autônomas, ou se vinculam-se a proposições e princípios morais.[468]

Aqui não se pretende esgotar o tema ou mesmo tem-se a equivocada intenção de que é possível apresentar todas as correntes e suas complexidades. Porém

---

El ethos del grupo social está sometido a cierta evolución, que normalmente no tiene un carácter de ruptura, ya que responde más bien al hecho de que el cambio de las circunstancias y condiciones de vida muestra que determinados fines compartidos por todos (justicia, igualdad, etc.) admiten o requieren ahora una forma diferente de realización concreta. Por otra parte, diversas sociedades pueden concebir de modo diverso la mejor realización de esos fines, o pueden considerar como dignos de realización fines diferentes e incluso opuestos. En la sociedad actual, vistosamente caracterizada por el pluralismo racial, cultural, religioso, etc., así como por el predominio del sentido de la autonomía personal sobre la fidelidad a las propias raíces sociales, culturales, éticas, etc., es fácil encontrarse ante modos de gobernar la propia vida (modos de «conducirse») diversos e incluso parcialmente opuestos entre sí, tanto desde el punto de vista estructural como desde el punto de vista de los contenidos.
[...]
Ya en el nivel de la experiencia moral es posible registrar diversos modos de vivir y de interpretar la propia existencia moral." Cf. LUÑO, Ángel Rodríguez. **Ética general.** 6. ed. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra S.A. (EUNSA), 2004, p. 52-54.

[465] RICOEUR, Paul. **Ética e Moral.** Trad. António Campelo Amaral. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2011, p. 7-8.

[466] Bastante limitado, admitimos, mas que fez parte do percurso da pesquisa que não tinha essa finalidade, como esclarecemos no início do capítulo, mas que dela foi parte significativa e, portanto, relevante para ser mencionada.

[467] FONTES, Paulo Gustavo Guedes. Limites do direito diante da autonomia moral do indivíduo: os riscos do máximo ético. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, ano XXIV, n. 116, p. 69-82, jan./mar. 2013, p. 69.

[468] NINO, Carlos Santiago. Derecho, moral, política. **Revista DOXA**, Alicante (Espanha), n. 14, p. 35-46, 1993, p. 39.

importa-nos analisar algumas das concepções sobre a relação entre Direito e moral a fim de compreendermos esse liame.

A Teoria Jusnaturalista[469], ou o chamado Direito Natural, que se baseia na ideia de que existem direitos inerentes ao homem, independentes da vontade humana ou de positivação (ou institucionalização), entende como inegável a conexão entre Direito e moral, pois os direitos morais seriam direitos naturais, advindos da própria noção de justiça que é inerente e imutável no homem e na natureza, universais e preexistentes, que são independentes dos direitos legais, mas os justificam.[470] Portanto a lei natural é a que empresta validade ao direito posto, pois justifica-o como justo, sendo o critério ético e moral um critério de validade do próprio Direito, que deve dar-se em conformidade com o Direito Natural.[471]

Lon Fuller (1902-1978), autor jusnaturalista, também defende a necessária relação entre Direito e moral; porém, em sua proposição vai além das considerações clássicas do Direito Natural, possuindo um aspecto procedimental na sua análise do Direito. Para o professor, os princípios morais não só fundamentam a existência do Direito, mas também são necessários como limites ao seu conteúdo, sendo a moral, ou moralidade como trata o autor, interna ao próprio Direito, que só pode cumprir sua função de regular o comportamento social através de alguns princípios que constituem a moralidade interna do Direito.

Em sua análise da moralidade interna do Direito, Fuller traz uma significativa distinção entre a moralidade da aspiração e a moralidade do dever, sendo a primeira a moralidade de uma vida plena e de realização e a segunda referente à base do ser humano e da sociedade, a que estabelece as normas básicas que fazem a sociedade ordenada possível, que vincula os indivíduos a respeitarem os “requisitos básicos da vida social”.[472] Assim, a moralidade interna do Direito apresenta características das

---

[469] Importante termos em conta que os Jusnaturalistas tiveram diferentes gerações: o Jusnaturalismo Antigo defendia o direito natural advindo da natureza; o Jusnaturalismo Clássico tinha como fundamento a existência de uma lei divina; e o Jusnaturalismo Racionalista, fundamentava-se na ideia de que os direitos naturais eram expressão racional do ser humano. Cf. STEUDEL, Adelângela de Arruda Moura. Jusnaturalismo clássico e jusnaturalismo racionalista: aspectos destacados para acadêmicos do curso de direito. **Publicatio UEPG Ciências Humanas, Linguística, Letras e Artes**, Ponta Grossa, v. 15, n. 1, p. 43-52, 2007.

[470] SMITH, Paul. **Filosofia moral e política**: principais questões, conceitos e teorias. Trad. Soraya Freitas. São Paulo: Madras, 2009, p. 113-114.

[471] BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Princípios e regras: uma abordagem evolutiva. **Revista Lex Humana**, v. 1, n. 2, p. 83-105, 2009, p. 83-84.

[472] FULLER, Lon L. **A moralidade do direito**. Trad: Augusto Neves Dal Pozzo e Grabriela Bresser Pereira Dal Pozzo. São Paulo: Contracorrente, 2022, p. 15-16.

duas moralidades, do dever e da aspiração, sendo que os deveres são tidos muito mais como de natureza negativa (não faça), não apresentando um desafio tão significativo para a sua definição formal, mas com relação à moralidade aspiracional, que guiam o ser humano a tipos específicos de realização, possuem qualidade afirmativa (faça), sendo o verdadeiro desafio para a moralidade interna do Direito, pois de difícil definição.[473]

Assim, define princípios constituintes da moralidade interna do Direito, na forma de oito requisitos: (i) generalidade do Direito; (ii) publicidade das promulgações; (iii) prospectividade das leis; (iv) inteligibilidade - clareza das leis; (v) consistência nas leis; (vi) praticabilidade; (vii) estabilidade - constância da lei ao longo do tempo; e (viii) congruência entre a ação do Estado e a norma posta.[474]

Por fim deixa clara sua concepção de que a visão dos indivíduos está implícita na moralidade do Direito, podendo o Direito ser neutro em diversas questões éticas, mas não diante da "visão do homem em si mesmo considerado", pois a moralidade interna do Direito garante a dignidade do homem, haja vista o Direito ser forma de submissão da conduta humana a uma governança de normas a fim de torna-lo e compreende-lo como "um agente responsável, capaz de compreender e cumprir as normas e ser responsabilizado por seus erros", ou seja, responsável e capaz, sendo a moralidade "uma condição necessária, embora não suficiente, para a realização da justiça".[475]

Como antes aludido, a moral age como uma coerção social, porém sabe-se que a coerção (e até a coação) é característica do Direito, através da obrigação jurídica materializada pela sanção por seu descumprimento, sendo a sanção jurídica institucionalizada. Assim, tal diferenciação prática poderia fundamentar a defesa pela autonomia do Direito diante da moral, pois esse último não apresenta a característica de legalidade ou institucionalidade, não derivando de uma regra de organização política em que se tem como base o uso legítimo da força[476] para sua manutenção.

---

[473] FULLER, Lon L. **A moralidade do direito**. Trad: Augusto Neves Dal Pozzo e Grabriela Bresser Pereira Dal Pozzo. São Paulo: Contracorrente, 2022, p. 57-58.
[474] FULLER, Lon L. **A moralidade do direito**. Trad: Augusto Neves Dal Pozzo e Grabriela Bresser Pereira Dal Pozzo. São Paulo: Contracorrente, 2022, p. 61-112.
[475] FULLER, Lon L. **A moralidade do direito**. Trad: Augusto Neves Dal Pozzo e Grabriela Bresser Pereira Dal Pozzo. São Paulo: Contracorrente, 2022, p. 195-201.
[476] No sentido da definição de Estado apresentada por Max Weber (1864-1920). Cf. WEBER, Max. **Ciência e política**: duas vocações. Trad. Jean Malville. 3 ed. São Paulo: Editora Martin Claret, 2001.

A moral e o Direito são tratados de forma brilhante por Immanuel Kant (1724-1804) em sua obra quando trata da razão pura e da razão prática. Para o filósofo a moral é *imperativo categórico*[477], devendo ser universalizável, ou seja, adotada da mesma forma por qualquer indivíduo, não concernente aos sentimentos e interesses, mas uma lei absoluta que se impõe ao indivíduo; portanto a ação moral é orientada pelo dever, que deve ser correta.[478]

Portanto, os deveres morais são deveres da razão, sendo que as leis morais não possuem particularidades naturais ou circunstanciais, sendo universais para todos os indivíduos racionais e sendo natural da natureza humana, não impostas por autoridade externa, como leis ou tradições, mas sim impostas pela razão e racionalidade como um autogoverno.[479]

Dessa forma, como imperativo categórico a moral é autônoma, em contraposição à norma jurídica, que é heterônoma, fazendo da moral uma ação em si mesma, não como meio para certo fim, eleita pelo indivíduo como ordenação da prática do bem.[480]

A teoria de Kant e as suas reflexões quanto a moral não se findam nesses termos, em sua obra "Crítica da Razão Pura" o autor trata das regras morais e sua relação com a liberdade e a livre vontade através do que chama de livre determinação e da razão determinante do agir humano, reconstruindo o sentido que dá a moralidade pela sua relação com a lei e a liberdade: a liberdade seria a razão de ser da lei moral, e a lei moral seria a razão de saber da liberdade. Assim a moralidade de uma ação funda-se na razão de esta ser feita pela lei, determinada *a priori,* como uma vontade pura determinada por si mesma e voluntária, uma determinação do querer; "É uma lei formal a que determina nossa vontade no agir moral, dando deste modo efetividade ao nosso conceito de liberdade ao mesmo tempo que permite conhecê-la". A moral,

---

[477] "Os deveremos morais são *imperativos* – a moralidade comanda ou proíbe o que *devemos* ou não fazer. Ela não é apenas uma consideração para ser comparada com outra – ela supera todas as considerações. Os imperativos morais são *categóricos*, incondicionais, porque não dependem dos desejos da pessoa". Cf. SMITH, Paul. **Filosofia moral e política**: principais questões, conceitos e teorias. Trad. Soraya Freitas. São Paulo: Madras, 2009, p. 187.

[478] FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 15.

[479] SMITH, Paul. **Filosofia moral e política**: principais questões, conceitos e teorias. Trad. Soraya Freitas. São Paulo: Madras, 2009, p. 185.

[480] KARAM, Fabiana Silveira. Das relações entre o Direito e a Moral (um ensaio sobre o pensamento de Kant). **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 2, n. 2. 2007. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/195. Acesso em: 12 fev. 2021.

então, tem relação com a lei pois a legislação universal determina atos como atos morais (portanto universalizáveis).[481]

Por tudo isso, percebe-se que a filosofia moral de Kant determina a moral como advinda da consciência, em uma aproximação com o que defende a corrente jusnaturalista, mas sem com ela se confundir. A moral em Kant é pessoal e individual, não presente em cargos ou funções, nem mesmo dentro do ordenamento jurídico, sendo a moral e as leis morais impostas aos indivíduos como inerentes.

O Positivismo Jurídico, em direção diametralmente oposta ao Direito Natural, entende o Direito como construção humana, que é positivado e institucionalizado através do Estado; o Direito é apenas o direito posto, sendo válido se em conformidade com os critérios internos ao próprio sistema jurídico, ou seja, possui na legalidade sua fundamentação básica, mas também confere importância ao critério da eficácia social (uso e desuso da norma). Assim, os positivistas defendem a separação entre Direito e moral, entendendo que para definir o Direito não é necessária a conexão com as noções do campo da moral e da justiça, sendo suficientes os critérios formais de validade, não importando a justeza da lei para sua validade, porém não nega que pode existir certa relação entre esses conceitos[482] de forma histórica ou contingencial, mas uma vinculação não é necessária.[483]

Assim, é possível resumir de forma bastante simplificada e que não aborda as nuances presentes nas importantes teorias, que os jusnaturalistas defendem a conexão entre Direito e moral na forma de uma intersecção e os positivistas defendem sua separação.

Richard Posner (1939-), resgata o Pragmatismo Jurídico[484], analisando a relação entre Direito e moral defende o relativismo moral ao afirmar que a moral não auxilia o Direito, pois não existem leis morais universais, sendo estas relativas e

---

[481] Cf. PEREZ, Daniel Omar. Lei e coerção em Kant. In: PEREZ, Daniel Omar (Org.). **Ensaios de Ética e Política**: Maquiavel, Hobbes, Rousseau, Kant, Wittgenstein. Cascavel: EDUNIOESTE, 2002, p. 89-120.

[482] Tais acepções são trazidas, resumidamente, por Paulo Fontes em sua obra quando apresenta o Positivismo inclusivo e o Positivismo exclusivo e seus autores. Cf. FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 82-83.

[483] FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 6-9, 10, 18.

[484] FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 93.

variáveis e, por isso, inaplicáveis aos casos jurídicos (especialmente os judiciais); portanto a linguagem criaria a moral, não apenas expressá-la-ia.[485]

No mesmo sentido entendem demais autores[486], como Jeremy Bentham (1748-1832), teórico utilitarista que entende que a moral deve ser analisada no caso concreto e que orientará ação como moralmente correta a que tenha a finalidade de proporcionar a maior quantidade de prazer (bem-estar e felicidade) ao maior número de pessoas. [487]

Também se destacam H. L. A. Hart (1907-1992) e Cass Sunstein (1954-), que defendem que o raciocínio jurídico deve dar-se pela prática, pela analogia, sendo a moralidade política criada pela prática.[488]

Portanto, para essas correntes o Direito, em especial a lei, seria independente da moral, sendo que todos os indivíduos, incluindo os juízes, podem viver socialmente sem uma teoria moral, a qual Posner afirma ser contrário[489].

Num outro sentido, temos como expoente da defesa do vínculo entre Direito e moral o filósofo Ronald Dworkin (1931-2013), pois para ele o Direito deve abranger princípios políticos e morais de uma determinada comunidade, estes que seriam concretizados pela legislação e pelas decisões judiciais.[490]

Para o filósofo, as diversas correntes de Teoria do Direito fracassaram ao ignorar que os problemas a elas relativos eram relativos a princípios morais, “não a estratégias ou fatos jurídicos”, devendo a Teoria Moral ser enfrentada.[491]

Dworkin defende a tese de que a legalidade é determinada não somente por fatores sociais, mas pela moral, pois as leis baseiam-se em fatos sociais e considerações de moralidade política e legitimidade institucional. A prática jurídica como argumentativa envolve raciocínio jurídico, sendo a interpretação da lei construtiva, de acordo com um propósito que deve servir e justificar, a fim de encontrar-se os fundamentos da lei, de acordo com os princípios nela contidos e como

---

[485] DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 85, 117.
[486] Os quais não exploremos, mas os quais cabe menção por sua importância.
[487] Cf. DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 85 e ss.
[488] Cf. DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 85 e ss.
[489] Da chamada “teoria moral”, esclarecemos, não da moral em si, pois, segundo o autor, a teoria não ofereceria uma base sólida para um juízo moral. Cf. DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 116.
[490] FONTES, Paulo Gustavo Guedes. Limites do direito diante da autonomia moral do indivíduo: os riscos do máximo ético. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, ano XXIV, n. 116, p. 69-82, jan./mar. 2013, p. 72.
[491] DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 12.

moralmente exige-se a prática jurídica para aplicação destes, levando em conta diversos fatores, como justiça, entre outros, que estão envoltos no sistema jurídico.[492]

Assim, as considerações morais são condições de veracidade das proposições jurídicas, mesmo que não seja tida como verdadeira a máxima jusnaturalista de que direito injusto não é direito, pois em breve análise a algumas situações jurídicas postas é possível verificar claras injustiças, mas que baseadas em proposições verdadeiras, pois o Direito depende de sua relação com a justiça e com a moral; e nesse sentido são diversas as Constituições que determinam limites morais a leis consideradas válidas. Exemplo disso é o princípio da isonomia, que é tido como limite legal, mesmo diante de uma lei que respeite os demais critérios de validade.[493]

Para o autor, o papel de moral se evidencia em democracias constitucionais, em que a Constituição é tida como fundamento e limite, seja na forma de regras, seja na forma de princípios necessários de interpretação.[494]

Portanto, é de importância prática fundamental a noção de que os critérios morais "estão entre os critérios que os juízes e outras autoridades devem usar para decidir" sobre as normas enquanto proposições e "quando essas proposições são verdadeiras"[495] em uma comunidade politicamente organizada através de um texto constitucional.

Por isso Dworkin baseia sua análise tendo como concepção de moral o aspecto social, como moralidade política, que é o conjunto de princípios que interessa à organização social, não os princípios referentes ao comportamento individual, mas sim em aspecto coletivo como comunidade jurídica organizada.

O autor também procura apresentar um conceito de Direito, sendo que conclui que este não se limita a um catálogo normativo de regras e princípios, mas sim é a ação, tendo seu império definido por sua atitude interpretativa, autorreflexiva, contestadora e construtiva, que deve ser dirigida à política[496], e que tenha como fim

---

[492] SHAPIRO, Scott J. The "Hart-Dworkin" Debate: A Short Guide for the Perplexed. **Public Law and Legal Theory Working Paper Series**, Ann Arbor, n. 77, Michigan Law, 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=968657. Acesso em: 13 ago. 2020, passim.
[493] DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 10-11.
[494] DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 25-26.
[495] DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 05.
[496] "Denomino 'política' aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas). Denomino 'princípio' um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque

“imaginar quais são os compromissos públicos de sua sociedade com os princípios, e o que tais compromissos exigem em cada nova circunstância”, com “espírito interpretativo” e objetivo de “colocar o princípio acima da prática para mostrar o melhor caminho para um futuro melhor, mantendo a boa-fé com relação ao passado” e por isso mostra-se também atitude fraterna “uma expressão de como somos unidos pela comunidade apesar de divididos por nossos projetos, interesses e convicções”.[497] Isso pois as comunidades e os indivíduos particularmente analisados buscam mais do que a integridade da lei e do Direito, “querem uma concepção de um modo de vida – e de vida em comunidade – que possa, ao mesmo tempo, inspirar e justificar, e esse desejo explica por que o que há de melhor na filosofia moral vem sobrevivendo há séculos, e mesmo há milênios”.[498]

Sendo o Direito um fenômeno social e uma prática social argumentativa, possui dimensão interna e externa, fazendo possível a sua analogia com a cortesia, que também é uma prática social interpretativa que engloba uma prática argumentativa, uma vez que o conceito de cortesia pode ser entendido e interpretado de maneiras diversas entre indivíduos e esses agem na aplicação do conceito no caso concreto de forma diferente com base em suas interpretações. Ao considerarmos a cortesia como regra social, isto é, “constituída intersubjetivamente”, e como conceito interpretativo compreendido normativamente e socialmente, “a melhor *concepção de cortesia* é aquela que melhor a interpreta enquanto uma prática social normativa real, que mantém certa adequação com um conjunto de práticas socialmente compartilhadas que servem de medida ou paradigma”. O mesmo ocorre com o Direito, no qual a prática argumentativa também é normativa, pois é regulada por regras, tanto as regras do que constitui o melhor argumento, quanto às regras dos próprios critérios normativos das práticas, que envolve articulações de prática de autoridade, argumentação e legitimação.[499]

Nesse sentido temos que “A noção dos direitos é central ao pensamento moral e político nas sociedades liberais e democráticas” uma vez que “a declaração de direitos tornou-se um jeito usual de promover causas e interesses. Isso porque a

---

é uma exigência de justiça ou eqüidade ou alguma outra dimensão da moralidade”. DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 36.

[497] DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 492.

[498] DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016, p. 118-119.

[499] MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto. **Do Xadrez à Cortesia**: Dworkin e a teoria do direito contemporânea. São Paulo: Saraiva, 2013, passim.

linguagem dos direitos dá força moral às reivindicações"; assim "Os direitos estão ligados a outros valores morais e políticos centrais nas sociedades democráticas liberais: liberdade, igualdade e justiça", entre outros.[500]

Dessa forma, o Direito Constitucional deve tratar da Teoria Moral, sendo a Filosofia Moral essencial para o desenvolvimento de uma Teoria dos Direitos Morais contra o Estado, devendo abordar questões como a justiça e a moral, pois o Direito não é e nem deve ser tida como uma disciplina independente.[501]

Assim, tem-se a análise da moral como indispensável na interpretação jurídica e constitucional, não apenas existindo a conexão entre Direito e moral, mas sendo essa conexão estreita e necessária.

Essa conexão íntima evidencia-se no fato de as normas jurídicas resultarem, em maior ou menor grau, de uma ordem moral, sendo a ordem jurídica efetiva[502] "quando não contrariar os princípios morais, assim, o direito adquire sim uma relação necessária com a moral"[503], porém sem qualquer relação de subordinação, no sentido de que mantem-se uma distinção entre moral e Direito e também sua autonomia, pois a licitude e a honestidade são concepções diferentes, sendo que permanecem os "traços distintivos entre o direito e a moral, numa aceitação ampla do brocardo segundo o qual *non omne quod licet honestum est* (nem tudo que é legal é honesto)".[504]

Por isso a moral tratada pelo Direito, em especial a moralidade, que é a qualidade ou caráter do que é moral, ação, atitude, conduta ou pensamento que está em conformidade com os preceitos, princípios e valores morais aceitos socialmente[505-506], não é a sua incorporação total, mas sim uma "uma juridicização parcial"[507] desses

---

[500] SMITH, Paul. **Filosofia moral e política**: principais questões, conceitos e teorias. Trad. Soraya Freitas. São Paulo: Madras, 2009, p. 111.
[501] DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 233-234.
[502] No raciocínio aqui exposto, efetiva perante a sociedade.
[503] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 102.
[504] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 77.
[505] Cf. MORALIDADE. Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=moralidade. Acesso em: 23 jul. 2023.
[506] Aceitos socialmente no sentido do pacto coletivo que determina os valores importantes para a sociedade no Estado Constitucional, que não engloba todos os aspectos de justiça e moral, mas que traz o padrão mínimo aceitável pela Nação brasileira, ao menos na época da constituinte, e que devem ser respeitados, inclusive na interpretação extensiva e atualizada de seu ordenamento jurídico.
[507] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 66.

preceitos morais por um ordenamento jurídico, permanecendo a autonomia da moral diante do Direito.

Dessa forma, a relação da concepção de moralidade dentro de um ordenamento jurídico, em especial nas normas constitucionais, não é uma simples transcrição de direitos e valores morais, mas sim a utilização de princípios morais como norteadores de juízos práticos, em nível abstrato e neutros em relação às normas jurídicas, como orientações de pensamento e conduta.[508]

É possível verificar diferentes sentidos ao termo 'moral', agrupados tendo em conta a sua forma de disposição social. São eles: (i) a moral como individual, "que consiste em um conjunto de princípios sobre a conduta humana em relação a ideia que cada um tem do bem e do mal"; (ii) a moral como social, positiva ou convencional, "que se define como um conjunto de princípios sobre o comportamento humano em relação a ideia que um determinado grupo tem sobre o bem e o mal"; (iii) a moral como orquestrada, "que consiste num conjunto de princípios – obtido através de um debate intersubjetivo – sobre o comportamento humano em relação a ideia que a maioria das pessoas tem sobre o bem e o mal", a exemplo cita-se a Declaração de Direitos Humanos; e (iv) a moral como objetiva (universal, racional, ideal ou crítica) que compreende "um conjunto de princípios da conduta humana que são justos em si mesmos, sem que sua correção (moral) tenha relação alguma com o que os seres humanos considerem com ou mal", que nessa visão é independente das regras religiosas e ideológicas.[509]

Aqui, como já foi possível perceber, concebemos a moral que se relaciona com o Direito, ou como podemos chama-la, moralidade, como a moral orquestrada (iii) em sentido amplo, ou seja, internacionalmente e fora de um certo ordenamento jurídico; mas, preferencialmente ao recorte proposto, como moral social, positiva ou convencional (ii), que se relaciona à ideia do que um determinado grupo, ou seja, a Nação brasileira enquanto comunidade político-juridicamente organizada em um

---

[508] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 103.

[509] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 99-100.

Estado constitucional e com ordenamento jurídico próprio, entende como moralmente correto, justo e certo.[510]

Dessa forma, avançando na relação entre Direito e moral já estabelecida[511], desconsideramos a moral como objetiva (iv), pois entendemos que é o contexto que importa para o Direito enquanto forma de organização social, pois os padrões sociais, como já ressaltado pela própria noção do estudo dos conceitos, é indispensável para a análise da acepção de qualquer termo, em especial no campo jurídico[512]; portanto, adota-se aqui o posicionamento de que o que entende-se por moral e por moralidade na análise pelo viés do Direito é consequência da determinação e do "que a sociedade entende como ético"[513], existindo uma necessária relação de dependência com a interpretação que a sociedade imprime ao termo.

Ademais, importante frisar que a moral ou moralidade como individual, na ideia isolada do que cada indivíduo acredita ser correto e ético, também pode ser analisada diante de sua relação com o Direito, como ocorre em diversas disciplinas específicas que se empenham em averiguar as motivações de um agir juridicamente reprovável, ou não, como é o caso da Psicologia Jurídica ou mesmo do Direito Criminal, por exemplo, mas que aqui consideramos como moralismo.

O moralismo, então, é a visão que cada indivíduo possui diante do mundo e que determina suas condutas concretas a partir de normas pré-definidas que

---

[510] No caso, adotamos como parâmetros do moralmente correto, justo e certo os que advém da leitura sistemática do ordenamento, que considera os propósitos e objetivos descritos no texto constitucional pátrio.

[511] Adotamos a relação entre Direito e moral estabelecida por Dworkin, no sentido de que a legalidade é determinada não somente por fatores sociais, mas também pela moral, pois as leis baseiam-se em fatos sociais e considerações de moralidade política e legitimidade institucional, tendo como concepção de moral o aspecto social, como moralidade política, que é o conjunto de princípios que interessa à organização social. Entretanto, Dworkin entende que a moralidade como "um sistema unificado de valores objetivamente vinculantes". "Essa crença na objetividade dos valores impede que a teoria de Dworkin ingresse no campo do relativismo, uma vez que a visão comum não se percebe como uma das teorias morais historicamente construídas, mas como uma perspectiva efetivamente correta". Aqui adotamos a noção de moralidade como vinculada ao que a sociedade imprime ao termo; portanto a moralidade não é objetiva, mas dependente de sua análise relativa e da ideia de moral construída coletivamente, que muda com a sociedade. COSTA, Alexandre Araújo. Teologia moral para ouriços: a teoria da justiça de Ronald Dworkin. **Direito.UnB - Revista de Direito da Universidade de Brasília**, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 198–219, 2014. Disponível em: https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24681. Acesso em: 20 nov. 2023.

[512] "[...] o significado não é algo incorporado ao conteúdo das palavras, mas algo que depende precisamente de seu uso e interpretação, como comprovam as modificações de sentidos dos termos no tempo e no espaço e as controvérsias doutrinárias a respeito de qual o sentido mais adequado que se deve atribuir a um texto legal". ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 51.

[513] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70.

conduzem suas as ações[514] e não se confunde com a moralidade aqui defendida e examinada, haja vista que a moralidade em sua visão social não determina regras concretas ou mesmo pré-definidas, mas sim traz orientação no agir, caracterizando-se muito mais como uma norma-princípio, como veremos na sequência.

Assim, a moralidade caracteriza-se pela referência ao que a sociedade entende como ético, sendo seu conteúdo variável, por isso de necessária interpretação, sendo seu conteúdo vinculado a uma ideia e noção do que vem a ser moral, ou seja, do que a sociedade entende, admite e estabelece como comportamento moral, ético e justo, não sendo de forma alguma absoluto, pois varia de acordo com as circunstâncias sociais.

Nesse sentido, é possível resumir simplificadamente a noção de moralidade na ideia de que esta determina que uma conduta que a considere “deve caminhar na direção da ideia de justiça”[515], sendo a imoralidade a conduta “que causa ‘injustiça’ a alguém”[516].

Considerando essas convicções, fica ainda mais perceptível a relação entre as ideias de justiça e de moralidade, pois, como já asseverado, ambos não se mostram conceitos cabais e de fácil aplicação, uma vez que manifestam vigorosamente a característica da ponderação e possuem significação mutável, devendo ser percebidos factualmente.

Mais uma vez os conceitos aqui trazidos aproximam-se e misturam-se, sendo indissociável para a acepção de qualquer deles o conhecimento do conteúdo (mesmo que parcial) dos demais; justiça, ética e moral reconhecem-se de forma associada.

Diante do exposto, como já elucidado anteriormente, temos que a visão estática dos conceitos não predomina, pois os conceitos, e aqui especialmente analisados os conceitos jurídicos, modificam-se de acordo com a transformação da sociedade, podendo ser até mesmo tido como retrato de uma certa época e certa cultura, incorporando e desvendando em si mesmo uma carga sociológica inestimável para a compreensão do corpo social.

---

[514] GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 284.

[515] SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro, 2015, p. 20.

[516] GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 12.

2.2 MORALIDADE NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A relação entre Direito e moral, como vimos, passou por diversas teorizações, tendo sido diversos os estudos já empreendidos quanto a essa relação.

Porém, em retrospecto de algumas das teorias que consideramos mais relevantes ao estudo do Direito aqui empreendido, temos por existente e íntima a relação entre os dois conceitos no campo jurídico, pois as normas jurídicas resultam de uma ordem moral, haja vista o próprio Direito ser resultado de uma construção social.

Assim, adotamos o posicionamento de Ronald Dworkin de que existe relação entre Direito e moral, pois os fatos sociais e a moralidade podem determinar[517] a prática jurídica e a própria legalidade. Tal consideração dá-se em especial tendo em vista que essa prática envolve a argumentação e a interpretação de forma construtiva do Direito, em acordo com o que nos ensina[518] Agostinho Ramalho Marques Neto (1947-) de que o Direito não é um dado estático, mas sim uma constante construção, seja dos indivíduos que o estudam, seja dos indivíduos que o aplicam, seja da própria sociedade que o interpreta constantemente, perfazendo da norma jurídica o resultado de uma interpretação.

Entretanto, adotado o ponto de partida da teoria de Dworkin quanto à relação entre Direito e moral -no sentido de que a legalidade é determinada não somente por fatores sociais, mas também pela moral, pois as leis baseiam-se em fatos sociais e considerações de moralidade política e legitimidade institucional, tendo como

---

[517] Aqui não adentraremos no debate sobre a necessidade da interpretação de 'fatos brutos'. Cf. COELHO, André Luiz Souza. Dworkin e Gadamer: Qual conexão?. **Revista PERI**, Florianópolis, v. 6, n. 1, p. 19-43, 2014. Disponível em: https://ojs.sites.ufsc.br/index.php/peri/article/view/905#:~:text=No%20sentido%20de%20influ%C3%AAncia%20direta,desta%20ao%20%C3%A2mbito%20do%20direito. Acesso em: 23 nov. 2023.

[518] Conforme ressaltado no item 1.1 deste trabalho. "Agostinho Ramalho mostrou, neste sentido, que se deve tentar uma superação dos pensamentos empiristas e idealistas, os quais tendem a valorizar apenas um dos pólos da relação de conhecimento; ora o objeto, ora o sujeito. Para tanto, é importante ter em mente a distinção entre objeto real e objeto de conhecimento. Aquele seria o objeto em si, em estado puro, o qual, porém, jamais seria alcançado, uma vez que, na tentativa de fazê-lo, o cientista terminaria, sempre, por elaborar um outro, o objeto de conhecimento. Assim visto - enquanto norma jurídica - o Direito não é um 'dado', porém um 'construído'. É resultado do processo de conhecimento, onde não prevalece nem objeto nem sujeito, havendo sim uma relação dialética entre ambos. Aí está, pois, o ponto adotado da 'Epistemologia Dialética'. Por outro lado, procurou-se sustentar que a construção da realidade jurídica é feita pela linguagem da ciência do Direito. Esta é o instrumento com o qual o operador jurídico confere 'sentido' ao seu objeto.". FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 23.

concepção de moral o aspecto social, como moralidade política, que é o conjunto de princípios que interessa à organização social-, avançamos para uma consideração da moralidade para além da objetiva defendida pelo autor[519]. Aqui, para a construção da tese, adotamos o posicionamento de que o que se entende por moral depende da variação do termo segundo padrões sociais.

Conforme o recorte intentado, especialmente considerando o ordenamento jurídico brasileiro, objeto da presente pesquisa, temos que a "moralidade caracteriza-se pela referência ao que a sociedade entende como ético"[520]; assim entendemos que as referências à moralidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro possuem sim relação de dependência com a interpretação que a sociedade imprime ao termo, como melhor veremos adiante.

Destarte, o sistema jurídico não é isolado ou posto, mas está em constante transformação juntamente à sociedade, por diversos fatores, sendo a moral um deles, fazendo com que as considerações morais passem a ser condições de veracidade das proposições jurídicas, pois em interpretação conjunta com o entendimento de uma dada comunidade sobre qualquer situação jurídica existe a noção de justiça, ética e correção, que são inerentes ao âmbito social.

E por compreender o caráter social do Direito como fruto da realidade social e sua importância como aliada na regulação, manutenção e própria construção de uma comunidade organizada é que o próprio sistema jurídico engloba a moral e determina em si limites morais para a sua consideração de validade, pois, como já aludido, "a ordem jurídica somente poderá ser legítima quando não contrariar os princípios morais"[521].

---

[519] Dworkin entende que a moralidade como "um sistema unificado de valores objetivamente vinculantes". "Essa crença na objetividade dos valores impede que a teoria de Dworkin ingresse no campo do relativismo, uma vez que a visão comum não se percebe como uma das teorias morais historicamente construídas, mas como uma perspectiva efetivamente correta". Aqui adotamos a noção de moralidade como vinculada ao que a sociedade imprime ao termo; portanto a moralidade não é objetiva, mas dependente de sua análise relativa e da ideia de moral construída coletivamente, que muda com a sociedade. COSTA, Alexandre Araújo. Teologia moral para ouriços: a teoria da justiça de Ronald Dworkin. **Direito.UnB - Revista de Direito da Universidade de Brasília**, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 198–219, 2014. Disponível em: https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24681. Acesso em: 20 nov. 2023.

[520] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70.

[521] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 102.

Entretanto, a moral ou moralidade aqui debatida que se correlaciona com o Direito não é a moral individualmente considerada, mas sim a concepção de moral coletivamente considerada, como princípios que interessam à organização social como comunidade politicamente e juridicamente organizada com ideias em comum através do sentido de Estado-Nação e da organização por meio de um texto constitucional.

Por tudo isso, a moral e o Direito têm sua relação mais evidenciada nas democracias constitucionais, nas quais as Constituições, por seu predomínio jurídico e político, são a forma de reconhecimento e estabelecimento dos valores comuns e dos princípios fundantes de uma sociedade, pois lei estruturante e fundamental advinda democraticamente como própria expressão popular.[522]

Consequentemente, o texto constitucional deve abordar certa carga de moralidade, como conceitos de justiça, ética e moral, de forma necessária, a fim de reafirmar o caráter democrático do Estado de Direito que assim o for, pois as considerações jurídicas e políticas orientadas por princípios de caráter interpretativo-social garantem a efetiva participação popular não só através do voto, mas pela construção e interpretação das normas orientadoras do agir estatal e reguladoras da sociedade.

A relação entre Direito e moral é antevista na Declaração Universal dos Direitos Humanos, proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas - Organização das Nações Unidas (ONU) - em 10 de dezembro 1948, que já em seu preâmbulo deixa inequívoca sua intenção de um ideal comum a ser atingido por todas as Nações, que devem promover e respeitar os direitos e liberdades ali dispostos.

Em seu artigo 29[523] a Declaração Universal dos Direitos Humanos afirma que os direitos e liberdades fundamentais dos indivíduos só podem ser limitadas pela

---

[522] Nesse sentido: “Importa destacar que o estudo da moralidade não é apenas uma preocupação do operador do direito brasileiro, mas de todos aqueles que integram Estados democráticos”. GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 170.

[523] Artigo 29:

1. Todo ser humano tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível.

2. No exercício de seus direitos e liberdades, todo ser humano estará sujeito apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.

3. Esses direitos e liberdades não podem, em hipótese alguma, ser exercidos contrariamente aos objetivos e princípios das Nações Unidas. Cf. Organização das Nações Unidas - ONU. Fundo das Nações Unidas para a Infância – UNICEF. UNICEF Brasil. **Declaração Universal dos Direitos**

legislação, desde que essa limitação se dê com a finalidade de assegurar o reconhecimento e respeito aos direitos e liberdades fundamentais de outro indivíduo ou da coletividade a fim de satisfazer as exigências morais de uma sociedade democrática.

Portanto, nessa visão, o respeito à moralidade em uma sociedade democrática é indispensável à garantia e respeito aos direitos e liberdades fundamentais.

Diante disso, a moralidade possui uma vinculação expressiva com o agir estatal, sendo um parâmetro desse agir e também um limite, a ser respeitado, protegido e fomentado, como expressão da sociedade efetivamente democrática.

Apesar dessa íntima relação da moralidade com o caráter democrático do Estado de Direito aqui asseverada e da noção internacionalmente fixada pela Declaração Universal dos Direitos Humanos de que o respeito à moralidade em uma sociedade democrática é indispensável à garantia e respeito aos direitos e liberdades fundamentais, salta aos olhos na pesquisa aqui empreendida que, salvo melhor juízo, apenas o Estado brasileiro introduz a moralidade como norma jurídica em seu texto constitucional[524], deixando ainda mais inequívoco o caráter programático, dirigente, vinculante e compromissório da lei fundamental brasileira em vincular toda a atuação do poder público à realização de um determinado projeto social através do estabelecimento do Estado Social e Democrático de Direito.

Na realidade do ordenamento jurídico brasileiro, a moralidade surge nesse sentido como uma norma que visa orientar uma conduta, em especial a conduta do Estado, a fim de nortear a atuação da Administração Pública.

A Constituição Federal de 1988 apresenta a tutela constitucional à moralidade em seu Título III – Da Organização do Estado, Capítulo VII – Da Administração Pública, em seu artigo 37[525], fazendo com que a moralidade seja de fato entendida

---

Humanos. Disponível em: uhttps://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos. Acesso em: 10 maio 2023.

[524] Em nossas pesquisas não encontramos referências à moralidade como norma jurídica em outras Constituições, especialmente analisando a América Latina, Estados Unidos da América e alguns países da Europa. Essa “inovação” normativa traz ainda mais destaque à pesquisa intentada e à tese por nós proposta.

[525] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. (destaque acrescido). BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

como princípio ético constitucionalmente positivado, transformando-a efetivamente em conceito jurídico no ordenamento jurídico brasileiro.[526]

Assim, a noção de moralidade no interior do ordenamento jurídico não se limita a simples regra, mas sim se revela como orientação ao agir estatal, na forma de aplicar e interpretar a lei e responsabilidade de se ler a Constituição de forma sistemática, por isso apresenta-se no texto constitucional na forma de princípio; portanto o princípio da moralidade mostra-se "importante balizador normativo" a que toda Administração deve obediência.[527]

O princípio da moralidade mostra-se de fato um grande desafio para os que se empenham em estudá-lo, pois constitui notável dificuldade a determinação de seu significado jurídico, inclusive "Há quem sustente que o princípio da moralidade é mera referência, em grande medida etérea, dentro da Constituição, e que pouco pode dele se extrair"[528].

Entretanto, considerando o sistema jurídico brasileiro e a análise aqui abordada, é manifesto que o princípio da moralidade não é mera referência, mas sim norma de praticável aplicação em casos concretos, como se verá adiante.

A consideração do princípio da moralidade como significativo à ordem jurídica brasileira advém da estruturação da Constituição e, consequentemente, de todo o Estado brasileiro e do ordenamento jurídico pátrio como um sistema jurídico aberto, que inclui regras e princípios, em que sua abertura para os princípios mais relevantes para a ordenação da sociedade é proveniente da noção do Estado constitucional como uma 'ordem aberta', como vimos anteriormente.

A partir disso, temos que as normas constitucionais se apresentam em regras e princípios, ambos com eficácia e *status* normativo, mas que apresentam diferenças significativas.

A diferença entre regras e princípios é apresentada por Ronald Dworkin, autor para o qual as diferentes normas podem desempenhar papeis parecidos, mas que sua diferenciação "reduz-se quase a uma questão de forma", pois "A diferença entre

---

[526] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 149.

[527] MACEI, Demetrius Nichele; SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, Curitiba, a. X, n. 17, 2017, p. 16.

[528] GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 5-6.

princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica" quanto a orientação oferecida, uma vez que as "regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada" e os princípios não estabelecem condições que tornem sua aplicação necessária, mas sim precisam de ponderação; assim, mesmo que os princípios sejam normas, eles não apresentam consequências jurídicas automáticas em dada condição. Por isso "Os princípios possuem uma dimensão que as regras não têm - a dimensão do peso ou importância", "Se duas regras entram em conflito, uma delas não pode ser válida", já os princípios podem ser ponderados e aplicados de diferentes formas, sem um invalidar-se diante de outro.[529]

O referido filósofo entende de forma genérica princípios como os divergentes de regras, mas diferencia os termos 'princípio' e 'política' como sendo princípios com aplicações em graus diferentes, o princípio mais individualmente analisado, mesmo que não se limite ao caráter individual, mas sim a uma questão que não traria uma diferenciação política, econômica ou social em grande porte, e a política coletivamente analisada como perfazendo a noção de grande porte nas mudanças políticas, sociais e econômicas.[530]

Influenciado pela proposta de Dworkin e na busca por enriquecê-la, Robert Alexy (1945-) traz como ponto central em sua distinção entre regras e princípios a noção de que os princípios devem ser tidos como "mandados de otimização", ou seja, normas que podem ser cumpridas em diferentes graus, mas que demandam a sua realização na maior medida possível, dentro das possibilidades concretas (jurídicas e fáticas).[531-532]

Importante aporte sobre os princípios jurídicos é apresentado por Humberto Ávila (1970-), que defende sua importância, haja vista "prescreverem fins a serem

---

[529] DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 39-44.

[530] "Com muita freqüência, utilizarei o termo 'princípio' de maneira genérica, para indicar todo esse conjunto de padrões que não são regras; eventualmente, porém, serei mais preciso e estabelecerei uma distinção entre princípios e políticas. Ainda que presente argumento nada vá depender dessa distinção, devo expor como cheguei a ela. Denomino 'política' aquele tipo de padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (ainda que certos objetivos sejam negativos pelo fato de estipularem que algum estado atual deve ser protegido contra mudanças adversas). Denomino 'princípio' um padrão que deve ser observado, não porque vá promover ou assegurar uma situação econômica, política ou social considerada desejável, mas porque é uma exigência de justiça ou eqüidade ou alguma outra dimensão da moralidade". DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 36.

[531] Cf. ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso as Silva. 2. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

[532] Ademais, Alexy não faz uso da distinção entre princípios e política apresentada por Dworkin.

atingidos” e servirem “de fundamento para a aplicação do ordenamento constitucional”.[533]

Em sua teoria, o autor defende que “tanto os princípios quanto as regras permitem a consideração de aspectos concretos e individuais”, sendo que “No caso dos princípios essa consideração de aspectos concretos e individuais é feita sem obstáculos institucionais, na medida em que os princípios estabelecem um estado de coisas que deve ser promovido sem descrever, diretamente, qual o comportamento devido”, fazendo com que o fim a ser alcançado funcione “como razão substancial para adotar os comportamentos necessários à sua promoção”. Dessa maneira os princípios podem ser considerados normas “que geram, para a argumentação, razões substanciais (*substantive reasons*) ou razões finalísticas (*goal reasons*)”, enquanto nas “regras a consideração a aspectos concretos e individuais só pode ser feita com uma fundamentação capaz de ultrapassar a trincheira decorrente da concepção de que as regras devem ser obedecidas”.[534]

Quanto ao modo final de aplicação, defende a teoria “que a diferença entre princípios e regras não está no fato de que as regras devam ser aplicadas no todo e os princípios só na medida máxima”, pois em ambas as espécies de normas a sua aplicação deve ocorrer “de tal modo que seu conteúdo de *dever-ser* seja realizado totalmente”[535-536]:

> A única distinção é quanto à determinação da prescrição de conduta que resulta da sua interpretação: os princípios não determinam diretamente (por isso *prima-facie*) a conduta a ser seguida, apenas estabelecem fins normativamente relevantes, cuja concretização depende mais intensamente de um ato institucional de aplicação que deverá encontrar o comportamento necessário à promoção do fim; as regras dependem de modo menos intenso de um ato institucional de aplicação nos casos normais, pois o comportamento já está previsto frontalmente pela norma.

---

[533] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 43.
[534] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 70.
[535] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016**,** p. 71-86.
[536] A teoria propõe “a superação de um modelo dual de separação regras/princípios, baseado nos critérios da existência de hipótese e do modo de aplicação e fundado em alternativas exclusivas”, propõe, além “de dissociar as regras dos princípios quanto ao dever que instituem, à justificação que exigem e ao modo como contribuem para solucionar conflitos”, a inclusão da categoria dos postulados “definidos como instrumentos normativos metódicos, isto é, como categorias que impõem condições a serem observadas na aplicação das regras e dos princípios, com eles não se confundindo”. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016**,** p. 94.

> É preciso, ainda, lembrar que os princípios, eles próprios, não são mandados de otimização. Com efeito, como lembra Aarnio, o manda- do consiste numa proposição normativa sobre os princípios, e, como tal, atua como uma regra (norma hipotético-condicional): será ou não cumprido. Um mandado de otimização não pode ser aplicado mais ou menos. Ou se otimiza, ou não se otimiza. O mandado de otimização diz respeito, portanto, ao uso de um princípio: o conteúdo de um princípio deve ser otimizado no procedimento de ponderação. O próprio Alexy passou a aceitar a distinção entre comandos para otimizar e comandos para serem otimizados.
> O ponto decisivo não é, portanto, a falta de ponderação na aplicação das regras, mas o tipo de ponderação que é feita e o modo como ela deverá ser validamente fundamentada - o que é algo diverso.[537]

As regras e princípios podem ser dissociados “quanto ao modo como prescrevem o comportamento”; “Enquanto as regras são normas imediatamente descritivas, na medida em que estabelecem obrigações, permissões e proibições mediante a descrição da conduta a ser adotada, os princípios são normas imediatamente finalísticas, já que estabelecem um estado de coisas para cuja realização é necessária a adoção de determinados comportamentos”. Portanto “Os princípios são normas cuja qualidade frontal é, justamente, a determinação da realização de um fim juridicamente relevante, ao passo que característica dianteira das regras é a previsão do comportamento”.[538]

Assim, os princípios demandam, para sua aplicação, “uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção”, conduta que inclui comportamentos que “passam a constituir necessidades práticas sem cujos efeitos a progressiva promoção do fim não se realiza”, portanto vistos como um dever.[539]

Diante disso, os princípios possuem eficácia interna com atuação sobre outras normas dentro de um mesmo sistema jurídico, estabelecendo um estado ideal de coisas a ser buscado e auxiliando na compreensão do sentido das demais normas (especialmente as regras); e eficácia externa na compreensão e interpretação de fatos e provas, estabelecendo “indiretamente um valor pelo estabelecimento de um estado ideal de coisas a ser buscado”, “um parâmetro para o exame da pertinência e da

---

[537] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 86-87.
[538] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016**,** p. 95.
[539] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016**,** p. 102-104.

valoração”.[540 - 541] Quanto a força normativa, importante destacar que a elevada generalidade material dos princípios não deve ser vista como uma oportunização de desconsideração perante o caso concreto.[542]

Assim, “Todo princípio constitucional corresponde a uma diretriz ou previsão positiva em determinada direção. O princípio indica a estrada pela qual devemos caminhar”. “Então, dizer que a Constituição consagra um princípio, significa dizer que consagra uma diretriz positiva a ser seguida na ação da Administração Pública”.[543]

Dessa forma, a moralidade constitucionalmente positivada no ordenamento jurídico brasileiro demonstra a intenção do constituinte e, por consequência da

---

[540] A eficácia dos princípios não se resume às características aqui expostas, sendo sua incidência muito mais expansiva dentro de um ordenamento jurídico, apenas destacamos as que mais podem ser observadas conforme o recorte aqui intentado a fim de não fugir ao escopo do trabalho.

[541] ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 122-125.

[542] “Os princípios são, portanto, normas que atribuem fundamento a outras normas, por indicarem fins a serem promovidos, sem, no entanto, preverem o meio para a sua realização. Eles apresentam, em razão disso, alto grau de indeterminação, não no sentido de mera vagueza, presente em qualquer norma, mas no sentido específico de não enumerarem exaustivamente os fatos em presença dos quais produzem a consequência jurídica ou de demandarem a concretização por outra norma, de modos diversos e alternativos.[...] O seu elemento essencial é a indeterminação estrutural: princípios são prescrições finalísticas com elevado grau de generalidade material, sem consequências especificas previamente determinadas.

Nesse aspecto, é preciso insistir num ponto de extrema importância: embora as regras e os princípios careçam de um sopesamento de razões para a sua aplicação, eles não se submetem ao mesmo processo discursivo, argumentativo e justificativo para a sua aplicação. Isso precisa ficar claro. Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia o caráter descritivo da conduta, ou a definição de um âmbito de poder, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de uma regra que não pode ser simplesmente desprezada pelo legislador, ainda que haja internamente alguma margem de indeterminação para a definição do seu sentido. [...] Quando a Constituição contém um dispositivo que privilegia um estado de coisas a ser promovido, há, nesse contexto e nesse aspecto, a instituição de um princípio que exige do aplicador um exame de correlação entre esse estado e os comportamentos que devem ser adotados para a sua promoção. Esses comportamentos - insista-se nisto- devem ser adotados pelos particulares ou pelo Estado, não cabendo ao intérprete desconsiderá-los como se o princípio, em vez de uma norma, fosse uma simples opinião desprovida de normatividade. Aqui o ponto essencial: as normas - quer princípios, quer regras - estatuem prescrições gerais e, como tais, devem ser interpretadas, não podendo o aplicador relativizar esse aspecto constritor e heterolimitador. O simples fato de a aplicação de qualquer norma - seja um princípio, seja uma regra-depender de conexões valorativas entremostradas no ordenamento jurídico e requerer um processo discursivo e argumentativo de avaliação de razões e contrarrazões para a determinação do seu conteúdo não quer dizer que o intérprete possa desprezar o modo como a Constituição escolheu normatizar a conduta humana se por meio da estatuição de uma regra ou de um princípio. Assim, quando estatui regras ou determinados princípios, como aqueles que preveem condições estruturais do exercício do poder ou parâmetros permanentes de aplicação, não cabe ao intérprete relativizar esses comandos em nome da ponderação (no sentido estrito de afastabilidade mediante priorização concreta), como se os princípios fossem normas descartáveis e, por isso, desprovidas de normatividade. Cabe-lhe, em vez disso, coerentemente respeitar a normatividade escolhida pela Constituição. [...]”. ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016**,** p. 149-161.

[543] GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.p. 5-6.

sociedade brasileira, em tratar os preceitos morais pelo ordenamento jurídico como um orientador; assim, quanto aos preceitos morais, entende-se que houve "uma juridicização parcial deles" e não sua anexação ao ordenamento[544]. Isso ocorre, pois, a moralidade, nessa visão, não é um conceito ou argumento jurídico capaz de representar a realidade em si, mas sim demonstrar a busca pelo ideal[545], que no contexto constitucional pátrio reflete não apenas um propósito a ser alcançado individualmente, mas um meio para alcance dos propósitos do Estado brasileiro como um todo.

A verificação do princípio da moralidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro, expressamente previsto na Constituição Federal, auxilia todo o conhecimento, interpretação e aplicação do Direito, pois identifica um dos valores que ordenam o Estado brasileiro, positivado através de um princípio constitucional.[546]

Assim a moralidade como princípio constitucional é balizador do agir público, da própria sociedade e guia na busca pelo respeito aos fundamentos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e persecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, devendo ser buscado e realizado da melhor maneira possível em cada situação prática.

Por se tratar de um princípio jurídico que possui peso, importância e deve ser ponderado e necessariamente interpretado, o princípio da moralidade "não possui conteúdo normativo perfeito e acabado" e existe certa dificuldade em se extrair significado da norma de forma objetiva e desvinculada; porém, como vimos, tal característica advém de sua natureza jurídica, não configurando defeito, pois como todos os princípios "a moralidade pública se destina a disciplinar uma série indeterminada de situações, o que seria inviabilizado por uma construção fechada e exaustiva". Portanto o princípio da moralidade não se confunde com uma regra, não tendo conteúdo normativo específico e, assim como os demais princípios

---

[544] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 66.

[545] WEYNE, Bruno Cunha. A concepção de direitos humanos como direitos morais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 6, 2009, p. 8.

[546] Nesse sentido: "A enunciação dos princípios de um sistema tem, portanto, uma primeira utilidade evidente: ajudar no ato de conhecimento.
O cientista, para conhecer o sistema jurídico, precisa identificar quais os princípios que o ordenam. Sem isso, jamais poderá trabalhar com o direito". SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 143.

constitucionais, “não tem existência autônoma e desvinculada do todo da Constituição”.[547]

Portanto, a dificuldade de se emitir um conteúdo específico ao princípio da moralidade é a sua característica mais marcante e definidora, que o caracteriza verdadeiramente como um princípio constitucional, pois a exigência de um esforço reflexivo e ponderação ao caso concreto o diferencia de uma regra, alçando-o a categoria de princípio que deve ser respeitado como orientador de condutas.

O princípio da moralidade então como balizador do agir estatal é também “instrumento de controle da atividade administrativa do Estado”, esta que deve sempre estar orientada à consecução do bem e do interesse públicos, não podendo ser eticamente reprovável, atuando com o objetivo de evitar o desvio ou mesmo o abuso de poder pelo Estado.[548]

Entretanto, não se exaure a finalidade do princípio da moralidade no combate ao abuso e desvio de poder, pois deve-se levar em conta que o Estado, como Administração Pública, é também indutor de comportamentos. Nessa intelecção, a Administração Pública, como agente de estímulo de condutas, deve agir no intento de concretizar os objetivos do Estado, conforme previsão constitucional[549].

Diante disso, o Estado, como reflexo da sociedade e, ao mesmo tempo, como representação do consenso de uma comunidade política quanto a padrões de conduta -tanto políticas quanto jurídicas- deve deter-se, pela moralidade, a um comportamento ético, a fim de incentivar e exemplificar a toda a sociedade a melhor forma de agir.

O Estado, enquanto Administração Pública, não está apenas desautorizado a cometer abusos ou distanciar-se de seus desígnios, mas está obrigado a agir de forma correta e buscar sempre possibilitar, aproximar e cumprir seus propósitos constitucionalmente elencados, a fim de servir também e principalmente como modelo e padrão de todos os atos, administrativos ou não, dentro de uma ideia de comunidade organizada.

Assim, é possível visualizar o alcance da moral e da moralidade às noções de ética, justiça e boa-fé mesmo dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

---

[547] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70-71.
[548] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 65.
[549] MACEI, Demetrius Nichele; SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro da. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, Curitiba, a. X, n. 17, 2017, p. 18.

Sua relação com a ética, esta que pode ser definida como “a teoria dos princípios, regras, critérios ou padrões valorativos da justiça e do comportamento justo”, dá-se na medida em que a moral se define como “o comportamento ou agir segundo essa teoria”[550]; fazendo com que a moralidade nada mais seja do que o agir de acordo com o que se entende por ético e justo, uma vez que “o princípio da moralidade caracteriza-se pela referência ao que a sociedade entende como ético”[551].

“A essência do princípio da moralidade pública consiste na invalidade de todos os atos praticados pelo Estado incompatíveis com a interpretação *ética* do sistema e das normas jurídicas”[552].

Sua relação jurídica com a boa-fé vai além da conceituação, chegando a alcançar efetivamente o instituto da boa-fé presente no ordenamento jurídico brasileiro.

A boa-fé, conceito originalmente jurídico, como versado, é um instituto precipuamente do Direito Privado; entretanto, considerando alguns fatores, em especial a interpretação sistêmica do ordenamento jurídico e a visão da unidade[553] do ordenamento jurídico, tal instituto precipita-se sobre o Direito Público.

A expressão boa-fé possui acepção objetiva e subjetiva. Em sua acepção subjetiva a boa-fé “indica um estado de fato, traduzindo a ideia naturalista da boa-fé, aquela que, por antinomia, é conotada à má-fé”; por isso a boa-fé subjetiva compreende um estado psicológico, isto é, “estado de consciência caracterizado pela ignorância de se estar a lesar direitos ou interesses alheios”.[554]

---

[550] TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002, p. 15.

[551] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 75.

[552] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70-71.

[553] “Se nos fora possível isolar algo que pudesse apresentar todos os elementos estruturais do sistema jurídico, só por isso, estaríamos reconhecendo outra unidade e, por conseguinte, haveria de ser o reconhecimento da divisibilidade do sistema. A ordenação jurídica total deixaria de ser una, indivisível, para ser formada de tantas partes quantas fossem as unidades isoladas.
Desse modo, quando não traga consequências práticas sensíveis, haverá de ser, tal colocação, meio seguro de reafirmar princípio fundamental e vestibular da ciência jurídica, qual seja o de que a ordenação do Direito forma um sistema pleno, unitário.” CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393-401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, p. 394-395.

[554] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 279-280.

A boa-fé subjetiva possui algumas utilizações práticas, sendo possível visualizá-la em alguns artigos do Código Civil brasileiro[555]. Entretanto, interessa-nos aqui a sua acepção objetiva.

A boa-fé objetiva é norma jurídica, pois não designa uma convicção subjetiva ou mesmo um estado de fato, "mas aponta, concomitantemente a: (i) um instituto ou modelo jurídico (estrutura normativa alcançada pela agregação de duas ou mais normas); (ii) um *standard* ou modelo comportamental pelo qual os participantes do tráfico obrigacional devem ajustar o seu mútuo comportamento"; e (iii) um princípio jurídico que aponta a um "estado ideal de coisas".[556] Portanto, a boa-fé objetiva é o estabelecimento de um padrão ético, que se pode arguir como próprio de justiça ou de atos justos, na relação jurídica entre indivíduos ou entre esses e o Estado, envolvendo o comprometimento com a honestidade e o respeito mútuo.

O instituto jurídico da boa-fé objetiva é tido pela doutrina como uma "estrutura normativa complexa" pois "sua aplicação não prescinde de uma referência a outros enunciados"[557], mesmo sendo um princípio jurídico.

Assim o princípio da boa-fé objetiva "caracteriza um instituto jurídico, uma estrutura normativa produtora de modelos prescritivos", com *status* normativo e que prescreve comandos (por exemplo: como agir corretamente), que, por sua vez, expressam "outros institutos, ligados geneticamente à boa-fé".[558]

Ademais, a boa-fé objetiva é disposta no Código Civil[559] brasileiro como cláusula geral, o que faz com que seja uma tarefa de interpretação, como requerem os princípios, a sua análise, aferição, aplicação e validação, que está vinculada a "concepção dinâmica da relação obrigacional", pois (a) como princípio interpretativo as concepções estão orientadas pela sua dinamicidade e transformação em conjunto com a sociedade e (b) mesmo a doutrina civilista especializada entendendo o princípio

---

[555] Cf. MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 248 e ss.
[556] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 281-282.
[557] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 248.
[558] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 283.
[559] Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.
Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé. BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm.

da boa-fé objetiva como instituto jurídico que está constituído como tema “tema da Teoria Geral do Direito, não há dúvidas sobre ser o Direito das Obrigações a sua sede prioritária”[560].

Diante disso, temos que a boa-fé objetiva tem sua aplicação na relação obrigacional, que é tida “como um processo dinâmico, polarizado pelo adimplemento, que é o seu fim”[561] e que, como dito, está adstrito a mutabilidade e, por isso, instituto jurídico também variante, mas que inclui em si, sem esgotar-se nessa noção, “a criação de um vínculo jurídico ligando credor e devedor e há, igualmente, o nascimento de direitos subjetivos de crédito e de deveres jurídicos (dívida)” que possui como elementos “os sujeitos, o objeto e o vínculo de sujeição que liga – assujeita – o devedor ao credor, o crédito e a dívida”.[562]

Quanto a aplicação do princípio da boa-fé objetiva nas relações entre Estado e cidadãos (ou contribuintes, como nos interessa nesse recorte), tem-se que a jurisprudência, mais do que a própria doutrina, “vem assentando a inter-relação entre a boa-fé, como modelo ou instituto jurídico, e os princípios reitores da Administração Pública”.[563] Nesse sentido a boa-fé liga-se com a tutela do interesse público e com “os princípios constitucionais da moralidade, da impessoalidade e da segurança jurídica, entendido globalmente e na sua especificação nas garantias asseguradas constitucionalmente aos contribuintes”.[564]

> A boa-fé atua como norma asseguradora da manutenção de situações consolidadas, desde que geradoras de expectativas legítimas para os administrados em geral e aos contribuintes, um «subprincípio da moralidade administrativa».[565]

Nesse sentido, é inequívoca a relação entre o princípio da moralidade e o princípio da boa-fé objetiva, esta última que também deve estar presente nas relações entre cidadãos e Administração Pública, portanto também incontestável sua aplicação

---

[560] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 216.
[561] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 215.
[562] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 218.
[563] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 333.
[564] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 333.
[565] MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 333.

na relação entre contribuinte e Estado. Nessa seara, podemos vislumbrar uma 'boa-fé administrativa'[566].

O princípio da boa-fé objetiva no Direito Público possui dicção na Lei Federal que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal[567] e liga-se em sua aplicabilidade ampla com as noções de confiança e coerência, a fim de que não haja atuação contraditória ou desleal, ou seja, deve-se agir de acordo com a moralidade.

No campo do Direito Tributário, existe certa divergência sobre a aplicação do princípio da boa-fé objetiva pela consideração de ser ou não a relação tributária uma relação obrigacional nos termos civilistas.

De pronto é notório que não se pode exigir que uma matéria de Direito Público entenda ou mesmo aplique um instituto de Direito Privado como o é em sua essência ou origem. Mesmo o Direito sendo uno, as suas especificidades existem e compreendem de forma única seus institutos e seus precedentes conteúdos de acordo com suas aplicações. Ainda, resta exposto que existem diferenças com pontos inconciliáveis entre o regime de direito público e o regime de direito privado.

Apesar disso, na seara tributária a doutrina majoritária, em contraposição à seara civilista, entende que a relação jurídica-tributária é uma relação obrigacional, mesmo que se frisem as distinções existentes entre essa e as obrigações de Direito Privado.[568-569]

---

[566] A ser mais bem examinada no próximo ponto.

[567] Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.
Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:
IV - atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé;
Art. 4º São deveres do administrado perante a Administração, sem prejuízo de outros previstos em ato normativo:
II - proceder com lealdade, urbanidade e boa-fé; BRASIL. **Lei de Processo Administrativo**. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm.

[568] "No campo do direito tributário, a doutrina majoritária seguiu a esteira de A. o. Giannini, enquadrando o regime jurídico da relação tributária como obrigacional, mal se referindo à existência de alguma distinção com as obrigações de direito privado". SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza jurídica da relação tributária. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Campos, a. VI, n. 6, p. 45-70, 2005. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/24590/natureza_juridica_relacao_tributaria.pdf. Acesso em: 22 jun. 2023.

[569] A determinação de relação jurídica-tributária como uma relação obrigacional (obrigação) não é inconteste. Abordaremos tal discussão doutrinária no ponto 3.1 deste trabalho. Porém, adianta-se, como visto, a adoção da corrente que entende pela relação tributária como uma obrigação, conforme as lições de Paulo de Barros Carvalho.

A relação da moralidade com a justiça advém da ideia de que ambas as concepções mostram-se relevantes à compreensão e correta realização dos preceitos e propósitos do texto constitucional e do Estado brasileiro, apresentando grande relevância no estudo do Direito Público e do ordenamento jurídico brasileiro em sua leitura a partir dos ditames constitucionais.

Isso pois a evolução do Direito restringiu sua tutela de preocupação ética à "construção de sistemas jurídicos voltados para o seu aspecto axiológico" os quais deixam "margem para uma efetiva interpretação e construção do Direito a partir de critérios materiais de validade, vocacionados a concepções de justiça" que, por sua vez, legitimam o Direito para além do aspecto formal de norma jurídica, mas sim através de um critério valorativo.[570]

Dessa forma o caráter instrumental[571] do Direito na ordenação social para a persecução dos objetivos, valores e princípios comumente selecionados pela sociedade no estabelecimento do pacto de convivência por meio do Estado constitucional se sobressai na eleição de princípios jurídicos estruturantes do ordenamento jurídico pátrio.

Na análise da Constituição Federal de 1988 "é perfeitamente possível extrair um 'parâmetro de justiça'", pois a "materialização do ordenamento jurídico" por ela produzida "oferece-nos a possibilidade de perquirir a respeito dos ideais de justiça, considerados fundamentais pela sociedade, sem ser necessário apelar para concepções subjetivas ou jusnaturalistas".[572]

O Estado brasileiro[573] destina-se a assegurar a justiça como valor de uma sociedade pluralista, que tem como fundamento a estreita vinculação aos direitos

---

[570] GUIMARÃES, Bruno A. François. A Boa-fé Objetiva no Direito Tributário e os Deveres Anexos na Relação Obrigacional Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 102-121, 2021. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1164. Acesso em: 04 maio 2023, p. 103.

[571] "Direito é instrumento, é meio de alcançar o Estado a disciplina do relacionamento social.
Não é, portanto, um fim, não encerra sentido finalístico.
Para ordenar os comportamentos humanos, na conformidade dos objetivos que pretende atingir, vale-se o Estado desse instrumento de ação social, impondo determinada disciplina que se afigura interessante à obtenção do bem comum concebido". CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393-401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, p. 393.

[572] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 21-22.

[573] PREÂMBULO: Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a **justiça como valores supremos de uma sociedade** fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia

fundamentais, como o direito à liberdade, a igualdade, a cidadania e a dignidade da pessoa humana, e compromete-se constitucionalmente com os direitos sociais, tendo como fim a realização de um determinado projeto social previsto constitucionalmente.

Assim, a justiça possui percepção própria dentro do ordenamento jurídico brasileiro, que se deve guiar pelos ditames da Constituição Federal.

Transportando as proposições quanto ao conceito de justiça analisadas previamente, temos que é possível constatar diversas das noções apresentadas na realidade de justiça prevista pelo ordenamento jurídico brasileiro.

No caso das teorizações de Aristóteles, importa-nos as noções tanto universal quanto particular de justiça; isso pois se considerarmos que as determinações legais devem considerar a igualdade (ou equidade) entre os indivíduos, temos que para a noção de justiça trazida no âmbito do Estado brasileiro o tratamento desigual, desprovido de razoabilidade ou motivação, é uma inconstitucionalidade, por mácula ao princípio constitucional da igualdade (ou isonomia), aqui já versado.

No mesmo sentido, a noção de justiça corretiva, que prevê o tratamento isonômico pela legislação nas transações entre particulares, também remete-nos ao princípio da igualdade formal perante a Lei.

Ademais, quanto a proposta de justiça distributiva elaborada por Aristóteles, temos que esta pode ser aplicada quase que integralmente à noção de justiça constitucional brasileira, desde que afastada a ideia restritiva de cidadania vivenciada pelo filósofo em sua época. A distribuição de riquezas e demais aspectos materiais na realidade do ordenamento jurídico pátrio é ideia que perpassa a construção de sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza, a redução de desigualdades e a promoção do bem de todos e do desenvolvimento nacional. Assim, alia-se ao princípio da dignidade da pessoa humana e ao direito ao mínimo existencial.

A justiça no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro é intimamente vinculada com a ideia de uma justa redistribuição, perfazendo com que os princípios

---

social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.
Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, **justa** e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e **reduzir as desigualdades sociais** e regionais;
IV - promover o **bem de todos**, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (destaques acrescidos). BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

da igualdade, da liberdade e da dignidade devam ser interpretados tanto individualmente quanto no contexto de coletividade.[574]

A relevante noção de Kelsen quanto a justiça no Direito ser atribuída como um valor externado pela conduta de acordo com a norma posta como devida[575] faz-nos pensar, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, na noção de que se considera justa ou correta uma conduta que aja de acordo com as normas jurídicas acertadas, incluindo os princípios congruentes com a situação fática. Dessa forma, a justiça é alcançada se a cada situação o Direito é corretamente aplicado, ou seja, se alcançada a eficácia[576] das normas adequadas, eficácia essa que perpassa a validade da norma no ordenamento jurídico e seu respeito e harmonia com os princípios e regras dispostos na lei fundamental desse ordenamento, a legislação com superior hierarquia, que em um Estado constitucional é a Constituição.

Assim, tendo por certa a visão de Kelsen em um esforço inventivo a favor da erudição, e aplicando-a na realidade do ordenamento jurídico brasileiro, a justiça é possível quando as condutas sociais (aqui amplamente consideradas como individuais, da coletividade e da Administração Pública) correm em acordo com o que disciplinam as normas jurídicas, estas que para serem válidas são vinculadas aos preceitos e princípios constitucionalmente postos, pois dentro da supremacia da Constituição as normas devem estar de acordo com os princípios e objetivos nela elencados, portanto a justiça perpassa a noção de constitucionalidade. Assim só seriam justas as condutas que respeitassem os mandamentos constitucionais.

Esse raciocínio perfaz perfeitamente a noção de justiça dentro do ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista que a noção de justiça que importa à sociedade é a que foi elencada constitucionalmente, fazendo da sua interpretação e aplicação um

---

[574] CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, Serro, n. 13, p. 81-103, 2016. Disponível em: http://periodicos.pucminas.br/index.php/DireitoSerro/article/view/12189. Acesso em: 13 mar. 2021, p. 90.

[575] Importante registrar que Kelsen, como grande pensador do Positivismo Jurídico, sustentava que a norma jurídica posta como devida era a norma válida do ponto de vista estritamente formal do Direito, ou seja, submetida apenas ao fundamento jurídico no plano da formalidade de sua criação de acordo com os critérios estabelecidos no próprio sistema jurídico.

[576] Não adentraremos aqui no assunto da validade das normas no ordenamento jurídico brasileiro, pois extensa as lições da doutrina no esclarecimento dos pressupostos e requisitos, e não relevante tal discussão à análise pretendida, extrapolando o recorte intentado. Mas aqui tratamos da eficácia no sentido de validade da norma jurídica, no plano formal, no respeito às etapas e requisitos de sua elaboração, em especial quanto a estas estarem em harmonia com os princípios e normas superiores do ordenamento jurídico, e no plano fático, com aplicação e efetividade social.

círculo vicioso, como próprio da análise de princípios jurídicos e de diversos silogismos no estudo do Direito.

Em sentido oposto ao positivista e sua associação à forma, temos que a corrente jusnaturalista se aplicada fosse na realidade da justiça dentro do ordenamento jurídico brasileiro também poderia ficar satisfeita, haja vista a justiça, como vimos, ter sido elencada pela Constituição e, consequentemente, por todo o Estado e ordenamento jurídico brasileiro, como valor supremo da sociedade, fazendo com que nenhuma norma seja considerada válida se injusta ou, no caso, inconstitucional.

Quanto a teoria de Rawls, essa mostra-se parcialmente admissível na realidade brasileira e na concepção de justiça que a Constituição Federal de 1988 apresenta, tendo em conta que a concepção de justiça no ordenamento jurídico brasileiro é abrangente e passível de interpretação e aplicação em diferentes casos e de diversas formas.

Tendo isso em vista, a determinação constitucional poderia ser suficientemente abrangente para a definição do conteúdo de justiça, pois em um Estado constitucional e democrático pressupõe-se que a Constituição devidamente elaborada por um poder constituinte originário, que possui legitimidade através do povo, reflete a significação de conceitos de acordo com o que entende a sociedade à qual conduz. Consequentemente, as normas jurídicas seriam justas, pois se em harmonia com os ditames constitucionais perfazem o que se definiu por justiça na realidade social brasileira.

Entretanto, como já asseverado anteriormente, no contexto do ordenamento jurídico brasileiro a imparcialidade exigida pela teorização de Rawls poderia não ser efetivamente alcançada, em especial tendo em conta os princípios e parâmetros amplamente considerados que o texto constitucional importa nas análises jurídicas e sociais como um todo, que determinam certas concepções de vida digna que não podem ser abandonadas. Assim não se atinge um consenso sobreposto verdadeiramente neutro no Estado constitucional brasileiro, acabando por não abraçar todas as definições de vida digna e de bem comum, mas apenas as que não exorbitassem os padrões minimamente exigidos constitucionalmente[577].

[577] Relembramos que a Constituição Federal de 1988 estabelece como objetivos fundamentais a sociedade solidária, a erradicação da pobreza, da marginalização e da discriminação e a redução das desigualdades sociais, metas que perpassam condições materiais básicas, a ideia de Estado

Essa consideração leva a outra, bastante similar, quanto ao utilitarismo. A noção de justiça da Constituição brasileira, ao delimitar padrões mínimos de respeito à dignidade da pessoa humana, ao mínimo existencial e definir direitos fundamentais individuais e coletivos (através dos direitos fundamentais sociais), não aceita a mácula a qualquer direito individual para a simples satisfação de uma maioria, mesmo que dentro do ordenamento jurídico brasileiro seja possível a ponderação entre princípios e até mesmo a restrição[578] a direitos fundamentais, especialmente em caso de colisões; porém a restrição desses direitos sempre dá-se com base não no que traz mais utilidade à maioria, mas sim no que chega mais próximo ou mostra-se o caminho mais acertado para a realização dos objetivos do Estado brasileiro.

No que se refere a teoria libertária da justiça, por nossa colocação anterior, que frisa que no ordenamento jurídico brasileiro é possível a restrição a direitos fundamentais, fica clara a inaplicabilidade do postulado de inviolabilidade de direitos individuais independentemente do bem de todos, haja vista a Constituição elencar expressamente a promoção do bem de todos como um objetivo fundamental da República brasileira.

Já quanto ao comunitarismo e republicanismo, é possível visualizar o diálogo dessas teorizações com a noção de justiça trazida pelo Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, haja vista que o conteúdo de justiça previsto constitucionalmente é o conjunto de valores culturais compartilhados pela sociedade brasileira erguidos como fundamentais por uma lei fundamental promulgada democraticamente, livre da dominação e do autoritarismo, por um governo cujo poder vem do povo, com valores cívicos também levados como fundamentais, como o voto, a liberdade, a dignidade, entre outros, que promovem (ou ao menos buscam promover) democraticamente as deliberações sociais.

Como vimos anteriormente, a ligação existente entre justiça e igualdade é bastante palpável, pois tendo em conta que o princípio da igualdade é considerado o

---

prestacional, a dignidade da pessoa humana o mínimo existencial, que restringem algumas concepções de “bem comum”, como por exemplo a baseada na fábula da meritocracia.

[578] No que se refere ao estudo dos direitos fundamentais, uma das constatações mais relevantes para a sua compreensão é a noção de que os direitos fundamentais não são absolutos. O constituinte trouxe algumas restrições diretas aos direitos fundamentais e também autorizou, pela chamada reserva de lei, restrições legislativas para proteger os direitos de terceiros e bens de toda coletividade; além disso, nos casos de conflitos entre direitos e bens na prática, possibilitou ao legislador ordinário instituir restrições que não já determinadas pelo constituinte. Portanto não existem direitos fundamentais absolutos, ilimitados e incontrastáveis, impassíveis de restrição legislativa. Cf. STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 45.

núcleo central e necessário à concepção e realização da justiça[579], esta serve para nortear a concretização da igualdade, sendo quase inaceitável para a definição do conteúdo de justiça sua desvinculação com o sistema constitucional, pois essa definição deve dar-se a partir da axiologia da Constituição. Esse vínculo entre o conteúdo de justiça e o conteúdo de igualdade é ressaltado pelo próprio texto constitucional pátrio, veja-se o preâmbulo e outros dispositivos, com destaque para os artigos 3º e 5º[580].

Ambos os conceitos, igualdade e justiça, devem ser apreendidos com base na Constituição e em sua leitura sistemática; o conteúdo de justiça deve delimitar-se mediante a sua conferência frente à igualdade, e o princípio da igualdade deve sobrevir da noção de justiça constitucional.

No "Estado de Direito o legislador é obrigado a promulgar leis" materialmente justas e não arbitrárias e as Constituições determinam que o ordenamento jurídico não pode ser dissociado da ética, pois "partem do pressuposto de que é possível reconhecer o que é justo e o que é injusto".

A justiça no Estado brasileiro e no ordenamento jurídico pátrio como um todo deve basear-se nas disposições constitucionais, não somente em seus dispositivos expressos, mas também na análise de seus princípios e partindo de uma leitura quanto aos propósitos do Estado de maneira a estimular seu alcance.

Nessa perspectiva, o princípio da moralidade impõe ao Estado "o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social"[581], ou

---

[579] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 41.

[580] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.
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 [...]. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[581] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150.

seja, “tem-se que os atos administrativos devem ser cingidos pela ética e fundamentados em harmonia com os ditames da justiça e da honestidade”[582].

Ainda, destaca-se a indissociável relação entre justiça e o princípio da dignidade da pessoa humana, uma vez que tal norma é utilizada como princípio constitucional para fundamentar diversos entendimentos quanto ao que seria um direito justo ou injusto.

O princípio da dignidade da pessoa humana no ordenamento jurídico brasileiro através de sua definição, no texto constitucional, como fundamento da sociedade possibilita leitura ampla, abrangente e variada e, aliando-se ao princípio da igualdade, dificulta a definição exata de um conteúdo imparcial de justiça, haja vista a possibilidade de interpretação e as diferentes visões de dignidade afetarem de fato a compreensão do que é justo, principalmente quanto aos embates jurídicos[583].

E diante de todas essas considerações, temos que “o Estado Democrático de Direito deve ser compreendido como um Estado de Justiça”, e esta como “uma justiça historicamente determinada e juridicamente conformada pela própria Constituição”[584]. Assim, a justiça possui papel fundamental na realização do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, norteando todo o ordenamento jurídico, sendo inconteste sua indissociável relação com o princípio da moralidade.

Ademais, ressalta à análise aqui pretendida a relação do princípio constitucional da moralidade com a dignidade da pessoa humana, valor fundamental ao Estado brasileiro.

Temos que a dignidade da pessoa humana é valor inegociável para a sociedade brasileira, devendo, como vimos, ser preservada e resguarda diante de qualquer intervenção estatal, não podendo ser maculada nem em nome da própria coletividade.

---

[582] SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285. Acesso em: 16 out. 2018, p. 3.

[583] No âmbito do Poder Judiciário brasileiro é comum contemplarmos decisões judiciais baseadas exclusivamente no princípio da dignidade da pessoa humana ou no princípio da igualdade e não é difícil encontrarmos decisões antagônicas que se apoiam nesses mesmos princípios, baseando-se em suas diferentes interpretações.

[584] “O ordenamento jurídico do Estado Democrático de Direito há de ser apreendido não apenas como aquele formalmente desenhado pela ação dos órgãos legislativos. Trata-se, antes, de apreendê-lo como bloco de ordenação normativa proveniente da ação daqueles órgãos, mas dotado de um sentido substantivo determinado. A ordenação jurídica desse Estado haverá de ser, necessariamente, uma ordenação justa”. CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013, p. 114.

Considerando que o Estado existe para a preservação do ser humano, a dignidade da pessoa humana é orientação e limite do agir estatal. Como vimos, age de forma similar o próprio princípio da moralidade.

Dessa forma, a dignidade como princípio fundamental dotado de conteúdo ético e moral [585] é valor-guia para todo o ordenamento jurídico brasileiro, tornando impossível a realização de qualquer atividade estatal ou mesmo a análise e aplicação de qualquer norma jurídica de forma dissociada da dignidade da pessoa humana.

Além disso, resta claro pelo alcance da moralidade e pelo conteúdo que apresenta no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro que a moralidade é fundamento e até meio para se atingir o respeito e a garantia à dignidade da pessoa humana, pois o agir estatal que não se dê de forma moral, não respeita a dignidade dos cidadãos que se submetem ao seu poder e desígnio enquanto Estado constitucional estruturador de uma comunidade política e juridicamente organizada.

A legitimidade do agir estatal perpassa o respeito a moralidade para que seja possível a concretização da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.

Diante disso, é inequívoco que o princípio constitucional da moralidade apresenta-se como instrumento para o alcance da própria dignidade da pessoa humana: um agir orientado pela moralidade não violará a dignidade da pessoa humana dos cidadãos individualmente considerados e também da coletividade, respeitando o pacto coletivo que tem esse valor como fundamental.

Sendo o Estado brasileiro um Estado Democrático, o princípio da moralidade no ordenamento jurídico brasileiro possui também relação indissociável com o princípio democrático.

Considerando que o conteúdo da moralidade é consagrado a refletir o que a sociedade brasileira entende como moral, ético e justo e deve aplicar essa consideração na atuação do Estado, o princípio da moralidade também possui uma dimensão democrática, sendo a transposição jurídica do que a sociedade elege como

---

[585] Conforme asseverado no ponto 1.1 deste trabalho, relembremos: Assim, a dignidade da pessoa humana não é compreendido como um direito fundamental, mas como princípio fundamental, sendo "uma declaração de conteúdo ético e moral" constituída por uma norma jurídico-positiva dotada de *status* constitucional tanto no aspecto formal quanto no aspecto material, com plena eficácia normativa como "condição de valor jurídico fundamental da comunidade", sendo "valor-guia não apenas dos direitos fundamentais mas de toda a ordem jurídica (constitucional e infraconstitucional)", por isso considerado o "princípio constitucional de maior hierarquia axiológico-valorativa". SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 70-74.

significativo na atuação estatal tendo como finalidade a manutenção do Estado e dos próprios cidadãos.

Dessa forma, a implementação prática do princípio da moralidade na atuação da Administração Pública é expressão da democracia, haja vista serem os cidadãos a finalidade, o limite e a fonte do poder estatal, pois emanada do povo, da sociedade, que o legitima para agir em seu nome como sociedade organizada.

No estudo do princípio da moralidade destaca-se corrente que entende pela sua dispensabilidade no ordenamento jurídico de um Estado de Direito. Tal assertiva se dá com base na noção de que a moralidade é a própria legalidade, isto é, que o agir dentro da moralidade seria o agir dentro da legalidade, pura e simplesmente.

Contudo, apesar de existir relação entre a legalidade e a moralidade, visto que ambas são noções principiológicas previstas constitucionalmente no nosso ordenamento jurídico que devem ser observadas, a alusão de que a moralidade seria o simples atendimento da legalidade é um equívoco, pois, primeiramente, “se fosse assim tal referência não precisaria constar da Constituição”[586] e, sem seguida, diante de todas as relações do princípio da moralidade com outros princípios e noções fundamentais ao Estado Social e Democrático de Direito aqui examinadas, resta inconteste que o princípio da moralidade vai muito além da legalidade, perpassando esse princípio, mas não encerrando-se nele.

O princípio da moralidade atinge não só o ordenamento jurídico formalmente posto, mas também o aspecto material de sistema jurídico como fundante e organizador da sociedade, sendo que, como vimos, a moralidade não deve respeito simplesmente ao ordenamento pátrio na forma de sua legalidade, mas deve respeito à Constituição, através de sua constitucionalidade, e aos fundamentos e propósitos do Estado brasileiro.

Portanto, reduzir a moralidade à legalidade é um desacerto, sendo “possível ter um comportamento moral dentro da legalidade, sem que isto se transforme num ‘moralismo’ imperativo, a partir de uma concepção idealista de padrões de conduta”.[587]

---

[586] GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 5-6.

[587] GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 293.

A partir dessa relação entre legalidade e moralidade, evidencia-se que a moralidade não representa uma diminuição da legalidade ao exigir uma interpretação e agir éticos e não manifesta um risco ao princípio da legalidade e seu cumprimento, uma vez que o próprio princípio da legalidade, em sua vertente mais ampla e atual[588] e em conformidade com o Estado Social e Democrático e não apenas de Direito, requer a observância do ordenamento como um todo, ou seja, exige uma interpretação sistêmica do ordenamento que deve ter por base uma leitura sistemática da Constituição.

O princípio da moralidade não pode ser confundido com o princípio da legalidade e nem a legalidade tida como limitador da moralidade. Ambos os princípios possuem relação, entretanto sem restringirem-se à sua relação; “tais conceitos são complementares e autônomos”[589], a moralidade e a legalidade podem coexistir, mas sem qualquer dependência.

É possível verificar que o princípio da moralidade, enquanto princípio constitucional, tem incidência na legislação, uma vez que, como já amplamente aludido neste trabalho, todo o ordenamento jurídico deve ser interpretado sistemicamente, ou seja, deve ser visto como um sistema só, único e com valores e objetivos unificados, que, através do expresso no texto constitucional, devem coadunar à realização dos objetivos do Estado.

Considerando a relação aqui asseverada da moralidade com a ética e com a noção de justiça, o princípio da moralidade no âmbito do ordenamento jurídico brasileiro, assim como a acepção de justiça, possui relação de dependência com a interpretação que a sociedade imprime ao termo.

---

[588] “Atualmente, legalidade tem o sentido de obediência ao ordenamento jurídico como um todo e não apenas, cega e limitadamente ao texto da lei em sentido formal. [...] Portanto, legalidade não é conformidade com a lei formal, mas conformidade com o ordenamento como um todo. [...] Estes dois aspectos apontam na mesma direção, qual seja a de que (nas palavras do artigo 37) ‘obedecer ao princípio da legalidade’ não é ler a lei apenas em sua literalidade, mas é encontrar seu real significado em função dos valores consagrados pelo ordenamento, interpretando-a e aplicando-a tendo em consideração, também, a finalidade a que se destina e o perfil objetivo do instituto examinado. Numa feliz formulação clássica, igualmente aplicável ao administrador, ‘na interpretação e aplicação da lei dever-se-á ter em conta os fins sociais a que se destina e as exigências do bem comum’”. GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 3-4.

[589] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 104.

Como vimos, a abertura do sistema jurídico possibilita a aplicação de regras e princípios. Mas além disso, essa abertura, que esta presente na Constituição Federal de 1988, expande-se para a realidade social; temos que o ordenamento jurídico deve ser considerado como um todo e tem considerável subordinação a princípios e também a valores[590].

Nesse sentido, a legalidade deve ser amplamente considerada, não limitando-se ao respeito pela legislação, mas sim o respeito a todo o ordenamento jurídico, em seu conjunto, não restringindo-se às normas nele estabelecidas, mas incluindo os valores, finalidades e objetivos a ele fornecidos pela estrutura social, visando sua função, no sentido que traz a Lei de Introdução às normas do Direito brasileiro em seu artigo 5º: "Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum" [591], mas expandindo-se para além da aplicação e interpretação por parte do Poder Judiciário, alcançando todas as funções do Estado, que devem interpretar o Direito tendo em conta os fins sociais a que ele se destina.[592]

Por isso a Constituição Federal abre-se para além das regras e dos princípios puramente considerados e compreende valores, em especial os valores sociais, que revestem as normas, com destaque aos princípios, de valor interpretativo. Assim os princípios, como a justiça e a moralidade, são revestidos de mutabilidade, pois são princípios constitucionais constantemente preenchidos com valores sociais[593], não possuindo conteúdo perfeito e acabado, mas prescindindo de interpretação.

Conceitos jurídicos, inestimáveis aos princípios jurídicos, devem ser analisados enquanto com sua relação com o Direito e os significados que inspiram a partir da realidade social e jurídica na qual estão sendo interpretados. Portanto, os conceitos jurídicos na análise das normas dão-se de forma conjunta com a realidade social, ou

---

[590] "É fato que, da interpretação da norma constitucional não se podem afastar os valores que regem a sociedade em que está sendo aplicada". GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997, p. 43.

[591] Art. 5º. BRASIL. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**, Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Rio de Janeiro: Presidência da República, [2010]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm.

[592] "Portanto, legalidade não é conformidade com a lei formal, mas conformidade com o ordenamento como um todo. O segundo aspecto a sublinhar é o de que, como ensina NORBERTO BOBBIO, o ordenamento não é formado apenas por normas. Há algo além delas que as une e lhes dá sentido. São os valores, é a realidade concreta, os fins e objetivos consagrados pelo ordenamento, em suma, é a vida, sem o que a Teoria do Direito ficaria restrita a uma leitura estéril de formulações lingüísticas". GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 3-4.

[593] Os valores sociais perpassam noções culturais e antropológicas que não serão por nós abordadas, pois distantes do objetivo do trabalho.

seja, o conceito jurídico compreende as noções sociais, doutrinárias, jurisprudenciais, políticas, entre outras, pois estas refletem o verdadeiro (e atual) alcance desses conceitos, a fim de alcançar os propósitos do Estado.

Essa abertura à valores é permitida e até incentivada, pode-se dizer, pelo ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que a Constituição Federal está aberta a integração do Direito com a sociedade através de sua receptividade às visões plurais, ao pluralismo social e até mesmo ao pluralismo jurídico.

Entretanto, a receptividade constitucional não é inteiramente desprovida de parâmetros, pois a própria Constituição, como lei fundamental do Estado, estabelece os parâmetros e limites às interpretações dos princípios, elencando, como vimos, padrões mínimos de aceitabilidade, especialmente através da eleição da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

O pluralismo da Constituição de 1988 “advém basicamente do seu caráter marcadamente compromissário”, uma vez “que o Constituinte, na redação final dada ao texto, optou por acolher e conciliar posições e reivindicações nem sempre afinadas entre si, resultantes das fortes pressões políticas exercidas pelas diversas tendências envolvidas no processo Constituinte”[594].

Assim, o pluralismo constitucional não se limita a sua expressão formal presente no texto da constituição[595], que estabelece o pluralismo político como fundamento do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, mas abrange o pluralismo social e o pluralismo jurídico, reconhecendo a pluralidade que forma a sociedade, com diversos grupos e diversas ideais diferentes, em respeito ao valor democrático.

Assim, a Constituição Federal de 1988 institui um Estado Social e Democrático de Direito que se compromete com o respeito à pluralidade.

O pluralismo possui diversas interpretações, pois atravessa diferentes períodos históricos do Ocidente; é visível na história desde a época medieval, passando pela

---

[594] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012, p. 61.

[595] Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: V - o pluralismo político. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

modernidade e chegando até a contemporaneidade, em várias formas de existência de diversidades sociais com características particulares.[596]

O pluralismo como concepção filosófica se opõe a ideia unitária determinista do materialismo e idealismo modernos, defendendo a independência e, simultaneamente, a inter-relação entre realidades e princípios variados. Em sua concepção política, o pluralismo é estratégia descentralizadora ao monismo social e da soberania estatal. Já em sua concepção sociológica, o pluralismo é visível considerando a ampliação dos papéis sociais de classes e associações no âmbito industrial. Essas variadas concepções são visíveis atualmente em diferentes campos sociais.[597]

Diante disso, a descrição da realidade integral do princípio pluralista se dá em três sentidos: o pluralismo como 'fato', que é observável em toda sociedade, sendo o sentido em que a vida social mostra-se resultado da tensão e equilíbrio entre diversos grupos; o pluralismo 'ideal', que compreende "a liberdade humana coletiva e individual, definida através da harmonia recíproca entre os valores pessoais e os valores de grupo"; e o pluralismo 'técnico' a serviço de um ideal, como esforço de implementação da liberdade humana e os valores democráticos, contribuindo para o enfraquecimento do Estado e servindo a interesses gerais nos seus diversos aspectos.[598]

Assim, o pluralismo apresenta alguns traços valorativos, como a autonomia, que refere-se às diferentes manifestações que existem independentemente do poder estatal que manifestam e dependem da liberdade; a descentralização, que é a própria pluralidade existente e o deslocamento das instituições formais unitárias para meios mais locais para maior e mais eficiente participação; o localismo, que liga-se com a descentralização; a diversidade, que em sua fluidez e mutabilidade mostra a permanente e enérgica oposição do pluralismo ao monismo homogêneo; e a

---

[596] WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo Jurídico: Novo Marco Emancipatório na Historicidade Latino-Americana. **Cadernos de Direito**, Piracicaba, v. 2, n. 4, p. 11-23. 2003. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/717. Acesso em: 04 set. 2017, não p.

[597] WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo Jurídico: o espaço de práticas sociais participativas. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1992. 653 f., p. 238-239.

[598] WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo Jurídico: o espaço de práticas sociais participativas. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1992. 653 f., p. 241-242.

tolerância[599], princípio do pluralismo que interliga a educação emancipatória, a noção de educação trazida pela Declaração Universal dos Direitos Humanos e a democracia.[600]

Portanto, 'pluralismo' designa a existência de mais de uma realidade, de múltiplas formas de ação prática e da diversidade de campos sociais com particularidade própria, ou seja, envolve o conjunto de fenômenos autônomos e elementos heterogêneos que não se reduzem entre si.[601]

O pluralismo revela-se atualmente uma necessidade para o enfrentamento das tentativas históricas de uniformização que ainda se mostram muito influentes socialmente, mas que, desde o início, demonstraram sua insuficiência[602], a fim de readequar os modelos sociais para transcender as formas de dominação da modernidade burguês-capitalista e a noção hegemônica ainda fortemente presentes e incompatíveis com a realidade.

O reconhecimento das diferenças pode, ao invés de afastar, unir a sociedade como um todo, pois as semelhanças seriam ressaltadas, ou invés das diferenças, formando, assim, uma consciência de coletividade e pertencimento muito maior; é nesse sentido que a Constituição Federal de 1988 inclui o pluralismo como fundamental ao Estado brasileiro, de forma a abraçar verdadeiramente o aspecto democrático da sociedade.

Frente ao fenômeno da globalização falar em pluralismo atualmente pode parecer contraditório para alguns autores, mas para outros, e aqui nos interessa essa

---

599 "Cabe, por fim, estender ao pluralismo a noção moderna do princípio da 'tolerância'. Ora, na medida em que a natureza humana é motivada por necessidades concorrentes, por disposições de vida marcadas por conflitos de interesses e pela diversidade cultural e religiosa de agrupamentos comunitários, o pluralismo resguarda-se através de regras de convivência pautadas pelo espírito de indulgência e pela prática da moderação. A filosofia da tolerância não só está associada à filosofia da liberdade humana mas, igualmente, ao direito de autodeterminação que cada indivíduo, classe ou movimento coletivo possui de ter sua identidade própria e ser diferente funcionalmente dos outros. A tolerância que implica o bom-senso e a pré-disposição de se aceitar uma vida social materializada pela diversidade de crenças e pelo dissenso de manifestações coletivas vem a se constituir, como assinala com razão Robert P. Wolff, a suprema virtude do moderno pluralismo democrático". MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 245-246. Dessa forma, o reconhecimento do pluralismo como a existência de diversas formas de manifestação sem a intenção de desqualificar nenhuma outra é essencial para a existência pacífica e exercício da tolerância.

600 WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo Jurídico: o espaço de práticas sociais participativas. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1992. 653 f., p. 242-245.

601 MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 185.

602 MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 181.

visão, em nossa opinião, mais acertada, a globalização é um "terreno fértil para a revitalização do pensamento pluralista, considerando que esse novo momento vivido pela humanidade não decreta o fim do pluralismo"[603].[604]

São diversas as tentativas de se definir e conceituar o pluralismo jurídico, mas aqui, partiremos da ideia de que o pluralismo jurídico caracteriza-se "como aquele estado de coisas, para qualquer campo social, no qual ocorre comportamento de acordo com mais de uma ordem legal"[605], sendo "um atributo de um campo social e não do 'direito', propriamente, ou de um sistema jurídico, pois uma teoria descritiva do pluralismo jurídico lida com o fato de que em um campo social, mais de uma fonte de direito, mais de uma ordem jurídica, é observável"[606].

Assim, o pluralismo jurídico é tido como fato, enquanto o monismo jurídico como um mito, uma ilusão.[607]

Porém, aceitar a existência e até naturalidade do pluralismo jurídico não é negar a importância da Constituição, uma vez que o próprio texto constitucional inexiste sem a pluralidade, haja vista essa ser uma característica das sociedades contemporâneas por sua complexidade, e o texto constitucional, como o é em um Estado constitucional, passa a ser referencial "dentre uma infinidade de códigos existentes"[608].[609]

---

[603] DALANEZE, Sérgio. A contribuição do Pluralismo no Debate das Idéias Jurídicas. **Cadernos de Direito**, Piracicaba, v. 2, n. 4, p. 185-198. 2003. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/703. Acesso em: 04 set. 2017, não paginado.

[604] "Se o direito funciona traduzindo a realidade social para seus próprios termos, a fim de controlá-la, então globalização, pluralismo, sustentabilidade, e outras palavras podem ser meramente concebidas apenas como sinais que indicam a nova modalidade de controle social na qual os agentes tradicionais (Estados, corporações, etc.) são substituídos por outros, onde fontes tradicionais do direito cedem a outras. Como resultado, não é o direito (como um tipo especial de discurso social) que muda; mudanças podem ser verificadas no nível da cultura geral de pensamento, onde novos termos são apresentados para demonstrar o eterno problema de coordenação do social e do individual". ANTONOV, Mikhail. Em busca do pluralismo jurídico global. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 26, n. 1, 2021, p. 248-249.

[605] No original: "For present purposes we can define 'legal pluralism' as that state of affairs, for any social field, in which behavior pursuant to more than one legal order occurs". GRIFFITHS, John. What Is Legal Pluralism? **Journal of Legal Pluralism**, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), v. 24, 1986, p. 2.

[606] MALISKA, Marcos Augusto. **Estudos sociológicos e antropológicos do pluralismo jurídico**. (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 1.

[607] GRIFFITHS, John. What Is Legal Pluralism? **Journal of Legal Pluralism**, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), v. 24, 1986, p. 4-5.

[608] MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo Jurídico e Direito Moderno**. Notas para pensar a Racionalidade Jurídica na Modernidade. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 36.

[609] Nesse sentido: "De outro modo, uma compreensão, por assim dizer, descentralizada da ordem jurídica, na qual coexistem um grande número de ordens jurídicas parciais que entre si interagem, colidem ou se encontram em conflito, tem ganhado espaço. Pluralismo passou a ser um conceito

Assim, “o Pluralismo e Constituição estão em relação de dependência, de modo que tanto Pluralismo não existe sem Constituição, quanto a Constituição enquanto possiblidade de afirmação do Princípio da Isonomia não existe sem diversidade”[610].

Diante disso o pluralismo é perceptível na análise do princípio constitucional da moralidade, haja vista a moralidade, como vimos, ser conceito aberto às diversas interpretações da sociedade, mas que tem na Constituição e nos referenciais mínimos a serem considerados o seu condão para a sua interpretação e aplicação de acordo com o que entende a sociedade tida coletivamente como moral, sendo esse princípio a expressão de um consenso social sobre a moralidade.

O pluralismo jurídico, então, é uma característica da sociedade plural, do multiculturalismo e da dinamicidade e diversidade social, que fazem com que o direito, como fato social e intrínseco ao Estado Moderno e seus desdobramentos, alcançando o Estado Social e Democrático de Direito, também não seja estático e imutável, mas que se transforme e que ocorra além das determinações estatais.

Então, o pluralismo jurídico é um reflexo do pluralismo social; é a “heterogeneidade normativa entendida no fato de que a ação social sempre se realiza num contexto de campos sociais semiautônomos múltiplos e sobrepostos, ou seja, numa condição dinâmica”[611].

A “racionalidade jurídica moderna deve ser vista como garantia e conquista de Direitos. A efetividade dos Direitos fundamentais da humanidade como também a fiscalização das ações governamentais, passam, inevitavelmente, por canais formais de representação”. Assim, a “desmistificação da racionalidade como racionalidade instrumental, a serviço da burguesia, torna-se necessária para qualquer discussão que pretende eleger o Direito como meio de transformação social”.[612]

---

comum no direito, tanto na sociologia jurídica, como no direito internacional, no direito privado e, igualmente, no direito constitucional. No contexto da presente investigação, revela-se importante a observação de que o Estado ainda remanesce como uma organização singular, um *primus inter pares*, que tem na Constituição e na ordem democrática que a mesma assegura, a centralidade do sistema político que se encontra sob o princípio da soberania do povo”. MALISKA, Marcos Augusto. **A relação entre unidade e pluralidade. O direito sob o signo da metáfora do corpo** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 5.

[610] MALISKA, Marcos Augusto. **Fundamentos da Constituição**. Abertura. Cooperação. Integração. Curitiba: Juruá, 2013, p. 39-40.

[611] GRIFFITHS, John. What Is Legal Pluralism? **Journal of Legal Pluralism**, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), v. 24, 1986, p. 38.

[612] MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo Jurídico e Direito Moderno**. Notas para pensar a Racionalidade Jurídica na Modernidade. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 43.

Considerando isso, o pluralismo jurídico pode e deve ser compreendido como uma expressão da sociedade e que procura a emancipação de direitos e o "fortalecimento de uma ordem jurídica que possibilite a democracia como expressão maior de um povo" que aceite e discuta a pluralidade jurídica existente na sociedade.[613]

Mas a existência de outras ordens jurídicas além da estatal não significa que são normas aplicáveis a uma mesma situação, isso não configura o pluralismo jurídico aqui apresentado, mas sim um direito não uniforme; o pluralismo jurídico "trata do fato de que dentro de um dado campo, o direito oriundo de várias fontes é operacional", então ele "ocorre quando em um campo social mais de uma 'fonte', mais que uma 'ordem legal' é observável, quando a ordem social daquele campo pode ser dita plural".[614]

E sendo a sociedade plural, o pluralismo também passa a ser um princípio dos Estados democráticos, alcançando a dimensão jurídica e se expressando pelo pluralismo jurídico, que repercute no Direito essa forma de expressão do mundo plural e nas quais os ideais de liberdade e igualdade passam também a ser princípios e fundamentos, como o são ao constitucionalismo e ao Estado Democrático de Direito.[615] Assim, o pluralismo e a Constituição, como já anunciado, possuem relação de dependência.

Mas ao falarmos sobre o pluralismo jurídico, ergue-se a questão sobre a validade do direito, na qual pergunta-se "Em que sentido é possível se falar em validade do direito em um contexto de pluralidade jurídica?".[616]

Esse direito dinâmico possui uma importância significativa "para a jurisdição constitucional na análise dos limites e das possibilidades desse direito empírico em face da ordem constitucional", uma vez que, para que esse direito possua uma validade constitucional, ou seja, não vá contra o que o Estado entende como indispensável para a organização social e como valores e fundamentos desta sociedade, é necessário "auferir a validade constitucional do direito vivo, o qual

---

[613] MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo Jurídico e Direito Moderno**. Notas para pensar a Racionalidade Jurídica na Modernidade. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009, p. 39.
[614] GRIFFITHS, John. What Is Legal Pluralism? **Journal of Legal Pluralism**, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), v. 24, 1986, p. 38.
[615] MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e validade do direito** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 7-8.
[616] MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e validade do direito** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 1.

pressupõe a existência de subsídios suficientes que podem promover o diálogo entre a normatividade constitucional do direito, que serve de referência para o pacto político comum que fundamenta a cidadania, e o direito empírico, que é desenvolvido vivamente nas diversas associações de uma sociedade plural”[617].

Dessa forma, a validade da pluralidade jurídica passa a ser encontrada na Constituição, ou seja, na própria ordem constitucional, uma vez que “sob o ponto de vista democrático, não há como se pensar a cidadania fora dos limites da Constituição”; assim “a validação está implícita”[618]. Portanto para a identificação de um ‘novo’ direito, esse “necessita de um filtro normativo, que sob as condições de uma ordem constitucional democrática e plural, se encontra na Constituição”[619].

Dessa forma, o pluralismo jurídico encontra sua validade e limite na Constituição, não existindo fora da ordem constitucional. Pode-se dizer que o pluralismo jurídico “impulsiona uma nova leitura da Constituição, que não está mais assentada em uma ordem fechada que se autolegitima”, criando uma interação entre o direito formal e o direito produzido fora do Estado, pluralizando as fontes do direito, de acordo com a complexidade das sociedades contemporâneas[620].

Assim o pluralismo, como expressão de diferentes visões de mundo, que procuram reconhecimento e participação, alia-se a ideia de moralidade, que se alia às ideias de dignidade da pessoa humana, democracia e cidadania.

Dessa forma, o princípio da moralidade dentro do ordenamento jurídico brasileiro, como princípio ético constitucionalmente positivado, é balizador normativo que orienta o agir da Administração Pública, que tem caráter prevalentemente democrático, em especial por sua abertura aos valores sociais na compreensão de seu conteúdo, possibilitada constitucionalmente pelo respeito à pluralidade como fundamento do Estado Social e Democrático de Direito.

---

617 MALISKA, Marcos Augusto. **Estudos sociológicos e antropológicos do pluralismo jurídico**. (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 17.

618 MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e validade do direito** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 7.

619 MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e validade do direito** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 13.

620 MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e fragmentação social e política** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021, p. 6, 12.

2.3 O PRINCÍPIO DA MORALIDADE PÚBLICA

Considerando que o princípio constitucional da moralidade é balizador normativo que orienta o agir da Administração Pública, estando presente no artigo 37[621] da Constituição, dentro do Título III – Da Organização do Estado, Capítulo VII – Da Administração Pública, comumente é objeto de estudo do Direito Administrativo.

Isso se dá tanto pela excelência da área específica do Direito Público em predispor-se ao estudo de todos os princípios e regras atinentes à atuação da Administração, quanto a um mito sobre o princípio da moralidade ser concernente apenas à Administração Pública enquanto função administrativa - Poder Executivo, sendo que apenas nessa função o Estado estaria vinculado "ao princípio moral, excluindo, portanto, as esferas do poder legiferante e do judiciário"[622].

Porém, como vimos, tal mito não se corrobora, sendo o princípio constitucional da moralidade aplicável e exigível quanto a Administração Pública amplamente considerada.

Mas por ter sido o Direito Administrativo o primeiro campo do Direito brasileiro a tratar da moralidade e, consequentemente, ter sido abundantemente abordado pelos administrativistas, o princípio da moralidade conquistou a denominação qualificativa de 'moralidade administrativa'. E sendo essa a primeira acepção adotada em seu estudo, por conta da sua localização expressa na Constituição e pelo mito mencionado, cabem aqui algumas considerações[623], sem qualquer pretensão de esgotamento, quanto a essa acepção de 'moralidade administrativa'.

O princípio da moralidade, assim como diversos outros preceitos concernentes ao Direito Administrativo, foi acrescentado ao texto constitucional brasileiro por influência e inspiração no Direito da França. Maurice Hauriou (1856-1929), jurista e

---

[621] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, **moralidade**, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. (destaque acrescido). BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[622] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 100.

[623] Ressalta-se que não temos o condão de esgotar o assunto dentro da doutrina administrativista, abordaremos selecionadas e pontuais considerações que, a nosso ver, contribuem com o propósito da pesquisa.

sociólogo francês, destaca-se como aporte na elaboração da noção de moralidade administrativa no Direito francês trasposta ao Direito Administrativo brasileiro[624].

O referido autor referia-se a uma “conformidade com os princípios basilares da 'boa administração'”, ou seja, o conjunto de regras de conduta que deveriam disciplinar a Administração internamente, aludindo que essa conduta interna, em verificação do controle de legalidade, atingia a moral jurídica. A Administração deveria estar voltada à finalidade de atingir a moral jurídica pela decisão de agir legalmente ao invés de ilegalmente, de forma justa ao invés de injusta, conveniente frente ao inconveniente e honestamente frente ao desonesto. Assim, o não atendimento à conduta interna que disciplina a Administração poderia ser considerado desvio de poder e mácula à moralidade administrativa.[625]

Hauriou apresentou “à moralidade administrativa a seguinte definição, ora articulada em quatro partes: a) observância de uma moral jurídica, b) extraída da disciplina interna da Administração Pública, c) com conteúdo determinado pela idéia de função administrativa (a implementação do bem comum), da qual decorre a noção de boa administração, d) devendo essa observância ser fiscalizada no terreno da discricionariedade, especialmente, mas não só, no caso do desvio de poder” [626].

A noção de moralidade administrativa encontrou, no sistema jurídico brasileiro, “campo fértil” no qual “se viu incorporar”. Tendo sido tratada por diversos autores e com diversos posicionamentos, teve diferentes referências na legislação brasileira, como por exemplo à Ação Popular[627], a qual permanece, tendo sido a ela agregada,

---

[624] BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 87.

[625] FERREIRA, Sérgio de Andrea. Moralidade e probidade administrativas In: PONTES FILHO, Valmir; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coord.). **Administração Pública**: desafios para a transparência, probidade e desenvolvimento. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 335-348, p. 342.

[626] BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 115.

[627] 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:
LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, à moralidade administrativa, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

após a promulgação da Constituição Federal de 1988, “expressa menção à moralidade administrativa”.[628]

Porém, como aqui o recorte proposto é o do atual ordenamento jurídico brasileiro, que se submete à Constituição Federal de 1988, não apresentaremos as anteriores referências à moralidade administrativa presentes na legislação brasileira, mas nos deteremos na investida de verificar a perspectiva que se encontra esse substancial princípio na influência da atual Constituição.

Também, significativo consignar que existe estreitada parcela da doutrina que entende, baseando-se na separação entre Direito e moral e da não judicialização de qualquer parcela da moral, que a moralidade administrativa se restringe à violação do próprio Direito, ou seja, restringe-se a uma questão de legalidade; para eles, a violação de preceito moral não implica imoralidade administrativa, apenas ofensa à valores morais. [629] Entretanto, como já aludido aqui e adiante reforçado, respeitosamente, não nos contentamos com essa explicação e não adotamos aqui esse posicionamento. Para nós o constituinte acolheu a melhor teoria, a que entende por existir relação entre Direito e moral[630].

Adotado o ponto de partida da relação de Direito e moral, como já asseverado anteriormente, salta das leituras sobre o princípio da moralidade que significativos autores consideram que “O princípio da moralidade administrativa é o mais relevante princípio da Administração”[631]. Assim, esta norma constitucional aplicável ao Direito Administrativo determina que a “Administração e seus agentes têm de atuar na conformidade de princípios éticos” e sua violação configura violação do próprio Direito,

---

[628] BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 97-98.

[629] Solene exemplo desse posicionamento pode ser encontrado na obra do professor administrativista Márcio Cammarosano. Cf. CAMMAROSANO, Márcio. **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

[630] “A essa altura, embora sem aderir a ativismos radicais e hostis à fundamentação racional, impende destacar - sem cometer o erro de negar especificidades e diferenças entre os mutuamente controláveis Direito e Moral -, que resulta equivocado ignorar que o Direito requer uma fundamentação moral. Trata-se de exigência expressa e incontornável do nosso constituinte originário, a qual não se confunde com moralismos arbitrários, nem com desproporcionalidades de qualquer matiz”. Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 182.

[631] MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 17.

ou seja, ilicitude do ato, que assujeita a conduta viciada a uma invalidação[632], mesmo quando encampado por lei[633].

Sendo assim, depois de sua previsão expressa e específica como princípio constitucional atinente à Administração Pública, "o princípio constitucional da moralidade da administração pública foi alçado à dignidade de informador e pressuposto de validade de toda a atividade administrativa e legal, especificamente em relação aos procedimentos da administração"[634].

Assim, ainda tendo como aporte uma noção de 'boa administração', deve a Administração Pública agir com lealdade e boa-fé, "sendo-lhe interdito qualquer comportamento astucioso, eivado de malícia, produzido de maneira a confundir, dificultar ou minimizar o exercício de direitos por parte dos cidadãos"[635].

Nesse seguimento, a moral e o direito diferem-se quanto a honestidade e licitude, pois esses "seriam os traços distintivos entre o direito e a moral, numa aceitação ampla do brocardo segundo o qual *non omne quod licet honestum est* (nem tudo que é legal é honesto)".[636]

Como já mencionado, a moral jurídica ou moralidade vai além da moral e costumes sociais particularmente analisados, "Ela visa regras comuns, regras iguais, regras comutativas, interesses idênticos, direitos assemelhados", abarcando "uma questão também de senso político, de regime e de liberdade públicas ou de direitos consubstanciados em leis"[637]. A moralidade juridicamente estabelecida pode, então, ser entendida como "o conjunto dos princípios morais, como a virtude, o bem, a honestidade, socialmente estabelecidos em determinada época. O termo ainda significa conduta ou comportamento pautado por esse conjunto de princípios"[638].

---

[632] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 109.
[633] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 69.
[634] SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O princípio da moralidade da administração pública. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 33, n. 132, p. 125-129, out./dez. 1996, p. 125.
[635] MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 109.
[636] PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005, p. 77.
[637] FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993, p. 19.
[638] FERREIRA, Sérgio de Andrea. Moralidade e probidade administrativas In: PONTES FILHO, Valmir; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coord.). **Administração Pública**: desafios para a transparência, probidade e desenvolvimento. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 335-348, p. 337.

No mesmo sentido, o princípio da moralidade “não há de ser entendido como singelo conjunto de regras deontológicas extraídas da disciplina interna da Administração”, mas deve ser entendido como norma que prescreve externamente “padrões éticos de uma determinada sociedade, de acordo com os quais não se admite a universalização de máximas de conduta que possam fazer perecer liames sociais aceitáveis (justificáveis axiologicamente)”[639].

Portanto, o princípio da moralidade que empresta grau de “moral aos atos administrativos e de administração, não nasce propriamente da lei mas de sua aplicabilidade necessária”[640].

A moralidade administrativa liga-se às finalidades públicas na atuação estatal, tornando-se “especialmente relevante quando a norma jurídica concede certa margem de liberdade para o agente decidir quanto ao modo como vai exercer sua competência”, pois a noção de moralidade “interdita comportamentos estatais que, apesar de hipoteticamente legítimos em decorrência da flexibilidade da norma jurídica, contrariem os padrões éticos vigentes na sociedade. A moralidade foi, pela Constituição brasileira de 1988, elevada ao grau de princípio jurídico expresso, de observância obrigatória pela Administração Pública (art. 37, caput)”.[641]

Por tudo isso, “a norma constitucional nas práticas administrativas, não pede apenas a legalidade do ato ou a sua impessoalidade. Impõe que, embora legal e impessoal, seja também moral. Esse elemento moral atuando subjetivamente compõe-se com o legal e o impessoal, dando caráter de plena legitimidade às manifestações públicas”.[642]

Nessa visão, a falta de observância a qualquer dos princípios constitucionais a que deve obediência a Administração Pública[643], “os atos não ficam legítimos e carecem portanto de validade”, pois a “legitimidade de atos ou da plena atividade

---

[639] Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 56.
[640] FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993, p. 19.
[641] SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 165-166.
[642] FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993, p. 18-19.
[643] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...] BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

administrativa, conduz necessariamente à validade desde que as práticas a execução se consume em bases morais de conhecimento público. Não existem complexidades maiores a destacar. Os princípios estão presentes ou não estão. Se presentes, o ato é jurídico, é perfeito". Consequentemente a conduta pública deve respeito ao princípio da moralidade, devendo resguardá-la, assim como assegurar a ordem jurídica.[644]

"É, sob essa ótica, que deve ser considerado o princípio da moralidade": como bem jurídico constitucionalmente tutelado, "eis que a exigibilidade de seu respeito e a sua efetividade são juridicamente asseguradas".[645]

Deste modo, na visão do ordenamento jurídico brasileiro, a moralidade administrativa orienta a Administração "à realização das finalidades estatais e ao bom atendimento da população. É um estado, uma condição, um *standard* que se exige da Administração em respeito à idéia de função administrativa" que vai além da conformidade com o disposto na legislação, mas sim no exercício verdadeiro da função administrativa, aliada a um comportamento ético e norteado pela realização do interesse público.[646]

Por conseguinte, a imoralidade administrativa torna-se fundamento de nulidade de ato administrativo, uma vez que "A lei pode ser cumprida moralmente ou imoralmente. Quando sua execução é feita, por exemplo, com o intuito de prejudicar ou de favorecer alguém deliberadamente, por certo que se está produzindo um ato formalmente legal, mas materialmente ofensivo à moralidade administrativa"[647]. Assim, ato administrativo imoral pode ser considerado ato administrativo ilegal, nulo ou anulável, podendo ser anulado pela Administração ou até mesmo pelo Poder Judiciário.[648]

---

644 FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993, p. 21 e 91.

645 FERREIRA, Sérgio de Andrea. Moralidade e probidade administrativas In: PONTES FILHO, Valmir; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coord.). **Administração Pública**: desafios para a transparência, probidade e desenvolvimento. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 335-348, p. 340-341.

646 BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 119-120.

647 SILVA, José Afonso de. **Comentário contextual da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 336.

648 Nesse sentido temos decisão do STF que decidiu pela ofensa ao princípio da moralidade administrativa. Extrato do voto do Ministro do Relator: "o princípio da moralidade administrativa, ao impor limitações ao exercício do poder estatal, legitima o controle jurisdicional de todos os atos do Poder Público que transgridam os valores éticos que devem pautar o comportamento dos órgãos e agentes governamentais". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.661-5/MA**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 05 de junho de 2002. Disponível em:

Ademais, diante de todo o exposto, é possível perceber não só pela visão sistemática do ordenamento jurídico, mas também pelos próprios traços conceituais da moralidade administrativa, que essa não se vislumbra de forma isolada; sua consideração, aplicação e respeito dependem de sua ligação com outros princípios e valores jurídicos.

Considerando a "acomodação do princípio da moralidade administrativa ao atual quadro constitucional, cabe-nos levar em consideração os objetivos sociais fixados na Constituição, que caracterizam o Estado brasileiro como Estado Social e Democrático de Direito, voltado à realização efetiva da democracia" e demais valores, princípios, propósitos e objetivos do Estado brasileiro. "Vemos, assim, que o enquadramento do princípio da moralidade na atual moldura constitucional o leva a ampliar seu raio de ação, não importando que, por isso, venha a compartilhar terreno de incidência com outros princípios".[649]

Entretanto, essa ligação com outros princípios e valores jurídicos não é apta a negar a sua autonomia[650], tendo em vista a sua previsão expressa no texto constitucional e que, mesmo que a interpretação de outros princípios possa levar a considerar-se a moralidade na interpretação e aplicação do Direito na seara do Direito Administrativo, pode-se observar que o conteúdo do princípio da moralidade "não corresponde à simples soma dos conteúdos dos demais princípios" uma vez que o mandado de honestidade, ética e moral pode ser tido como próprio.[651-652]

Apesar da importância da moralidade em sua acepção administrativa, temos que o princípio vai além. Isso pois o princípio da moralidade não é mera referência ou sugestão, mas sim uma determinação positiva que deve ser considerada e cumprida, uma vez que, como dito, a moralidade no ordenamento jurídico pátrio é um princípio

---

https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387196. Acesso em: 02 dez. 2023.

649 BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 117-118.

650 Autonomia não em sua forma de ser observado, pois como já dito, para análise dos princípios jurídicos devemos nos ater na leitura sistemática da Constituição e de todo o ordenamento jurídico brasileiro. Mas sim no sentido de que sua existência expressa na norma constitucional é valorosa e não dispensável.

651 ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 69 e 70.

652 Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2004, p. 53.

e, como constante no texto da lei fundamental do Estado, é tido como um princípio constitucional.[653]

Assim, não tratamos mais da moralidade administrativa, mas sim tendo em vista o princípio constitucional da moralidade como sujeito a todo o agir estatal, que deve ser imperiosamente observado por toda a Administração Pública, em todos os seus desdobramentos, temos uma acepção considerada mais ampla do princípio, como 'moralidade pública'[654].

O princípio constitucional da moralidade pública não é aplicável ou objeto apenas do Direito Administrativo e vai além de sua acepção na função administrativa exercida pelo Poder Executivo, alcança, como dito, o Poder Legislativo e Poder Judiciário, ou seja, impõe o dever de obediência à Administração Pública como um todo no exercício da função pública.[655]

Dessa forma, "na medida em que a Constituição consagra o princípio da moralidade, não é possível interpretá-la nem pretender aplicá-la, sem levar em conta esse princípio" e mesmo "a circunstância de, eventualmente, não prevalecer em determinado caso concreto não significará que tenha sido violado".[656] Assim, a interpretação sistemática do texto constitucional deve levar em conta o princípio da moralidade, independentemente do grau de aplicação concreta.

Além disso, importante asseverar, novamente, que a moralidade da Constituição não pode ser confundida com a moralidade da conduta dos sujeitos particulares. É por essa razão que nos referimos ao princípio como moralidade pública, pois restrito ao âmbito do Direito Público, não importando em um moralismo[657] individualmente considerado, mas sim com o agir dentro dos padrões coletivos de

---

[653] GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 281-282.

[654] Termo utilizado por Marçal Justen Filho. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

[655] Acepção tida a partir das obras de Demetrius Nichele Macei e Marçal Justen Filho. Cf. MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: I Congresso Internacional de Direito, Democracia e Inclusão; I Congresso Internacional de Direito Econômico, Socioambiental e Democracia: novas tendências da tecnologia digital; I Simpósio de Políticas Públicas, Democracia e Poder Judiciário; IV Simpósio Acadêmico: Do Direito à Justiça, 2012, Curitiba. **Anais do Universitas e Direito – PUCPR**. Curitiba: PUCPR, p. 66-80, 2012, p. 77.

[656] GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 281-282.

[657] "Não significa 'moralismo', no sentido de obediência rigorosa a padrões conservadores de conduta. [...]. Enfim, o princípio jurídico da moralidade pública não é um contraponto ao princípio da liberdade de idéias, de opiniões, de credo, etc". JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 78-79.

moralidade. Dessa forma, como já dito, o princípio da moralidade pública vincula o aplicador do Direito ao fator ético.[658]

Nesse sentido, o princípio da moralidade determina que o Estado deve ser utilizado como “instrumento de realização do bem público e, não, de opressão social”, excluindo “a obtenção de vantagens reprováveis ou abusivas pelo Estado para si próprio”, considerando inválida “a espoliação dos particulares como instrumento de enriquecimento público”. Portanto, o referido princípio indica uma lealdade do Estado para com os cidadãos, impondo o respeito à dignidade da pessoa humana, uma vez que “Os particulares e seus interesses não podem ser eliminados, espoliados ou diminuídos em seu respeito”.[659]

Isso pois “Um dos mais graves atentados à moralidade pública consiste no sacrifício prepotente, desnecessário ou desarrazoado do interesse privado” uma vez que, como dito, a finalidade principal do Estado é o cidadão, o indivíduo; “O Estado não existe contra o particular, mas para o particular”[660].

Dentro da noção de Estado Social e Democrático de Direito, os interesses e direitos públicos e particulares coexistem direcionados a um mesmo propósito, não podendo qualquer deles ser maculado em favor do outro, pois fazem parte de um todo que deve ser protegido e promovido.

Assim, resta clara a ligação do princípio da moralidade com a noção de interesse público, a ser asseverada mais adiante.

Tendo isso em conta, o princípio da moralidade pública não determina a vinculação da edição e aplicação de normas à uma moralidade tida de forma estrita, ou seja, a um conteúdo acabado de moral ou mesmo à moral como um regra independente de valores ou de ponderação, mas a existência de menção ao princípio constitucional da moralidade no texto fundamental entende e exige que os atos administrativos que tem por base uma lei imoral sejam considerado inconstitucionais, por violar a moralidade em seu acepção popular, uma vez que os atos administrativos devem respeito à moralidade pública.

---

[658] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 66, 71.
[659] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 73-74.
[660] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 73.

Tal consideração desenlaça-se na noção de que uma lei válida, mas imoral, não é de forma imediata inconstitucional, devendo ser processada nas medidas cabíveis para a sua declaração como tal, “visto que a constituição não veda a criação de normas imorais”; mas um ato administrativo que se fundamenta e motiva-se com base em uma lei imoral, ou na aplicação imoral de uma lei, “não seria válido, pois este sim deve atender à moralidade, tornando a lei inócua”. Isso dá-se considera que a função pública se vincula estritamente ao interesse público, devendo a moralidade, em consonância e em expressão desse interesse, ser respeitada por todos os atos, sejam eles emanados pelo Poder Executivo, pelo Poder Legislativo ou pelo Poder Judiciário.[661]

Entretanto, mesmo que tal posicionamento seja significativo ao estudo da moralidade no ordenamento jurídico brasileiro, com a máxima vênia, discordamos. Pois, considerando a defesa, durante todo este trabalho, quanto a uma leitura sistemática da Constituição, temos que, se a Constituição traz expressamente o princípio da moralidade vinculado a atuação estatal, este deve ser considerado como princípio constitucional amplo. E, tendo isso em conta, considera-se uma lei que não atende ao princípio da moralidade, em conjunção com a noção de justiça também trazida constitucionalmente e os demais princípios constitucionais aqui já abordados ou analisados na sequência, como manifestamente inconstitucional.

Assim, qualquer lei que macule ou não observe o princípio constitucional da moralidade é verdadeiramente inconstitucional, pois desrespeita a Constituição Federal de 1988.

Importante ressaltar que aqui não se ignora que a moralidade pública é tida como princípio e, portanto, prescinde de interpretação e ponderação no caso concreto, mas defende-se que mesmo que no exercício de uma ponderação ele não se sobreleve, ainda deve ser imperiosamente considerado e seu afastamento, se for o caso, justificado e motivado com fundamento em outros princípios e ou regras que perfaçam a insuprível vinculação do agir estatal à concretização dos objetivos e fundamentos do Estado brasileiro.

---

[661] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 101.

Por isso, o princípio da moralidade sempre apresenta, em sua consideração, uma interpretação combinada, seja para agir conjuntamente, fundamentando, reforçando ou imprimindo diferente grau em outros princípios constitucionais, atuando em conjunto e tendo uma relação de sincronia e mútua complementação, seja colidindo com outros princípios que importem em seu afastamento nos casos concretos.

Temos que o princípio da moralidade, por balizar o agir estatal, também se liga com os demais princípios e orientações dirigidas à Administração Pública[662], sendo diversas as possibilidades em que se pode vislumbrar o compartilhamento de incidência do princípio da moralidade com outros princípios.[663]

Exemplo inequívoco dessa relação de sincronia, fundamentação e complementação, é a já aqui referida ligação entre o princípio da moralidade e o princípio da isonomia, que permite concluir como imoral e inválidas as prescrições de tratamentos discriminatórios que claramente imorais como violação da isonomia.[664]

Ressalta-se que se restringe essa análise as diferenciações evidentemente imorais e violadores da igualdade, haja vista a existência de discriminações como diferenciações serem possibilitadas pela própria aplicação da isonomia (no sentido de tratamento diferenciado a quem está em posição diferenciada, como distinções legais, não no sentido de marginalização ou tratamento inferiorizado) que perfazem a exigência de moralidade.

A relação com a isonomia é apenas um exemplo dessa necessária e constitucional interpretação combinada, sendo que todos os princípios constitucionais, pela leitura sistemática da Constituição, devem ser lidos conjuntamente, seja para somarem-se, seja para subtraírem-se nas situações concretas, mas nunca um princípio constitucional relevante ao caso fático deve ser ignorado.

---

662 Nesse sentido, temos a colocação: “O conteúdo jurídico do princípio da moralidade pública resulta da conjugação de dois conceitos básicos, que são a supremacia do interesse público e a boa-fé”. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 71.

663 Aqui versaremos brevemente dos princípios da isonomia, do interesse público, da boa-fé administrativa, da eficiência, da proporcionalidade, da razoabilidade e do desenvolvimento, a fim de trazer algumas das diversas possibilidades.

664 “São inválidas discriminações (ou ausência de discriminações) que atentem contra a moralidade. Ou seja, a moralidade pública é critério de incidência da isonomia”. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 76-77.

O interesse público, algumas vezes já apontado na argumentação das reflexões aqui empreendidas, é princípio jurídico de destaque na análise da atuação da Administração Pública.

Isso ocorre, pois, o Direito Público e o Direito Administrativo[665], ocupam-se essencialmente da realização do interesse público, sendo que qualquer ato administrativo que o desconsidera é tido como inválido[666], uma vez que "o Estado não se identifica à mera soma das vontades particulares"[667], mas sim com a busca do interesse coletivo.

Assim, a Administração Pública exerce função no dever de satisfazer necessidades em prol do interesse da coletividade.[668]

As atividades administrativas e tributárias "desde a gênese da Administração Pública Moderna estão incluídas dentre aquelas funções essenciais do Estado e aparecem, desde logo, marcadas pela preocupação em assegurar o interesse público, caracterizando-se como típicas funções administrativas, ligadas à 'satisfação constante das necessidades coletivas; prestação de bens e serviços'"[669]. Portanto é evidente que a Administração Pública também está vinculada à realização do interesse público em suas atividades de tributação, arrecadação e fiscalização.

A noção de interesse público, como própria dos princípios, é bastante complexa. O interesse público é considerado o interesse do todo, do próprio conjunto social, mas não a somatória dos interesses individuais; porém, não pode ser tido como autônomo e desvinculado aos interesses de cada indivíduo que compõe esse todo. O interesse do todo não pode ser contrário ao interesse de cada uma das partes que o compõe, pois eles possuem uma relação indissolúvel, visto que o interesse público é a "dimensão pública dos interesses individuais" enquanto indivíduos parte da sociedade.[670]

---

665 No qual inclui-se o Direito Tributário. "Também no direito tributário - parcela que é do direito administrativo, dele só se destacando para fins didáticos – [...]". SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 160.

666 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 59.

667 GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade.** Belo Horizonte: Fórum, 2009, p. 104.

668 HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público.** Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 58.

669 BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração tributária. In: **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária.** O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008, p. 80.

670 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 59-61.

À vista disso é possível conceituar o interesse público como sendo “o interesse resultante do conjunto dos interesses que os indivíduos pessoalmente têm quando considerados em sua qualidade de membros da Sociedade e pelo simples fato de o serem”[671].

Dessa forma, o interesse público nada mais é do que o interesse da coletividade de cidadãos.

Quanto a isso, importante ter em conta que o interesse público, mesmo que não se caracterize pela somatória dos direitos individuais, também não se caracteriza somente pelos interesses públicos, mas sim é a conjugação de todos esses interesses em uma esfera maior, assim como determina o próprio texto constitucional, que salvaguarda tanto os interesses individuais quanto os coletivos, mas todos esses direitos possuem um norte: a realização dos propósitos do Estado.

Portanto, o interesse público deve ser o fundamento de orientação às funções e atividades do Estado e da Administração Pública como um todo.

Dessas considerações, ergue-se meritória a discussão acerca do chamado princípio da supremacia do interesse público.

A noção do princípio da supremacia do interesse público, princípio jurídico formulado por Celso Antônio Bandeira de Mello em artigo publicado em 1967 e acolhida por significativa parcela da doutrina e jurisprudência brasileira, advém da percepção de que existe certa prevalência do interesse coletivo sobre os particulares.[672]

No âmbito da corrente que defende a existência da supremacia do interesse público sobre o privado, alguns autores entendem que o princípio da supremacia do interesse público possui natureza implícita, pois não se depreende de forma expressa do texto constitucional, mas sim se erradica na própria ideia de Estado. Outros autores entendem ser possível identificar o princípio da supremacia do interesse público em

---

671 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 62.

672 HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público.** Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 41.

dispositivos específicos da Constituição Federal, além de este poder ser vislumbrado através de interpretação sistemática da norma constitucional.[673-674]

Por outro lado, a corrente contrária à noção de supremacia, entende, entre outros fundamentos, pela equivalência em importância existente entre o interesse coletivo e o interesse privado, pois "Elementos privados estão incluídos nos próprios fins do Estado (p. ex., preâmbulo e direito fundamentais)", concluindo pela inexistência de "uma norma-princípio da supremacia do interesse público sobre o particular no Direito brasileiro".[675]

Para essa visão de interesse público, a Constituição e a própria democracia brasileira determinam que a legitimidade e justificação do Estado e do agir estatal dá-se com base nos direitos fundamentais, não os direitos fundamentais com base no Estado; assim, o Estado está vinculado a proteção de todos os direitos fundamentais com a mesma força e intensidade, incluindo, por certo, os direitos fundamentais individualmente considerados, especialmente os de liberdade e propriedade.[676]

Diante disso, temos uma certa ideia de "unidade de valores, de princípios, de interesses", no sentido que incorpora toda a pluralidade e "coexistência na diferença" de "interesses diversos, como o público e o privado, ora em harmonia, sim, *mas ora em conflito*".[677]

---

[673] O autor afirma em sua obra que o princípio da supremacia do interesse público sobre o privado encontra fundamentação em dispositivos específicos da Constituição Federal de 1988: Art. 3º, IV e Art. 66, §1º.
Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.
Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.
§ 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.
[674] HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público.** Belo Horizonte: Fórum, 2011, p. 120-130.
[675] ÁVIILA, Humberto. Repensando o "Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular". In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 171-215.
[676] SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 91.
[677] SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 96-97.

E quando em conflito os direitos públicos e privados, considera-se que, “por certo, o sentido democrático da Constituição não deve optar previamente pela prevalência de um ou de outro”; devendo os interesses públicos e privados se harmonizar.[678]

Decerto que existem referências constitucionais em que parece certo entender por uma conveniente predominância ou prevalência (não supremacia) de um interesse público ou privado, mas quanto isso ocorre, temos que essa atitude deve ser vista “como técnica de solução prévia de colisão de direitos fundamentais, eis que [...] isto também é função da Constituição”. Mas caso isso não ocorra, a concepção de unidade constitucional impede a atribuição de resposta pronta em favor do interesse público ou do interesse privado.[679]

No mesmo sentido, se compreendemos a Constituição como sistema, temos assim que os interesse (ou direitos) privados e públicos equiparam-se, não existindo superioridade de qualquer um deles frente ao outro, pois reconhecidos na norma constitucional em situação de igualdade de hierarquia.

Quando a Constituição traz a prevalência (não supremacia) dos interesses públicos para fundamentar a atuação pública, isso se faz pela própria noção de Estado Democrático de Direito, uma vez que, nessa circunstância, “O Estado necessita de tal autorização para que possa agir e realizar os seus interesses”, pois “É assim que funciona nos Estados Democráticos de Direito. Deste modo, a ponderação constitucional prévia em favor dos interesses públicos é antes uma exceção a um princípio geral implícito de Direito Público”.[680]

---

[678] SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 96-97.

[679] “A unidade público/privado deve remeter a solução de eventuais conflitos às dimensões concretas da vida. Quando a Lei Fundamental opta, *in abstrato*, pela predominância do público sobre o privado (por exemplo, como sucede no art. 5º, XXV) ou do privado sobre o público (como no caso do art. 5º, XI ou XII, onde a regra é a inviolabilidade dos direitos privados), toma esta atitude como técnica de solução prévia de colisão de direitos fundamentais, eis que, como lembrado pelos autores citados, isto também é função da Constituição. Mas quando a solução não é dada previamente pelo texto constitucional, a concepção de unidade impede que se atribua uma resposta pronta em favor deste ou daquele, mormente como o fazem aqueles que propugnam por uma hierarquia quase que absoluta do interesse público sobre o privado”. SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 96-97.

[680] SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004, p. 98.

"A Administração Pública, por conseguinte, goza de prerrogativas, não propriamente por supremacia, mas por mera legitimidade funcional". "O Estado há de ser o primeiro, não o último, a observar as normas e a zelar pela credibilidade da palavra dos que o representam. O Estado apenas se legitima como defensor máximo do Direito, fora do qual seria uma simples e tentacular máquina de domínio ou repressão". Por isso, o princípio do interesse público é o que "requer, por múltiplas vias, o controle principiológico e o bom desempenho do Estado no que tange às funções essenciais".[681]

Assim, adotamos aqui a corrente que entende pela inexistência do princípio da supremacia do interesse público, entendendo pela existência do 'interesse público' que, em algumas circunstâncias constitucionalmente previstas, prepondera-se a fim de possibilitar ao agir estatal a busca pela efetivação dos seus valores, propósitos e objetivos.

Por todo o exposto o interesse público é de grande importância na interpretação das normas de Direito Público como um todo[682], especialmente, considerando aqui o recorte no viés da tributação, no Direito Tributário. Assim a Administração Pública em todo exercício da competência tributária e nas atividades atinentes à tributação deve pautar-se em servir ao interesse público, devendo ser eficaz, eficiente, confiável, moral, atender as funções estatais e sociais, atuar contemplando os valores constitucionais e estar voltada para as finalidades do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Nessa dimensão é que é possível visualizar a ligação do interesse público com o princípio da moralidade pública, pois observando a moralidade em seu agir estatal estará o Estado voltado à realização do interesse público. Como vimos, o princípio da moralidade perpassa outros princípios em sua efetivação, sendo o interesse público um dos mais relevantes.

Outra interessante discussão acerca do princípio do interesse público é sua subdivisão em primário e secundário.

---

[681] Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 37.

[682] ÁVIILA, Humberto. Repensando o "Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular". In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 172.

Baseando-se na doutrina administrativista italiana[683], determinados autores entendem pela subdivisão do interesse público em primário e secundário. Nessa visão, o interesse público primário é o verdadeiro interesse público, de toda a coletividade; já o interesse público secundário é interesse do Estado perante outros, interesses tidos como 'próprios' enquanto pessoa jurídica de direito público.[684]

Dessa forma, o interesse público primário pode ser visto como o interesse de toda a sociedade enquanto coletividade, sendo a própria "razão de ser do Estado e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social", e o secundário "Em ampla medida, pode ser identificado como o interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas"; o interesse patrimonial.[685]

---

683 Renato Alessi (1905-1978), professor italiano de Direito Administrativo, trouxe em sua obra (ALESSI, Renato. Diritto Amministrativo. Milano: Giufrè, 1949) a diferença entre interesse público primário e secundário, exercendo influência no Direito Administrativo brasileiro. Suas considerações foram trazidas ao Brasil pelo autor Celso Antônio Bandeira de Mello. Cf. GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 95-130, maio/ago. 2017.

684 "Também assim melhor se compreenderá a distinção correta da doutrina italiana entre interesses públicos ou interesses primários – que são interesses da soda coletividade como um todo – e interesse secundários, que o Estado (pelo só fato de ser sujeito de direitos) poderia ter como qualquer outra pessoa, isto é, independentemente de sua qualidade de servidor de interesses de terceiros: os da coletividade. Poderia, portanto, ter o interesse secundário de resistir ao pagamento de indenizações, ainda que procedentes, ou de denegar pretensões bem-fundadas que os administradores lhe fizessem, ou de cobrar tributos ou tarifas por valores exagerados. Estaria, por tal modo, defendendo interesses apenas 'seus', enquanto pessoa, enquanto entidade animada de propósito de despender o mínimo de seus recursos e abarrotar-se deles ao máximo. Não estaria, entretanto, atendendo ao interesse público, ao interesse primário, isto é, àquele que a lei aponta como sendo o interesse da coletividade: o da observância da ordem jurídica estabelecida a título de bem curar o interesse de todos". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 44.

685 "O debate contemporâneo acerca da noção de interesse público impõe reavivar uma distinção fundamental e pouco explorada, que divide em primário e secundário. O interesse público primário é a razão de ser do Estado, e sintetiza-se nos fins que cabe a ele promover: justiça, segurança e bem-estar social. Estes são os interesses de toda a sociedade. O interesse público secundário é o da pessoa jurídica de direito público que seja parte em uma determinada relação jurídica - quer se trate da União, do Estado-membro, do Município ou das suas autarquias. Em ampla medida, pode ser identificado como o interesse do erário, que é o de maximizar a arrecadação e minimizar as despesas. [...] essa distinção não é estranha à ordem jurídica brasileira. É dela que decorre, por exemplo, a conformação constitucional das esferas de atuação do Ministério Público e da Advocacia Pública. Ao primeiro cabe a defesa do interesse público primário; à segunda, a do interesse público secundário. Aliás, a separação clara dessas duas esferas foi uma importante inovação da Constituição Federal de 1988. É essa diferença conceitual entre ambos que justifica, também, a existência da ação popular e da ação civil pública, que se prestam à tutela dos interesses gerais da sociedade, mesmo quando em conflito com interesses secundários do ente estatal ou até dos próprios governantes. [...] O interesse público secundário não é, obviamente, desimportante. Observa-se o exemplo do erário. Os recursos financeiros provêem os meios para a realização do interesse primário, e não é possível prescindir deles. Sem recursos adequados, o Estado não tem capacidade de promover investimentos sociais nem de prestar de maneira adequada os serviços públicos que lhe tocam. Mas, naturalmente, em nenhuma hipótese será legítimo sacrificar o interesse público primário com o objetivo de satisfazer o secundário. A inversão da prioridade seria patente, e nenhuma lógica razoável poderia sustentá-la". BARROSO,

Assim, mesmo essa distinção não sendo não sendo constantemente lembrada, ela existe e possui lugar de consideração, especialmente se considerarmos que a realização do interesse público secundário (como a tributação para fins de arrecadação) não pode violar o interesse público primário; devendo essas subdivisões harmonizarem-se entre si sempre em prol dos valores e propósitos do Estado amplamente considerados.

Diante disso, mais uma vez é visível a relação entre a moralidade e o interesse público, ao ser o princípio da moralidade uma barreira constitucional à consideração restritiva do interesse público apenas quanto a seu caráter patrimonial (secundário).[686]

O princípio da boa-fé, como visto nos capítulos anteriores, possui origem no Direito Privado. Dessa forma, sua positivação no ordenamento jurídico brasileiro, ao menos expressamente, restringiu-se à essa área, conforme pode-se observar no Direito Civil[687] e no Direito do Consumidor[688].

Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 92-93.

[686] "E fato que a crise que abate a economia brasileira incrementou sensivelmente a preocupação com a observância do princípio da moralidade, pois, como não rara frequência, em nome do interesse público, as autoridades fazendárias, e também os legisladores, justificam o atropelo a vários direitos e garantias individuais". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 170.

[687] Art. 113. Os negócios jurídicos devem ser interpretados conforme a boa-fé e os usos do lugar de sua celebração.

Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

Art. 422. Os contratantes são obrigados a guardar, assim na conclusão do contrato, como em sua execução, os princípios de probidade e boa-fé.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm.

[688] Art. 4º A Política Nacional das Relações de Consumo tem por objetivo o atendimento das necessidades dos consumidores, o respeito à sua dignidade, saúde e segurança, a proteção de seus interesses econômicos, a melhoria da sua qualidade de vida, bem como a transparência e harmonia das relações de consumo, atendidos os seguintes princípios:

III - harmonização dos interesses dos participantes das relações de consumo e compatibilização da proteção do consumidor com a necessidade de desenvolvimento econômico e tecnológico, de modo a viabilizar os princípios nos quais se funda a ordem econômica (art. 170, da Constituição Federal), sempre com base na boa-fé e equilíbrio nas relações entre consumidores e fornecedores;

Art. 51. São nulas de pleno direito, entre outras, as cláusulas contratuais relativas ao fornecimento de produtos e serviços que:

IV - estabeleçam obrigações consideradas iníquas, abusivas, que coloquem o consumidor em desvantagem exagerada, ou sejam incompatíveis com a boa-fé ou a eqüidade;

BRASIL. **Código de Defesa do Consumidor**. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm.

Entretanto, “honra, respeito, cumprimento das promessas e lealdade à palavra dada contaminam também o Direito Público, em nosso País, como em outros”[689]. Assim, o princípio da boa-fé, mesmo que não expressamente positivado nesses termos, considerando a leitura sistemática de todos os princípios, de toda a norma constitucional e de todo o ordenamento jurídico pátrio, alcance espaço de consideração e aplicação no Direito Público.

A proteção da confiança e o respeito “transformam-se em importantes equivalentes funcionais ou em acopladores estruturantes e estabilizadores do sistema”. A boa-fé, surge como dever na relação com o Estado tanto por parte do agir estatal quanto por parte do particular.[690]

Aqui, considerando o recorte e nossa intenção de determos nossa análise ao agir estatal, destaca-se que a boa-fé exige que esse agir esteja vinculado às finalidades públicas, que por si exige a boa-fé na atuação estatal quando do exercício de suas competências. A boa-fé, portanto, exige que os atos administrativos se deem em respeito a “lealdade que os particulares dele poderiam esperar” (Estado).[691]

O princípio da boa-fé, assim sendo, para ser verdadeiramente vislumbrado alcança situações fáticas individuais e concretas, podendo ser definido “como um princípio jurídico em geral (universal), válido para todas as áreas jurídicas”, que não está escrito, mas “que exige um comportamento leal e confiável de todos os envolvidos em uma relação jurídica concreta, e que, sendo ainda expressão da idéia da proteção da confiança no Direito Constitucional, através da segurança jurídica, decorre do Estado de Direito e da idéia de justiça”, como expressão da boa-fé objetiva.[692]

Mesmo inexistindo vinculação expressamente positivada ao Direito Público, “parece inequívoco que o princípio da confiança estatui o poder-dever de o administrador público zelar pela estabilidade decorrente de uma relação timbrada por uma autêntica fidúcia mútua, no plano institucional”; “pode-se dizer que se trata de um

---

[689] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 366.

[690] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 367.

[691] SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 165-166.

[692] DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 377-381.

dos princípios constitucionais de que mais carece o País para obter a estabilidade em termos duradouros".[693]

Nesse sentido, a boa-fé administrativa nada mais é do que a confiança nas relações administrativas como "o manifesto resultado da junção dos princípios da moralidade e da segurança das relações jurídicas"[694].

Dentro da seara do Direito Tributário, a boa-fé exige a lealdade e confiança do agir moral a fim de assegurar a segurança jurídica tanto do cidadão (contribuinte ou não, dependendo das condições fáticas), quanto da Administração Pública. Por isso, a boa-fé apresenta forte ligação com o princípio da irretroatividade, limite ao poder de tributar já estudado.[695-696] Pois tanto na relação administrativista quanto na relação tributária o princípio da boa-fé, enquanto "base de todas as relações intersubjetivas", "Exige que cada um guarde fidelidade à palavra dada e não frustre nem abuse da confiança do outro"[697].[698]

A Administração Pública "deve pautar-se pela boa-fé objetiva. Ela é obrigada a conduzir-se com lealdade, lisura e honestidade, o que a impede de praticar atos

---

693 Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2004, p. 59-60.

694 Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores Ltda. 2004, p. 59.

695 DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 421-422.

696 "Valores como democracia, ética, deveres de informação e de colaboração, que transformam as relações jurídicas, na contemporaneidade, não são um movimento isolado, sentido apenas no Direito privado. Também nas relações administrativas, mesmo naquelas tributárias, evidencia-se uma transformação em toda a parte. Do lado da Fazenda Pública, levantam-se deveres laterais, como os de colaborar com o contribuinte para o cumprimento fiel e simplificado de seus deveres tributários, quer por meio de contínuos esclarecimentos, informações, mas ainda por meio da simplificação das leis, procedimentalização dos atos de fiscalização - em que se deve primeiro ouvir o contribuinte, antes das autuações; enfim, dá-se, em toda parte, uma renovação do consentimento ao tributo. Não basta mais a representação legislativa tradicional, em que os representantes legais dos cidadãos, nos parlamentos, aprovam as leis. Quer-se a participação mais efetiva do contribuinte na execução da lei tributária. É natural que, nesse contexto, se fale cada vez mais e, com mais freqüência, em proteção da confiança e boa-fé em favor do contribuinte". DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009, p. 458.

697 CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 479

698 "[...] Claro que, do ponto de vista cultural, se um Estado atua de acordo com a boa-fé e a moralidade, procurando, na medida do possível, realizar suas atividades e prestar seus serviços de modo mais eficiente e democrático possível, será bastante difícil admitir a elisão fiscal [...] porque a própria sociedade concluirá que a tentativa de pagar menos tributos ser-lhe-á, ao cabo, prejudicial. Mas se um estado é desleal [...] a tendência natural é de que a sociedade veja no tributo algo a ser repudiado e busque alternativas para dele escapar. [...]" FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 282-283.

incompatíveis com os que até então realizara, em relação ao mesmo administrado" não incorrendo em contradição. Logo, deve-se manter a coerência e gerar segurança.[699]

Portanto a boa-fé, enquanto princípio jurídico, presume o agir dentro de um padrão de conduta ético, o que evidencia, mais uma vez, a relação existente entre a moralidade, a ética e a justiça já aqui asseverada.

A noção de eficiência dentro do ordenamento jurídico brasileiro tem natureza principiológica e previsão expressa no artigo 37[700] da Constituição Federal, ao lado do princípio da moralidade.

Como já aludido, o princípio da moralidade pública amplia-se "tocando a eficiência, por não se justificar moralmente um poder, órgão ou servidor que não se dedique inteiramente a bem servir a população"[701].

O princípio da eficiência apresenta-se como conceito jurídico indeterminado, "nem mais nem menos abstrata que a moral administrativa", não existindo "um conceito legal que determine *a priori* seu sentido lógico ou jurídico".[702]

Da leitura da eficiência administrativa, surge o conceito de eficácia administrativa, que algumas vezes são tratados como sinônimos, mas que o Direito, em sua leitura única, diferenciou de forma sutil mas significativa: eficácia administrativa representaria "a concreção dos fins preestabelecidos em lei, ou seja, a situação atual de disponibilidade para a produção dos efeitos típicos esperados do ato" e "eficiência administrativa exigiria que o cumprimento da lei seja realizado da melhor forma possível em atendimento ao interesse público subjacente".[703]

---

[699] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 482.

[700] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte: [...]. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[701] BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 117-118.

[702] GABARDO, Emerson. Princípio da eficiência. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/82/edicao-1/principio-da-eficiencia. Acesso em: 13 dez. 2023.

[703] GABARDO, Emerson. Princípio da eficiência. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/82/edicao-1/principio-da-eficiencia. Acesso em: 13 dez. 2023.

"O princípio da eficiência imputa a exigência, portanto, de ser alcançada a solução que seja ótima ao atendimento da finalidade pública, seja no espaço de decisão vinculada expressamente à lei, seja no espaço de decisão discricionária"; nesse sentido salta sua ligação com o interesse público.

Diante disso, a eficiência liga-se à moralidade pública por meio do atendimento ao interesse público na melhor forma possível.

Seguindo adiante, temos as noções relevantes à atuação da Administração Pública: proporcionalidade e razoabilidade.[704]

A razoabilidade pode ser entendida como princípio jurídico que exige certa racionalidade e coerência na interpretação e aplicação das normas jurídicas, tornando "inválido o ato desajustado dos padrões lógicos"; portanto é a exigência de que o agir estatal ocorra dentro das medidas adequadas e coerentes à situação concreta que se apresenta com o objetivo de "alcançar as finalidades [...] impostas pela ordem jurídica". Já a proporcionalidade pode ser entendida como princípio jurídico que se mostra a "expressão quantitativa da razoabilidade", uma vez que "É inválido o ato desproporcional em relação à situação que o gerou ou à finalidade que pretende atingir".[705]

Portanto "O princípio da proporcionalidade significa que o Estado não deve agir com demasia, tampouco de modo insuficiente, na consecução dos seus objetivos. Exageros (para mais ou para menos) configuram violações ao princípio"; assim a proporcionalidade exige adequação e necessidade.[706]

Mas mais do que isso, o princípio da proporcionalidade exige "uma constante ponderação do administrador público e de quem controla os seus atos, contratos e procedimentos", para que se alcance a "adequação axiológica e finalística", ou seja, "o exercício adequado, pelo agente público *lato sensu*, do poder-dever de hierarquizar princípios e regras de maneira razoável nas relações de administração".[707]

Diante disso, a ligação com a moralidade pública é visualizável pelo agir estatal de forma correta e adequada, sem exceder-se.

---

[704] O agir estatal liga-se "às finalidades públicas a exigência de razoabilidade, proporcionalidade". SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 165.

[705] SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 165-166.

[706] Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 38-39.

[707] Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 40.

Outro princípio que parece bastante significativo à visualização de relação com a moralidade, por todas as questões já aludidas, é o princípio do desenvolvimento nacional, que agrega em si o respeito aos valores constitucionalmente elencados e, em especial, a realização da justiça social e possibilidade de efetiva cidadania e democracia.

A noção de desenvolvimento dentro do Direito Público possui origem na própria norma constitucional, quando esta, em seu preâmbulo, anuncia o Estado Social e Democrático de Direito destinado a assegurar, entre outros, o desenvolvimento, sem restrições, e elenca como um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil a garantia ao desenvolvimento nacional.[708]

Diante disso, é perceptível que o desenvolvimento passa a ser um dos objetivos e propósitos do Estado brasileiro, passando a exigir sua consideração por todo agir estatal, assim como sua associação ao interesse público e aos demais objetivos, valores e propósitos da sociedade brasileira.

Correntemente a abordagem quanto ao desenvolvimento é relacionada à dimensão econômica. Porém, em noção contemporânea e do ponto de vista aqui adotado mais correta, o desenvolvimento leva em consideração diversas dimensões, não se limitando ao desenvolvimento econômico, mas sim em uma interdependência do econômico com a esfera humana e social.

Essa noção de desenvolvimento de forma ampla "pressupõe a interdependência do aspecto econômico com outros elementos, tais como o social e o político, e a ocorrência de transformações estruturais que permitam, para além das mudanças qualitativas, a sua manutenção de forma sustentável".[709]

À vista disso, é possível deduzir que essa é a noção que a Constituição Federal de 1988 adota ao elencar o desenvolvimento e, mais especificamente, o desenvolvimento nacional, como propósitos do Estado brasileiro e, consequentemente, de toda a Administração Pública.

O direito ao desenvolvimento, intimamente ligado aos direitos humanos, surge do empenho dos países subdesenvolvidos, cognominados de países de Terceiro

---

[708] Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
II - garantir o desenvolvimento nacional; BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[709] HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico – Reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, a. 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013, p. 151-152.

Mundo, em compor uma identidade cultural própria. Assim, em 1986 a Organização das Nações Unidas (ONU) adota a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento.

Ademais, cabe destacar que a Declaração de Viena de 1993 ressalta a natureza do direito ao desenvolvimento como um direito universal, inalienável, parte integral dos direitos humanos fundamentais e "reconhece a relação de interdependência entre a democracia, o desenvolvimento e os direitos humanos"[710].

Nesse aspecto, o direito ao desenvolvimento possui um semblante internacional e demanda uma globalização[711-712], porém, de acordo com a finalidade deste trabalho, analisaremos o direito ao desenvolvimento dentro da realidade constitucional brasileira[713].

A Constituição Federal de 1988, sendo a primeira Constituição fortemente desenvolvimentista na história brasileira, trouxe o tema do desenvolvimento ao patamar jurídico, anteriormente apenas ideológico, e no decorrer do seu texto qualifica detalhadamente o desenvolvimento através de juízos de valor; prescreve a busca pelo desenvolvimento social e econômico, não admitindo apenas a lógica econômico-financeira, mas inclui o social, o bem-estar, o desenvolvimento integral de potencialidades humanas e culturais, meio ambiente, sustentabilidade e liberdade.[714]

Por conseguinte, a noção jurídica de desenvolvimento adotada pela Constituição não se limita, mas traz uma configuração intimamente ligada ao valor da igualdade, pois a "imperiosidade de reduzir as distâncias entre as posições existentes na sociedade para diminuir as desigualdades entre os cidadãos revela-se como o ponto central do conceito ora examinado". Assim, "A cidadania e a dignidade da pessoa humana (art. 1º, II e III) representam um dos escopos principais da noção de desenvolvimento, em sua vertente humana e social", alcançando a noção e

---

[710] PIOVESAN, Flávia Cristina. **Direito ao Desenvolvimento**. In: II Colóquio Internacional de Direitos Humanos. São Paulo, Brasil, 2002, p. 5-6.

[711] PIOVESAN, Flávia Cristina. **Direito ao Desenvolvimento**. In: II Colóquio Internacional de Direitos Humanos. São Paulo, Brasil, 2002, p. 5-6.

[712] Quanto ao aspecto internacional do Direito ao Desenvolvimento, Cf. PIOVESAN, Flávia Cristina. **Direito ao Desenvolvimento**. In: II Colóquio Internacional de Direitos Humanos. São Paulo, Brasil, 2002.

[713] Levando em conta a perspectiva internacional citada, existem autores que acreditam ser possível identificar o direito ao desenvolvimento de forma implícita na Constituição Federal através da cláusula de abertura material existente no artigo 5º, § 2º da Constituição. HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico – Reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, a. 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013, p. 154.

[714] FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, Osasco, n. 1, jan./jun. 2014, p. 70-80.

importância da “maximização das condições de existência digna e a possibilidade de participação ativa dos cidadãos na esfera política, realizando plenamente a democracia”.[715]

Nesse mesmo sentido temos que o Estado Democrático é constituído para assegurar o desenvolvimento como um dos valores de grande importância da sociedade brasileira enquanto objetivo fundamental da República, sendo que os princípios fundamentais, como o princípio da igualdade, relacionam-se a este para promover o desenvolvimento socioeconômico equilibrado em todas as regiões do país.[716]

Diante disso é possível inferir a relação entre o desenvolvimento e os diretos fundamentais, tendo em vista que “os direitos fundamentais traduzem os compromissos assumidos pelo Estado Brasileiro na construção de uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando-se a pobreza e a marginalização, buscando-se a redução das desigualdades sociais e regionais, promovendo o bem de todos e alcançando, com isso, o desenvolvimento nacional”[717].

Portanto, dentro da noção de Estado Social e Democrático de Direito o “Estado deixa seu papel não intervencionista para assumir nova postura: a de agente do desenvolvimento e da justiça social”, “positivamente atuante para ensejar o desenvolvimento (não o mero crescimento, mas a elevação do nível cultural e a mudança social) e a realização de justiça social”.[718]

Para realizar o bem-estar social em conformidade com o que dispõe a Constituição, o Estado precisa atuar de forma intervencionista; sendo que através de seu planejamento, em esforço contínuo entre os Poderes Executivo e Legislativo, atua como figura principal na busca pela concretização dos objetivos constitucionais e na propulsão do desenvolvimento.[719]

---

[715] HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico – Reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, a. 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013, p. 149-155.
[716] FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, Osasco, n. 1, jan./jun. 2014, p. 72.
[717] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária:** a lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016, p. 129.
[718] SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 55.
[719] HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico – Reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, a. 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013, p. 161.

Diante disso, mostra-se evidente que a função pública e especialmente a tributação tornam-se requisitos para o desenvolvimento social, uma vez que para conquistar os valores e objetivos do Estado a intervenção se faz necessária, e de mesma forma, a arrecadação para gerar receitas aptas a possibilitar a atuação estatal.[720]

Por tudo isso é que a análise da perspectiva do desenvolvimento mostra-se essencial na leitura e debate de qualquer instituto jurídico do Direito Público na atualidade.

O desenvolvimento, dentro do ordenamento jurídico nacional, "apresenta a natureza jurídica de princípio", "E admite-se, ainda, que desse princípio decorrerá um direito fundamental", face a cláusula de abertura material presente na Constituição Federal de 1988 (artigo 5º, § 2º[721]). "Nessa dimensão parece ser possível identificar o direito ao desenvolvimento nacional como direito fundamental, pois, ao ser consagrado no texto constitucional, garante a cada cidadão o direito de escolher a vida que gostaria de ter, confere a cada indivíduo a liberdade de definir como irá viver" aliado a um ambiente que garante a plena participação política; "Com isso, o direito ao desenvolvimento impõe que sejam promovidas as condições de democracia e cidadania, proporcionando a todos o acesso às condições de uma vida digna".[722-723]

Nesse sentido o princípio de desenvolvimento liga-se ao princípio de moralidade pública por via da relação com a boa administração[724], a busca pelo

---

[720] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária:** a lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016, p. 129.

[721] Art. 5º. § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[722] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Direito administrativo social em prol da realização do direito fundamental ao desenvolvimento. In: SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; BITENCOURT, Caroline Müller (Org.). **Direito administrativo, políticas públicas e Estado sustentável**. Curitiba: Íthala, 2020, p. 14-15.

[723] No mesmo sentido: "já é possível reconhecer a existência [...] de um direito humano e fundamental ao desenvolvimento sustentável, compreendido aqui como um direito em sentido amplo, que possui, como é o caso dos direitos fundamentais em geral, tanto uma dimensão subjetiva quanto uma dimensão objetiva, decodificando-se em um conjunto de posições subjetivas (direitos subjetivos) e deveres objetivos (deveres de proteção estatais e deveres fundamentais das pessoas)". SARLET, Ingo Wolfgang; WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. Algumas notas sobre o direito fundamental ao desenvolvimento sustentável e a sua dimensão subjetiva e objetiva. **Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília,** v. 10, n. 3. p. 20-39, 2020, p. 30.

[724] Nesse sentido temos que uma boa administração está presente nos Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil, apoiado pelas Nações Unidas (ONU). Especificamente no Objetivo 16, "Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os

interesse público, na vinculação aos valores e propósitos do Estado brasileiro e no exercício da cidadania e da democracia.

Diante de todo o exposto, verifica-se que o princípio da moralidade pública possui associação com outros princípios também atuantes no agir público [725], especialmente na exigência de sua atuação visando os valores, propósitos e objetivos do Estado brasileiro, deixando clara a sua ligação com a atuação correta, justa, honesta e ética e com os ditames da Constituição Federal.

Isso pois os princípios "Expressos ou implícitos, não importa, merecem ser reconhecidos como os máximos vetores teleológicos para aplicação adequada de todas as normas", pois "revestem-se de eficácia jurídica imediata e direta, no cerne de suas prescrições, donde segue o dever de retirá-los da vacuidade ou do limbo".[726]

Disso tudo, conclui-se que "o princípio da moralidade é limite intransponível para o Estado", pois o "sistema constitucional adotado após 1988 impôs limites rígidos ao Estado. Ficam excluídas soluções arbitrárias e prepotentes"; "O princípio da moralidade pública exige a compatibilidade entre a atuação estatal e o interesse coletivo".[727]

Isso em razão de a Administração Pública estar "a serviço da sociedade", devendo exercer a "honrosa função de servir a sociedade"[728] com ética e justiça, submetendo-se a uma moralidade considerada de forma ampla, não restringindo-se a simples aplicação das normas, mas sim de forma abrangente em que se deve agir de forma adequada, jurídica, legal, ética, correta e justa.

---

níveis"; "16.6 Desenvolver instituições eficazes, responsáveis e transparentes em todos os níveis" e "16.7 Garantir a tomada de decisão responsiva, inclusiva, participativa e representativa em todos os níveis". NAÇÕES UNIDAS BRASIL. **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Disponível em: https://brasil.un.org/pt-br/sdgs.

[725] Ao enfatizar que não existe princípio absoluto no Direito administrativo e que esses se entendem "numa hermenêutica marcada pela circularidade dialética capaz de fortalecê-los", argumenta-se: "i) porque é falaciosa qualquer postura unilateral que promova valor jurídico em detrimento dos demais;", "l) porque o Direito Administrativo é, sobretudo, uma rede de conexões axiológicas;" e "r) porque os princípios somente encontram significação quando o intérprete os percebe numa interação sistemática;". Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundament**ais. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 30-31.

[726] Juarez Freitas. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundament**ais. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 24.

[727] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 78-79.

[728] MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ética no direito e na economia. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 125-136, p. 130-133.

Assim, o princípio da moralidade exige não só sua observação e aplicação, mas também a realização de determinados comportamentos por parte da Administração Pública para sua efetivação e concretização no caso concreto.[729]

Nesse sentido, o princípio da moralidade, em sua acepção de moralidade pública, "alcança todas as condutas estatais, ainda quando não exista disposição específica sobre o tema na Constituição"[730], pois enquanto princípio constitucional, tem incidência na legislação, uma vez que todo o ordenamento jurídico brasileiro deve ser interpretado sistemicamente, ou seja, deve ser visto como um sistema só, único e com valores e objetivos unificados, que, através do expresso em seu texto constitucional, que é sua lei fundamental, devem coadunar à realização dos objetivos do Estado.

Assim, a interpretação sistemática do texto constitucional deve levar em conta o princípio da moralidade na mesma medida em que deve levar em conta os fundamentos do Estado, como a cidadania, a soberania, a dignidade da pessoa humana, o pluralismo e também a igualdade e justiça, valores supremos da sociedade fundada pelo Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.[731]

Nessa perspectiva, o princípio da moralidade impõe ao Estado "o prestígio aos valores éticos, à probidade, à honestidade, ao decoro, à lealdade, à boa-fé e, em última análise, à busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social"[732] e dos demais objetivos e propósitos do Estado de Direito brasileiro, ou seja, "tem-se que

---

[729] "Por exemplo, o princípio da moralidade exige a realização ou preservação de um estado de coisas exteriorizado pela lealdade, seriedade, zelo, postura exemplar, boa-fé, sinceridade e motivação. Para a realização desse estado ideal de coisas são necessários determinados comportamentos. Para efetivação de um estado de lealdade e boa-fé é preciso cumprir aquilo que foi prometido. Para realizar um estado de seriedade é essencial agir por motivos sérios. Para tornar real uma situação de zelo é fundamental colaborar com o administrado e informá-lo de seus direitos e da forma como protegê-los. Para concretizar um estado em que predomine a sinceridade é indispensável falar a verdade. Para garantir a motivação é necessário expressar por que se age. Enfim, sem esses comportamentos não se contribui para a existência do estado de coisas posto como ideal pela norma, e, por consequência, não se atinge o fim. Não se concretiza, portanto, o princípio". ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 103.

[730] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 76.

[731] Conforme assevera o Preâmbulo da Constituição Federal de 1988.

[732] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 150.

os atos administrativos devem ser cingidos pela ética e fundamentados em harmonia com os ditames da justiça e da honestidade”[733].[734]

A moralidade determina que uma conduta que a considere “deve caminhar na direção da ideia de justiça”[735].

Nessa perspectiva, a moralidade é tida como “conceito que só pode ser aferido em relação ao Outro que é destinatário da conduta”, fazendo da conduta imoral “a que causa ‘injustiça’ a alguém”.[736] Consequentemente, a conduta imoral é “a que agride o conceito de justiça à luz das circunstâncias do caso concreto” pois o princípio da moralidade visa os destinatários da ação, os que podem sofrer as injustiças da conduta. “Exigir um comportamento moral, portanto, é exigir que a conduta se volte para o destinatário e suas circunstâncias e que não inviabilize o justo equilíbrio buscado pela própria norma”, portanto não existem soluções prontas, “A solução será construída com o interlocutor naquele caso, naquela circunstância, naquele contexto”.[737]

Em síntese, observar o princípio da moralidade é “enxergar o destinatário da norma; é assumir uma responsabilidade perante ele; é não cometer uma injustiça, mediante a simplista invocação de um legalismo míope”. [738] O que reforça a necessidade de interpretação e ponderação na aplicação do princípio da moralidade, que deve sempre ser voltada a situação concreta e a finalidade da ação.[739]

---

[733] SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285. Acesso em: 16 out. 2018, p. 3.

[734] “Por exemplo, o princípio da moralidade administrativa estabelece um estado de confiabilidade, honestidade, estabilidade e continuidade nas relações entre o poder público e o particular, para cuja promoção são necessários comportamentos sérios, motivados, leais e contínuos”. ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 38.

[735] SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 3, n. 3, 2015, p. 20.

[736] GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 12.

[737] GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 12.

[738] GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 294.

[739] “Como se pode perceber, o princípio da moralidade exige condutas sérias, leais, motivadas e esclarecedoras, mesmo que não previstas na lei. Constituem, pois, violação ao princípio da moralidade a conduta adotada sem parâmetros objetivos e baseada na vontade individual do agente e o ato praticado sem a consideração da expectativa criada pela Administração”. ÁVILA, Humberto. **Teoria**

Ao levarmos isso em conta fica ainda mais perceptível a relação entre as ideias de justiça e de moralidade, pois, como já asseverado, ambos não se mostram conceitos cabais e de fácil aplicação, uma vez que manifestam vigorosamente a característica da ponderação e possuem significação mutável, sendo que a moralidade, como princípio, sempre deverá ser entendida caso a caso.

Tal assertiva corrobora ao aludido anteriormente, qual seja, que a moralidade não pode ser considerada como um simples fragmento da legalidade, pois em eventuais casos concretos, para a aplicação e realização da moralidade pode existir certa colisão entre a legalidade e a moralidade, situação em que, porventura, a quebra da legalidade seja indicada pelo agir moral.

Assim, o princípio da moralidade em sua acepção de moralidade pública é aplicável e até exigível à toda a atuação estatal, não cingindo-se ao Direito Administrativo ou mesmo à função administrativa exercida pelo Poder Executivo, mas deve ser observado por todos os Poderes e funções públicas.

---

dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 119-122.

3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA E (IN)CONSTITUCIONALIDADE

3.1 A MORALIDADE TRIBUTÁRIA

A partir da noção de moralidade como princípio constitucional em sua acepção mais ampla, como moralidade pública[740], temos que o princípio da moralidade vai além de sua análise e aplicação dentro do Direito Administrativo, mas atravessa todo o Direito Público brasileiro.

Para estabelecer a relação anunciada no título do presente capítulo, faz-se necessário recordarmos as relevantes noções tidas até o momento nesse trabalho.

A relação entre o Direito e a moral é existente e íntima, especialmente no âmbito do Estado constitucional brasileiro que possui como sua lei maior a Constituição Federal de 1988. Nesse sentido, no ordenamento jurídico pátrio a moral é positivada como princípio constitucional. Assim consagrado, tendo em conta a noção de que o ordenamento jurídico brasileiro deve ser analisado sistematicamente e que remete a leitura e aplicação ampla dos princípios constitucionais, o princípio da moralidade deve ser considerado em seu predomínio como moralidade pública.

Na análise do princípio constitucional da moralidade é possível verificar que seu valor advém de ser representação social do agir eticamente, ou seja, uma manifestação de que a sociedade brasileira, ordenada em um Estado Social e Democrático de Direito, tem como expectativa que a Administração Pública aja em acordo com a moral e a correção; portanto, a moralidade no ordenamento jurídico brasileiro é expressão de valor democrático.

Além de sua submissão óbvia à Constituição, é perceptível a submissão do Direito Tributário e da atividade tributária aos princípios constitucionais e aos princípios de Direito Público, o que torna a tributação subordinada ao regime jurídico de direito público, aos direitos fundamentais e aos interesses da coletividade.

A moralidade enquanto balizadora do agir estatal orienta toda a Administração Pública no exercício de suas funções dirigidas ao atingimento dos pressupostos e objetivos do Estado Social e Democrático e em todos os seus desdobramentos.

---

[740] Termo utilizado por Marçal Justen Filho. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

Levando em conta todas essas relevantes considerações, resta compreensível que o princípio da moralidade apresenta relevância apreciável no Direito Tributário[741-742], exercendo seu comando sobre o exercício da competência tributária e todas as etapas da relação jurídico-tributária.

Tal assertiva baseia-se, como vimos, no caráter principiológico da moralidade, na imperiosa leitura sistemática da Constituição e de todo ordenamento jurídico e na já evidenciada aplicação da moralidade pública a todos os Poderes da Administração Pública no exercício da função pública, fazendo com que o princípio da moralidade (pública) alcance "todas as condutas estatais, ainda quando não exista disposição específica sobre o tema na Constituição".[743]

Apresentados estes argumentos, ressalta-se que a Constituição, no texto do próprio artigo 37[744], traz disposições que conversam com a matéria tributária, mas, por prefigurar limitarem-se ao Poder Executivo, esses não formam a fundamentação necessária à compreensão do alcance do princípio da moralidade, sendo que tais prescrições, inclusive, muitas vezes confundem ou são utilizadas como fundamentos aos que, ao contrário de nós, entendem pela inaplicabilidade da moralidade na atividade tributária de forma ampla.

Apesar disso, defendemos que o princípio da moralidade, em desdobramento de sua acepção ampla como moralidade pública, pode ser verticalizado para a noção de moralidade tributária.

---

741 "O princípio da moralidade tem relevância para o Direito Tributário tanto para disciplina da atividade legislativa quanto para atuação administrativa. Deve-se ter em vista que o princípio da moralidade é limite intransponível para o Estado, [...]". JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 78-79.

742 "O princípio da moralidade administrativa adquire relevo no campo do direito tributário, exemplificativamente, quando se investiga a justiça da tributação e do sistema tributário como um todo, com especial atenção ao princípio da capacidade contributiva. [...]". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 169.

743 JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 76.

744 Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:

XVIII - a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos, na forma da lei;

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

Isso posto, temos que toda a atividade tributária, seja o exercício da competência tributária, seja na prescrição de normas e regulações em matéria tributária, seja na análise, interpretação e aplicação de normas em matéria tributária, assim em todas as funções públicas, ou seja, no âmbito dos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), o princípio da moralidade deve ser observado e, mais, efetivamente aplicado, uma vez que, como vimos, é comando constitucional[745].

Além disso, significativa visão doutrinária entende que a moralidade também possui força vinculativa ao Direito Tributário para além de sua consideração como princípio constitucional, entendendo todos "os princípios constitucionais tributários" como "enunciados genéricos que concretizam valores morais" que possuem importância na criação e interpretação das normas tributárias por serem "uma exigência de moralidade tributária – são uma ponte entre a moral e o direito".[746]

Entretanto, aqui continuaremos a analisar a moralidade tributária através de sua visão como princípio constitucionalmente positivado.

Apropriado esclarecer que a moralidade considerada em sua acepção na seara tributária será aqui chamada de moralidade tributária, pois são diversas as denominações possíveis para a aplicação da moralidade no Direito Tributário.

Outras denominações encontradas, que inclusive algumas vezes podem até ter sido mencionadas nessa pesquisa[747], são 'ética fiscal', 'moralidade fiscal', 'ética tributária' ou, ainda, "com palavra composta de situação ético-moral de natureza fiscal"[748]; termos comumente utilizados como sinônimos.

---

[745] Conforme ressaltado no ponto 2.3.

[746] PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 01-31, 2017. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489. Acesso em: 29 ago. 2020, p. 27.

[747] Mencionou-se em outros momentos o termo "justiça fiscal". Tal uso, deu-se pois a justiça ali mencionada é a referente, especialmente, à autoridade fazendária do país que controla os pagamentos de tributos em todas as esferas tributárias, portanto mais aliada à tributação em si do que a análise de toda a atividade tributária e de toda a questão normativa elucubrada como âmago da pesquisa.

[748] "Em vez de Moral Tributária fala-se também, como sinônimos, de Ética Tributária e ainda com palavra composta de situação ético-moral de natureza fiscal. Visto que diferenças terminológicas se encontram também na bibliografia sobre Ética ou Filosofia da Moral, é conveniente de antemão elucidar o próprio uso vocabular: nessa conformidade é a Ética, como Disciplina da Filosofia a Teoria que põe em ordem os princípios e as regras do agir moral. Correspondendo a atuação aos princípios da teoria ética, assim é ela moral ou moralmente ajustada. Contrapondo-se essa atuação a esses princípios, assim é ela contrária à moral ou imoral. A Ética Tributária é por conseguinte a Teoria do agir moral-impositivo dos Poderes Públicos - o Legislativo, o Executivo e o Judiciário - assim como do agir moral-tributário do Contribuinte." TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 7.

Entretanto, não entendemos os termos como sinônimos por conta de sua abrangência.

A relação entre a moral e a ética já foi asseverada nesse trabalho, cabendo recordar que se conclui pela ética como predominantemente interna ao indivíduo, como consideração que permeia as ações individuais em sua subjetividade, e a moral como objetiva, externa ao indivíduo, o agir segundo esse valor ético. Por isso não adotamos o termo 'ética fiscal' ou 'ética tributária'.

Cabe também explanação sobre a diferença na utilização dos termos enquanto fiscal e tributária. O termo 'fiscal' remete ao Fisco, que se refere à órgãos do Estado responsáveis pelo controle, gestão e cumprimento da legislação tributária enquanto arrecadação, no âmbito do Poder Executivo. Já o termo 'tributária', possui acepção mais ampla, que inclui o Estado e todas as esferas e funções que possam apresentar, em qualquer nível, relação com a tributação.

Considerando isso, opta-se pelo termo moralidade tributária, pois a exigência de respeito a moralidade não se limita a qualquer das funções do Estado, muito menos a natureza fiscal; assim a moralidade tributária incorpora qualquer relação entre Estado e cidadão (em especial os contribuintes) que trate de matéria tributária, ou seja, de tributos, incluindo normas, aplicabilidades e demais possíveis desdobramentos.

Diante disso, é possível visualizar a questão da moralidade no Direito Tributário e sua relação com todos os princípios aplicáveis à matéria, pois o exame desse princípio com essa funcionalidade "tem por objetivo analisar a conduta do Estado na instituição e na arrecadação do tributo"[749].

A tributação, desse modo, está vinculada ao respeito à moralidade tanto ou mais quanto se vincula à lei, pois o ato administrativo tributário deve ser legal, honesto, atender ao interesse coletivo e considerar os padrões de ética e moralidade, especialmente porque "a tributação é o maior poder dado ao Estado contra o patrimônio privado".[750]

---

[749] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 110.

[750] LIRANI, Juliano. Construindo a teoria do princípio da moralidade tributária. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos sobre direito tributário e moralidade**. Curitiba: Instituto Memória, 2015, p. 41.

Assim, uma “postura meramente arrecadatória do Estado” depreende ofensa ao princípio da moralidade tributária, “na medida em que não atende aos objetivos de igualdade entre contribuintes e os aspectos sociais do tributo”; dessa forma, “independentemente da finalidade fiscal ou extrafiscal, a conduta do Estado deve privilegiar sempre a moral tributária, não simplesmente a arrecadação”[751]. Isso pois, “No âmbito tributário, o princípio da moralidade é incompatível com medidas que constranjam o patrimônio dos particulares, impeditivas do livre exercício de suas atividades pessoais e profissionais”[752].

Nesse sentido, tanto o Fisco em suas regulamentações, quanto o Poder Legislativo na elaboração da legislação, estão amplamente vinculados e obrigados a gerar normativas aplicáveis à matéria tributária (incluindo normas e instruções diversas) que não sejam confiscatórias, pelo respeito à moralidade, além da vedação ao confisco, e está coibido de realizar políticas públicas tributárias desarrazoadas.[753]

A moralidade tributária, apesar de sua acepção de moralidade pública e sua aplicação à seara tributária estar constitucionalmente prevista desde a promulgação da Constituição de 1988, ainda é assunto considerado como inovação entre os juristas, pois a aplicabilidade da moral no Direito Tributário nunca foi muito explorada, sendo constantemente preterida em favor da Filosofia, da Economia e da Teologia, pois dominava entendimento de que essas áreas eram competentes para tratar do assunto da moral.[754]

Ademais, especificamente no caso brasileiro, o Direito Tributário possuía[755] a sua atenção voltada somente à legislação tributária, concentrando seus esforços na análise das normas postas, em especial as regras, com poucas considerações a princípios não expressamente vinculados à tributação. Por isso a fiscalização e

---

[751] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 115.

[752] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 171.

[753] MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 21.

[754] TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 9.

[755] Aqui esperamos ser essa pesquisa um dos expoentes nessa mudança.

arrecadação de tributos, como atividade administrativa plenamente vinculada[756], sempre foi deixada para ser tratada pelo Direito Administrativo.[757]

O interessante é que por parte do Direito Administrativo também é possível verificar o distanciamento da área tributária, pois a maioria dos administrativistas acredita não ser essa atuação específica da Administração Pública, por apresentar características próprias a serem consideradas, consoante à sua área de erudição; resultando em uma presumível relegação.[758]

Além disso, é clara a "relação entre o princípio da moralidade pública e o exercício de competências discricionárias da Administração Pública", sendo que normalmente é nesse aspecto que se diligenciam os estudos do princípio constitucional da moralidade, como vimos em ponto anterior, pois "tradicionalmente utilizado para delimitar a margem de liberdade do agente público no exercício de competências discricionárias". Nesse seguimento, sendo o tributo "norteado pela estrita legalidade, com rigorosa vinculação do agente administrativo, acaba toldada a relevância do princípio da moralidade pública no âmbito da chamada 'administração tributária'"[759]; erroneamente, destaca-se.

Tal situação perpetra o fato de o estudo da moralidade tributária, mesmo não sendo novidade propriamente dita, ser pouco explorado, tanto pela doutrina, quando pela Administração Pública, haja vista a sua quase inexistente alusão e aplicação jurídica, seja na fundamentação administrativa, seja na fundamentação judiciária, como veremos na sequência, e a predisposição do sistema tributário nacional em ser sistema simplesmente comprometido com a arrecadação e, consequentemente, "descomprometido com a necessária contrapartida que o cidadão espera do

---

[756] Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

[757] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 65.

[758] "Todas as atuações relacionadas com fiscalização e arrecadação – enfim, com a disciplina das chamadas 'obrigações acessórias' – consideram-se, muitas vezes, como sujeitas ao Direito Administrativo. Enfim, o âmbito de contacto entre Direito Tributário e Direito Administrativo resulta, muitas vezes, menos cuidado pelos cultores de ambos os ramos. E, nessa área, o princípio da moralidade pública apresenta grande relevância, nem sempre apreendida pelos aplicadores do Direito". JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 65.

[759] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 65.

Estado”[760]; assim, do estudo da tributação no Brasil é ostensível o desrespeito aos direitos fundamentais, à dignidade da pessoa humana, ao mínimo existencial e, até mesmo, aos princípios tributários expressos constitucionalmente, quem dirá à moralidade, que não está expressamente vinculada à atividade tributária.

Mesmo não estando a moralidade expressamente vinculada à tributação no ordenamento jurídico brasileiro, sendo inexistente a sua menção em normas específicas do Direito Tributário, a moralidade tributária é considerada um princípio tributário, pois presente na Constituição.

Existe certa parte da doutrina que defende que o princípio da moralidade tributária pode ser considerado princípio constitucional implícito, pois sua concatenação à tributação decorre dos fundamentos acima elencados, em especial menciona-se novamente, a leitura sistemática da Constituição, que perfaz a moralidade decorrer também dos princípios da isonomia, legalidade, capacidade contributiva e da própria moralidade pública [761] , também positivamos constitucionalmente.

Entretanto, cabe repisar que apenas a moralidade tributária, nessa acepção específica, é considerada por parte da doutrina como princípio implícito, pois a moralidade, em concepção ampla, como moralidade pública, é explicitamente um princípio constitucional aplicável à matéria tributária, pela interpretação sistemática da Constituição.[762] Assim, fala-se em princípio da moralidade tributária como implícito, apenas referente a essa nomenclatura, não o princípio em si ou a aplicação do princípio da moralidade em matéria tributária.

Apesar desses significativos apontamentos, adotaremos aqui o posicionamento de que a moralidade tributária é princípio expressamente aplicável à matéria tributária,

---

[760] MEIRA JUNIOR, José Julberto. Os convênios e protocolos ICMS no cenário tributário brasileiro, a legalidade e a moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 105.

[761] Diante disso, é possível visualizar a questão da moralidade no Direito Tributário, uma vez que a “apuração da capacidade contributiva e as diferenciações e igualações da lei tributária têm de compatibilizar-se com a moralidade”. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 77.

[762] “Convém lembrar que uma plêiade de princípios esparsos, muitas vezes expressos para reger matéria financeira, orçamentária ou administrativa, são inteiramente aplicáveis à questão tributária como legalidade, impessoalidade, moralidade e publicidade (art. 37), previsibilidade e planejamento dos tributos (art. 165, § 2º) etc. Não são, entretanto, princípios implícitos. São aplicáveis à matéria tributária, por força de interpretação sistemática, estrutural e teleológica”. DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 784.

uma vez considerada a submissão da atividade de tributação ao Direito Público e estabelecida a importância da leitura sistemática do texto constitucional.

Dito isso, ressalta-se que é inequívoca a relação da moralidade tributária com os princípios constitucionais tributários, pois a leitura sistemática garante e exige que esses princípios sejam todos tidos de forma conjunta, mesmo que na situação concreta, quando apresentada uma colisão entre princípios, um suplante o outro, pela característica da ponderação entre os princípios envolvidos, que se deve dar caso a caso, a fim de encontrar a resposta correta, não existindo fórmula perfeita a ser aplicada sem demais considerações.

Logo, a ofensa à moralidade tributária ocorre quando se descumprem as normas constitucionais, o que inclui todos os princípios aplicáveis, quais sejam, legalidade, isonomia, não confisco, irretroatividade, anterioridade, capacidade contributiva, mínimo existencial, regra matriz de incidência tributária e dignidade da pessoa humana, assim como os direitos estabelecidos, em especial de propriedade e liberdade; perfazendo-se imoral a tributação que viola os direitos fundamentais dos contribuintes objetivando apenas a arrecadação e os fins convenientes ao próprio Estado enquanto analisado o interesse público secundário[763], ou seja, o de cunho estritamente patrimonial.

Ademais, também o princípio da moralidade, em sua acepção de moralidade tributária, deve ser tido conjuntamente com os princípios de Direito Público, em especial os aqui anteriormente analisados, da razoabilidade[764], proporcionalidade e interesse público, pois amplamente vinculantes à atividade tributária, sendo que um dos mais graves atentados à moralidade tributária é a tributação que viola o interesse privado de forma desarrazoada e desproporcional, uma vez que o Estado deve agir pelo interesse público, porém sem suprimir os interesses privados constitucionalmente

---

[763] O interesse público primário mostra-se o “real” interesse público, pois o interesse da população como um todo; já o interesse público secundário é o relacionado aos cofres públicos e saúde financeira do Estado, isto é, essencialmente patrimonial, conforme o considerado e explanado previamente no ponto 2.3, neste trabalho.

[764] “III - Os direitos fundamentais dos contribuintes perpassam todo o texto da Constituição Federal, não se limitando às garantias prescritas no Título VI, Capítulo I, Seção II.
IV- A razoabilidade das leis tributárias significa a exigência de moderação, prudência, equilíbrio por parte do legislador, exigindo, portanto, a adoção de um comportamento não absurdo. [...]
VI- O contribuinte tem o direito fundamental a ser tributado de maneira prudente, ponderada, razoável, não podendo este direito subjetivo ser eliminado, inclusive por meio de emenda constitucional (CF, art. 60, § 4º, IV).”. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 295-303, p. 303.

tutelados -como o caso dos direitos fundamentais de liberdade e propriedade, profusamente afetados pela tributação-.

Moralidade tributária, consequentemente, “constitui um sistema complexo que se harmoniza [...] justiça, liberdade e direitos fundamentais”[765], não se furtando da relação com a justiça, com a ética e com os objetivos do Estado, como já comentado e evidenciado em se tratando do princípio da moralidade em sua acepção de moralidade pública.

Assim, é possível identificar como essência do princípio da moralidade a invalidade dos atos estatais incompatíveis com a interpretação ética das normas.

Como já asseverado, a moralidade não está vinculada estritamente ao cumprimento da lei, portanto a aplicação da lei não gera consequente moralidade do ato baseado em regra ou outro princípio (que pode estar sendo interpretado isoladamente, erroneamente e tendenciosamente). Tal assertiva aplica-se imediatamente à questão tributária, pois diversas leis com conteúdo tributário já foram questionadas quanto a sua validade frente a princípios constitucionais ou mesmo frente aos fundamentos do Estado brasileiro, sendo que algumas já foram até mesmo alteradas, não cabendo aqui o elenco de exemplos a fim de não fugirmos à temática proposta.

A ofensa à moralidade apresenta-se também na legalidade estritamente considerada e na manutenção de legislação constantemente interpretada de forma isolada, ignorando a interpretação do princípio da legalidade em sua acepção ampla e constitucional, acarretando uma profunda injustiça, haja vista que, pelo princípio da moralidade, a legalidade também deve ser interpretada considerando a leitura sistemática da Constituição, sendo imoral considerar a legalidade como trivial atendimento à norma posta pura e simplesmente.

Qualquer norma que não atenda a leitura sistemática da Constituição e ou do ordenamento jurídico brasileiro apresenta evidente e incontestável violação à moralidade[766], pois a moralidade é princípio que consta no texto constitucional,

---

[765] SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285. Acesso em: 16 out. 2018, p. 15.

[766] Nesse sentido: “[...] A moral tributária não exige, que as leis tributárias tenham uma tradição, mas que elas se harmonizem com a Constituição atual e com a Ética corporificada em seus direitos fundamentais. Se o legislador aprova dolosa ou levianamente leis que são inconstitucionais ou se ele não revoga ou modifica as leis que pela maioria são consideradas por boas razões inconstitucionais,

portanto deve ser respeitada sob pena de inconstitucionalidade, uma vez que se considera a lei que não atende ao princípio da moralidade, em conjunção com a noção de justiça também trazida constitucionalmente, manifestamente inconstitucional.

O simples atendimento à lei no âmbito tributário não configura respeito à moralidade, quiçá constitucionalidade; se o fosse não haveria qualquer discussão tributária alcançando as cortes mais elevadas.

Portanto, para que tenhamos o respeito ao princípio da moralidade tributária, deve-se cumprir fielmente as normas constitucionais, no sentido que vai além de "invocar o texto constitucional" e interpretá-lo de forma que "bem aprouver ao governante", mas compreendido o fiel cumprimento da Constituição como "também e especialmente, executar as normas constitucionais com observância do princípio da moralidade".[767]

A moralidade tributária orienta a Administração Pública a buscar "uma atividade tributária equilibrada e justa".[768] E, diante disso, mais uma vez, fica realçada a ligação entre moralidade e justiça, haja vista que a moralidade deve ter a ideia de justiça como orientação e que a mácula ao princípio constitucional da moralidade dá-se através da conduta imoral que causa injustiça ao destinatário.

O Estado brasileiro traz os direitos fundamentais em todas as suas dimensões, abrangendo os direitos de liberdade, mas também a ideia de Estado Social e direitos prestacionais. Entretanto, especificamente quanto à tributação, que é o enfoque do presente trabalho, é possível vislumbrar que existe o sacrifício individual de contribuir em benefício da sociedade como um todo[769].

Contudo, a Constituição Federal de 1988 é extremamente balanceada do ponto de vista de direitos fundamentais, pois apesar de possuir o aspecto social bem acentuado, garante a liberdade e os direitos individuais com igual rigor, por isso estabelece o já examinado princípio da capacidade contributiva, não autorizando o Estado a profanar as propriedades individuais e o sustento pessoal de cada indivíduo, determinando limites ao poder de tributar e protegendo os cidadãos que não possuem

---

então ele atua tributariamente de modo imoral." TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 79.

[767] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 79.

[768] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 151-152.

[769] Conforme as características já examinadas, especialmente quanto a solidariedade, abordadas no capítulo 1 desse trabalho.

a capacidade real de contribuir, evitando, diferentemente da ideia utilitarista, o sofrimento do individual em favor do prazer e felicidade coletivo, pois, para estabelecer critérios de justiça, não se baseia na análise de custos e benefícios, mas sim nos direitos fundamentais, e protege a vida, a liberdade e a propriedade na mesma medida que estipula a contribuição para com a sociedade.

Quanto a isso, evidencia-se relevante considerar que o "princípio fundamental da justiça deve ser adequado à realidade, pois cada área da justiça é diferente"[770], assim, a justiça em sua forma tributária deve ser analisada especificamente.

A justiça também possui uma acepção no Direito Tributário, sendo chamada de justiça tributária[771], um princípio constitucional tributário implícito, que surge de forma subentendida da leitura sistemática do texto constitucional aliando-se aos direitos e garantias dos contribuintes.[772]

Como já aludido, o sistema tributário nacional é fundamental ao financiamento do Estado pois a arrecadação é meio de obtenção de recursos que o Estado utiliza para custear os próprios gastos e também como instrumento na atenuação das desigualdades sociais, podendo ser identificado como mecanismo da justiça distributiva, já explicitado. Portanto a imprescindibilidade da tributação é evidenciada na possibilidade de esta ser utilizada como instrumento de equilíbrio das desigualdades socioeconômicas [773] e na melhor distribuição de riquezas para efetivação da justiça tributária[774].

Tendo em conta os objetivos e os fundamentos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, mais precisamente a diminuição das desigualdades sociais e a dignidade da pessoa humana, é possível constatar que a justiça tributária é um princípio que deve ser considerado e aplicado em todas as tributações, sendo levado

---

[770] TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 16.
[771] Como já aludido, também existe o termo 'justiça fiscal', utilizado de forma mais restritiva.
[772] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 36.
[773] QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004, p. 64-65.
[774] Conforme proclama o Professor Reuven S. Avi-Yonah, a tributação é instrumento público de intervenção na política de mercado e possui três objetivos: a função alocativa, a função estabilizadora e a função redistributiva, essa última ligada ao retorno do tributo ao contribuinte mediante o dever prestacional do Estado quanto aos fundamentos democráticos, aludido pelo referido autor como intrinsecamente ligado à justiça tributária. Cf. REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, nº 35. 2016, p. 97-98.

em conta pelo Estado em seu poder de tributar em todas as situações, como um norte, uma direção de como deve ocorrer a tributação no Estado brasileiro.

Por isso a justiça tributária, na abrangência do Estado Social e Democrático brasileiro, tendo em conta os princípios da igualdade e da solidariedade, os direitos fundamentais, os demais princípios constitucionais e a busca pela tributação de forma a não apenas garantir o financiamento do Estado, mas também a redução das desigualdades e o fomento ao desenvolvimento, mostra-se instrumento de promoção da justiça social.

Os limites ao poder de tributar, tratados precedentemente, representam direitos e garantias fundamentais dos cidadãos e "buscam a efetividade do conceito de *justiça tributária* permeado em nossa Constituição"[775]. Diante disso, o exercício do poder de tributar deve considerar a finalidade da atividade tributária e da tributação em si, ou seja, a finalidade social da tributação, sob o viés constitucional de justiça, abrindo espaço, em detrimento da legalidade estrita, a uma investigação que leva em consideração à ética e a política quanto a sua participação na construção do Direito Tributário.

Disso, resta claro que "o contribuinte tem o direito de ser tributado de maneira justa, autêntico direito fundamental, amparado, dessarte, por cláusula pétrea (art. 60, § 4º, IV, da CF)".[776] O que torna possível a dedução de que a justiça tributária caracteriza-se pela justa tributação, que se dá através da compreensão da real capacidade contributiva, acarretando na ideia de que a tributação deve ocorrer apenas quando inequivocamente demonstrada essa capacidade de contribuir com o financiamento do Estado e com o Estado Social como um todo.

Desenvolvendo a noção de justiça tributária, temos a noção de justa tributação, essas duas sendo extremamente vinculadas uma à outra e vinculantes para sua realização, mas que não se confundem. Ao mesmo tempo que a justiça tributária é um objetivo a ser buscado e alcançado pela Administração Pública, em uma forma mais geral e considerando a coletividade, a justa tributação é considerada analisando o indivíduo, ou seja, a tributação de cada cidadão. Bem por isso, a justa tributação tem como seu principal sustentáculo a capacidade contributiva, pois, como vimos, ela é a

---

[775] SOUZA, Leandro Marins de. Ensaio sobre imunidade tributária e moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017, p. 190.

[776] COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 379.

análise da capacidade que cada contribuinte de fato tem para pagar tributos e contribuir com a sociedade. Assim, em uma análise sistemática da Constituição Federal do Brasil, a realização do princípio da igualdade e a realização da justiça são possíveis por meio da justa tributação.

Sabemos que a linha entre as duas noções é tênue e que é muito fácil confundir justiça tributária com a justa tributação, ainda mais considerando-se as duas concepções possuírem a mesma fundamentação e os mesmos princípios basilares: a busca pela justiça social e os princípios da capacidade contributiva, da isonomia e da dignidade humana, entre outros. Mas, resumidamente, a justiça tributária é possível através da justa tributação de cada cidadão, e a justa tributação ocorre através da aplicação e busca pela concretização da justiça tributária. Assim, a concretização das duas concepções só ocorre quando todos os princípios, fundamentos e objetivos constitucionais são realizados, em uma leitura da Constituição Federal como um todo e atendimento de seus meios e propósitos.

Dessa forma, o sistema tributário brasileiro deve proporcionar a consumação dos importantes princípios que sustentam a justa tributação, pois a justa tributação mostra-se instrumento e mecanismo para se alcançar e auferir a justiça tributária e, consequentemente, atingir uma mais adequada promoção da justiça social.

Dessarte, baseando-se no Estado Social e Democrático de Direito, a justa tributação busca a redução de desigualdades e a realização da justiça social, valendo-se da capacidade contributiva para auferir quem realmente possui condições de contribuir com o financiamento do Estado e na ideia de solidariedade, também presente na Constituição, em que o indivíduo colabora em benefício da comunidade; “um sacrifício individual em benefício do interesse geral.”[777].[778]

Aliado a esse entendimento e a todas as noções trazidas anteriormente quanto a justiça, “pode-se afirmar com absoluta tranquilidade que a justiça tributária está

---

[777] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Justiça Fiscal e Mínimo Existencial. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de Direito Financeiro e Tributário: estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 106. *Apud* AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juízes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3, p. 237-270. Disponível em: http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf. Acesso em: 29 de abr. 2018, p. 247.

[778] AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juízes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3. p. 237-270. Disponível em: http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf. Acesso em: 29 de abr. 2018, passim.

assentada no princípio da igualdade tributária"[779], sendo estreita a sua relação com a justa tributação[780].

O princípio da isonomia é pressuposto da justa tributação e da justiça tributária, impondo à realidade tributária que só são aceitáveis tratamentos desiguais quando essa desigualdade for recurso para a busca do bem comum; sendo o bem comum os objetivos fundamentais do Estado brasileiro.[781]

O princípio da capacidade contributiva alia-se ao princípio da isonomia para atingir a justa tributação e, consequentemente, a justiça tributária, informando e exigindo que os Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário "realizarem o valor justiça através da realização do valor igualdade, que no campo tributário só pode efetivar-se pela prática do princípio da capacidade contributiva e de suas técnicas".[782] Isso se dá pois a capacidade contributiva, como já dito, promove uma tributação mais justa entre os contribuintes.[783]

Considerando esse sentido material, temos que assim a Administração Pública, no exercício da tributação, tanto na atuação do Poder Legislativo quanto na atuação do Poder Executivo, deve focar mais no que ela deve distinguir, com razoabilidade e proporcionalidade, do que no que ela não pode discriminar, pois, em tese, já é bastante claro. Nesse sentido, a aplicação do princípio da isonomia deve ser tida em conjunto com o "imperativo contido no princípio da capacidade contributiva e no princípio da vedação ao confisco, conformando-se a exigência estatal com os ideais

---

[779] VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 42.

[780] "Um Direito justo pressupõe a existências de regras, incluindo-se aqui os princípios, que informarão a criação de medidas uniformes para o exame de situações iguais, já que a isonomia, inerente ao justo, abrange a igualdade, que é um dos direitos fundamentais, implicando a existência e utilização de critérios adequados de comparação para situações iguais ou análogas, pois, se não houvesse um critério adequado de comparação, o princípio da igualdade não poderia ser um produto da justiça". CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, Serro, n. 13, p. 81-103, 2016, p. 88.

[781] KUNTZ, Tatiele Gisch; RODRIGUES, Hugo Thamir. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016, Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016, p. 78.

[782] COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 85.

[783] FALCÃO, Ícaro Lima da Costa. O princípio da capacidade contributiva como meio de efetivação da justiça fiscal. **Revista Homem, Espaço e Tempo**, Ano VIII, n. 1, p. 65-80, Sobral, 2014, p. 66.

de justiça inseridos na Constituição. Tudo isso à luz do princípio da dignidade da pessoa humana"[784].

Nesse pensamento, a defesa pela justa tributação e as prescrições existentes no nosso texto constitucional acerca da capacidade contributiva, da isonomia e da justiça tributária, em conjunto com a moralidade tributária, orientam a tributação e defendem os cidadãos e contribuintes do abuso e arbitrariedade do Estado na hora de tributar e mostram-se de fato atalho para a conquista da justiça social e da efetivação da cidadania e da democracia.

Diante disso, resta claro que o princípio da moralidade se alia à isonomia e à justiça, além dos demais princípios constitucionais tributários e direitos fundamentais, na imposição de uma relação jurídico-tributária respeitadora dos valores morais e éticos.[785]

Como vislumbrado anteriormente, a consideração da relação jurídico-tributária como relação obrigacional não é inconteste, sendo aqui interessante travarmos essa controvérsia.

Já tratamos do nascimento da relação tributária, que se dá através da subsunção de fato ou ato realizado por contribuinte à norma tributária, formando um vínculo jurídico (temporário) entre sujeito passivo (contribuinte) e sujeito ativo (Estado).

Entretanto, a controvérsia não reside na determinação de uma relação jurídica e nem na existência de uma obrigação tributária a ser cumprida, mas sim na determinação dessa relação tributária como uma obrigação, nos moldes conhecidos pelo Direito Civil.

As duas maiores correntes na interpretação da relação jurídico-tributária podem ser resumidas nos que, de um lado, entendem a relação como complexa e que se desdobra em relações de natureza jurídica diversas, e do outro lado, entendem que o conteúdo da relação tributária abrange dois tipos de relação que diversas entre si: a

---

[784] VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 7, n. 7, p. 66-89, 2010, p. 68-69.

[785] "Só há sociedade livre, justa e solidária quando o sistema tributário é composto por leis tributárias materialmente justas. A política tributária há de ser, nessa medida, a política da justiça, aquela que reflita um comportamento revestido de moralidade no exercício do poder de tributar. É a chamada ética fiscal, pressuposto necessário para que os cidadãos ajam com moral igualmente, suportando e cumprindo seu dever de pagar impostos". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017, p. 177.

relação efetivamente advinda da tributação, como relação jurídico-tributária simples, uma relação obrigacional, de pagamento do tributo devido, e uma relação de natureza administrativa, que pode ou não ocorrer, na qual o contribuinte tem deveres de colaboração (as obrigações acessórias previstas pelo Fisco são obrigações de fazer, de prestar as informações que dizem respeito à atividade, às receitas e despesas, seja pessoa física ou jurídica), atenção ao procedimento administrativo, entre outros.[786]

Porém, destaca-se que a relação jurídica-tributária principal, a ligada diretamente ao dever de pagar tributos (dar), é a relação principal, eminentemente obrigacional; já as relações jurídicas secundárias, de caráter administrativo, seriam tidas como deveres acessórios (fazer).[787]

Disso surge a crítica quanto à referência normativa [788] que denomina, inadequadamente, os deveres acessórios como 'obrigação acessória', pois "representa mero vínculo de direito administrativo"[789].

---

[786] "Outros, contudo, na trilha de Dino Jarach, vêem dois tipos de relações, totalmente diversas:
'La diferencia fundamental que existe entre los deberes de colaboración con la Administración pública, entre las relaciones que nacen de las infracciones y pretensiones a las multas o sanciones correspondientes y la relación tributaria propiamente dicha, cuyo objeto es la prestación del tributo, me lleva a la conclusión de que no se puede admitir que la relación jurídica tributaria sea compleja: es una simple relación obligacional, al lado de la cual existen otras relaciones completamente distintas' (Curso Superior de Derecho Tributario, p. 162)" [...]
Nota-se, isto sim, a presença de um vínculo de natureza eminentemente obrigacional – uma prestação de dar – ao lado de outros liames, de natureza administrativa, atinentes ao dever que todos os cidadãos têm para com o Estado de colaborar com a Administração Pública, cumprindo uma série de deveres". CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393–401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, p. 395-396.

[787] CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393–401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, p. 395-396.

[788] Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.
§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.
§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

[789] "As relações jurídicas secundárias, que muitas vezes são simultâneas à obrigação tributária, mas que nada têm de similaridade com o vínculo obrigacional, são meros deveres de direito administrativo, não atendendo quer ao requisito da transitoriedade, quer ao do conteúdo econômico.
Realmente, tais vínculos são erigidos como deveres de todos os cidadãos, a fim de que a Administração Pública possa desempenhar, na plenitude, a gestão dos negócios do Estado. [...]
Semelhantemente, no campo das imposições tributárias, são estabelecidos inúmeros deveres, que possibilitam o controle do Estado sobre a observância do cumprimento das obrigações estatuídas com

Mesmo que os deveres acessórios sejam tidos, em primeiro momento, como obrigações de fazer, o uso do termo civilista de obrigação acessória mostra-se indevido [790] pois, na análise das características que perfazem uma obrigação acessória no Direito das Obrigações do Direito Civil[791], vê-se como primeiro efeito que a extinção da obrigação principal implica a extinção da obrigação acessória, realidade que sabemos não se comprovar na seara tributária, pois os deveres de caráter administrativo normalmente não extinguem-se no pagamento do tributo[792]; além disso, temos deveres acessórios de informação ou comunicação ao Fisco que não supõe de fato a imposição de uma obrigação tributária naquele momento, restringindo-se a dever administrativo; por fim, como derradeiro exemplo da inaplicabilidade do termo, temos que se nem sempre o dever acessório supõe a obrigação principal, então a prescrição de uma obrigação tributária não remete, automaticamente, a prescrição do dever acessório.

Superada a crítica pontual, a obrigação tributária de dar, referente ao pagamento de tributos, configura-se em obrigação comparada ao instituto cível, pois

---

a decretação dos tributos. Tais deveres são, entre muitos outros, escriturar determinados livros, preencher notas fiscais, prestar informações, fazer declarações etc. Tudo para que possa a entidade tributante estabelecer a desejada fiscalização. [...]
Equivocou-se, portanto, o legislador do Código Tributário Nacional, na medida em que vislumbrou duas categorias de obrigações; uma principal, outra acessória. Não existem, no direito tributário brasileiro, obrigações acessórias, são simples deveres de direito administrativo" CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393–401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, p. 396, 398.

[790] Aqui, buscamos fazer um exercício argumentativo tendo por base a realidade jurídica nacional, não se busca empreender na análise do Direito Privado, muito menos das Obrigações, matéria de Direito Civil, pois, além de não ser o intento da pesquisa, não teríamos fôlego para tal. Assim, as colocações são breves apontamentos quanto a interpretação que entende inadequada a utilização do termo civilista na seara tributária, tendo como suporte as noções trazidas por Paulo de Barros Carvalho, conforme citado. Ademais, o CTN afirma que os termos de direito privado, mesmo que com definição própria em efeitos tributários, tem seu conteúdo e alcance utilizados, por isso a crítica é válida.
Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários. BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

[791] Art. 92. Principal é o bem que existe sobre si, abstrata ou concretamente; acessório, aquele cuja existência supõe a do principal.
Art. 184. [...] a invalidade da obrigação principal implica a das obrigações acessórias, mas a destas não induz a da obrigação principal. BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm.

[792] "Inobstante, esses deveres são perenes, vale dizer, haverão de ser cumpridos sempre, independentemente da ocorrência das obrigações tributárias". CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas "obrigações acessórias". **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393–401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, p. 396, 399.

atende aos requisitos necessários: é transitória, extinguindo-se pelo cumprimento (pagamento); é prestação econômica, tem patrimonialidade; portanto, vínculo obrigacional.[793][794]

Entretanto, importa apresentarmos a visão contrária, que não entende a relação jurídico-tributária como uma relação obrigacional comparável aos termos civilistas. Tal corrente, primeiramente, parte da indisponibilidade de bens e direitos e ausência da autonomia da vontade nas relações tributárias; porém a doutrina majoritária entendeu que essas diferenças não eram suficientemente relevantes para trazer a distinção dos institutos. Na sequência, apontou-se o funcionamento (aspecto funcional) e a estrutura como características que distinguiam os institutos; também não prosperando. Por fim, baseando-se submissão do Direito Tributário ao regime de direito público, diz-se que há equívoco em comparar a relação tributária como obrigação tributária nos cernes do Direito Civil, pois fora de sua moldura própria privada o instituto da obrigação perderia sua utilidade classificatória, sendo ilógica a utilização da expressão obrigação em matéria tributária.[795]

Entretanto, com a máxima e devida vênia, discordamos dos posicionamentos contrários à adoção do instituto da obrigação, entendendo que ela se enquadra na relação jurídico-tributária pelos fundamentos apresentados.

Diante disso, pelo posicionamento adotado, sendo a relação jurídico-tributária uma reação obrigacional, resta clara a integral aplicação da boa-fé nas relações tributárias, não apenas pelo seu viés administrativo, mas também pelo seu viés de relação obrigacional[796].

---

[793] A relação obrigacional "é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecido entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devido pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio". MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1971, p. 8.

[794] CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393–401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023, passim.

[795] A trajetória dessa crítica é brilhantemente apresentada de forma resumida por Aurélio Pitanga Seixas Filho em seu artigo. Frisa-se que o último entendimento é proferido, entre outros autores, por Marçal Justen Filho em artigo de 1986. Cf. SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza jurídica da relação tributária. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Campos, a. VI, n. 6, p. 45-70, 2005. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/24590/natureza_juridica_relacao_tributaria.pdf. Acesso em: 22 jun. 2023, passim.

[796] Considerando que, como asseverado no ponto 2.2, o princípio da boa-fé é instituto jurídico vinculado a concepção dinâmica da relação obrigacional e tem no Direito das Obrigações sua sede prioritária.

Considerando que o princípio constitucional da moralidade é “conceito jurídico que apropriou a conduta moral da Administração como uma exigência constitucional, erigindo-a em princípio norteador da função administrativa”, a relação entre esse princípio e a “boa-fé, na ação administrativa, é um inter-relacionamento de continente (a moralidade), e conteúdo (a boa-fé) na conduta da Administração”[797].

Assim, resta claro que a atuação pela moralidade e pela boa-fé é caminho para a eficiência, não só quanto a atuação restrita da Administração Pública, mas também para a consecução dos objetivos do Estado, uma vez que se o “Estado atua de acordo com a boa-fé e a moralidade, procurando, na medida do possível, realizar suas atividades e prestar seus serviços de modo mais eficiente e democrático possível, será bastante difícil admitir a elisão fiscal” pois “a própria sociedade concluirá que a tentativa de pagar menos tributos ser-lhe-á, ao cabo, prejudicial”; porém se o Estado é desleal com os contribuintes, “a tendência natural é de que a sociedade veja no tributo algo a ser repudiado e busque alternativas para dele escapar” [798], enfraquecendo o Estado tanto na questão da arrecadação, quanto na sua legitimidade, considerando que se o cidadão não acredita na atuação correta e moral do Estado, ele não será mais uma representação efetivamente democrática.

Tais considerações remetem-nos à significativa inferência de que se o Estado tributa de forma indevida o contribuinte, o princípio da moralidade (aliada a boa-fé, confiança, coerência, ética e correção), exige que o Estado atue de ofício, sem aguardar a provocação, para que a correição da tributação aconteça, a fim de conservar a moralidade do ato, a sua legalidade, sua constitucionalidade e, não menos importante, manter a lealdade com os contribuintes a fim de garantir que se prospere a confiança que fundamenta o exercício do poder de tributar (a noção de autotributação).

Nessa reflexão, é manifesto a moralidade tributária exigir que “uma vez constatada pelo Fisco a existência de um pagamento indevido, a atitude moral a assumir perante o Outro (=contribuinte) consiste em tomar a iniciativa para devolver

---

[797] BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 217-226, p. 225-226.

[798] FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 282-283.

os montantes indevidamente arrecadados”[799], a fim de exercer a boa-fé na relação obrigacional e realizar o princípio da moralidade tributária (a sua realização na maior medida possível); uma vez que a moralidade tributária, como princípio constitucional, deve ser sempre praticada (em maior ou menor grau dependendo da situação jurídica e fática), sendo sua violação uma inconstitucionalidade.

Por conseguinte, o respeito ao princípio da moralidade passa a ser expressão também da cidadania democrática, no sentido de o cidadão ter os seus direitos respeitados na aplicação da lei de acordo com a Constituição, tendo o valor democrático da tributação sido verdadeiramente respeitado. Uma vez que ao exigir que o Fisco aja com honra, lealdade, ética e respeito ao contribuinte, ou seja, que perpetre a moralidade tributária e vá além da visão apenas da arrecadação, empreendendo o interesse público e também o interesse individual do cidadão em adoção aos valores constitucionais e exercício eficiente de seus princípios, dá-se efetividade à noção de atividade tributária e do próprio tributo “como elemento contribuidor para o fortalecimento dos princípios democráticos” [800] garantidor dos direitos fundamentais, alcançando a noção de dignidade da pessoa humana, cidadania e democracia, fortalecendo o Estado Democrático de Direito.

A tributação dentro dos padrões e princípios constitucionais torna-se “um instrumento de desenvolvimento político socioeconômico” que “conduz a um estágio que valoriza as estruturas da cidadania e fortalece a dignidade humana”[801]. Isso pois a atividade de tributação passa a ser exercida tendo o cidadão como finalidade, reafirmando a noção de autotributação em respeito aos limites ao poder de tributar.

---

[799] “Se, juridicamente, aguardar a iniciativa do contribuinte já seria omitir-se no cumprimento do dever jurídico que lhe cabe, permanecer inerte na expectativa de que o contribuinte tome a iniciativa é conduta, além de tudo, incompatível com a diretriz constitucional que emana do princípio da moralidade administrativa. É impor ao destinatário um ônus ainda maior, não apenas de ter sido onerado com o respectivo desembolso, mas também com o retardamento na respectiva devolução.
Para que não pairem dúvidas, cumpre deixar claro que a atitude moral consiste em tomar a iniciativa de proceder a um ‘recall tributário’ originado no ‘defeito’ da exigência, mas a devolução efetiva (por envolver recursos em mãos do Poder Público) deverá estar cercada das cautelas e controles adequados (quanto a valores, beneficiários, comprovação do pagamento etc.)”. GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007, p. 17-18.

[800] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p.151-152.

[801] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 158-159.

A ligação entre o princípio da moralidade e a noção de cidadania no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, que tem a República como forma de governo -na qual “o Estado, longe de ser o senhor dos cidadãos, é o protetor supremo de seus interesses materiais e morais”, existindo não para toler o cidadão, mas sim como “um verdadeiro penhor de suas liberdades”[802]- avoluma-se. Dessa forma, o princípio da moralidade e o seu respeito mostram-se expressão e respeito à própria cidadania, pelo respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes.

> A realidade social exige, por todos os ângulos em que ela seja examinada, que os direitos da cidadania e do respeito à dignidade humana sejam respeitados de modo absoluto pelo Estado. Esses direitos não ficam limitados, apenas, à proteção da liberdade e outros expressamente definidos, mas, também, o de ser exigido dos poderes organizados que cobrem tributos em harmonia com os princípios da legalidade, da moralidade, da capacidade contributiva, da uniformidade, do não-confisco, da razoabilidade, da proporcionalidade e dos fins para os quais o Estado foi constituído, existe e funciona.[803]

Assim o exercício da tributação, enquanto autoimposição dos cidadãos para consigo mesmo como opção de contribuir com o Estado e com os fins estatais, traz a ideia de exercício da democracia, não só pela efetiva contribuição, mas também pela legitimação do exercício da tributação por parte do Estado, exigindo-se, também, como exercício democrático e de cidadania, que o exercício das competências tributárias dê-se respeitando os limites constitucionalmente e legalmente estabelecidos e, em especial, os direitos fundamentais.

Pois a tributação existe por conta do Estado, este que existe por conta dos cidadãos, mas a tributação também garante a manutenção do Estado e a manutenção dos direitos e garantias aos cidadãos (indivíduos), fazendo com que toda essa relação, como aqui já asseverado, seja circular, mas que inexoravelmente gira em torno da perpetuação do Estado Democrático de Direito que tem como fundamento e finalidade, na mesma medida, o indivíduo-cidadão. Isso perfaz a situação que encontramos no ordenamento jurídico brasileiro: a tributação deve existir, mas com respeito à moralidade, pois a moralidade, ao final de tudo, sustenta a própria democracia, que sustenta o poder de tributar.

---

[802] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 68.

[803] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p.151-173, p. 157.

Assim, uma “postura meramente arrecadatória do Estado” depreende ofensa ao princípio da moralidade tributária, “na medida em que não atende aos objetivos de igualdade entre contribuintes e os aspectos sociais do tributo”; desta maneira, “independentemente da finalidade fiscal ou extrafiscal, a conduta do Estado deve privilegiar sempre a moral tributária, não simplesmente a arrecadação”[804].

Dessarte, mesmo existindo dupla finalidade na tributação, como vimos (a arrecadação, como fiscalidade, e a sua utilização como instrumento para incentivar, regular ou desencorajar comportamentos e ou consumos da sociedade, a chamada extrafiscalidade) temos que o princípio da moralidade tributária está atinente às duas faces da tributação, mas relaciona-se em medida mais forte com a fiscalidade, haja vista a tributação fiscal estar assentada exclusivamente na subtração de parcela da propriedade do particular para a contribuição com o custeio do Estado, não se vinculando a uma interferência direta em comportamentos; portanto exige-se da Administração Pública uma atuação moral estreita, porque direcionada diretamente ao cidadão-contribuinte, não existindo uma situação fática que pressione a diminuição da moralidade com viés para outros fins.

Assim, pela forte relação da moralidade tributária com a fiscalidade e a relação da tributação com a própria democracia e exercício da cidadania, é possível compreender a moralidade tributária como condição democrática, sendo que a tributação deve existir, mas existir de forma moral e correta, para ser legítima.

Considerando que a tributação é essencial para o funcionamento e manutenção do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e para a preservação dos direitos fundamentais estabelecidos no texto constitucional, possibilitando e protegendo a materialidade dos direitos fundamentais; que o princípio da moralidade possui relevância indispensável para a correta e constitucional interpretação do Direito Tributário nacional quanto aos tributos e à atividade tributária de arrecadação; e que a exigência ao respeito à moralidade tributária é uma exigência do próprio princípio democrático, a fim de legitimar a atuação do Poder Público como um todo, temos a moralidade tributária como condição material da democracia.

---

[804] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 115.

Resta claro que a moralidade tributária age como limite, mas muito mais fortemente como padrão a ser buscado, haja vista a interlocução ínsita e necessária entre esse princípio constitucional, a atividade tributária e os objetivos e fundamentos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Por tudo isso, para que a tributação seja correta, justa, constitucional e legítima democraticamente (tendo em vista o poder de tributar ser advindo de uma autoimposição, como vimos), ou seja, moral, o princípio constitucional da moralidade na acepção tributária deve ser efetivado em todas as revelações de relação tributária.

Diante disso, é possível inferir que o respeito ao princípio da moralidade tributária é parâmetro de constitucionalidade da tributação e de toda a atividade tributária, sendo a sua mácula, evidência de inconstitucionalidade.

Não apenas a tributação, por meio da cobrança efetiva dos tributos deve respeitar a moralidade, mas também o legislador deve observância aos preceitos morais ao estabelecer as normas de tributação [805] (pois ao aprovar leis inconstitucionais o legislador atuará de forma imoral) e o juiz ao analisar os casos a ele destinados.

Tendo isso em conta, pela importância democrática que o tema representa na análise da atuação pública, mesmo a moralidade tributária, pela relação obrigacional, sendo também uma exigência ao contribuinte, devendo tanto o Estado quanto o contribuinte agir moralmente dentro da relação jurídica tributária, é que aqui travamos pesquisa com necessário recorte no princípio constitucional da moralidade enquanto destinado ao Estado, não quanto à atuação do contribuinte.

Em vista de a moralidade tributária atrelar o Estado, no âmbito de todos os seus Poderes Públicos e funções (Executivo, Legislativo e Judiciário[806]), e de que sua aplicação depender da interpretação de seu conteúdo por quem o manuseia e emprega, existindo uma imensidão de possibilidades de compreensões e perspectivas para seu uso como fundamentação, mesmo vinculando-se sua apreciação e compreensão, como deve ser, ao texto constitucional e aos objetivos do Estado, temos como imprescindível ao estudo aqui pretendido uma investigação quanto ao emprego do princípio como argumento jurídico.

---

[805] Conforme o recorte aqui proposto. Mas parece-nos certo que a moralidade deve guiar o legislador no estabelecimento de todas as normas, incluindo, que parece afeto ao tema, o orçamento público.
[806] A relação da moralidade tributária com as três funções públicas (administrativa, legislativa e judicial) será explorada no próximo ponto.

As decisões, judiciais ou administrativas, possuem uma grande importância e influência na operacionalização do direito; por refletirem como as regras e princípios são interpretadas e utilizadas e, especialmente, por refletirem como a argumentação e fundamentação são recebidas e empregadas nessas decisões.

Esse rol de referências de argumentação, interpretação e aplicação das normas por nossos órgãos julgadores nós conhecemos como jurisprudência. Por sua vez, a jurisprudência é a soma de todas as decisões jurídicas e precedentes[807], ou seja, "todo o material decisório produzido pelo Poder Judiciário" [808] ou por demais órgãos julgadores, como instâncias administrativas.

A análise de institutos jurídicos, especialmente os princípios, pode ser muito beneficiada pela consideração da jurisprudência, uma vez que, como vimos, a construção dos conteúdos é dinâmica, modificando-se junto com a sociedade, incorporando carga sociológica inestimável para a sua consideração.

O princípio da moralidade tributária não é instituto muito explorado, apesar da sua já aqui consignada importância. Por isso, além das considerações doutrinárias aqui reunidas, investigaremos seu uso e alcance na jurisprudência de dois importantes órgãos em matéria tributária a fim de tentar perceber a característica com que esse princípio jurídico é aplicado em decisões de casos concretos: abordaremos aqui a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal (STF), como representante de decisões judiciais, e do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), como representante de decisões administrativas.

A jurisdição constitucional na experiência brasileira[809] é exercida por todos os juízes e tribunais, sendo o Supremo Tribunal Federal o órgão máximo do Poder Judiciário, devendo essa Corte garantir a realização da força normativa da

---

[807] Não se pode confundir a jurisprudência com a manifestação da teoria dos precedentes, pois a jurisprudência enquanto decisão pode ser utilizada e aplicada por sua interpretação desligada da situação fática que a originou, já os precedentes estão sempre relacionados aos fatos do caso que lhe deu origem, dessa forma "para que a decisão judicial seja fundamentada em um precedente deve-se analisar se existe analogia entre os casos", deixando inequívoca a diferenciação entre a jurisprudência e os precedentes, sendo que a primeira categoria engloba a segunda, mas o inverso não ocorre. LEÃO JÚNIOR, Teófilo Marcelo de Arêa; SACONATO, Thais Estevão. A teoria dos precedentes judiciais no sistema jurídico brasileiro: segurança jurídica e acesso à justiça. In: XXIV Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA, 2015, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA**: Acesso à Justiça II. Florianópolis: CONPEDI, 2015. p. 213-233, p. 225.

[808] PUGLIESE, William Soares. **A ratio da jurisprudência**: coerência, integridade, estabilidade e uniformidade. Tese (Doutorado em Direitos Humanos e Democracia) – Setor de Ciências Jurídicas - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2016. 310 f., p. 09.

[809] Delinearemos com mais consideração as características da jurisdição constitucional brasileira no próximo ponto.

Constituição Federal e o satisfatório cumprimento dessa norma fundamental pelo Poder Público, assegurando o Estado Social e Democrático de Direito e seus propósitos.[810]

A pesquisa jurisprudencial referente ao princípio da moralidade tributária no âmbito do STF, resultou, com a aplicação dos termos 'moralidade' e 'princípio da moralidade' em quinhentos e trinta e sete (537) Acórdãos e quarenta e três (43) casos de Repercussão Geral. Já quando aplicados os termos 'moralidade tributária' e 'princípio da moralidade tributária', os resultados foram de trinta e sete (37) Acórdãos e dez (10) casos de Repercussão Geral.[811] Ademais, o órgão de cúpula do Poder Judiciário não apresenta em suas Súmulas ou Súmulas Vinculantes qualquer menção à moralidade.

Perante esses resultados, optou-se por, primeiramente, analisar os quarenta e três (43) casos de Repercussão Geral, dando preferência aos casos indexados como concernentes à matéria tributária.

Dentre esses casos de Repercussão Geral, apenas um (01) caso trata especificamente de matéria tributária; entretanto, o emprego do princípio da moralidade tributária não foi reconhecido, nem no voto do relator, nem nas demais manifestações contidas no inteiro teor da decisão.

Seguiu-se à análise das demais decisões, que versam sobre diferentes áreas do direito, sendo que as mais numerosas ocorrências indicam as disciplinas de direito constitucional e direito administrativo[812]. Porém, o princípio da moralidade, quando mencionado nas decisões, dá-se em sua acepção de moralidade administrativa, não verticalizada à moralidade tributária, e apenas de passagem, sem qualquer elaboração ou aprofundamento quanto ao seu significado, conteúdo ou abrangência. O citado princípio nem mesmo foi utilizado como argumento ou fundamentação para decisões; sendo que em algumas ocorrências, quando citado, é apenas por ter sido levantado pelo autor em suas peças e apenas, por parte dos Ministros, para afirmar que não houve sua violação (sem explicar o porquê de não ser violado). Quando não

---

[810] CARLOS, Isadora Beatriz Teixeira. A jurisdição constitucional no Brasil. **Conteúdo Jurídico**, Brasília. 08 jul. 2020. Disponível em: https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/54856/a-jurisdio-constitucional-no-brasil. Acesso em: 25 jan. 2021.

[811] Dados coletados em fevereiro de 2024, em: BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Site Oficial**. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/. Acesso em: fev. 2024.

[812] Aparecem casos de concursos públicos, licitações, servidores públicos, eleitoral e previdenciário.

citado, observou-se que a decisão apenas foi selecionada para aparecer no resultado da pesquisa jurisprudencial, pois possui a moralidade em sua indexação.

Na sequência, passou-se à análise dos resultados quando aplicados os termos ‘moralidade tributária’ e ‘princípio da moralidade tributária’, dando preferência aos casos indexados como concernentes à matéria tributária.

Dentre esses trinta e sete (37) resultados, onze (11) decisões são em matéria de constitucional e em apenas duas (02) delas o princípio da moralidade foi citado, em sua acepção administrativa, mas somente de passagem, sem qualquer elaboração ou aprofundamento quanto ao seu significado, conteúdo ou abrangência, não tendo sido utilizado como argumento ou fundamentação para a decisão, sendo um caso de Recurso Extraordinário nº 852474 [813] , Repercussão Geral (Tema 897 – Prescritibilidade da pretensão de ressarcimento ao Erário em face de agentes públicos por ato de improbidade administrativa) que versa sobre o sentido e alcance do artigo 37, § 5º da Constituição Federal e um caso de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 7058-MC[814]) que trata de Fundo Especial de Financiamento de Campanha em relação a Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Seis (06) dos resultados foram de decisões em matéria eleitoral, nos quais a moralidade não foi enfrentada, apenas citada como uma vertente da probidade administrativa para casos em que se discutiu a inelegibilidade de candidatos políticos. Ainda, seis (06) dos resultados foram de decisões em matéria administrativa, em diversos assuntos, destacando-se decisão em Mandado de Segurança nº 33340[815], no qual as impetrantes recusavam-se a prestar informações de operações financeiras ao Tribunal de Contas, decisão na qual não citou-se o princípio constitucional, apenas fez menção à uma moral tributária enquanto costume, na frase: “O aperfeiçoamento do controle é que pode derrotar a moral *tributária* cínica, que prega a sonegação e a desobediência civil a pretexto da ilegitimidade da despesa pública”. Dois (02) casos eram sobre contribuição previdenciária, não alcançando a discussão propriamente

[813] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 852474/SP**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 08 de agosto de 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur400617/false. Acesso em: 08 fev. 2024.
[814] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7058/DF**. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, 03 de março de 2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur464941/false. Acesso em: 08 fev. 2024.
[815] BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 33340/DF**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 26 de maio de 2015. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8978494. Acesso em: 08 fev. 2024.

tributária. Por fim, um (01) dos resultados foi em matéria penal, sendo que em um não houve menção da moralidade em qualquer acepção.

Dentre os trinta e sete (37) Acórdãos e dez (10) casos de Repercussão Geral, apenas onze (11) tratavam de matéria tributária.

O caso de Repercussão Geral, Recurso Extraordinário nº 593849[816], de relatoria do Ministro Edson Fachin, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2016, que tratou especificamente sobre Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), não menciona o princípio da moralidade, apenas apresenta a moralidade em sua indexação.

O caso de Repercussão Geral, Recursos Extraordinários nº 576189[817] e nº 541511[818], de relatoria do Ministro Ricardo Lewandowski, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2009, tratou da constitucionalidade da cobrança dos encargos instituídos pela Lei nº 10.438/2002, por não possuírem natureza tributária, mas sim de tarifa ou preço público e apenas citou o princípio da moralidade para apontar a inocorrência de afronta aos princípios da *moralidade*, da isonomia, da proporcionalidade, da razoabilidade, da legalidade e da não afetação.

O caso de Repercussão Geral, Recurso Extraordinário nº 632265[819], de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgado pelo Tribunal Pleno no ano de 2015, tratou do princípio da legalidade quanto à inconstitucionalidade de um Decreto sobre o regime de apuração do ICMS, no qual apenas cita-se o princípio da moralidade em sua acepção administrativa, em resposta ao alegado pela parte (alegações de ofensa aos princípios da moralidade administrativa), para afirmar que não houve violação ao princípio da moralidade, apenas violação da legalidade.

---

816 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593849/MG**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 19 de outubro de 2016. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365530/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

817 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 576189/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 22 de abril de 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur81/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

818 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 541511/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 22 de abril de 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur88246/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

819 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 632265/RJ**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 18 de junho de 2015. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur322929/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

Ademais, um *Habeas Corpus*, de nº 77530[820], de relatoria do Ministro Sepúlveda Pertence, julgado pela Primeira Turma no ano de 1988, apareceu no resultado da pesquisa jurisprudencial, no qual se discute a sonegação de tributos provenientes de lucro de atividade criminosa, pois a moralidade é citada de passagem para comentar a origem dos valores e como a tributação é cabível: "A exoneração *tributária* dos resultados econômicos de fato criminoso - antes de ser corolário do princípio da *moralidade* - constitui violação do princípio de isonomia fiscal, de manifesta inspiração ética".

Por fim, seis (06) Ações Diretas de Inconstitucionalidades (ADI) apareceram nos resultados da pesquisa intentada.

A ADI nº 3779[821], de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2019, que tratou das limitações ao poder de tributar, especificamente o respeito ao pacto federativo, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no caso uma inconstitucionalidade na concessão unilateral de benefício no âmbito do ICMS, não mencionou o princípio da moralidade, apenas apresentou a moralidade em sua indexação.

A ADI nº 3462[822], de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2010, tratou de benefícios fiscais e citou, apenas de passagem, a moralidade em sua acepção administrativa, apresentando o artigo 37 da Constituição, entretanto sem se alongar.

A ADI nº 425[823], de relatoria do Ministro Mauricio Corrêa, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2002, tratou da majoração do percentual de participação dos municípios na arrecadação do ICMS e da sua eficácia legal limitada no tempo, citando o princípio da moralidade, apenas em resposta as alegações da parte de que houve desvio de finalidade e desobediência ao princípio da moralidade na atividade

---

820 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 77530/RS**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 25 de agosto de 1998. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113298/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

821 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3779/PA**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 30 de agosto de 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur416165/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

822 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3462/PA**. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 de setembro de 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187525/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

823 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 425/TO**. Relator: Ministro Mauricio Corrêa. Brasília, 04 de setembro de 2002. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97410/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

administrativa, para afirmar que: “não há razão suficiente para declarar-se a inconstitucionalidade da norma em apreço, por ofensa ao princípio da moralidade”.

A ADI nº 2823[824], de relatoria do Ministro Alexandre de Moraes, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2018, e, de igual forma, a ADI nº 2072[825], de relatoria da Ministra Cármen Lúcia, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2015, trataram das limitações ao poder de tributar, especificamente o respeito ao pacto federativo, na concessão de isenções, incentivos e benefícios fiscais, no caso uma inconstitucionalidade na concessão unilateral de benefício no âmbito do ICMS, mencionando a ofensa ao princípio da moralidade, pois os estados e o Distrito Federal, em suas competências constitucionais, devem observar os princípios da igualdade, impessoalidade e moralidade na edição de leis de isenção tributária, e que isso não ocorreu no caso julgado. Porém, é apenas essa a menção ao princípio.

Enfim, a ADI nº 2474[826], em julgamento de Medida Liminar, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, julgada pelo Tribunal Pleno no ano de 2002, que tratou de lei sobre Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) e parcelamento de multas de trânsito estaduais, cita como precedentes outras ADI’s e, citando o princípio da moralidade, apenas em resposta as alegações da parte de que houve ofensa à moralidade pública com a promulgação da lei, decide que não houve violação à essa, pois: “Estar-se-ia, sim, violando a moralidade pública se acaso a lei beneficiasse em particular determinados contribuintes”.

Assim, não foi possível identificar o conteúdo do princípio da moralidade em sua acepção tributária e sequer ponderar sua utilização como argumento jurídico no âmbito do Supremo Tribunal Federal, pois quase inexistente a sua aplicação como argumento jurídico em decisões.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), é órgão colegiado integrante da estrutura do Ministério da Fazenda, formado por representantes do Estado e da sociedade com atribuição de julgar em segunda instância administrativa

---

824 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2823/MT**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 19 de dezembro de 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur398262/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

825 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2072/RS**. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 04 de fevereiro de 2015. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur293791/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

826 BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2474/SC**. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 19 de junho de 2002. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur100261/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

os litígios em matéria tributária e aduaneira sobre a aplicação da legislação referente a tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.[827]

A pesquisa jurisprudencial referente ao princípio da moralidade tributária no âmbito do CARF, resultou, utilizando o marco temporal de 01/01/1989 até 29/02/2024, com a aplicação do termo 'moralidade' na pesquisa em Acórdãos inteiro teor localizou-se trezentos e sessenta e três (363) Acórdãos; e com o termo 'moralidade tributária' na pesquisa em Acórdãos inteiro teor localizou-se cento e dezesseis (116) Acórdãos. Já quando restringida a pesquisa para as ementas, aplicando o termo 'moralidade' os resultados foram de trezentos e quarenta (340) Acórdãos; e aplicando o termo 'moralidade tributária' os resultados foram de noventa e sete (97) Acórdãos.[828]

Considerando o volume, optou-se por restringir a busca para os últimos dez (10) anos, utilizando-se para isso o marco temporal de pesquisa de 01/01/2014 até 08/02/2024 e o termo 'moralidade tributária', apenas quanto a pesquisa em ementas[829]. Disso, resultaram em trinta e dois (32) Acórdãos encontrados.

Dentre esses trinta e dois (32) Acórdãos, um (01) não tratava da moralidade tributária e quinze (15) asseveraram em sua ementa argumentos no sentido de que as alegações dos contribuintes pela ofensa ao princípio da moralidade (entre outros) como razão de inconstitucionalidade não seriam analisadas, em atenção à Súmula nº 02 [830] , pois o CARF "não tem competência para se manifestar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária".

Sobre a Súmula, uma (01) das ementas consignou-se que "A autoridade administrativa não é competente para examinar alegações de inconstitucionalidade de leis regularmente editadas, tarefa privativa do Poder Judiciário. Multa legalmente prevista não pode ser afastada pela administração tributária por inconstitucionalidade. Não podendo ser afastado comando de responsabilização objetiva com base em

---

[827] O CARF foi criado pela Lei Federal nº 11.941/2009. BRASIL. **Lei Federal nº 11.941,** de 27 de maio de 2009. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm.

[828] Dados coletados em fevereiro de 2024, em: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Site Oficial**. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[829] Dados coletados em fevereiro de 2024, em: BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Site Oficial**. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[830] **Súmula CARF nº 2**: "O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária." BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Site Oficial**. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

alegações de boa-fé e de ausência de dano ao Erário"; e em outras duas (02) consignou-se que "Não pode a autoridade lançadora e julgadora administrativa, por exemplo, invocando os princípios da isonomia tributária, da moralidade administrativa ou da impessoalidade, afastar a aplicação da lei tributária. Isto ocorrendo, significaria declarar, *incidenter tantum*, a inconstitucionalidade da lei tributária que funcionou como base legal do lançamento (imposto e multa de ofício). Como é cediço, somente os órgãos judiciais têm esse poder".

Dos dezenove (19) Acórdãos restantes, extraíram-se trechos considerados relevantes. Sobre a atuação do Fisco de ofício, destacam-se: "Ofende o princípio da moralidade administrativa (art. 37, caput, CF/88) a lavratura de auto de infração para constituir tributo que a Administração Tributária tenha pleno conhecimento ser indevido, mormente quando, mesmo sabendo extinto o crédito tributário pelo pagamento, determina que sobre ele incida multa de ofício"[831]. "Seja em face do tributo ser uma obrigação de valor, circunstância que impõe a sua restituição na mesma espécie, do princípio da moralidade que deve nortear a conduta da administração pública (CF, art. 37), do princípio que repudia o enriquecimento sem causa (aplicável em matéria tributária, por força do que dispõe o art. 108, III, do CTN) e, por fim, da jurisprudência mansa e pacífica do Poder Judiciário, na restituição de contribuição paga indevidamente impõe-se a sua devolução com correção monetária"[832]. "Por força do princípio da moralidade administrativa, a decadência do direito de efetuar o lançamento, configurando hipótese de extinção da obrigação tributária principal formalizada a destempo, deve ser reconhecida de ofício, independentemente de pedido do interessado"[833].

Sobre a aplicabilidade e inaplicabilidade da moralidade tributária, destacam-se: "Destarte, o sigilo bancário, como cediço, não tem caráter absoluto, devendo ceder ao princípio da moralidade aplicável de forma absoluta às relações de direito público e privado, devendo ser mitigado nas hipóteses em que as transações bancárias são

---

[831] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1302-001.456**. Relator Alberto Pinto Souza Junior. Data da Sessão 30/07/2014. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[832] BRASIL. CARF. **Acórdão nº CSRF/01-03.087**. Relator Luiz Alberto Cava Maceira. Data da Sessão 11/09/2000. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[833] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2102-003.010**. Relatora Alice Grecchi. Data da Sessão 16/07/2014. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

denotadoras de ilicitude, porquanto não pode o cidadão, sob o alegado manto de garantias fundamentais, cometer ilícitos”[834]. “O fato do agente fiscal ter se excedido no uso de expressões desabonadoras ao se referir ao contribuinte não é suficiente para ofender os princípios da moralidade e impessoalidade administrativa e, por conseguinte, anular a exigência fiscal, sempre que, em contrapartida, a exigência perpetrada se encontrar pautada em um profundo e detalhado trabalho fiscal, amparado pela análise de inúmeros documentos e realização de variadas diligências antecedentes a lavratura da autuação”[835]. “Em obediência ao princípio da moralidade administrativa, seria desarrazoado que a conversão de valores recebidos do exterior fossem calculados de outra forma do que aquela que já foi escriturada nos livros contábeis da pessoa jurídica” [836]. “Quando da ocorrência dos fatos geradores autuados, inexistia qualquer manifestação da Secretaria da Receita Federal que reconhecia a validade das classificações fiscais adotadas (base da confiança), necessária para atrair a aplicação deste dispositivo, à luz do princípio da proteção da confiança e da moralidade administrativa”[837]. “Todo o procedimento fiscalizatório foi realizado dentro das precisas balizas da legalidade, à luz dos princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e da moralidade administrativa” [838]. “A desconsideração de custos lastreados em notas fiscais inidôneas, independentemente do montante glosado, não dá causa ao arbitramento do lucro, vez que a adoção da referida sistemática devolve ao contribuinte o direito de deduzir parcela desses mesmos dispêndios, o que, à luz da moralidade e da legalidade, não é aceitável”[839]. “Não pode se falar em desobediência ao princípio da legalidade ou moralidade quando estão presentes nos Autos de Infração e seus

---

[834] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1803-002.629**. Relator Sérgio Rodrigues Mendes. Data da Sessão 25/03/2015. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[835] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 3402-003.005**. Relator Diego Diniz Ribeiro. Data da Sessão 26/04/2016. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[836] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2402-005.703**. Relatora Bianca Felicia Rothschild. Data da Sessão 15/03/2017. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[837] BRASIL. CARF. **Acórdãos nº 3402-006.299, Acórdão nº 3402-006.200, 3402-006.804, 3402-006.805 e 3402-007.150**. Relatora Maysa De Sa Pittondo Deligne. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[838] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2401-006.145**. Relatora Andrea Viana Arrais Egypto. Data da Sessão 09/04/2019. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

[839] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 401-003.491**. Relator Claudio De Andrade Camerano. Data da Sessão 11/06/2019. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

anexos, os fatos geradores da autuação referentes ao não cumprimentos das obrigações referentes às contribuições devidas à Seguridade Social e os dispositivos legais que amparam o débito lançado. Não restando comprovada a ocorrência de preterição do direito de defesa nem de qualquer outra hipótese expressamente prevista na legislação, não há que se falar em nulidade do lançamento por imoralidade ou ilegalidade”[840].

E sobre o princípio da moralidade tributária, de forma ampla, veja-se: “o sigilo bancário não é absoluto e deve ceder espaço ao princípio da moralidade nas hipóteses em que transações bancárias indiquem ilicitudes”[841]. “A Administração Pública deve se pautar, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência, nos termos da legislação, sob pena de nulidade de seus atos”[842]. “Ou seja, há pagamento indevido de IRPJ, o qual deve ser reconhecido administrativamente para que possa ser restituído ao contribuinte, conforme disciplina do art. 165 do CTN e do art. 74 da Lei n. 9.430/96, além dos princípios que gerem o PAF: da praticabilidade tributária, moralidade e informalidade, princípios que regem o processo administrativo fiscal (cf. artigo 37 da Constituição Federal e artigo 2º da Lei n. 9.784/96)”[843].

Diante disso, vê-se que no âmbito de decisões administrativas utiliza-se de forma mais acentuada o princípio da moralidade em matéria tributária, mesmo que não com essa designação. Ademais, percebe-se que a violação do princípio da moralidade tributária foi argumentada por contribuintes como causa de inconstitucionalidade da tributação, entretanto essa argumentação não pode ser enfrentada pelo CARF pela vedação de competência.

De todo exposto, percebe-se que apesar da importância ímpar do princípio da moralidade no âmbito do direito tributário brasileiro, uma vez que se amolda à proteção

---

[840] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2201-005.916**. Relator Francisco Nogueira Guarita. Data da Sessão 15/01/2020. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.
[841] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1401-004.199**. Relator Nelso Kichel. Data da Sessão 11/02/2020. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.
[842] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2201-006.316**. Relator Douglas Kakazu Kushiyama. Data da Sessão 02/06/2020. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.
[843] BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1201-005.827**. Relator Thais De Laurentiis Galkowicz. Data da Sessão 16/03/2023. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

do contribuinte e dos direitos fundamentais, ao alcance da justa tributação e, em especial, à realização dos propósitos e objetivos do Estado, pouco se encontra sua aplicação prática em matéria tributária.

Assim, a pesquisa jurisprudencial quanto ao emprego do princípio como argumento jurídico nas decisões em matéria tributária mostrou-se significativa ao avanço do estudo do objeto, pois essa pesquisa documental demonstrou efetivamente que pouco se utiliza esse relevante princípio, deixando inequívoca a indução de que a quase inexistência de estudos mais aprofundados e práticos sobre o princípio da moralidade tributária reflete-se no conjunto de decisões dos órgãos, por nós considerados, mais relevantes em matéria tributária.

Isso posto, a presente pesquisa mostra incontestável e explícita a relevância de empreender-se maiores estudos quando ao princípio da moralidade tributária no sistema jurídico brasileiro, a fim de possibilitar o real alcance da compreensão desse princípio e promover o seu exercício na esfera prática.

Ao que parece, somente empreendendo maiores esforços para tornar mais presente e frequente esse princípio na seara tributária é que se passará a distingui-lo com mais clareza e encontrá-lo em maior quantidade e qualidade na argumentação e fundamentação na defesa pela tributação correta e justa. Nesse nicho de inovação insere-se a tese aqui apresentada, a fim de concretizar o princípio da moralidade tributária no ordenamento jurídico brasileiro e, mais, na aplicabilidade concreta das normas tributárias em defesa dos direitos fundamentais, da cidadania, da democracia, dos contribuintes e dos valores, propósitos e objetivos do Estado brasileiro, objetivando a materialização do sistema tributário nacional e da tributação conjuntamente considerada dentro dos moldes desenhados pela Constituição Federal de 1988.

3.2 ESTADO, MORALIDADE E DEMOCRACIA

A partir da noção de moralidade como princípio constitucional em sua acepção mais ampla, como moralidade pública[844], temos que o princípio da moralidade aplica-

[844] Termo utilizado por Marçal Justen Filho. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

se à Administração Pública[845] como um todo, no exercício da função pública, alcançando o Poder Legislativo e o Poder Judiciário na mesma medida que o Poder Executivo.[846] Ou seja, o princípio da moralidade alcança e permeia as três funções[847] precípuas do Estado: executiva, legislativa e jurisdicional[848].

Considerando a importância do tema e as relevantes intersecções, aqui não buscamos tratar sobre a separação de poderes[849], suas funções típicas e atípicas ou a questão de freios e contrapesos, as quais tomamos como noções postas pelo texto

---

[845] "Como se vê, os doutrinadores e, particularmente, os que lidam com a seara do Direito Administrativo utilizam ora a expressão Administração Pública (com iniciais maiúsculas), ora administração pública (com iniciais minúsculas), porém, com significados diferentes. No primeiro caso Administração Pública - representa o conjunto de órgãos ou entidades do Estado ou do governo estruturados com o propósito de desenvolver as atividades administrativas de interesse geral ou coletivo, enquanto no segundo administração pública - deve ser entendida como a própria atividade em si exercida nesse âmbito". OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 59.

[846] Acepção tida a partir das obras de Demetrius Nichele Macei e Marçal Justen Filho. Cf. MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. **Anais do Universitas e Direito - PUCPR**, p. 66-80, Curitiba, 2012, p. 77.

[847] Aqui também não abordaremos a discussão sobre a consideração de separação de poderes ou de separação de funções. Nesse sentido: "Ao enfrentar o tema da separação dos poderes, Karl LOWENSTEIN contesta a proposta de MONTESQUIEU, por entender inexistir uma separação de poderes estatais, mas, sim, uma separação de funções inerentes à atividade dos que exercem os poderes públicos.

Afirma, a propósito, referido autor, que o que erroneamente se usa designar por separação dos poderes estatais 'é, na realidade, a distribuição de determinadas funções estatais a diferentes órgãos do Estado'. Aduz ainda que o conceito de 'poderes', em que pese estar profundamente enraizado nas constituições, deve ser compreendido figurativamente. Na linha de tal raciocínio, afirma preferir a expressão 'separação de funções' à expressão 'separação de poderes'". GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira,** Lisboa, a. 1, n. 4, p. 111-150, 2015, p. 117.

[848] ***"***Para ser real o respeito da Constituição e dos direitos individuais por parte do Estado, é necessário dividir o exercício do poder político entre órgãos distintos, que se controlem mutuamente. A cada um desses órgãos damos o nome de ***Poder.*** Poder Legislativo, Poder Executivo e Poder Judiciário. A separação dos Poderes estatais é elemento lógico essencial do Estado de Direito.

Cada Poder (isto é, cada órgão) exerce uma espécie de ***função.*** Ao Legislativo cabe a função ***legislativa,*** correspondente à edição de normas gerais e abstratas (as leis), seja para regular os demais atos estatais, seja para regular a vida dos cidadãos. Ao Executivo cabe a função ***administrativa,*** isto é, a atividade de, em aplicação da lei anteriormente editada, cobrar tributos [...], ordenar a vida privada [...] e assim por diante. Ao Judiciário cabe a função ***jurisdicional:*** julga, sob provocação do interessado, os conflitos entre os indivíduos (a disputa em torno da propriedade de terreno, a cobrança de dívida, a ação de divórcio), ou entre indivíduos e Estado (a ação proposta por empresa para anular multa imposta pelo Executivo, ou por cidadão para se livrar de imposto cobrado de forma inconstitucional)". SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 42.

[849] "A partir das ideias aqui referidas acerca da teoria da separação dos poderes, é possível afirmar que, desde a sua concepção, como princípio norteador dos Estados Democráticos de Direito, a separação das funções do Estado teve o escopo de converter-se em mecanismo de contenção do arbítrio, haja vista estar compreendida na sua construção, além da desconcentração do poder, a possibilidade de fiscalização mútua." GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira,** Lisboa, a. 1, n. 4, p. 111-150, 2015, p. 119.

constitucional[850]. O objetivo é analisar a relação da moralidade tributária, dentro da acepção verticalizada da moralidade à atividade de tributação e suas repercussões com os três Poderes, de forma a entabular[851] uma compreensão, sem a intenção de concluir sobre sua abrangência.

Para isso apresentaremos algumas considerações sobre possibilidades de relação do princípio da moralidade tributária com cada um dos três Poderes, a fim de destacar a amplitude do alcance desse princípio, mas, considerando o recorte e também a erudição da pesquisa intentada, privilegiando a análise jurídica, pois, como já estabelecido, o presente estudo tem como foco o ordenamento jurídico brasileiro.

Diante disso, importante termos de antemão a percepção de que as considerações a seguir expostas apoiar-se-ão em ideias, concepções e pontos de vista anteriormente apresentados e defendidos, sendo seguro pressupor a reiteração e até mesmo a reprodução de algumas (ou muitas) dessas ideias nas consecutivas reflexões. Entretanto, isso não ocorre por vagueza ou ausência de argumentos, mas sim por basearem-se nos mesmos pilares, sendo dubitável, dentro da linha de raciocínio aqui empregada, a construção dessas reflexões distantes das perspectivas teóricas aqui adotadas, o que acarreta necessária e inevitável iteração.

Também relevante repisar que o recorte aqui proposto é a análise da tributação e da moralidade tributária pelo viés do Poder Público. Por isso, mesmo que entendamos que a moralidade dentro da relação jurídico-tributária atinge necessariamente o contribuinte, impelindo-o na mesma intensidade para que aja dentro de padrões morais, não a analisaremos sob esse viés aqui[852]. Restringir-mo-nos às considerações que levam em conta certas relações entre a moralidade tributária e as funções do Estado, do ponto de vista da exigência ao agir moral da Administração Pública, a fim de estabelecermos, através de breves apontamentos, a

---

[850] Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[851] Cabe estabelecer o recorte. Não intentamos finalizar ou mesmo concluir sobre a abrangência da moralidade tributária em qualquer dos três Poderes. O intento é entabular (dar início) a compreensão da permeação do princípio da moralidade tributária nas funções do Estado, a fim de esclarecer a importância de sua assimilação e aplicação, deixando manifesta, se já não o fizemos até aqui, a importância do presente estudo.

[852] Estimável trabalho que apresenta a análise da moral tributária pelo viés do cidadão brasileiro pode ser encontrado. Cf. COELHO, Marcelo Lopes Bello; MARTINEZ, Antonio Lopo. Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. **Caderno EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 607-622, jul./set. 2019. Disponível em: https://www.scielo.br/j/cebape/a/NScjWNQfmBLWdTR3QPZXTKH/?lang=pt. Acesso em: 29 ago. 2020.

força do princípio da moralidade tributária nos três Poderes Públicos e sua relevância e mérito na persecução dos propósitos e objetivos do Estado brasileiro.

Vê-se que o princípio da moralidade dentro do Direito Tributário disciplina a atividade administrativa e também a atividade legislativa, sendo que "Deve-se ter em vista que o princípio da moralidade é limite intransponível para o Estado"[853], isso pois, como já asseverado, "a Administração Pública deve obediência a todos os preceitos constitucionais e não somente à legalidade. Seu atuar, à luz da Constituição de 1988, não se resume à legalidade, devendo-se pautar pela proporcionalidade, moralidade, igualdade, eficiência, publicidade, dentre outros"[854].

Essa afirmação remete-nos à noção da Administração Pública especialmente quanto ao seu exercício da administração do Estado brasileiro, na observação e execução das leis e na administração dos interesses públicos, que não deve reger-se apenas pela exclusiva legalidade para que tenha atuação legítima, democrática e constitucional.

O Poder Executivo pode ser considerado um dos poderes mais vastos do Estado, pois composto por diversos âmbitos de atuação (União, Estados, Municípios, Administração Direta e Indireta), que possui como função típica administrar o Estado, devendo cumprir os desígnios desse através da execução do que se determina, especialmente em conformidade com a legislação.

Por isso que, muitas vezes, pode existir a confusão de que bem realizar sua função é executar suas tarefas perseguindo a legalidade isoladamente. Porém, como já vimos no capítulo antecedente, as práticas administrativas, apesar de subordinadas a legalidade estrita[855], não podem observar apenas a legalidade, mas também a moralidade, que dá o necessário "caráter de plena legitimidade às manifestações públicas"[856]. Nesse sentido temos a legalidade em sentido amplo, que determina que

---

853 JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 78.

854 FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 87.

855 "[...] ao contrário dos particulares, os quais podem fazer tudo o que a lei não proíbe, a Administração só pode fazer o que a lei antecipadamente autorize. Donde, administrar é prover aos interesses públicos, assim caracterizados em lei, fazendo-o na conformidade dos meios e formas nela estabelecidos ou particularizados segundo suas disposições. Segue-se que a atividade administrativa consiste na produção de decisões e comportamentos que, na formação escalonada do Direito, agregam níveis maiores de concreção ao que já se contém abstratamente nas leis". MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32 ed. São Paulo, Malheiros, 2015, p. 108.

856 FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993, p. 18-19.

"o princípio da legalidade abrange não só a lei", "como também os princípios e valores contidos de forma expressa ou implícita na Constituição e que se dirigem aos três Poderes, limitando a discricionariedade de que dispõem"[857]; assim, abrange o respeito à moralidade, princípio expresso da Administração Pública.

À vista disso, tem-se que dentro da administração pública ocorre a necessária conformação[858] dos seus atos e decisões com a Constituição, que vai além da constitucionalidade das leis. A necessária conformação "exige, desde logo, a conformidade intrínseca e formal de todos os actos dos poderes públicos (em sentido amplo: estado, poderes autónomos, entidades públicas)" [859] com o texto constitucional.

Isso se dá pelo caráter que o texto constitucional apresenta de ordem jurídica fundamental do Estado "como fonte de conhecimento, isto é, como fonte sobre as formas de revelação, definição e valor das normas de direito positivo" [860]; a Constituição Federal de 1988 "fixa o valor, a força e a eficácia[861] das restantes normas do ordenamento jurídico (das leis, dos tratados, dos regulamentos [...])"[862].

Deste modo, todos os princípios constitucionais possuem relevância na atuação do Poder Executivo, na administração pública enquanto atividade, devendo serem levados em conta para a legalidade dos seus atos, decisões e execução de atribuições, tendo, como visto, a finalidade de interesse público como objetivo e

---

[857] DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1 ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade. Acesso em: 23 nov. 2023.

[858] Ideias que tem por base a análise de Canotilho sobre o "princípio da conformidade dos actos do estado com a constituição", presente na Constituição Portuguesa, mas que, mesmo que não seja princípio explícito ou implícito, pode ser ideia decorrente da análise sistemática da Constituição e dos demais princípios e ideais propostos pela norma constitucional. Cf. CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

[859] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 246-247.

[860] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 693.

[861] Aqui não trataremos da validade e eficácia das leis, pois foge ao escopo do trabalho. Tal assertiva não se deu com a finalidade de avaliarmos a validade e eficácia, mas somente a noção de centralidade da Constituição para a análise da atividade de administração pública.

[862] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 1440-1441.

parâmetro. Dentro desse raciocínio, resta claro que “O princípio da moralidade pública exige a compatibilidade entre a atuação estatal e o interesse coletivo”[863].

A tributação, como atividade administrativa do Estado, ou seja, concreta administração pública e ato administrativo, está amplamente sujeita ao princípio da moralidade; portanto o exame da moralidade tributária no Poder Executivo “tem por objetivo analisar a conduta do Estado [...] na arrecadação do tributo”[864].

Como vimos, o Estado precisa de recursos financeiros para consecução de seus objetivos, sendo a tributação um dos meios para a arrecadação desses recursos. Assim, a forma, modo ou procedimento em que o Estado, através da Administração Pública, atua para obter os recursos de natureza tributária, é “atividade denominada de administração tributária”[865].

A tributação, como atuação estatal, depende de uma estrutura administrativa para operar. Essa estrutura estatal é o que se conhece por administração tributária, instituição pouco explorada pela doutrina brasileira.

Administração tributária é instituição[866], ou conjunto de órgãos da União, dos Estados e dos Municípios, que integra a estrutura do Poder Executivo, responsável pela execução das atividades de tributação, arrecadação e fiscalização.[867-868] Essa instituição, como parte da Administração Pública, está vinculada aos princípios constitucionais e à realização do interesse público[869], possuindo função de

---

[863] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 79.

[864] MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015, p. 110.

[865] OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 59.

[866] Partindo da ideia de instituição, que possui os elementos: estrutura, função e finalidade, Adriana da Costa Ricardo Schier desenvolve o entendimento de Administração Tributária como: “[...] conjunto de órgãos integrantes da Administração Direta – elemento estrutural – encarregado de exercer as atividades de arrecadação e fiscalização – elemento funcional – o que permitirá a criação de condições que permitirão garantir a efetiva prestação dos serviços públicos – dimensão funcional”. SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária:** a lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016, p. 88.

[867] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária:** a lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016, p. 61 e 66.

[868] Nesse sentido, de acordo com o Manual de Administración Tributaria, as administrações tributárias administram os impostos; implementam e fazem cumprir as leis tributárias, tendo como atividade principal tributar e recolher os impostos criados por lei. ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor Van. **Manual de Administración Tributaria**. IBFD, 2011, p. 97.

[869] A Administração Tributária mostra-se compatível com o modelo de Estado Brasileiro focado na eficiência dos serviços públicos e no equilíbrio econômico-financeiro, preocupada em garantir o alcance do interesse público. BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração tributária. In: **Análise dos**

importância singular, tendo em vista que é através da atuação desta que se garante a devida arrecadação, gerando condições a permitir a manutenção do Estado, a realização das atividades que lhe são impostas pela Constituição e o alcance dos fins propostos pelo Estado brasileiro.[870]

Diante disso, é evidente a essencialidade da administração tributária, conforme estabelece a Constituição Federal em seu artigo 37, inciso XXII[871], para possibilitar o atendimento das atividades estatais e para a realização dos desígnios do Estado, na mesma medida em que é necessária a tributação em si.

O Centro Interamericano de Administração Tributária (CIAT)[872], do qual o Brasil faz parte, propôs um conjunto de atributos mínimos, considerados uma precondição para a administração tributária eficiente, efetiva, moderna e profissional.

Destacam-se, para a finalidade do presente trabalho: autonomia nas estratégias para controlar o cumprimento e interpretação da lei; consulta à administração tributária para os projetos de legislação fiscal; serviço confiável; processamento eficiente de declarações, pedidos, apelações e consultas dos contribuintes; difusão e respeito pelos direitos dos contribuintes; e, principalmente, aplicação justa, confiável e transparente das leis tributárias.[873]

---

dispositivos constitucionais da nova administração tributária. O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008, p. 80 e 106.

[870] BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração tributária. In: **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária.** O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008, p. 92 e 106.

[871] Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência e, também, ao seguinte:
XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[872] O Centro Interamericano de Administração Tributária – CIAT é uma organização pública internacional sem fins lucrativos que fornece assistência técnica especializada para a atualização e modernização das administrações tributárias. Desde a sua criação em 1967 e até agora, o CIAT agrupa 40 países membros e membros associados, em 4 continentes: 31 países da América; 5 países europeus; 3 países africanos e 1 país asiático. Angola, Índia e Marrocos são países membros associados. CIAT - **Centro Interamericano de Administração Tributária**. Disponível em: https://www.ciat.org. Acesso em: 11 jan. 2018.

[873] ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor Van. **Manual de Administración Tributaria**. IBFD, 2011, p. 103-104.

Assim, é possível observar que, mesmo que não posta de forma explícita como necessária à eficácia[874] e eficiência, a moralidade na atividade de administração tributária, além de exigência constitucional, é exigência para a efetividade da boa e correta administração tributária, na forma de impor uma aplicação justa e confiável da legislação tributária, com respeito pelos direitos dos contribuintes, a fim de atender suas funções para com o Estado, a sociedade e a demanda do interesse público.

A relação do princípio da moralidade tributária com o Poder Executivo perpassa também as relevantes ideias já aqui exploradas, quanto à necessidade de se respeitar as regras matrizes de incidência tributária, os limites constitucionais ao poder de tributar previstos expressamente como tais e os demais limites constitucionais ao poder de tributar, no qual destaca-se a capacidade contributiva. Assim, não há que se falar em uma tributação moral, ou melhor, que respeite o princípio da moralidade tributária, se esta não ocorrer dentro dos limites previstos constitucionalmente.

Diante disso, pode-se observar a necessária relação entre o princípio da moralidade tributária e o exercício da função pública pelo Poder Executivo, especialmente considerando sua relação mais intrínseca, a administração tributária.

Não discorreremos mais sobre isso, pois aqui só estamos lançando mão de tópicos iniciais sobre a relação da moralidade tributária com os Poderes Públicos na finalidade anteriormente mencionada. Mas resta claro que não há como olvidarmos o princípio constitucional da moralidade na análise de toda a cadeia da tributação, seja no estabelecimento de suas normas mandatórias, como veremos a seguir na análise do Poder Legislativo, seja na efetiva exigência/cobrança dos tributos e sua fiscalização, aqui dentro da seara do Poder Executivo, seja na verificação de conformidade das exigências (normativas e práticas) com o ordenamento jurídico

---

[874] Em sentido parecido temos a administração tributária na visão de Nicholas Kaldor (1908-1986; economista da Universidade de Cambridge – Inglaterra): “Batista Jr. (2000, p. 214) introduz o estudo do tema trazendo à colação o próprio pensamento de Kaldor ao aduzir:
‘Nunca é demais insistir que a eficácia do sistema tributário não é apenas uma questão de legislação tributária apropriada, mas de eficiência e integridade da administração tributária. Em muitos países subdesenvolvidos, o baixo rendimento da tributação só pode ser atribuído ao fato de a lei tributária não ser imposta com a necessária firmeza, seja em virtude da incapacidade da administração, seja simplesmente por causa da existência de corrupção na administração. Nenhum sistema legal, por mais cuidadosamente concebido, está imune ao conluio entre os administradores tributários e os contribuintes; uma eficiente, formada por pessoas de grande integridade, é o requisito para que se possa explorar o ‘potencial tributário’ de um país.’
Na visão de Kaldor, portanto, a eficiência de um sistema tributário não depende apenas de se ter uma legislação apropriada, mas sobretudo da eficiência e integridade da administração tributária.” OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 89-90.

como um todo e, principalmente, com as normas constitucionais, através do Poder Judiciário.

O Poder Legislativo é função pública que tipicamente elabora as normas vigentes e vinculantes no Estado brasileiro; "É o responsável por produzir as leis que irão orientar nossa sociedade com o objetivo de regular a vida em comum. Além disso, cabe ao Poder Legislativo fiscalizar, representar o povo brasileiro, além de sediar os debates de interesse nacional"[875]. Assim como o Poder Executivo, também possui diversos âmbitos (Federal, Estadual e Municipal), contando com diversas frentes e formas de exercício específicas, em conformidade com o que determina a norma constitucional.

"A função legislativa é atividade de expedição de normas que inovam primária e originariamente o sistema do Direito positivo[876], realizada por órgãos do Estado designados pela Constituição, sem prejuízo da observância às normas constitucionais"[877].

"O Poder Legislativo tem um importante papel para a sociedade", sendo "Essencial para o funcionamento" do regime democrático brasileiro, pois "é o Parlamento que estabelece um elo entre o povo e seus representantes nos municípios, nos estados e no país"[878], pois "é no procedimento legislativo, nos atos da produção legislativa que, indiscutivelmente, se surpreende a realização por excelência

---

875 BRASIL. Câmara dos Deputados. **O Poder Legislativo**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/a-camara/programas-institucionais/experiencias-presenciais/parlamentojovem/sou-estudante/material-de-apoio-para-estudantes/poder-legislativo. Acesso em: 03 jan. 2024.

876 "O direito positivo é um conceito fundamental no estudo do direito. Refere-se às normas jurídicas que são criadas por uma autoridade competente e que são aplicáveis em uma determinada sociedade. Em outras palavras, é o conjunto de regras jurídicas que são estabelecidas e reconhecidas pelo Estado. Uma das características fundamentais do direito positivo é sua natureza normativa, ou seja, ele estabelece as regras que governam a conduta humana em uma determinada sociedade. Além disso, o direito positivo é coercitivo, ou seja, ele impõe sanções para aqueles que não cumprem as suas normas. O direito positivo também é dinâmico, pois está em constante evolução e adaptação às mudanças sociais e culturais. Ele é criado e modificado pelo legislador, que é a autoridade competente para estabelecer as normas jurídicas em uma sociedade". FERREIRA, Adriano de Assis. Conceito de Direito Positivo. **Direito Legal**. Disponível em: https://direito.legal/conceito-de-direito-positivo/. Acesso em: 03 jan. 2024.

877 Cf. FRANÇA, Vladimir da Rocha. A função administrativa. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42, n. 167, p. 7-14, jul./set. 2005.

878 BRASIL. Câmara dos Deputados. **O Poder Legislativo**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/a-camara/programas-institucionais/experiencias-presenciais/parlamentojovem/sou-estudante/material-de-apoio-para-estudantes/poder-legislativo. Acesso em: 03 jan. 2024.

tanto da representatividade republicana quanto da participação popular democrática”[879].

Assim, as normas que a função legislativa produz são vigentes, pois, se sua formulação e promulgação respeita o correto procedimento, *prima facie*[880] passam a existir dentro do ordenamento jurídico brasileiro como válidas e seu respeito e cumprimento passa a ser exigível. Por isso passam a ser vinculantes, por envolver a todos no seu cumprimento, especialmente, no recorte aqui intentado, quanto às matérias atinentes à agentes do Estado.

É inequívoco que o Poder Legislativo também está subordinado às normas constitucionais, devendo respeitá-las quanto à sua legitimidade na produção de normas, no procedimento que deve observar no exercício de suas funções e na própria leitura sistemática da Constituição e do ordenamento jurídico brasileiro, pois o resultado de suas elaborações, as normas, não podem ser alienígenas, no sentido de descoincidentes, ao próprio ordenamento que visam integrar.

Isso posto, a elaboração de normas tem a Constituição e o próprio Estado brasileiro como parâmetros, pois todo o ordenamento jurídico deve ser coerente e coeso, voltado ao mesmo propósito, sem apresentar desconformidades. Bem por isso é que o Poder Legislativo deve cumprir e desempenhar em acordo com a Constituição; “A vinculação do legislador à constituição sugere a indispensabilidade de as leis serem feitas pelo órgão, terem a forma e seguirem o procedimento nos termos constitucionalmente fixados. Sob o ponto de vista orgânico, formal e procedimental as leis não podem contrariar o princípio da constitucionalidade. A constituição é, além disso, um parâmetro material intrínseco dos actos legislativos, motivo pelo qual só serão válidas as leis materialmente conformes com a constituição”[881].

Sendo a atividade legislativa exercida por seres humanos e que possuem diferentes agendas, assim como diferentes compromissos imediatos com seus representados, a coerência e conformidade não será sempre atendida de forma ampla e completa, sem qualquer necessidade de adequação ou mesmo sem a existência de

---

[879] VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216, p. 182.

[880] A validade das normas formuladas pelo Poder Legislativo é assim considerada à primeira vista. Porém não se discutirá aqui as questões de validade e eficácia das normas jurídicas, pois extrapolam o recorte proposto.

[881] CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 246.

erros. Até por isso que existe o sistema de funções do Estado na forma como determinado constitucionalmente, independentes, mas harmônicos entre si, que pretende o controle de desvios, intencionais ou não, quanto ao caminho a ser tomado, estabelecido anteriormente através do pacto coletivo que acarretou a promulgação da Constituição Federal.

O próprio Poder Judiciário, a ser examinado mais adiante, exerce esse controle de constitucionalidade das normas e atos dos demais Poderes, no esforço de manter o ordenamento jurídico brasileiro coerente e coeso com os desígnios constitucionais.

Na relação entre o Poder Legislativo e o Direito Tributário, temos que as normas postas devem estar em acordo com a Constituição, não sendo possível a aplicação de diretivas à tributação que desconsiderem os princípios constitucionalmente postos, as competências estabelecidas e as hipóteses de incidência tributária possibilitadas constitucionalmente.

Tal característica recai na noção muito difundida quanto à rigidez constitucional em matéria tributária. A Constituição Federal de 1988 dispõe sistema constitucional tributário bastante rígido, que além de trazer diversos princípios e limites à tributação[882], também especifica todos os tributos que podem ser exigidos e limita as competências para sua instituição, impedindo, de certo modo, que o legislador ordinário tenha a liberdade de traçar diferentes formas de tributação.[883]

"A Constituição de 1988 encarregou-se, porém, de delinear até que ponto o Poder Público pode ir em busca de suas receitas. Trata-se de um arcabouço normativo bastante extenso e minucioso, que em muito dificulta a atividade daquele. Por isto, talvez, fala-se que a Constituição é 'ingovernável'. É perfeitamente compreensível,

---

[882] "As limitações constitucionais materiais ao poder de tributar determinam os 'limites conteudísticos' gerais, que a Constituição instituiu para o Poder Legislativo e para o Poder Executivo, isto é, 'o que' pode ser objeto de uma relação obrigacional tributária e 'o que' pode ser objeto de fiscalização.
O significado normativo desses limites materiais depende da resposta a duas perguntas que mantêm íntima vinculação entre si e que devem ser formuladas conjuntamente. Primeiro: 'O que' é protegido pela Constituição, isto é, quais são os bens jurídicos materiais protegidos por ela, qual o seu significado normativo e quais as 'relações de dependência' existentes entre eles? Segundo: Quais são os limites conteudísticos estabelecidos pela Constituição para a instituição e fiscalização de tributos, especialmente, quais são os princípios fundamentais do sistema (systemtragenden Prinzipien) que se vinculam necessariamente às limitações materiais ao poder de tributar?". Humberto Ávila. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: saraiva, 2004, p. 17.

[883] ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968, p. 20.

mas jamais justificável, o incômodo que uma Constituição, tão analítica e rigorosa, possa provocar naqueles que representam o Poder Público”[884].

Diante disso, na relação entre a moralidade tributária e o Poder Legislativo salta aos olhos as noções aqui já delineadas quanto ao princípio da legalidade tributária, que determina a necessidade de previsão legislativa para que um tributo seja exigível, de regra matriz de incidência tributária e de segurança jurídica.

A regra matriz de incidência tributária, como visto, possibilita e limita a tributação de forma a respeitar todos os princípios constitucionais tributários e, consequentemente, proteger o contribuinte dos eventuais abusos que podem ocorrer por parte do Estado no exercício de seu poder de tributar.

Na forma de esqueleto trazido pela Constituição Federal de quando deve ocorrer a tributação, o que apresenta o fato jurídico que pode fazer incidir a tributação, o território em que isso pode e deve ocorrer, em que período de tempo, sobre qual valor e qual a alíquota da tributação. Esse contorno constitucional pretende e estabelece os requisitos que devem ser preenchidos para que ocorra uma tributação legal, correta e justa, portanto respeitando o princípio da moralidade tributária. Esse contorno, ou esqueleto, não permite muita liberdade ao legislador ordinário para estabelecer os tributos, criando uma proteção constitucional a todos os cidadãos e, especialmente, aos contribuintes.

Dessa forma, a regra matriz de incidência tributária é extremamente vinculada à segurança jurídica, protegendo os contribuintes da imprevisibilidade da tributação, servindo “de suporte para a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, de modo a conformar e limitar a atividade tributária”.[885]

Junto a esse contorno constitucional dos tributos, somando esforços na proteção contra abusos do Estado, temos os princípios constitucionais tributários que visam proteger o contribuinte e garantir uma tributação justa; esses agem junto com a regra matriz de incidência tributária na garantia da segurança jurídica e da proteção dos contribuintes contra a imprevisibilidade e contra a tributação de forma injusta e

---

[884] FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 280.

[885] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 275.

imoral, que extrapole a capacidade contributiva e outros princípios essenciais à constitucionalidade da tributação.

Assim, a segurança jurídica é princípio que, no Sistema Tributário Nacional, apresenta sua concretização através dos princípios constitucionais aqui já apresentados da anterioridade[886], da irretroatividade[887], da legalidade[888]; esses princípios são conhecidos como "tripé da segurança jurídica".[889]

> De outro lado, também não podemos imaginar uma tributação justa que não se baseie na segurança jurídica, de forma que esta é sentida, igualmente, na moralidade, na boa-fé, no princípio da capacidade contributiva, na isonomia, na proibição de confisco e em outros princípios concretizadores da justiça fiscal.
> [...]
> Nesse ponto é importante reconhecer que a defesa do que tradicionalmente se chama de tipicidade tributária é, antes de tudo, uma defesa da segurança jurídica, em prol de estabilidade, transparência e, enfim, isonomia na tributação. Quanto maior for o rigor no desenho da regra-matriz de incidência tributária, maior será a segurança jurídica e, portanto, a garantia de igualdade, pois se evitará o quanto for possível considerações valorativas da Administração Pública na aplicação da lei tributária.[890]

Portanto a relação entre a moralidade tributária e o Poder Legislativo desagua em sua relação com o Poder Executivo, pois ambas pressupõem a constitucionalidade da tributação.

Relevante consideração sobre a integridade política nas decisões judiciais é trazida por Dworkin e aplicável, nesse aspecto, na relação entre o princípio da moralidade tributária e o Poder Legislativo: a exigência, defendida pelo autor, de que as leis sejam coerentes com a moral da comunidade[891] está de acordo com a visão da Constituição Federal do Brasil.

---

[886] Exigência de que os tributos não sejam cobrados no mesmo exercício financeiro em que instituído e antes de decorridos noventa dias da data de sua instituição ou aumento.
[887] Que é a proibição de cobrança de tributos sobre fatos ocorridos antes da vigência de sua instituição ou aumento.
[888] A exigência ou aumento de tributo é impossibilitada sem lei que o estabeleça.
[889] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 275-277.
[890] FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra Matriz De Incidência Tributária – Segurança Jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272-293. Curitiba, 2017, p. 275-276.
[891] Entretanto, apensar de não concordarmos, na visão adotada neste trabalho, com a aplicação da teoria de Dworkin sobre os argumentos das decisões judiciais no constitucionalismo do Estado brasileiro, como poderá ser observada em notas lançadas na sequência, concordamos com sua teorização quanto a integridade. "A integridade política de Dworkin se divide em dois princípios: o legislativo, que consiste na exigência de que as leis sejam, na medida do possível, coerentes com a moral da comunidade; e o jurisdicional, que consiste na exigência de que as decisões judiciais tentem

Ademais, interessante registrar também a conexão da moralidade tributária com o Poder Legislativo na concessão de benefícios tributários, como as isenções, que devem ocorrer por meio de lei. Sendo que até mesmo nessa seara é necessário o respeito integral à constitucionalidade e, consequentemente, ao princípio da moralidade tributária para a validade desses benefícios.

Por tudo isso e, em especial, pela segurança jurídica, é possível visualizar que os Poder Públicos, assim como determina a Constituição quando fala na harmonia, possuem uma relação intrínseca, não sendo possível discorrer sobre um sem esbarrar em noções que alcançam o outro. Essa confusão, no melhor sentido possível, ocorre pelo caráter da norma constitucional e do Estado Social e Democrático brasileiro, no qual todas as suas funções, regras e princípios estão voltados a persecução do mesmo fim e para o atingimento dos mesmos objetivos, conforme elencado na própria Constituição. Acarretando a impossibilidade de se deslindar qualquer instituto jurídico ou função pública constitucionalmente prevista de forma isolada. Para nós, essa característica demonstra a força da Constituição.

Logo, “O princípio da moralidade tem relevância para o Direito Tributário tanto para disciplina da atividade legislativa quanto para atuação administrativa”, uma vez que, se tida em conta a relação da tributação com os direitos fundamentais, aqui já asseverada, em que o Estado apropria-se (legitimamente – pela autotributação) de propriedade do cidadão contribuinte e também invade parcela de sua liberdade, “se avoluma a relevância do princípio da moralidade pública”, haja vista esse não permitir “ao Estado condutas viciadas por defeitos éticos. O Estado não está legitimado a produzir leis imorais nem aplicar, de modo imoral, uma lei”. Assim sendo, a moralidade tributária cria uma barreira; “A imoralidade não se torna válida nem mesmo diante do argumento de tratar-se de uma contrapartida, uma reação contra atuação imoral do particular. O sistema constitucional adotado após 1988 impôs limites rígidos ao Estado. Ficam excluídas soluções arbitrárias e prepotentes. A riqueza do princípio da moralidade pública reside na possibilidade de submeter a atuação do Poder Público não apenas a um controle relacionado ao texto escrito da norma legal”.[892]

analisar as leis como sendo moralmente coerentes.” CHUEIRI, Vera Karam de; SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Coerência, Integridade e Decisões Judiciais. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, v. 16, n. 23, p. 367-391, 2012, p. 386.

[892] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 78-79.

Considerando isso e tudo o mais que já foi asseverado neste trabalho, é possível vislumbrar a consideração moralidade tributária como limite constitucional ao poder de tributar, a ser mais bem desenvolvido na sequência.

O Poder Judiciário, no exercício de sua função de julgar de acordo com as normas do ordenamento jurídico brasileiro, interpreta e aplica as normas aos casos concretos levados à sua verificação.

Dividido em órgãos com atuação comum ou específica [893] e diferentes instâncias, destinado a assegurar o exercício de direitos, fundado na democracia e no respeito à dignidade da pessoa humana e a todos os direitos fundamentais, o Poder Judiciário assume função de controle dos atos dos Poderes Legislativo e Executivo e de assegurar o cumprimento das normas constitucionais.[894]

Destaca-se que a atuação do Poder Judiciário não se limita ao controle dos demais Poderes diretamente, mas também inclui a interpretação e aplicação das normas jurídicas em casos concretos por meio de provocação de interessados de conflitos que surgem na sociedade como um todo, abarcando cidadãos, entidades e a própria Administração Pública.

Entretanto, pelo recorte proposto, direcionaremos nossas considerações ao controle judicial das funções públicas.

O controle judicial dos Poderes propõe a “revisão judicial das leis e dos atos administrativos pelo Poder Judiciário”[895], pois “Se temos uma Constituição como

---

[893] Art. 92. São órgãos do Poder Judiciário:
I - o Supremo Tribunal Federal;
I-A o Conselho Nacional de Justiça;
II - o Superior Tribunal de Justiça;
II-A - o Tribunal Superior do Trabalho;
III - os Tribunais Regionais Federais e Juízes Federais;
IV - os Tribunais e Juízes do Trabalho;
V - os Tribunais e Juízes Eleitorais;
VI - os Tribunais e Juízes Militares;
VII - os Tribunais e Juízes dos Estados e do Distrito Federal e Territórios.
§ 1º O Supremo Tribunal Federal, o Conselho Nacional de Justiça e os Tribunais Superiores têm sede na Capital Federal.
§ 2º O Supremo Tribunal Federal e os Tribunais Superiores têm jurisdição em todo o território nacional. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[894] Ideias já expostas em outro trabalho, provenientes de pesquisa anterior, da qual retiraremos apropriado aporte teórico às considerações aqui apresentadas. Cf. CARLOS, Isadora Beatriz Teixeira. A jurisdição constitucional no Brasil. **Conteúdo Jurídico**, Brasília. 08 jul. 2020. Disponível em: https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/54856/a-jurisdio-constitucional-no-brasil. Acesso em: 25 jan. 2021.

[895] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 118.

norma e que impõe tarefas, há de se ter instrumentos que garantam o satisfatório cumprimento destas por parte do Poder Público, sob pena de transformarmos em mito a 'força normativa' daquela"[896]; ergue-se o Poder Judiciário.

Assim sendo, a Constituição depende precipuamente de mecanismos que assegurem condições que possibilitem a efetivação do modelo de Estado brasileiro e de todo seu conteúdo; a instrumentalização dos valores constitucionais e a verificação da concretização desses valores acontecem "através do que se convencionou chamar de justiça constitucional, mediante o mecanismo da jurisdição constitucional"[897].

Considerando que no ordenamento jurídico brasileiro "temos uma Constituição vinculante, dirigente e compromissória, que se preocupou em regular minuciosamente vários segmentos da vida política, econômica e social", sendo manifesta a hierarquia constitucional, uma das grandes questões acerca da teoria constitucional brasileira é a realização de sua força normativa. Diante disso, a jurisdição constitucional no Brasil, atua como "principal garantia da força normativa e hierárquica da Constituição".[898]

Por isso "a jurisdição constitucional existe basicamente para dar proteção e eficácia à Constituição. Do contrário, esta não se põe como norma, muito menos como norma fundamental e superior"[899]. Torna-se essencial a existência de instrumentos que garantam o satisfatório cumprimento da norma fundamental pelo Poder Público, pois a força normativa de seus preceitos obrigatórios só existirá plenamente se o próprio texto constitucional apresentar mecanismos suficientes para assegurá-la.[900]

Tendo em vista os valores trazidos pelo estabelecimento de um Estado Social e Democrático de Direito, destinado a assegurar o exercício de direitos, fundado na democracia e no respeito à dignidade da pessoa humana e a todos os direitos fundamentais, o Poder Judiciário assume função de controle dos atos dos Poderes Legislativo e Executivo e de assegurar o cumprimento das normas constitucionais. "Claro que todos devem zelar pela Constituição de 1988. Em rigor, tanto o Executivo como o Legislativo também estão obrigados não só a obedecer a ela, como também

---

[896] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 18.
[897] STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica:** Uma Nova Crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 99.
[898] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p.13-14.
[899] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 11-12.
[900] FISCHER, Octávio Campos. **A manipulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade e alguns reflexos no direito tributário.** 2002. 250 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002, p. 13.

a protegê-la. Entretanto, preferiu a Constituição confiar a sua guarda e tutela, especialmente, ao Poder Judiciário e, notadamente, ao Supremo Tribunal Federal”[901].

Assim sendo, a justiça constitucional tem um papel no Estado, pois confronta os Poderes, e tem seus limites através da jurisdição constitucional[902]; uma vez que a jurisdição constitucional se mostra como elemento do sistema de medidas que tem como objetivo assegurar o regular exercício das funções estatais, que são atos jurídicos de criação de normas jurídicas ou execução dessas[903], como visto.

Diante do caráter compromissário e da força normativa da Constituição garantida no Estado Democrático de Direito é que ocorre, às vezes, “um sensível deslocamento do centro de decisões do Legislativo e do Executivo para o plano da jurisdição constitucional”[904].

A expressão jurisdição constitucional descreve a interpretação e aplicação da Constituição pelo Poder Judiciário no controle de constitucionalidade de leis e demais atos do Poder Público e das normas infraconstitucionais[905]; pois o papel da jurisdição constitucional inclui “uma atuação positiva no sentido de conferir a maior eficácia possível às normas de direitos fundamentais, utilizando como instrumentos a interpretação e a integração. Assim, considera-se não uma faculdade, mas um dever dos magistrados efetuarem a interpretação e a integração da lei, conforme os preceitos fundamentais previstos na Lei Maior”[906].

Nessa lógica, a jurisdição constitucional tem o dever de, além de garantir os direitos fixados no ordenamento, estabelecer posições jurídicas que aproximem a norma da realidade e possibilitem o alcance dos objetivos do Estado.[907]

Nesse entendimento surge o controle de constitucionalidade, que por tratar da conformidade com a norma fundamental, “onde se afiança juridicamente a força

---

[901] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p.13-14.
[902] STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica:** Uma Nova Crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 101.
[903] KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional.** São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 123-124.
[904] STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica:** Uma Nova Crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 32.
[905] BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição Constitucional: A tênue fronteira entre o Direito e a Política. **Migalhas**, 05 fev. 2014. Disponível em: http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194782,51045-Jurisdicao+Constitucional+A+tenue+fronteira+entre+o+Direito+e+a. Acesso em: 19 ago. 2017, p. 3-4.
[906] BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul./dez. 2014, p. 54.
[907] STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica:** Uma Nova Crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 34-35.

legitimadora das instituições", faz com que a justiça constitucional se torne "uma premissa da democracia: a democracia jurídica, a democracia com legitimidade".[908] Assim o Poder Judiciário exerce sua jurisdição para proteger os valores constitucionais, não impulsionando sua realização prévia, conforme competência dos outros Poderes que tem atuação positiva, mas somente como forma de controle.

Contribuição de análise significativa é a feita por Hans Kelsen, ao afirmar que o objeto principal da jurisdição constitucional é constituído pelas leis cuja inconstitucionalidade é alegada. Mas para o autor, a jurisdição constitucional não se limita apenas à análise das leis em sentido estrito, mas sim todos os atos com força de lei, não se limitando aos promulgados pelo Poder Legislativo, incluindo, assim, os atos do Poder Executivo e atos administrativos. Entretanto existe certa complexidade na ampliação da competência da jurisdição constitucional a demais atos que não apenas os legislativos, como decretos e atos regulamentares.[909 -910]

Apesar da complexidade em delimitar sua competência, é indubitável a vinculação da legitimidade da jurisdição constitucional com a legitimidade da Constituição, pois "[...] se não houver Constituição legítima, tampouco haverá legitimidade jurisdicional"[911]. Portanto, nessa perspectiva, a jurisdição constitucional deduz sua legitimidade do próprio texto constitucional e tem como fundamento a proteção ao Estado Democrático de Direito, aos valores constitucionais básicos e, em especial, aos direitos fundamentais e em assegurar sua efetivação.[912-913]

---

[908] BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 18 ago. 2017, não p.

[909] KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional.** São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 155.

[910] "O ponto essencial na determinação da competência da jurisdição constitucional é, de fato, delimitá-la de maneira adequada em relação à competência da jurisdição administrativa que existe na maioria dos Estados. De um ponto de vista puramente teórico, seria possível basear a separação dessas duas competências na noção de garantia da Constituição, atribuindo à jurisdição constitucional a decisão da regularidade de todos os atos imediatamente subordinados à Constituição". KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional.** São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 157.

[911] BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 18 ago. 2017, não p.

[912] MORAES, Alexandre de. **Jurisdição Constitucional e Tribunais Constitucionais**; garantia suprema da Constituição. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 68 e 71.

[913] "[...] a legitimidade democrática da jurisdição constitucional na efetivação dos direitos fundamentais sociais consiste no fato de que só se poderá falar em democracia fundada em igualdade material, quando os cidadãos tiverem seus direitos sociais mínimos garantidos, que lhes possibilitem o exercício de seus direitos políticos de forma plena e verdadeiramente democrática. E em uma Constituição democrática como a brasileira, o papel da jurisdição constitucional é o de proteger as minorias, enquanto grupos vulneráveis, e de lhes assegurar a realização de seus direitos fundamentais".

Dessa forma, a atuação da jurisdição constitucional legitima-se e limita-se, ao mesmo tempo, pelo texto constitucional; sendo que suas decisões não podem ser extremamente discricionárias, para que não haja violação dos princípios basilares da Constituição e do Estado Democrático de Direito. [914] Por isso a jurisdição constitucional possui limites para sua atuação, os quais devem ser respeitados a fim de respeitar os objetivos e a própria finalidade dessa significativa jurisdição.

Independentemente da existência de normas específicas que expressamente limitem a atuação da jurisdição constitucional, é na interpretação constitucional que essa jurisdição encontra tanto sua legitimidade quanto seus limites. Portanto é através da interpretação constitucional e da leitura sistemática da Constituição, levando em conta, principalmente, seus fundamentos e objetivos, que se torna viável a determinação dos possíveis limites da jurisdição constitucional.

Uma das grandes polêmicas que gira em torno desta jurisdição é seu presumido cunho antidemocrático; uma vez que a aparente tensão entre a jurisdição constitucional e a democracia se expressa pelo fato do Poder Judiciário, que não é eleito, ter a possibilidade, e até o dever, de revisar e anular normas oriundas da atuação dos Poderes Legislativo e Executivo, representantes democráticos do povo, que se mostrem incompatíveis com os valores constitucionais.[915]

O fato de o Poder Judiciário ter a palavra final quanto à interpretação constitucional das normas controvertidas não o torna único, ou mesmo principal, foro para se debater ou reconhecer a "vontade constitucional", pois não suprime a expressão social, a vontade popular e o poder democrático do povo.[916] A jurisdição constitucional deve atuar para preservar o Estado Democrático de Direito em sua totalidade, manifestando-se apenas quando necessária para defender a Constituição Federal na concretização de seus propósitos, protegendo os direitos fundamentais, que são limites à atuação do Estado e asseguram o processo democrático.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional**: entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 210.

[914] BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul./dez. 2014, p. 55.

[915] BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional:** entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007, p. 51.

[916] BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição Constitucional: A tênue fronteira entre o Direito e a Política. **Migalhas**, 05 fev. 2014. Disponível em: http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194782,51045-Jurisdicao+Constitucional+A+tenue+fronteira+entre+o+Direito+e+a. Acesso em: 19 ago. 2017, p. 15.

A questão democrática ergue-se na análise da atuação do Poder Judiciário como controle dos demais Poderes, uma vez que os magistrados não são representantes do povo. Entretanto, tem-se que a transferência das decisões sobre direitos do Legislativo para o Judiciário não retarda o ideal democrático, podendo até promovê-lo, pois os juízes, como não eleitos, não devem modificar ou expandir o repertório legal, apenas aplicar a legislação.[917]

Tais considerações alcançam o debate[918-919] sobre a atuação política do Poder Judiciário.

---

[917] DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio.** São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 17.

[918] "Para Dworkin, uma decisão judicial deve sempre se fundamentar num argumento de princípio, e nunca num argumento de política para não ultrapassar a sua competência e ferir os ideais democráticos". CHUEIRI, Vera Karam de; SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Coerência, Integridade e Decisões Judiciais. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, v. 16, n. 23, p. 367-391, 2012, p. 388-389.

A ilegitimidade das decisões judiciais baseadas em política é professada por Ronald Dworkin, que reconhece legítimas as decisões do Poder Judiciário baseadas em princípios. Sendo política, para o autor, o "padrão que estabelece um objetivo a ser alcançado, em geral uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade" e princípio "um padrão que deve ser observado [...] porque é uma exigência de justiça ou eqüidade ou alguma outra dimensão da moralidade". DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 36, 128-158.

Nesse sentido, pode-se extrair que Dworkin defende que as decisões judiciais não extrapolem para o caráter político, como são os atos do Poder Legislativo e Executivo que tem objetivos coletivos, mas mantenham-se nos argumentos de princípio, que garantem os direitos fundamentais. CHUEIRI, Vera Karam de; SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Coerência, Integridade e Decisões Judiciais. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, v. 16, n. 23, p. 367-391, 2012, p. 382.

Quanto a isso, torna-se relevante destacar que nas obras de Dworkin é possível ver a utilização do termo "política" de duas formas diversas: como argumentos e como fundamentos. Na configuração supracitada que determina política como argumento de criação do direito e na diferenciação entre fundamentos políticos e fundamentos de política partidária. Assim sendo, o autor defende que os juízes devem decidir os casos baseando-se em fundamentos políticos, para que a decisão "seja tomada sobre o fundamento de que certos princípios da moralidade política são corretos". Portanto, os fundamentos políticos não se ligam a partidos políticos, mas sim a princípios. Além desta Dworkin traz mais uma importante contribuição: a distinção entre dois tipos de argumentos políticos dos quais juízes podem valer-se para tomar decisões: "argumentos de princípio político, que recorrem aos direitos políticos de cidadãos individuais, e argumentos de procedimento político, que exigem que uma decisão particular promova alguma concepção do bem-estar geral ou do interesse público". DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio.** São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 3-4.

Diante disso, Ronald Dworkin mantém seu posicionamento sólido com relação à limitação da jurisdição pela política. Pois para ele a criação do direito – argumentos de política – é papel dos Poderes democraticamente eleitos, sendo papel do Judiciário aplicá-lo. DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** São Paulo: Martins Fontes, 2010, p. 128. Pois os eleitos são habilitados para decisões políticas conforme o argumento da democracia. DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio.** São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 17.

Por isso tudo, Dworkin fundamenta as decisões do Poder Judiciário na integridade do ordenamento jurídico, ou seja, a busca pela melhor interpretação jurídica, devendo o juiz realizar essa interpretação em uma compreensão do direito para alcançar a melhor decisão, orientada sempre por princípios, nunca por políticas. CHUEIRI, Vera Karam de; SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Coerência, Integridade e Decisões Judiciais. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, v. 16, n. 23, p. 367-391, 2012, p. 389.

[919] A despeito dessa natureza política que existe, afirma Hans Kelsen que "É tão difícil quanto desejável afastar qualquer influência política da jurisdição constitucional". Portanto a política realmente se mostra como um limite à jurisdição constitucional. KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional.** São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 154.

Ao invalidar atos do Poder Legislativo e do Executivo ou impor-lhes deveres, essa jurisdição desempenha papel político. Dessa forma, essa atuação expansiva do Poder Judiciário recebe, historicamente, críticas de natureza política, questionando "sua legitimidade democrática e sua suposta maior eficiência na proteção dos direitos fundamentais".[920]

Em se tratando dessa vertente política da jurisdição constitucional, alguns autores defendem que é constitucionalmente aceitável e até desejável que o Poder Judiciário, como defensor da Constituição, o tenha.[921]

A justiça constitucional na experiência brasileira se dá pela jurisdição constitucional exercida por todos os juízes e tribunais, sendo o Supremo Tribunal Federal (STF) o órgão máximo do Poder Judiciário[922], devendo essa Corte garantir a realização da força normativa da Constituição Federal e o satisfatório cumprimento dessa norma fundamental pelo Poder Público, assegurando o Estado Social e Democrático de Direito e seus propósitos.

Apesar de todas as instâncias do Poder Judiciário estarem entrelaçadas ao dever de guardar a Constituição e exercer, em certa medida, a jurisdição constitucional, vê-se que é o STF [923] o principal órgão a exercer a jurisdição constitucional no Brasil, haja vista não estar subordinado aos demais órgãos do

---

[920] BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição Constitucional: A tênue fronteira entre o Direito e a Política. **Migalhas**, 05 fev. 2014. Disponível em: http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194782,51045-Jurisdicao+Constitucional+A+tenue+fronteira+entre+o+Direito+e+a. Acesso em: 19 ago. 2017, p. 10-11.

[921] "Este preconceito parte sobretudo daqueles que conjecturam uma justiça constitucional absolutamente neutra tomando por condição de independência da corte constitucional não se imiscuir com matéria política, quando, em verdade, se sabe que toda Constituição tem, por sua natureza mesma, um alto teor de politicidade, superior ao de juridicidade". BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 18 ago. 2017, não p.

[922] BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição Constitucional: A tênue fronteira entre o Direito e a Política. **Migalhas**, 05 fev. 2014. Disponível em: http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194782,51045-Jurisdicao+Constitucional+A+tenue+fronteira+entre+o+Direito+e+a. Acesso em: 19 ago. 2017, p. 3.

[923] Essa instância, que dentro de uma sociedade plural e regida pelo princípio democrático deve ser neutra, imparcial e garantir a força hierárquica da Constituição e a proteção aos direitos fundamentais, não é exclusivamente, como no modelo europeu, uma Corte Constitucional, pois exerce outras atribuições constitucionais que se somam à sua atuação jurisdicional constitucional. BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 18 ago. 2017, não p.

Estado e dever obediência somente à Constituição Federal [924], sendo essa concentração alvo de críticas quanto ao seu caráter democrático, conforme já aludido.

É notório também que o Supremo Tribunal Federal sofre críticas quanto ao seu possível caráter político, uma vez que seus membros são indicados pelo Presidente da República, e, diz-se que essa indicação diminui seu caráter democrático na mesma medida em que possibilita interferências políticas em sua atuação jurisdicional, comprometendo a imparcialidade e independência dos magistrados constitucionais.[925]

Entretanto, apesar de essas críticas terem fundamentos e, muitas vezes, infelizmente, aparentarem genuinidade, não alteram a importante atribuição que esse órgão exerce no Estado brasileiro na proteção dos direitos fundamentais e demais objetivos do Estado.

O Supremo Tribunal Federal verifica a constitucionalidade das disposições infraconstitucionais, podendo, para isso, realizar uma interpretação restritiva dos princípios e direitos constitucionais concernentes ao caso em análise, adotando, assim, "uma postura de cunho eminentemente *jurisdicional"* sem abranger em sua atuação a função social, deixando as questões de "tensão social" sem resposta; ou pode priorizar por exercer sua atividade de forma mais expansiva, em análise mais abrangente de seu papel constitucional, "levando a uma atuação de cunho *político constitucional*, de forma a dar uma resposta para o problema que os órgãos democraticamente eleitos não conseguiram obter de forma satisfatória".[926]

Diante disso, ao atuar de forma mais abrangente exercitando uma feição mais política, a jurisdição constitucional estaria, do ponto de vista por nós adotado, exercendo sua competência constitucionalmente determinada de forma mais condizente com a Constituição Federal de 1988 e com o Estado Social e Democrático de Direito, haja vista que para o Estado brasileiro o papel social dos Poderes é relevantemente presente no texto constitucional.[927]

---

[924] MORAES, Alexandre de. **Jurisdição Constitucional e Tribunais Constitucionais**; garantia suprema da Constituição. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 214.

[925] BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 18 ago. 2017, não p.

[926] BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul./dez. 2014, p. 52-53.

[927] Apesar de reverenciar a respeitável contribuição de Ronald Dworkin quanto à fundamentação das decisões judiciais, conforme aludida em nota anteriormente exposta neste trabalho, é manifesto que este pensamento não pode ser aplicado de forma integral na realidade do ordenamento jurídico

Entretanto, mesmo que entendamos que um caráter político não seja vedado à jurisdição constitucional, pois espera-se, pela aplicação da norma constitucional decisões baseadas em regras, princípios e valores que alcançam a coletividade, e que socialmente até espera-se e exija-se uma atuação mais abrangente da jurisdição constitucional brasileira no esforço para concretização dos direitos e princípios constitucionais, a Constituição Federal ao indicar em diversas passagens de seu texto a necessária intervenção da jurisdição constitucional não incentiva o ativismo judicial, mesmo colocando o Poder Judiciário em papel de destaque para a conquista dos objetivos do Estado, portanto suas decisões não podem ser agudamente discricionárias[928].

Nesse sentido temos novamente as colocações de Dworkin que aqui podem ser adotadas restritivamente[929], de que as decisões do Poder Judiciário fundamentam-se na integridade do ordenamento jurídico, ou seja, na busca pela melhor interpretação jurídica, devendo o juiz realizar essa interpretação em uma compreensão do direito para alcançar a melhor decisão[930], pois a integridade política

---

brasileiro. A primeira ressalva que se faz com relação a teoria de Dworkin, levando em conta o Estado brasileiro, é que sua obra foi desenvolvida analisando a estrutura jurídica da *Common Law*, principalmente Estado Unidos e Grã-Bretanha, e no Brasil se adota a estrutura jurídica da *Civil Law*. Ademais, Dworkin em sua obra pondera particularmente explicando e justificando um modelo jurídico-político que tem os direitos individuais como ponto central, portanto os argumentos de política – os que estabelecem um objetivo a ser alcançado, normalmente uma melhoria em algum aspecto da comunidade – não legitimam as decisões judiciais, enquanto as decisões baseadas em princípios – padrão a ser observado para garantir a moralidade – mostram-se legitimas. Mas no Brasil, Estado Social e Democrático de Direito, argumentos de política também são argumentos de princípio, "pois uma decisão baseada no *bem estar social* pode ser tão válida quanto uma outra, apoiada em um direito individual", pois a Constituição Federal ao adotar como modelo o Estado Social e Democrático de Direito adere até quatro dimensões de direitos, não limitando-se aos direitos individuais, sendo que essas diferentes dimensões de direitos podem até mesmo entrar em conflito. Entretanto, deve-se levar em conta que a jurisdição constitucional não pode decidir levando em conta o interesse político de alguma esfera específica da sociedade, devendo decidir sempre baseada na Constituição Federal e em seus postulados, não ultrapassando seus limites, mas decidir considerando a realização do projeto social previsto constitucionalmente. FISCHER, Octávio Campos. **A manipulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade e alguns reflexos no direito tributário.** 2002. 250 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002, p. 41 e 44.

[928] BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul./dez. 2014, p. 60.

[929] Pelos argumentos já expostos em outras notas.

[930] Aqui o autor fala que a melhor decisão seria sempre orientada por princípios, nunca por políticas. Afirmação com a qual não concordamos pelos argumentos já expostos de que no ordenamento constitucional brasileiro verifica-se a possibilidade e, as vezes, até imposição de decisões baseadas em política (na conceituação dada pelo autor), para que se alcance a efetividade da norma constitucional.

exige que as decisões judiciais se baseiem na análise da legislação tendo como partida sua coerência moral[931].

Assim, manifesta-se essencial ao recorte aqui proposto a exposição de algumas considerações sobre o controle de constitucionalidade na realidade do ordenamento jurídico brasileiro, a fim de oferecer suporte às argumentações apresentadas na sequência.

A Constituição Federal de 1988 ampliou o sistema de controle de constitucionalidade brasileiro, criando-se novos mecanismos de controle dos atos dos poderes públicos. No controle difuso inovação relevante foi a criação do Mando de Injunção, mas o controle concentrado recebeu maior atenção do Constituinte.[932]

"Em linhas gerais, aperfeiçoou-se o sistema concentrado, alargando o rol de legitimados para a propositura da Ação Direta de Inconstitucionalidade, prevendo a Ação Direta de Inconstitucionalidade por Omissão, como também a Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental". "Manteve-se, porém, a competência do Senado Federal para suspender a execução de lei declarada inconstitucional[933]. Com a Emenda que Constitucional n° 03/93, novo instituto foi inserido: a Ação Declaratória de Constitucionalidade, que nada mais é do que uma Ação Direta de Inconstitucionalidade com 'sinal trocado', mas que foi objeto de fortíssimas críticas por respeitado segmento doutrinário".[934]

O controle concentrado de constitucionalidade também é possível pelos Tribunais estaduais, que possuem a incumbência de representar a inconstitucionalidade de leis ou atos normativos municipais ou estaduais em face da Constituição estadual.[935]

---

931 "A integridade política de Dworkin se divide em dois princípios: o legislativo, que consiste na exigência de que as leis sejam, na medida do possível, coerentes com a moral da comunidade; e o jurisdicional, que consiste na exigência de que as decisões judiciais tentem analisar as leis como sendo moralmente coerentes." CHUEIRI, Vera Karam de; SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Coerência, Integridade e Decisões Judiciais. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, v. 16, n. 23, p. 367-391, 2012, p. 386-389.

932 FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 285.

933 Art. 52. Compete privativamente ao Senado Federal:
X - suspender a execução, no todo ou em parte, de lei declarada inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

934 FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 77-78.

935 Art. 125. Os Estados organizarão sua Justiça, observados os princípios estabelecidos nesta Constituição.

Assim o controle de constitucionalidade proposto pela Constituição Federal de 1988 é misto. “A princípio, há a possibilidade de controle político ou judicial, preventivo ou sucessivo e pelas vias (i) difusa e concreta, (ii) abstrata e concentrada ou (iii) concreta e concentrada. Desta forma, temos um engenhoso modelo que não encontra paralelo em nenhum outro país”.[936-937]

O controle político, realizado por órgão distinto do Poder Judiciário, é preventivo, antes mesma da completa elaboração da norma, sendo realizado pelo Presidente da República, a fim de vetar, total ou parcialmente, o que considere inconstitucional.[938] “A rigor, porém, não podemos considerá-lo como uma forma de fiscalização de constitucionalidade, pois tal decisão do Presidente da República ficará sujeita a uma nova apreciação pelo Congresso Nacional, que poderá rejeitar o veto, por questões políticas, mesmo que isto acarrete a introdução no ordenamento de uma norma inconstitucional”.[939]

Além disso, excepcionalmente, também pode exercer o controle preventivo o Poder Judiciário, concretamente, através de decisão em Mandado de Segurança impetrado por membros do Congresso Nacional em questões de Emendas Constitucionais. “Contudo, trata-se de meio excepcional de provocação do processo

---

§ 2º Cabe aos Estados a instituição de representação de inconstitucionalidade de leis ou atos normativos estaduais ou municipais em face da Constituição Estadual, vedada a atribuição da legitimação para agir a um único órgão. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[936] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 77-80.

[937] “Atualmente, se não temos um perfeito e ideal sistema de controle de constitucionalidade, podemos considerá-lo bastante amplo e complexo. Não almejamos, porém, que esse sistema se torne completo, no sentido de conter minuciosamente todas as melhores formas e instrumentos de garantia e de realização da supremacia constitucional. Porque se houvesse relação direta e estreita entre esta e o número de meios de fiscalização da constitucionalidade, o Brasil, de longe, seria o país onde a Constituição teria maior força normativa. Ao contrário, esperamos que o já existente sistema seja capaz de propiciar uma Constituição suprema e vinculante, porque de nada adiantará um sistema completo e minucioso, se não houver *vontade constitucional* para garantir, implementar e concretizar todos os preceitos da Constituição de 1988”. FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 78.

[938] Art. 66. A Casa na qual tenha sido concluída a votação enviará o projeto de lei ao Presidente da República, que, aquiescendo, o sancionará.

§ 1º Se o Presidente da República considerar o projeto, no todo ou em parte, inconstitucional ou contrário ao interesse público, vetá-lo-á total ou parcialmente, no prazo de quinze dias úteis, contados da data do recebimento, e comunicará, dentro de quarenta e oito horas, ao Presidente do Senado Federal os motivos do veto.

E parágrafos seguintes. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[939] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 79.

de fiscalização de constitucionalidade. Afinal, enquanto o ato normativo não estiver completamente formado, não há que se falar em agressão ao ordenamento jurídico, já que até mesmo há a possibilidade do ato não entrar na ordem jurídica".[940-941]

---

[940] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 80.

[941] Nesse sentido, temos importantes decisões do STF:

"O direito constitucional positivo brasileiro, ao longo de sua evolução histórica, jamais autorizou – como a nova Constituição promulgada em 1988 também não o admite – o sistema de controle jurisdicional preventivo de constitucionalidade, em abstrato. Inexiste, desse modo, em nosso sistema jurídico, a possibilidade de fiscalização abstrata preventiva da legitimidade constitucional de meras proposições normativas pelo STF. Atos normativos *in fieri*, ainda em fase de formação, com tramitação procedimental não concluída, não ensejam e nem dão margem ao controle concentrado ou em tese de constitucionalidade, que supõe – ressalvadas as situações configuradoras de omissão juridicamente relevante – a existência de espécies normativas definitivas, perfeitas e acabadas. Ao contrário do ato normativo – que existe e que pode dispor de eficácia jurídica imediata, constituindo, por isso mesmo, uma realidade inovadora da ordem positiva -, a mera proposição legislativa nada mais encerra do que simples proposta de direito novo, a ser submetida à apreciação do órgão competente, para que de sua eventual aprovação, possa derivar, então, a sua introdução formal no universo jurídico. A jurisprudência do STF tem refletido claramente essa posição em tema de controle normativo abstrato, exigindo, nos termos do que prescreve o próprio texto constitucional – e ressalvada a hipótese de inconstitucionalidade por omissão – que a ação direta tenha, e só possa ter, como objeto juridicamente idôneo, apenas leis e atos normativos, federais ou estaduais, já promulgados, editados e publicados. A impossibilidade jurídica de controle abstrato preventivo de meras propostas de emenda não obsta a sua fiscalização em tese quando transformadas em emendas à Constituição. Estas – que não são normas constitucionais originárias – não estão excluídas, por isso mesmo, do âmbito do controle sucessivo ou repressivo de constitucionalidade. O Congresso Nacional, no exercício de sua atividade constituinte derivada e no desempenho de sua função reformadora, está juridicamente subordinado à decisão do poder constituinte originário que, a par de restrições de ordem circunstancial, inibitórias do poder reformador (CF, art. 60, § 1º), identificou, em nosso sistema constitucional, um núcleo temático intangível e imune à ação revisora da instituição parlamentar. As limitações materiais explícitas, definidas no § 4º do art. 60 da Constituição da República, incidem diretamente sobre o poder de reforma conferido ao Poder Legislativo da União, inibindo-lhe o exercício nos pontos ali discriminados. A irreformabilidade desse núcleo temático, acaso desrespeitada, pode legitimar o controle normativo abstrato, e mesmo a fiscalização jurisdicional concreta, de constitucionalidade". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 466**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 03 de abril de 1991. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

"Não se admite, no sistema brasileiro, o controle jurisdicional de constitucionalidade material de projetos de lei (controle preventivo de normas em curso de formação). O que a jurisprudência do STF tem admitido, como exceção, é "a legitimidade do parlamentar – e somente do parlamentar - para impetrar mandado de segurança com a finalidade de coibir atos praticados no processo de aprovação de lei ou emenda constitucional incompatíveis com disposições constitucionais que disciplinam o processo legislativo" (MS 24.667, P, min. Carlos Velloso, *DJ* de 23-4-2004). Nessas excepcionais situações, em que o vício de inconstitucionalidade está diretamente relacionado a aspectos formais e procedimentais da atuação legislativa, a impetração de segurança é admissível, segundo a jurisprudência do STF, porque visa a corrigir vício já efetivamente concretizado no próprio curso do processo de formação da norma, antes mesmo e independentemente de sua final aprovação ou não. Sendo inadmissível o controle preventivo da constitucionalidade material das normas em curso de formação, não cabe atribuir a parlamentar, a quem a Constituição nega habilitação para provocar o controle abstrato repressivo, a prerrogativa, sob todos os aspectos mais abrangente e mais eficiente, de provocar esse mesmo controle antecipadamente, por via de mandado de segurança. A prematura intervenção do Judiciário em domínio jurídico e político de formação dos atos normativos em curso no Parlamento, além de universalizar um sistema de controle preventivo não admitido pela Constituição, subtrairia dos outros Poderes da República, sem justificação plausível, a prerrogativa constitucional que detém de debater e aperfeiçoar os projetos, inclusive para sanar seus eventuais vícios de inconstitucionalidade. Quanto mais evidente e grotesca possa ser a inconstitucionalidade material de projetos de leis, menos ainda

O controle difuso de constitucionalidade, por sua vez, pode ocorrer através de todas as instâncias do Poder Judiciário, para que “avaliem a legitimidade de um ato do poder público em face da Constituição”, desde que sempre em casos concretos, nunca abstratamente. Também, importante aclarar, não pode a questão de constitucionalidade figurar como objeto principal do processo. “Sua permanência no ordenamento jurídico brasileiro, aliás, é por muitos defendida como uma forma de realização do acesso à justiça e de concretização do princípio democrático. Além, evidentemente, de propiciar uma maior conscientização da supremacia constitucional. É que todo cidadão inconformado com a validade de uma lei tem a possibilidade de acionar o Poder Judiciário para questioná-la”, pois a titularidade de provocação do controle difuso é de todos os cidadãos que sintam ameaça a seus direitos. “Admite-se, porém, que até mesmo o Ministério Público pode requerer ou o próprio Poder Judiciário, de ofício, pode conhecer a questão de inconstitucionalidade”.[942]

Dessa forma o controle de constitucionalidade é tarefa facultada ao Poder Judiciário[943], sendo a forma mais relevante ao tema aqui proposto que esse Poder exerce sua função de controle dos Poderes Legislativo e Executivo e de assegurar o

---

se deverá duvidar do exercício responsável do papel do Legislativo, de negar-lhe aprovação, e do Executivo, de apor-lhe veto, se for o caso. Partir da suposição contrária significaria menosprezar a seriedade e o senso de responsabilidade desses dois Poderes do Estado. E se, eventualmente, um projeto assim se transformar em lei, sempre haverá a possibilidade de provocar o controle repressivo pelo Judiciário, para negar-lhe validade, retirando-a do ordenamento jurídico”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 32.003**. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 20 de junho de 2013. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

“O controle de constitucionalidade de emendas constitucionais tem caráter excepcional e exige inequívoca afronta a alguma cláusula pétrea da Constituição. Mais excepcional ainda é o controle preventivo de constitucionalidade, visando impedir a própria tramitação de proposta de emenda constitucional. Salvo hipóteses extremas, não deve o Judiciário impedir a discussão de qualquer matéria no Congresso Nacional”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 37.721 - Agravo Regimental**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 26 de setembro de 2022. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

942 FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 88-89.

943 “Em nosso sistema jurídico, não se admite declaração de inconstitucionalidade de lei ou de ato normativo com força de lei por lei ou por ato normativo com força de leis posteriores. O controle de constitucionalidade da lei ou dos atos normativos é da competência exclusiva do Poder Judiciário. Os Poderes Executivo e Legislativo, por sua chefia – e isso mesmo tem sido questionado com o alargamento da legitimação ativa na ação direta de inconstitucionalidade –, podem tão só determinar aos seus órgãos subordinados que deixem de aplicar administrativamente as leis ou atos com força de lei que considerem inconstitucionais”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 de março de 1990. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

cumprimento das normas constitucionais.[944] Assim, “o juízo de constitucionalidade deve verificar se os atos políticos são compatíveis com os objetivos constitucionais”.[945]

A relação dessas considerações sobre o Poder Judiciário com o Direito Tributário apresenta significativo alcance, uma vez que a maioria das questões e litígios tributários versam sobre a discussão da constitucionalidade da tributação, em especial o aumento e a criação de tributos. Por isso, “os tributaristas não podem estar alheios às atuais discussões ocorridas no direito constitucional e, especificamente, no âmbito da fiscalização da constitucionalidade dos atos normativos, principalmente quando temos uma Constituição que tratou de forma tão minuciosa a matéria tributária, dedicando-lhe uma especial atenção”[946].[947]

A tributação e o Poder Judiciário se entrelaçam, posto que, como vimos, a Constituição é principal fonte do Direito Tributário e que o sistema constitucional tributário traça o contorno da tributação no cenário nacional, impondo seu contorno, formas e limites, fazendo com que a jurisdição constitucional e a sua Corte suprema,

---

[944] “Portanto, em regra, o nosso ordenamento jurídico propicia o controle sucessivo ou repressivo, de titularidade do Poder Judiciário e que pode ser realizado de forma concentrada ou difusa sobre o ato do poder público já elaborado. Há, contudo, uma relevante discussão a respeito da possibilidade (i) do Poder Executivo descumprir uma lei que considere inconstitucional ou, ainda, (ii) da não aplicação da lei em procedimentos administrativos em razão de sua inconstitucionalidade.
No direito tributário, esta questão é bastante relevante, tendo em vista a importante atuação dos conhecidos Conselhos de Contribuintes que, na esfera administrativa, analisam disputas tributárias entre o Fisco e os Contribuintes. No âmbito federal, consolidou-se o entendimento de que o Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda não pode averiguar se uma lei é ou não inconstitucional.
Concordam com uma tal orientação autores de destaque na doutrina pátria, sendo que o melhor fundamento teórico é encontrado na doutrina de Celso Antônio Bandeira de Mello. Este respeitado autor entende que o Poder Executivo não tem o poder de retirar uma norma do ordenamento jurídico, pois é irrelevante o seu juízo sobre a validade de uma lei; seu dever é apenas obedecer a ela. [...]”. FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 81-82.

[945] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 63.

[946] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 2.

[947] **“**Todavia, não basta a mera e extensa previsão de normas delineando o atuar do poder tributário. Se elas existem justamente para forçar um comportamento que o poder público não teria na sua ausência, logo é mais do que lógica a tendência deste de sempre tentar escapar das amarras constitucionais. Há, portanto, uma visível e cotidiana tensão entre o atuar do poder público e as prescrições feitas pela Constituição. Não que toda e qualquer norma sempre seja ofendida, mas sempre que uma norma se torna um incômodo limite, o poder público tende a desrespeitá-la. E, no direito tributário, a possibilidade de que isto ocorra é maior do que na maioria dos outros ramos do direito.
Nesse quadro, desponta como fundamental a existência de um sistema de controle da validade da atuação dos poderes públicos em frente à Constituição. Mais do que ter normas, prescrevendo limites e garantias, é importante que os direitos daí decorrentes sejam passíveis de uma adequada tutela. Adequada porque não basta a previsão de instrumentos que não promovam os efeitos desejados pela sociedade. Mecanismos inócuos somente criam expectativas e, por conseqüencia, desilusões para aqueles que esperam pronta eficácia da Constituição.”. FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 2-3.

o STF, sejam efetivos guardiões, assim como das disposições constitucionais, do adequado exercício do poder de tributar.

Por isso, muito fala-se no controle judicial da legalidade tributária, que abarca "não apenas as 'exigências' tributárias concretamente consideradas [...], mas também obrigações ainda potencializadas, previstas em leis, regulamentos e atos da Administração, que possam atingir determinado contribuinte"[948]; assim a expressão denota a legalidade amplamente considerada, ou seja, a conformidade do exercício das competências tributárias com todo ordenamento jurídico brasileiro e, em especial, com a Constituição e seus propósitos.

Assim, a fim de demonstrar a relação, selecionamos julgado importante que, a nosso ver, exprime a relevância da relação entre o Poder Judiciário e a adequada tributação em conformidade com os preceitos constitucionais.

Como exemplo selecionado temos a Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, que reconheceu a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03/1993, que autorizava a União a instituir o IPMF (Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) no exercício do mesmo ano por violação ao princípio da anterioridade e às imunidades tributárias.[949-950]

Pelo exposto, resta clara a importância da análise constitucional das normas tributárias, tornando significativo e relevante a análise dos princípios tributários na legalidade (ampla) da tributação e em sua constitucionalidade.[951]

---

[948] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 107.

[949] "EMENTA: Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. IPMF – Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – IPMF. Artigos 5, par. 2., 60, par. 4, incisos I e IV, 150, incisos III, 'b', e VI, 'a', 'b', 'c' e 'd', da Constituição Federal. [...] 2. A Emenda Constitucional no 3, de 17.03.1993, que, no art. 2, autorizou a União a instituir o IPMF, incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2 desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica 'o art. 150, III, 'b' e VI', da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. – o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5, par. 2, art. 60, par. 4, inciso IV e art. 150, III, 'b' da Constituição); [...]". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 939/DF**. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590. Acesso em: 27 nov. 2023.

[950] Nessa oportunidade o STF reconheceu a natureza de cláusulas pétreas dos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes, baseando sua fundamentação pela inconstitucionalidade por violação aos limites constitucionais ao poder de tributar, com especial destaque ao referido princípio da anterioridade.

[951] Interessante resumo sobre as implicações da tributação com os três Poderes é exposto por Sacha Calmon:

O princípio da moralidade tributária atua como vertente de análise da constitucionalidade da tributação, por todos os argumentos já amplamente expostos anteriormente, pois pela leitura sistemática da constituição, o princípio da moralidade alcança o sistema tributário, sendo seu respeito e promoção exigência constitucional de adequação da tributação, a fim de que esta seja correta, justa e compatível com os propósitos e objetivos do Estado brasileiro, atuando como proteção aos contribuintes em face do agir estatal que extrapole suas atribuições e competências constitucionalmente postas.

Diante disso, é possível "concluir que todas as esferas do Poder Público – legislativa, administrativa e judicial – estão infalivelmente comprometidas com uma ordem Democrática de Direito. Devem ajustar, nesse *desiderato*, toda a sua inteligência, consciência e criatividade, na prática de seus *misteres*, de modo a tornar possível a mais elevada concretização dos valores que impregnam aquele regime"[952].

"O poder de tributar, por força do princípio da legalidade (art. 150, 1, da CP), oferta primeiramente uma face legislativa. É dizer, traduz-se sob a forma de uma postade legislativa e regulamentar. Depois disso o poder de tributar apresenta-se jurídica e politicamente como uma potestade administrativa que impõe e cobra tributos, fiscaliza e executa os contribuintes. Pois bem, o objeto do controle jurisdicional do poder de tributar abarca as duas formas mediante as quais este poder tão sensível se manifesta. Noutro giro, o poder de tributar sob a censura do Poder Judiciário no Brasil é tanto o atribuído ao legislador quanto ao administrador. O Legislativo ao fazer a lei tributária não é demiurgo arbitrário. Quanto ao conteúdo, deve obedecer aos princípios constantes da Constituição, como v.g: anterioridade, irretroatividade, igualdade, imunidades, capacidade contributiva, etc. Quanto à forma, deve catar submissão às regras sobre repartição de competências tributárias plasmadas na Lei Maior, e as regras de processo legislativo prestigiadas pela Constituição. Nem o administrador fiscal é livre quanto aos meios e aos fins. Assim sendo, as leis fiscais devem ser submissas - forma e conteúdo à Constituição. A administração fiscal deve agir secundum legem, sem desvio ou excesso de poder. A supremacia da Constituição prevalece, sobranceira, a teor do art. 5, XXXV. A projeção dos juízes advém do fato de que a lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça de direito combinado com o art.102 que atribui ao Supremo Tribunal Federal a 'guarda da Constituição'. Por suposto, no Brasil, todos os juízes, sob a revisão do STF, guardam Constituição, advindo daí a supremacia do Judiciário, como conseqüência natural do sistema adotado pelo país. Neste panorama, assume especial relevo, como objeto de controle, a submissão dos legisladores às regras da Constituição sobre repartição de competências tributárias, decorrência direta de ser federativa a República do Brasil, a qual, ademais, confere as municipalidades a qualidade de entes constitucionais, dotados de autonomia (competência tributária própria).
Importa, portanto, examinar detidamente as normas constitucionais regentes da tributação. [...] A Constituição brasileira de 88 contém cerca de 20 artigos, 76 incisos, 35 alíneas e 39 parágrafos dedicados ao poder de tributar, às regras de competência, aos princípios juristributários e aos direitos e garantias dos contribuintes, em tratamento exaustivo e analítico. Decorre disso que a intensidade do controle de constitucionalidade em matéria tributária tende a ser extremamente dilargada. Não só isso. Pelo número das regras constitucionais, como também pela enunciação dos princípios que regem a atividade do legislador (nem sempre fiel aos ditames da Constituição), o esforço interpretativo dos juízes avulta, engrossando dessa maneira a jurisdição constitucional". COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 247-248.

[952] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 93.

Dessa conclusão, eleva-se a questão da democracia, que, como já aventado, também se relaciona com a tributação e a moralidade tributária.

O conceito ou definição de democracia não é fácil de ser encontrado; sendo muito dependente da forma de democracia defendida pelo autor e seus fundamentos para isso. Mas nas leituras sobre democracia destacam-se as importantes contribuições de Norberto Bobbio (1909-2004), para quem “o conceito de democracia faz parte de um sistema mais abrangente de conceitos das formas de governo” [953-954].

Considerando a dificuldade para se definir unanimemente democracia, o festejado autor concebe uma conceituação elementar sobre o tema, a partir da tentativa de uma convergência de ideias, acarretando a sua ideia de compreender a democracia como método ou “conjunto de regras do jogo” para as decisões políticas.[955]

Nesse sentido “pode concluir-se que por Democracia se foi entendendo um método ou um conjunto de regras de procedimento para a constituição de Governo e para a formação das decisões políticas (ou seja das decisões que abrangem a toda a comunidade) mais do que uma determinada ideologia”; “Na teoria política contemporânea, mais em prevalência nos países de tradição democrático-liberal, as definições de Democracia tendem a resolver-se e a esgotar-se num elenco mais ou menos amplo, segundo os autores, de regras de jogo, ou, como também se diz, de ‘procedimentos universais’"[956]. Essas regras, por sua vez, “estabelecem como se deve

---

[953] BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, p. 77.

[954] “[...] A partir de então, distingue os usos descritivo, prescritivo e histórico do termo. O primeiro está relacionado ao número de governantes e, no caso do regime democrático, o poder é exercido por todo o povo, ou então pelo maior número possível ou por muitos. Esse traço diferencia a democracia da aristocracia e da monarquia. Quanto ao uso prescritivo, se refere ao fato de que pode ser considerado, assim como todas as demais formas de governo, um regime bom ou mau, recomendado ou desaconselhado. [...]. Por fim, o uso histórico trata de descobrir que posto a democracia ocupou no curso da história da humanidade”. BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, p. 77-78.

[955] BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, p. 77.

[956] Entre estas: 1) o órgão político máximo, a quem é assinalada a função legislativa, deve ser composto de membros direta ou indiretamente eleitos pelo povo, em eleições de primeiro ou de segundo grau; 2) junto do supremo órgão legislativo deverá haver outras instituições com dirigentes eleitos, como os órgãos da administração local ou o chefe de Estado (tal como acontece nas repúblicas); 3) todos os cidadãos que tenham atingido a maioridade, sem distinção de raça, de religião, de censo e possivelmente de sexo, devem ser eleitores; 4) todos os eleitores devem ter voto igual; 5) todos os eleitores devem ser livres em votar segundo a própria opinião formada o mais livremente possível, isto é, numa disputa livre de partidos políticos que lutam pela formação de uma representação nacional; 6)

chegar à decisão política e não o que decidir", sendo que elas também são possíveis de aplicação em maior ou menor quantidade, perfazendo com que existam "regimes mais ou menos democráticos".[957]

Portanto, de acordo com as regras do jogo, uma sociedade democrática é a que aceita e incentiva a manifestação e expressão de sua pluralidade, possibilitando a escolha do que mais interessar a coletividade.

> [...] por regime democrático entende-se primariamente um conjunto de regras de procedimento para a formação de decisões coletivas, em que está prevista e facilitada a participação mais ampla possível dos interessados. Sei bem que tal definição procedimental ou formal, ou, em sentido pejorativo, formalística, parece muito pobre para os movimentos que se proclamam de esquerda. Porém, a verdade é que não existe outra definição igualmente clara e esta é a única capaz de nos oferecer um critério infalível para introduzir uma primeira grande distinção (independentemente de qualquer juízo de valor) entre dois tipos ideais opostos de formas de governo.[958]

Assim, para o autor, a democracia é poder exercido de forma pública, sendo contrária às formas autocráticas de poder e que, além de sua compreensão procedimental, deve-se compreender a democracia como ligada à igualdade entre os cidadãos, visto que essa pode ser considerada sua finalidade; assim democracia "abarca o ideal de igualdade e justiça, enquanto fim".[959]

Aqui não procuramos estabelecer um conceito de democracia, mas sim traçar elementos significativos que auxiliem na compreensão da democracia nos moldes expostos na Constituição Federal de 1988, que determina o Estado brasileiro como

---

devem ser livres também no sentido em que devem ser postos em condição de ter reais alternativas (o que exclui como democrática qualquer eleição de lista única ou bloqueada); 7) tanto para as eleições dos representantes como para as decisões do órgão político supremo vale o princípio da maioria numérica, se bem que podem ser estabelecidas várias formas de maioria segundo critérios de oportunidade não definidos de uma vez para sempre; 8) nenhuma decisão tomada por maioria deve limitar os direitos da minoria, de um modo especial o direito de tornar-se maioria, em paridade de condições; 9) o órgão do Governo deve gozar de confiança do Parlamento ou do chefe do poder executivo, por sua vez, eleito pelo povo. BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política vol. I**. 11 ed. Trad. Carmen C. Varriale; Gaetano Lo Mônaco; João Ferreira; Luís Guerreiro Pinto Cacais; Renzo Dini. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 327.

[957] BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política vol. I**. 11 ed. Trad. Carmen C. Varriale; Gaetano Lo Mônaco; João Ferreira; Luís Guerreiro Pinto Cacais; Renzo Dini. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 326-327.

[958] BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Paz e Terra, 2006, p. 22. *Apud* BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, 77.

[959] BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, p. 78.

República e como Democrático de Direito, e na sua ligação com a tributação e a exigência de moralidade na tributação.

Dito isso, parece-nos ser possível visualizar a democracia brasileira além da procedimental, como queria Bobbio, alcançando a ideia de democracia voltada a igualdade e justiça. Isso pois, como já asseverado, a Constituição Federal de 1988 elenca a igualdade e a justiça como valores supremos da sociedade (pluralista e sem preconceitos) brasileira.

Para Bobbio e em sua visão de democracia, na qual, diante da impossibilidade do exercício direto, "a representação política parece ser a alternativa mais adequada frente à complexidade das sociedades contemporâneas", ergue-se relevante "a questão da educação para a cidadania", pois sendo o indivíduo, ou cidadão, o "fundamento ético da democracia", pois a organização em sociedade é proveniente da vontade desses indivíduos, este mostra-se racional.[960]

Tais considerações podem ser trazidas para a realidade do ordenamento jurídico brasileiro, uma vez que a educação, como direito social fundamental[961], liga-se ao exercício pleno da democracia, como base da cidadania.

A Constituição Federal aponta três objetivos para a educação: dispõe que a educação é direito de todos e dever do Estado e da família, devendo ser promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, intentando o pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho.[962]

O direito à educação como preparo para o exercício da cidadania leva em conta alguns aspectos para sua acepção como tal. Temos que a concepção inicial de

---

[960] BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, p. p. 79-80.

[961] Assim, conforme classificação de Robert Alexy, o direito à educação mostra-se um direito social advindo de uma subclassificação dos direitos fundamentais, sendo, portanto, considerado um direito social fundamental. MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 148-154.

[962] Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.

Art. 205. A educação, direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2020]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

educação pode ser tida como a "produção de uma consciência verdadeira"[963], ou seja, como meio de formação da pessoa, assim como traz a Constituição Federal brasileira quando fala em pleno desenvolvimento da pessoa. Nessa leitura, a educação seria meio para a construção de indivíduos com personalidade e que tenham a capacidade de entender-se e entender a sociedade a que pertencem.

Essa perspectiva é, também, estimada pela Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948[964], que declara em seu artigo XXVI, item 2 que a instrução orientar-se-á pelo pleno desenvolvimento da personalidade humana.[965]

Dessa forma, o aspecto do direito à educação como preparo para o exercício da cidadania mostra-se plenamente vinculado a democracia, pois é por meio dessa que a cidadania se constrói[966]. "A democracia tem na cidadania a sua base. O legítimo poder democrático é exercido quando a sociedade é composta por cidadãos ativos, cidadãos que exercem plenamente a sua cidadania, que não deve ser compreendida em um sentido formal e abstrato, mas como um conjunto de fatores que possibilita o controle do poder pela participação ativa dos envolvidos".[967]

Por tudo isso, a educação é considerada "ao mesmo tempo, condição de possibilidade e finalidade da democracia", pois "não há que se falar em democracia sem que haja cidadãos e, de outro lado, não haverá cidadãos sem que haja educação de qualidade para todos".[968-969]

---

[963] ADORNO, Theodor W. **Educação e Emancipação.** 2 ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000, 141-144.

[964] A qual o Brasil se submete, conforme já asseverado em nota no ponto 1.1 desse trabalho.

[965] Artigo 26

2. A instrução será orientada no sentido do pleno desenvolvimento da personalidade humana e do fortalecimento do respeito pelos direitos do ser humano e pelas liberdades fundamentais. [...] ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (resolução 217 A III) em 10 de dezembro 1948. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos. Acesso em: 22 out. 2023.

[966] MALISKA, Marcos Augusto. Constituição e educação. A nova lei de cotas em face do sistema de ingresso da UFPR. Avanço ou retrocesso?. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord). **Direito constitucional brasileiro:** volume 1: teoria da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 938-950, p. 941.

[967] MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001, p. 161.

[968] VELLO, Renata Pinto Coelho. O ativismo judicial e o direito fundamental à educação. In: FRANCISCHETTO, Filsilene Passon P. (org). **Educação como direito fundamental.** Curitiba: CRV, 2011. p. 97-113, p. 100.

[969] "Portanto, educação e cidadania são termos que se complementam, pois sem educação não se pode compreender a importância que tem a cidadania para o desenvolvimento da pessoa e da sociedade, e sem cidadania não se tem a noção correta que a educação deve ter para se alcançar a cidadania no seu mais amplo sentido, abrangendo, inclusive, a cidadania no aspecto tributário, a fim de que se possa compreender a relação jurídica entre o Estado, que institui e cobra, e o cidadão, que paga os tributos, podendo, dessa forma, exigir do ente político Estado a boa aplicação dos recursos públicos advindos da tributação com a prestação de serviços públicos de qualidade em prol da

Partindo dessa concepção de educação como imprescindível para existência de uma democracia autêntica, é inverossímil desassociá-la de uma visão política. Para a democracia realizar-se é manifesta a necessidade de pessoas emancipadas[970], o que significa, de certo modo, conscientização e racionalidade, que pressupõe constante adaptação.

Assim, a democracia, independente do modelo efetivamente adotado, "carrega consigo uma importante carga constitucional e, acima de tudo, busca refletir as necessidades e aspirações da sociedade".[971]

Nesse sentido é possível visualizar a relação entre democracia, cidadania e tributação, uma vez que a cidadania deve, necessariamente, alcançar o fenômeno da tributação, haja vista a importância desta para o financiamento e manutenção do Estado; a tensão existente entre direitos fundamentais e tributação; e a relação da tributação com os Poderes Públicos, em especial, nesse contexto, o Poder Legislativo e o Poder Executivo, na elaboração das normas tributárias e na aplicação dessas.

"É razoável, portanto, nesse contexto, que as pessoas passem a entender o fenômeno da tributação como uma expressão da soberania do Estado e da relação desse ente político com a sociedade, no sentido de que ele Estado possa se autofinanciar e também atingir sua finalidade maior - que é prestar o bem público ou atender às demandas coletivas ou sociais".[972]

Assim, para que exista a efetiva cidadania na seara do Direito Tributário destaca-se a importância da interpretação e aplicação das normas "em harmonia com os princípios que são dedicados a fazer valer todo o conteúdo da dignidade humana e da cidadania", que devem ser tidos "com apoio em todas as regras e princípios fixados na Constituição Federal". "As reivindicações da cidadania no mundo contemporâneo não podem ser afastadas do intérprete do Direito Tributário. Cabe-lhe

---

sociedade". OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 141-142.

970 Pois uma "democracia efetiva só pode ser imaginada enquanto uma sociedade de quem é emancipado". ADORNO, Theodor W. **Educação e Emancipação.** 2 ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000, p. 141-142.

971 MORAES, Maria Valentina de; LEAL, Mônia Clarissa Hennig. O diálogo institucional e as teorias da democracia: contribuições do modelo deliberativo para a articulação entre poderes no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 25, n. 3, p. 32-48, set./dez. 2020, p. 45.

972 OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 138-139.

enfrentar o desafio, construindo um novo modelo para conhecer a verdadeira função da norma tributária".[973]

É nesse sentido que se incorpora o princípio da moralidade tributária, na exigência de um agir estatal fundado na ética, moral e justiça, num exigir a tributação corretamente, de forma adequada não apenas à legalidade, mas à conformidade com as disciplinas, objetivos e propósitos constitucionais, de forma a manter sua legitimidade através de uma tributação que de fato reflita a escolha do cidadão, pelo pacto coletivo disposto na norma constitucional, na forma como contribuirá com o Estado (autotributação), sem extrapolações ou desvios, em atendimento à moralidade pactuada coletivamente.

Por tudo isso, o princípio da moralidade tributária deve ser respeitado e efetivado pelas funções públicas através dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, em respeito à democracia e à cidadania, pois noção intrínseca a esses, conforme buscou-se demonstrar.

3.3 MORALIDADE TRIBUTÁRIA COMO LIMITAÇÃO AO PODER DE TRIBUTAR

Todas as considerações elaboradas e apresentadas até esse momento deixam bastante perceptível o posicionamento adotado quanto ao princípio da moralidade tributária e sua importância na atividade tributária, ou seja, no exercício das competências tributárias, em especial considerando a relação do Estado para com o cidadão contribuinte.

A moralidade tributária, enquanto considerada simultaneamente como meta, trilha e também demarcação da atuação estatal, vincula ainda mais o respeito dessas aos direitos fundamentais dos contribuintes e ao atendimento dos valores, propósitos e objetivos determinados constitucionalmente como atinentes ao Estado Social e Democrático de Direito brasileiro.

Essa leitura do princípio constitucional da moralidade em acepção tributária, em consideração a todas as reflexões já elaboradas, torna quase que inequívoca sua relação com a constitucionalidade da atuação estatal na atividade tributária.

---

[973] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p.151-173, p. 173.

Não limitando-se, como vimos, à atuação administrativa, o respeito ao princípio da moralidade tributária alcança todas as funções do Estado, devendo ser observado e efetivado em todas as relações, conforme o recorte aqui intentado, em que o Estado esbarra no cidadão e, em especial, colide com os seus direitos fundamentais; como o caso da tributação e os direitos de liberdade e propriedade, aqui já explicitados.

Disso, resta claro que a consideração do princípio da moralidade tributária não está adstrita à legalidade estritamente considerada, mas sim ao respeito à legalidade amplamente considerada, ou seja, a própria constitucionalidade, seja da atuação administrativa na tributação, seja na função legislativa, chegando até a função judicial quanto à tributação, que não pode ignorar ou excluir esse relevante princípio em suas análises fáticas para o julgamento da correção da aplicação de uma norma tributária em casos concretos.

Tudo isso é resultado da consideração da tributação brasileira enquanto atividade do Estado constitucional, conforme explorado no capítulo inaugural desse trabalho, pois “toda e qualquer instituição de direito público, positivamente adotada por um povo, depende da prévia percepção dos princípios fundamentais postos na sua base por esse mesmo povo, na sua manifestação política plena: a Constituição”[974]. Assim a tributação, enquanto atividade do Estado, deve respeito ao princípio constitucional da moralidade, em todas as suas acepções, especialmente aqui tida a tributária, consumando o cunho sistemático do ordenamento jurídico brasileiro através da efetivação desse relevante princípio.

A moralidade tributária, como já examinada, determina o respeito à noção moral, ética e justa da tributação em acordo com o que é socialmente assim considerado, tendo por base, principalmente, os valores constitucionalmente elencados como fundamentais à sociedade brasileira.

Disso, já asseveramos que pelo raciocínio empreendido nessa pesquisa e pelos posicionamentos adotados entende-se que a violação à moralidade é causa de inconstitucionalidade, pelo desrespeito à leitura sistemática da Constituição, considerando que a Constituição traz expressamente o princípio da moralidade vinculado à atuação estatal. Assim considera-se uma norma ou sua aplicação de forma que não atenda ao princípio da moralidade como manifestamente inconstitucional.

---

[974] ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 15.

Portanto, qualquer lei ou ato administrativo que macule ou não observe o princípio constitucional da moralidade, independentemente da legalidade estrita, é verdadeiramente inconstitucional, pois desrespeita a Constituição Federal em violação a um princípio expresso e exigível, à leitura sistemática da própria norma constitucional e de todo o ordenamento jurídico pátrio e os valores coletivamente, por representação, elencados como importantes à sociedade brasileira.

Conforme posicionamento aqui adotado, o princípio que exige a conformidade de todos os atos do Estado com a Constituição "é mais amplo que o princípio da constitucionalidade das leis". Isso pois exige "a conformidade intrínseca e formal de todos os actos dos poderes públicos (em sentido amplo: estado, poderes autónomos, entidades públicas) com a" norma constitucional, sujeitando-se, por isso, "aos parâmetros constitucionais" e ao controle de "sua conformidade com as normas da Constituição"; fazendo com que o princípio da constitucionalidade não seja entendido apenas como "exigência de que actos dos poderes públicos não violem por acção as regras e princípios constitucionais", mas também considerando que a omissão, "por falta de cumprimento de deveres jurídicos" seja considerada uma inconstitucionalidade.[975]

Isso pois o Estado Social e Democrático de Direito brasileiro exige, quanto ao exercício das competências tributárias, não apenas "a mera adequação do ato administrativo ou da lei (*stricto sensu*) à literalidade dos preceitos constitucionais", mas sim exige, especialmente pela existência, importância e respeito aos direitos fundamentais, o respeito igualmente aos princípios consagrados constitucionalmente como aplicáveis à tributação. Para a verificação da compatibilidade do exercício da competência tributária com a Constituição e com o Estado brasileiro, deve-se "indagar se as leis tributárias e os atos administrativos editados para aplicá-las atendem aos preceitos constitucionais nos seus abrangentes aspectos de forma e conteúdo", ou

---

[975] "O princípio da constitucionalidade não equivale, como resulta do que se acaba de afirmar em c), a uma total normação jurídica feita diretamente pela constituição. No entanto, quando existe uma normação jurídico-constitucional ela não pode ser postergada quaisquer que sejam os pretextos invocados. Assim, o princípio da constitucionalidade postulará a força normativa da constituição contra a dissolução político-jurídica eventualmente resultante: (1) da pretensão de prevalência de «fundamentos políticos», de «superiores interesses da nação», da «soberania da nação», do «realismo financeiro» sobre a normatividade jurídico-constitucional; (2) da pretensão de, através do apelo ao «direito» ou à «ideia de direito», querer neutralizar a força normativa da constituição, material e democraticamente legitimada, e substituir-lhe uma superlegalidade ou legalidade de duplo grau ancorada em «valores» ou princípios transcendentes (*Preuss*) revelados por instâncias desprovidas de legitimação política e jurídica." CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 246-247.

seja, a adequação “das normas e exigências tributárias ao quadro de valores pertinentes ao vigente regime constitucional”.[976]

Como vimos, o princípio da moralidade tributária exige que a tributação ocorra de forma constitucional, correta, moral e justa, em respeito ao cidadão e à boa-fé, com os olhos voltados à consecução do interesse público, mas sem violar-se a consideração dos direitos fundamentais individuais de cada cidadão, uma vez que “A essência do princípio da moralidade pública consiste na invalidade de todos os atos praticados pelo Estado incompatíveis com a interpretação *ética* do sistema e das normas jurídicas”[977].

Qualquer norma que não atenda a leitura sistemática da Constituição e do ordenamento jurídico brasileiro apresenta evidente e incontestável violação à moralidade, pois a moralidade é princípio constante no texto constitucional, portanto deve ser respeitada sob pena de inconstitucionalidade.

Diante disso, é possível inferir que o respeito ao princípio da moralidade tributária é parâmetro de constitucionalidade da tributação e de toda a atividade tributária, sendo a sua mácula evidência de inconstitucionalidade.

Por tudo isso a violação ao princípio da moralidade tributária pode ocorrer não apenas quanto à análise da legislação ou da isolada aplicação da legislação, mas também pela consideração da própria postura da Administração Pública no exercício da competência tributária.

Tem-se noção da complexidade dessa afirmação, não sobrevindo aqui qualquer intenção ou convicção de facilidade na possível efetividade dessa consideração. Mas aqui buscamos, através das considerações e argumentações jurídicas postas, na construção de razões juridicamente e constitucionalmente compreensíveis e congruentes, não apenas revelar o alcance do princípio da moralidade em matéria tributária ou sua importância (para nós, após todos os argumentos apresentados, considerada inequívoca), mas sim busca-se salientar a relevância dessas considerações na prática, a fim de apresentarmos reflexões e cogitações que permitam diversas considerações de sua aplicação em situações concretas, acolhendo-se as razões aqui elencadas.

---

[976] NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 30.
[977] JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996, p. 70-71.

Não propomos aqui situações de aplicação prática do princípio da moralidade tributária pois iria extravasar o recorte desde o início intentado, sendo esse objetivo e intento de diferente proposta de pesquisa científica, mas busca-se aqui, com essas considerações, possibilitar a aplicação prática do princípio da moralidade tributária em defesa dos contribuintes e da efetividade da tributação e do próprio Estado Social e Democrático de Direito nos moldes dispostos constitucionalmente.

Esse objetivo dá-se, principalmente, por considerarmos que a Constituição não se limita a norma escrita, formal e estática, mas consideramos que a Constituição é a prática, a visão de Estado, a concretização de uma sociedade; devendo a Constituição ser colocada em prática, ter seus princípios realizados, "como forma de tornar efetivos os desígnios que - bem ou mal - o povo nela expressou".[978]

Assim, considera-se o desrespeito e ou a não efetivação do princípio da moralidade tributária por parte do Estado no exercício da tributação manifesta inconstitucionalidade.

Essa inconstitucionalidade pode ser ainda mais pronunciada se considerarmos a moralidade tributária como genuíno direito fundamental.

Sabe-se que comumente os direitos fundamentais previstos constitucionalmente se inspiram na Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, que, como vimos, inclui a moralidade como fundamento de sua limitação. Entretanto, apesar da inspiração nos direitos humanos, os direitos fundamentais presentes em um sistema jurídico interno não se limitam a eles, sendo que na própria Constituição brasileira os direitos fundamentais previstos são mais amplos do que os direitos humanos.[979]

Como visto, os direitos fundamentais são os direitos humanos positivados. Mas entendimento predominante que aqui nos interessa é de que os direitos fundamentais, como sendo os direitos previstos na Constituição, fazem com que não seja admitida "a existência de direitos constitucionais não fundamentais", mesmo que se reconheça que existem outros direitos fundamentais além dos previstos no texto constitucional.[980]

---

[978] ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed., atualizada por Rosolea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros Editores, 1998, p. 16.

[979] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012, p. 32.

[980] FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 281-282.

Tal entendimento tem por base a abertura constitucional[981] e a própria redação da Constituição, em especial o disposto em seu Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo I – Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, que traz em seu artigo 5º, parágrafo 2º, que "Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte"[982].

Além disso, como já aludido, sendo a Constituição um sistema aberto de regras e princípios, os direitos fundamentais são catálogo aberto, admitindo "a inserção de novos direitos, bem como a modificação do conteúdo daqueles já assim consagrados, a partir do diálogo com a sociedade"[983].

Os direitos fundamentais são tidos, como um todo, como um "conjunto [...] de posições de vantagem juridicamente tuteladas"[984] aos particulares titulares desses direitos, pois "Sempre que alguém tem um direito fundamental, há uma norma que garante esse direito"[985]. Dessa forma, os direitos fundamentais manifestam-se na Constituição como normas de direitos fundamentais, ou enunciados normativos de direitos fundamentais, sendo as disposições que reconhecem o direito fundamental como um direito, trazendo uma obrigação/imposição ao Estado, "enquanto destinatários primários dos direitos fundamentais", em favor dos titulares desses direitos fundamentais, direta, indireta "ou reflexamente, imediatamente ou de forma diferida, real ou potencialmente, situações de vantagem relacionadas com possibilidades de fruição de bens juridicamente protegidos por essas normas"[986].

---

[981] O conceito materialmente aberto dos direitos fundamentais no texto constitucional brasileiro advém do fato de que o rol de direitos fundamentais contido na Constituição não ser taxativo, apenas exemplificativo, incluindo então o que não foi expressamente consagrado como direito fundamental, mas que o seja na prática. "Relembre-se aqui, por oportuna, a vinculação da concepção materialmente aberta dos direitos fundamentais consagrada pelo art. 5º, § 2º, da nossa Constituição com a dupla nota da fundamentalidade ao mesmo tempo formal e material inerente à noção de direitos fundamentais que tomamos como referencial neste estudo". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012, p. 97.

[982] Art. 5º, § 2º. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[983] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **O direito de reclamação:** da administração pública burocrática à gerencial. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001, 222 f., p. 23.

[984] NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 55.

[985] ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 50.

[986] NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 53-54.

Assim, os direitos fundamentais no ordenamento jurídico brasileiro possuem os indivíduos como titulares da posição jurídica subjetiva[987], e pronunciam sua eficácia externa tanto de forma horizontal, na relação particular-particular, quanto de forma vertical, na relação Estado-cidadão[988].

É função própria dos direitos fundamentais impor limites ao poder e interposição do Estado e proteger os cidadãos contra suas ingerências, especificamente quanto a sua eficácia vertical, que é a que interessa à análise delineada, que demonstra a importância da dupla dimensão desses direitos, como subjetivos e objetivos, uma vez que garantem uma posição jurídica subjetiva de proteção salvaguardando o indivíduo e também impõe ao Estado a garantia desses direitos, pois a dimensão objetiva reforça a imperatividade dos direitos individuais.[989]

Consideração relevante ao estudo dos direitos fundamentais é a noção de titularidade e capacidade no exercício desses direitos, sendo que a doutrina dominante acredita que na prática não existe diferença entre a titularidade e a capacidade de exercício do direito fundamental, uma vez que "a necessidade constitucional de preservar para cada direito fundamental a existência de um conteúdo essencial torna aquela distinção num artifício inadmissível", pois "um direito fundamental, sem a possibilidade de seu exercício, seria o mesmo que um direito sem conteúdo essencial".[990]

Porém, em sentido contrário é o posicionamento aqui adotado, que entende que a doutrina dominante confunde os institutos da titularidade e da capacidade de exercício dos direitos fundamentais, pois são conceitos bem diferentes. Ser titular "de uma posição jurídica de direito fundamental e capacidade, fática ou jurídica, de concretamente invocar essa posição no exercício concreto das faculdades ou poderes que integram" diferencia-se na noção de ESTAR (suspenso) ou SER (perda) privado da titularidade ou capacidade. "Pode-se dizer que num Estado de Direito que garante

---

987 NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a Maioria. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 221-224.
988 NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003, p. 65-70.
989 ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 107-111.
990 NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a Maioria. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 227-231.

a dignidade da pessoa humana, a privação de titularidade de direito fundamental não existe".[991]

Dessa forma, no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, que possui como fundamental a dignidade da pessoa humana, a titularidade dos direitos fundamentais enquanto posição jurídica subjetiva é inalterável, estando protegido o conteúdo essencial do direito fundamental; mas a capacidade de exercício desses direitos é declinável, tendo em vista a possibilidade de renúncia[992] a direitos fundamentais.

Assim, importa-nos compreender que o conteúdo essencial dos direitos fundamentais é limite a qualquer ingerência do Estado na regulação destes, em especial a sua limitação, uma vez que a Constituição deve "informar que o legislador pode regular, mas não alterar ou reduzir o conteúdo dos direitos fundamentais e equiparados", visto que a "dignidade da pessoa humana e os conteúdos essenciais dos direitos fundamentais são intocáveis"[993], conforme determinação constitucional presente nas cláusulas pétreas descritas no parágrafo 4º do artigo 60 da Constituição Federal[994], perfazendo dos direitos e garantias fundamentais cláusulas pétreas.

Mas a definição do conteúdo essencial dos direitos fundamentais é complexa, uma vez que é um conceito imprescindível, "pois impossível fornecer critérios

---

[991] NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a Maioria. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 227-231.

[992] A renúncia é um "compromisso individual e voluntário de um cidadão não invocar, temporariamente, perante a entidade pública, uma determinada posição jurídica tutelada por uma norma de direito fundamental", ou seja, "o indivíduo voluntariamente, diante de uma posição jurídica subjetiva", protegida por norma de direito fundamental, "consente em enfraquecer essa posição em face do Estado, de entidades públicas [...] e essas alargam seus poderes de intervenção na esfera protegida do particular". Assim, o indivíduo titular do direito fundamental voluntariamente dispõe de sua posição subjetiva de direito fundamental, enfraquecendo-a face ao Estado. Portanto a renúncia a direitos fundamentais não pode ser confundida com a extinção dessa posição jurídica subjetiva e também não pode ser considerada como um "consentimento para lesão do bem jurídico definido como fundamental". Assim, baseando-se na dignidade da pessoa humana, na autonomia privada e no respeito pela autodeterminação individual, a renúncia a direitos fundamentais pode ser considerada o próprio exercício do direito fundamental. Cf. MC CRORIE, Benedita da Silva. **Os Limites da Renúncia a Direitos Fundamentais nas Relações entre Particulares**. Coimbra: Almedina, 2013, p. 35-36; e NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a Maioria. Coimbra: Coimbra Editora, 2006, p. 219-224.

[993] PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Trad. António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 120-150.

[994] Art. 60. § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
IV - os direitos e garantias individuais. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

minimamente orientadores para delimitar em abstrato o que é essencial no direito fundamental”[995].

A Constituição Federal brasileira, como vimos, traz em seu texto o princípio da moralidade e seu conteúdo como tido por determinação do que a sociedade brasileira considera ético, moral e correto e, também, a noção de que a moralidade deve ser tida como orientação ao agir estatal, a fim de externar os propósitos e objetivos constitucionais por meio da leitura e aplicação da Constituição Federal de forma sistemática e como uma verdadeira bússola.

Portanto, se partirmos da concepção de que todas as disposições sobre direitos fundamentais devem levar em conta a leitura sistemática da Constituição, ou seja, a visão do texto constitucional como um todo e como orientação de toda a Administração Pública, o princípio da moralidade deve ser visto tanto como baliza quanto como objetivo, uma vez que os princípios são tidos como necessários de aplicação e otimização por toda conduta do Estado.

Sendo o princípio da moralidade, como vimos, uma incumbência constitucional à Administração Pública de abster-se de agir de forma abusiva ou de apartar-se dos propósitos do Estado brasileiro, devendo o Estado proceder de forma correta e buscando concretizar os objetivos elencados na Constituição Federal, é possível entender que os direitos fundamentais possuem uma entranhável relação com este princípio, visto que, como já mencionado, os direitos fundamentais são indissociáveis das noções de Estado de Direito e Constituição, sendo fundamentais para o Estado constitucional democrático brasileiro[996].

Diante da importância do princípio da moralidade na realidade do ordenamento jurídico brasileiro e na própria noção de Estado e de sociedade, por sua relação com os fundamentos e valores supremos do próprio Estado brasileiro, aqui destacados nos princípios da dignidade da pessoa humana, da cidadania, da justiça e da igualdade, ergue-se a indagação quanto a sua percepção como direito fundamental.

Aqui cabe solene elucidação. Apesar de defendermos o princípio da moralidade como princípio da moralidade pública, nos deteremos à sua análise e defesa argumentativa enquanto moralidade tributária, a fim de alcançarmos a resposta ao

---

995 SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2003, p. 222-235.

996 SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10. ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2011, p. 67-70.

problema de pesquisa posto. Mas, frisa-se que as acepções e conclusões aqui relacionadas não excluem ou mesmo limitam a noção do princípio da moralidade apenas à seara de sua acepção como moralidade tributária, porém a abrangência do tema restringir-se-á, nesse momento, a problemática proposta pelo recorte intentado.

O reconhecimento de *status* de direito fundamental a uma norma não é incumbência simples, pois para isso é necessário comprovar tanto sua fundamentalidade formal quanto material, a fim de deixar inequívoca a sua proteção especial pela ordem constitucional brasileira.

No sentido formal de direito fundamental[997], o princípio da moralidade não está assentado no rol de direitos e garantias fundamentais, apesar de a moralidade (como administrativa) ser aludida como um limite ao agir estatal, sendo considerado fundamento válido para a proposição de Ação Popular o ato lesivo à moralidade[998].

No sentido material de direito fundamental[999], vemos que a moralidade como princípio constitucional elencado como referente à Administração Pública no próprio texto pode ser considerado direito fundamental assentado no caráter de abertura expresso no artigo 5º, parágrafo 2º[1000] e na sua ligação com os fundamentos do Estado brasileiro, destacando-se a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a democracia e a cidadania, no valor supremo da sociedade, a justiça, sua relação com

---

997 "De modo geral, os direitos fundamentais em sentido formal podem, na esteira de Konrad Hesse, ser definidos como aquelas posições jurídicas da pessoa – na sua dimensão individual, coletiva ou social – que, por decisão expressa do Legislador-Constituinte foram consagradas no catálogo dos direitos fundamentais (aqui considerados em sentido amplo)". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012, p. 97.

998 TÍTULO II - DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS; CAPÍTULO I - DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS. 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: LXXIII - qualquer cidadão é parte legítima para propor ação popular que vise a anular ato lesivo ao patrimônio público ou de entidade de que o Estado participe, **à moralidade administrativa**, ao meio ambiente e ao patrimônio histórico e cultural, ficando o autor, salvo comprovada má-fé, isento de custas judiciais e do ônus da sucumbência; (destaque acrescido). BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

999 "Direitos fundamentais em sentido material são aqueles que, apesar de se encontrarem fora do catálogo, por seu conteúdo e por sua importância podem ser equiparados aos direitos formalmente (e materialmente) fundamentais". SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11. ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012, p. 97.

1000 "O que se conclui do exposto é que o conceito materialmente aberto de direitos fundamentais consagrado pelo art. 5º, § 2º, da nossa Constituição é de uma amplitude ímpar, encerrando expressamente, ao mesmo tempo, a possibilidade de identificação e construção jurisprudencial de direitos materialmente fundamentais não escritos (no sentido de não expressamente positivados), bem como de direitos fundamentais constantes em outras partes do texto constitucional e nos tratados internacionais". SARLET, Ingo Wolfgang**. A eficácia dos direitos fundamentais**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2011, p. 99.

os outros direitos fundamentais e na sua necessária interlocução com diversos outros princípios constitucionais, quais sejam, interesse público, desenvolvimento, proporcionalidade, razoabilidade e os princípios tidos como limites ao poder de tributar: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, liberdade, capacidade contributiva e segurança jurídica.

Além disso, restou bastante esclarecido durante todo o percurso narrativo do presente trabalho que o princípio da moralidade é uma imposição social ao bem-agir do Estado, como um imperativo da cidadania amplamente considerada, da cidadania fiscal e da própria democracia, significando a incorporação ao ordenamento jurídico brasileiro do que a sociedade entende como valor significativo e fundamental na relação entre o Estado (enquanto Administração Pública) e o cidadão, a fim de orientar o agir estatal para a persecução dos objetivos do Estado brasileiro, atingindo, assim, o âmago da relação entre Fisco e contribuinte, ou seja, a relação jurídico-tributária.

A definição, se é que se pode dizer dessa forma, de uma norma como direito fundamental através do sentido material referido "advém do critério de equiparação ou da vinculação do direito que se encontra fora do" rol de direitos e garantias previstas no Título II do texto constitucional "a (i) um dos direitos fundamentais do catálogo" constitucional; "(ii) a dignidade da pessoa humana ou, ainda, (iii) ao conjunto de todos os princípios fundamentais".[1001]

Dessa forma, analisaremos cada um desses critérios.

(i) Quanto ao primeiro critério, de equiparação ou vinculação com algum ou vários dos direitos e garantias previstos expressamente como fundamentais, temos que, como dito, o princípio da moralidade possui ligação inequívoca com a igualdade e, em matéria tributária, com a isonomia e a legalidade, direitos fundamentais individuais importantíssimos ao Estado brasileiro e elencados formalmente como fundamentais.

A isonomia e a legalidade são limites constitucionais ao poder de tributar e integram os direitos e garantias individuais do contribuinte, sendo que não podem ser violados pela Administração no exercício da tributação. Assim, a moralidade vincula-se a esses direitos fundamentais de forma inequívoca, pois apenas se exercida moralmente a atividade tributária, ou seja, dentro dos parâmetros de ética, boa-fé e

[1001] SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Regime Jurídico Do Serviço Público**: garantia fundamental do cidadão e proibição de retrocesso social. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, 214 f., p. 131.

justiça, conforme socialmente entendidos, é que a tributação pode ser considerada isonômica e dentro da legalidade, pois respeitadora dos princípios constitucionais tributários (destacando-se a capacidade contributiva e o mínimo existencial), a regra matriz de incidência tributária e a segurança jurídica.

Ademais, se respeitados os citados princípios, que são direitos e garantias fundamentais, é efetivado o caráter solidário da tributação, em respeito à cidadania fiscal e como exercício da cidadania democrática, perfazendo da atividade tributária democraticamente correta, portanto válida e legítima.

De mesma forma, o direito fundamental da propriedade possui relação inequívoca com a tributação e, portanto, com a moralidade tributária. Se a Administração age com respeito à moralidade socialmente considerada, o direito fundamental de propriedade do contribuinte não é desrespeitado, pois a noção de autotributação, que é fundamento e limite da atividade tributária dentro do Estado brasileiro não será exorbitada, cooperando o contribuinte com o que lhe cabe e com o que concordou, na forma de coletividade e de representação democrática, com o que o Estado impôs como necessário e parcela justa a se contribuir com a coletividade, nos termos das regras matrizes de incidência, de legalidade, isonomia, capacidade contributiva, mínimo existencial e até da dignidade da pessoa humana.

Assim, como em todo o trabalho, é possível perceber que não há que se falar em uma análise isolada da moralidade ou da moralidade tributária, pois os princípios, por suas características na relação com a sociedade e com o ordenamento jurídico, como normas interpretativas e que estabelecem um fim a ser alcançado, não podem ser analisados longe do contexto social e da leitura sistemática do ordenamento jurídico.

Diante dessas considerações, resta clara a noção de moralidade tributária ligada a diversos direitos e garantias fundamentais formalmente expressos no texto constitucional pela compreensão do alcance do princípio constitucional, fazendo com que, por esse critério, seja inequívoca a sua constatação como direito fundamental.

(ii) Quanto a sua equiparação ou vinculação com a dignidade da pessoa humana, é verdade que o Estado Social e Democrático de Direito impõe à atividade pública o respeito e a promoção da dignidade da pessoa humana, sendo limite e função legitimadora de qualquer de seus exercícios, não podendo a moralidade tributária ser excluída dessa consideração. Por isso, já de princípio é clara a vinculação entre a moralidade tributária e o respeito à dignidade da pessoa humana.

Para além dessa asseveração, temos que a vinculação pode dar-se, também, em certa medida, através da constatação de que a moralidade exige o respeito à dignidade e, em especial, a moralidade tributária exige o respeito e atenção à dignidade do contribuinte, que será desonrada se exorbitar-se a Administração no seu poder de tributar, pois atingirá direitos e liberdades que não submetidas ao comedimento que o dever fundamental de pagar tributos lhe impõe.

Assim, se respeitada a moralidade tributária, respeitadas serão as regras tributárias, os princípios constitucionais tributários e os limites estabelecidos constitucionalmente, legalmente, como requer a regra matriz de incidência tributária, a segurança jurídica, a legalidade, a isonomia, e todos os outros comandos que perpassam a atividade tributária moralmente correta, justa, ética, acertada e constitucional. Por consequência lógica a dignidade da pessoa humana, como princípio fundamental, também é respeitada, uma vez que se a Administração age com respeito à moralidade socialmente considerada, a dignidade do contribuinte não é maculada, pois a noção de autotributação, que é fundamento e limite da atividade tributária dentro do Estado brasileiro, não será exorbitada, cooperando o contribuinte com o que lhe cabe e com o que concordou, na forma de coletividade e de representação democrática, com o que o Estado impôs como necessário e parcela justa a se contribuir com a coletividade.

Ademais, a legitimidade do agir estatal, como veremos, perpassa o respeito a moralidade para que seja possível a concretização da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.

Por esse critério também pode-se atribuir *status* fundamental à moralidade tributária.

(iii) Quanto ao critério derradeiro, que é a vinculação da moralidade tributária ao conjunto de todos os princípios fundamentais, destaca-se, como já amplamente aludido, sua relação com a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a cidadania, a justiça, o interesse público, o desenvolvimento, a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a isonomia, a irretroatividade, a anterioridade, a vedação ao confisco, a liberdade, a propriedade, a capacidade contributiva e segurança jurídica, entre outros de possível associação nas reflexões elaboradas.

Mais, a moralidade tributária pode ser tida como mecanismo que além de ser vinculado por respeito aos direitos e garantias fundamentais, possibilita a efetivação desses, uma vez que se respeitada a moralidade tributária a tributação respeitará seus

limites e não exorbitará sua competência (seja formal, seja material), não dilapidando os direitos individuais dos contribuintes.

À vista disso, parece-nos que a moralidade tributária atende a todos os requisitos para que seja acertado e apropriado o seu reconhecimento como direito fundamental no ordenamento jurídico brasileiro.

Da moralidade tributária, então, tida como princípio constitucional, referindo-se a uma norma imediatamente finalística que estabelece um fim a ser alcançado, como vimos, decorrerá um direito previsto constitucionalmente, este que é conseguinte dos princípios do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro (legalidade, democracia, cidadania, entre outros), que garante ao contribuinte o direito de só ser submetido à restrição de seus direitos fundamentais (propriedade e liberdade) nos limites da concordância social e constitucional do que é moralmente aceitável[1002], ou seja, em acordo com o que define a sociedade brasileira como fundamental e em respeito à legitimidade democrática cedida pelos cidadãos à Administração Pública para exercer a tributação e financiar o Estado e a busca por seus objetivos.

Por fim, relevante destacar que a moralidade tributária enquanto direito fundamental (em *lato sensu*) é tida como garantia fundamental. Isso pois as garantias fundamentais apresentam comportamento instrumental e servem como modo de efetivação e guarda dos direitos fundamentais.

Os direitos fundamentais (*stricto sensu*) e as garantias fundamentais, analisado o ordenamento jurídico brasileiro, não apresentam diferenças expressas; bem por isso a diferença entre esses institutos não é sequer ressaltada pela maioria da doutrina, pois seu exercício não apresenta expressiva distinção, sendo ambas categorias de uma mesma essência, como dito: o conjunto de posições de vantagem juridicamente tuteladas aos titulares, com normas que lhe garantem, através de enunciados normativos presentes no texto constitucional[1003] brasileiro.

Dito isso, a diferenciação desses institutos ocorre muito mais de forma teórica do que prática. “O fato é que a diferença entre direitos e garantias (sem que aqui se vá analisar as diversas matizes da questão e os diversos conceitos propostos) foi também incorporada ao direito constitucional positivo, como demonstra

---

[1002] Ressalta-se a correspondência dessa dedução com as disposições do artigo 29 da Declaração Universal dos Direitos Humanos, já apresentado nesse trabalho no ponto 2.2.

[1003] Cf. NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

inequivocamente a já referida epígrafe do Título II de nossa Carta (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), revelando, de outra banda, além da existência de direitos fundamentais e garantias fundamentais, que ambas as categorias possuem, em princípio, a mesma dignidade jurídico-constitucional". [1004]

O que resta "importante consignar é que estas garantias fundamentais são, na verdade, autênticos direitos subjetivos, já que umbilicalmente ligadas aos direitos fundamentais, bem como por assegurarem ao indivíduo a possibilidade de exigir dos poderes públicos o respeito e a efetivação destes". Por isso as garantias fundamentais podem ser entendidas como instrumentos com o objetivo de assegurar a aplicação do texto constitucional que trazem mecanismos jurídicos e processuais [1005] com a finalidade de proteger e assegurar o respeito efetivo e o exercício dos direitos fundamentais.

Assim, a moralidade tributária é direito subjetivo do cidadão-contribuinte de que a atividade tributária seja bem executada, em respeito a todos os direitos fundamentais, interesse público, regra matriz de incidência e demais relacionados, a fim de concretizar os direitos fundamentais amplamente considerados e os objetivos do Estado brasileiro.

No que se refere ao reconhecimento de *status* de direito fundamental (*lato sensu)* ao princípio constitucional da moralidade tributária, resta a questão de definição de seu conteúdo (ou núcleo) essencial, a fim de compreendermos o limite de ingerência do Estado em sua regulação e limitação para que se evite o "esvaziamento do conteúdo do direito fundamental decorrente de restrições descabidas, desmesuradas ou desproporcionais" [1006]. Mas, como já destacado, essa definição é bastante complexa[1007].

Ocorre que a "ideia de proteção do núcleo essencial não é unívoco na doutrina e na jurisprudência"[1008], sendo que seu entendimento pode ocorrer com base em duas correntes teóricas: a teoria absoluta determina o núcleo essencial como uma unidade

---

[1004] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 146-149.

[1005] Como por exemplo: devido processo legal, ampla defesa, contraditório.

[1006] MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 59.

[1007] "[...] pois impossível fornecer critérios minimamente orientadores para delimitar em abstrato o que é essencial no direito fundamental". SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2003, p. 222-235.

[1008] MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 59.

substancial autônoma, que independentemente da situação concreta é salvaguardada do legislador, sendo que seu aspecto material apresenta um espaço que está livre de intervenção estatal e outro que está suscetível à limitação; e a teoria relativa, na qual o núcleo essencial deve ser definido caso a caso, considerando o objetivo perseguido pela norma de caráter restritivo a ser empregado concretamente, assim o núcleo essencial do direito fundamental analisado, bem como a definição do mínimo suscetível à restrição ou redução, será auferido mediante um processo de ponderação entre meios e fins e com base no princípio da proporcionalidade, por isso para essa teoria a proteção do núcleo essencial é significativamente declaratória.[1009-1010]

Vertendo essas considerações para a realidade jurídica brasileira, alguns constitucionalistas entendem que a teoria absoluta não encontra terreno fértil no ordenamento jurídico pátrio, perpassando pelo questionamento quanto a existência de um princípio autônomo de proteção do núcleo essencial.[1011] Nessa visão, "a tutela do núcleo essencial, na Constituição de 1988, encontra fundamentação na proteção das cláusulas pétreas[1012], sendo dela uma decorrência. Esta é o sustentáculo de aplicação do referido princípio em nosso sistema"; portanto "no quadro da Lei Fundamental da República do Brasil a exigência de preservação do núcleo essencial não possui uma proteção autônoma".[1013-1014]

[1009] MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 58-59.

[1010] Disso, também se ergue na doutrina a inquirição quanto ao princípio de proteção do núcleo essencial e se sua interpretação dar-se-ia em sentido objetivo o subjetivo. A teoria objetiva pretende assegurar a intangibilidade objetiva de uma garantia dada pela constituição. Já a teoria subjetiva proíbe a supressão de um direito subjetivo determinado. Entretanto, mesmo significativas, não nos alongaremos nessas teorias, tendo em vista pouco contribuírem ao intento aqui traçado. Cf. MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, 60-61.

[1011] SCHIER, Adriana Costa Ricardo. **Serviço público**: garantia fundamental e cláusula de proibição de retrocesso social. Curitiba: Íthala, 2016, p. 205.

[1012] Art. 60. [...] § 4º Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: IV - os direitos e garantias individuais. BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

[1013] SCHIER, Paulo Ricardo. Fundamentação da preservação do núcleo essencial na Constituição de 1988. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil**, Curitiba, n. 7, p. 63-73, 2007, p. 70.

[1014] "Tome-se em consideração, neste sentido, que muitos autores defendem a absoluta desnecessidade do princípio da preservação do núcleo essencial eis que, ou já estaria englobado pela proteção das cláusulas pétreas ou seria uma dimensão do princípio da proibição do excesso, imposta pelo dever de respeito à proporcionalidade. São as teses da inexistência de autonomia da preservação do núcleo essencial no sistema. [...]". SCHIER, Paulo Ricardo. Fundamentação da preservação do núcleo essencial na Constituição de 1988. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil**, Curitiba, n. 7, p. 63-73, 2007, p. 70.

Dessa forma, parece-nos mais acertado adotarmos a teoria relativa, pois mais adequada aos moldes do nosso ordenamento jurídico, tendo em vista a inexistência de proteção autônoma expressamente na Lei Fundamental brasileira e a já existência de ponderação concreta de princípios e regras e de necessidade de se respeitar o princípio da proporcionalidade.

Portanto, o conteúdo essencial do direito fundamental à moralidade tributária deve ser tido concretamente, na análise e ponderação caso a caso, com respeito a proporcionalidade proporcionada pela leitura sistemática de todo o ordenamento jurídico brasileiro, em especial a Constituição Federal e seus desígnios, sendo que se violado, acarreta violação à cláusula pétrea, que impõe limite à restrição de direitos e garantias fundamentais[1015].[1016]

Diante disso, o princípio da moralidade tributária é direito fundamental, na forma de garantia fundamental, ligado ao respeito aos direitos fundamentais individuais, especialmente a liberdade e propriedade, e coletivos, impondo limite ao agir estatal e sendo referência para esse mesmo agir, assegurando ao indivíduo (como cidadão) a possibilidade de exigir dos poderes públicos o respeito e a efetivação desses direitos fundamentais, com o objetivo de impor ao Estado a realização de sua atividade tributária de forma justa, correta e em harmonia com os preceitos estabelecidos constitucionalmente, protegendo a dignidade da pessoa humana, como direito subjetivo individual e coletivo.

Assim, a moralidade tributária, além de todos os aspectos já analisados precedentemente, enquanto direito fundamental, possui intrínseca ligação com a

---

[1015] Quanto a isso, importante destacar que as cláusulas pétreas, apesar de expressamente fazerem menção apenas aos direitos e garantias individuais, pela interpretação sistemática, incluem também os direitos coletivos, sociais, políticos e dos contribuintes, assim como os direitos materialmente fundamentais previstos fora do catálogo. Conforme posicionou-se o Supremo Tribunal Federal (STF) no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 939/DF – Rel. Min. Sydney Sanches, julgamento em 15/12/1993 –, que asseverou a inconstitucionalidade da Emenda Constitucional nº 03/1993, no exercício desse mesmo ano, que autorizava a União à instituir o IPMF (Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira) por violação aos princípios da anterioridade, da imunidade tributária recíproca e das imunidades que impedem a criação de impostos sobre determinados fatos (Art. 150, III, CF), ou seja, limitações ao poder de tributar. Cf. ANDRADE, Fábio Martins de. As cláusulas pétreas como instrumentos de proteção dos direitos fundamentais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 46, n. 181, p. 207-226, 2009.

[1016] "No entanto, a despeito da posição assumida pelo STF, nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar são cláusulas pétreas, e tampouco é correto considerar qualquer exceção a elas violadora da norma constitucional do art. 60, § 4º, que, longe de estabelecer a imutabilidade dos direitos por ela consagrados, protege o núcleo essencial destes direitos. [...]". RIBEIRO, Ricardo Lodi. Capítulo 2: As limitações constitucionais ao poder de tributar e as cláusulas pétreas tributárias. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 5.

dignidade da pessoa humana. Isso ocorre pois, como também já asseverado no decorrer desse trabalho, o conjunto de direitos fundamentais liga-se íntima e indissociavelmente com “as noções de Constituição e Estado de Direito”, pois limites ao poder do Estado, proteção essa que é “juridicamente mediada” pelo Direito, enquanto condição *sine qua non* do Estado constitucional democrático. Portanto, considerados os direitos fundamentais ao mesmo tempo como instrumentos, pressupostos e propósitos do Estado constitucional de Direito, possuem aspecto de concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, “bem como dos valores da igualdade, liberdade e justiça”, como condições “de existência e medida da legitimidade de um autêntico Estado Democrático e Social de Direito”.[1017]

Por isso, o princípio da dignidade da pessoa humana apresenta intima relação com o princípio da moralidade tributária, uma vez que, em matéria de tributação, a moralidade visa assegurar que a tributação ocorra dentro dos moldes constitucionais e a dignidade atua como “norteador das ações do Estado”, garantindo “em seu viés negativo [...] que todos venham a contribuir de forma igualitária para o custeio das despesas, mas na justa medida de suas capacidades e com o mínimo existencial assegurado” e “em seu viés positivo” orientando “o Estado a buscar realizar seus fins e atingir seus objetivos direcionando os gastos públicos prioritariamente para a promoção do bem-estar do ser humano, garantindo sua dignidade e a proteção de seus direitos individuais”[1018] e coletivos.

Considerando isso, o princípio constitucional da moralidade tributária enquanto garantia fundamental visa garantir que todos os demais direitos fundamentais no âmbito da tributação sejam protegidos e efetivados, pois como direito fundamental (*lato sensu*) é direito subjetivo que outorga aos seus cidadãos titulares a possiblidade de exigir do Estado a proteção a seus direitos e respeito aos limites impostos por esses mesmos direitos e, na dimensão objetiva, determina que o Estado promova os direitos fundamentais em respeito à moralidade.

Dessa forma, a moralidade tributária como direito-garantia fundamental exige do Estado, no exercício das competências tributárias, o respeito pelas diretrizes

---

[1017] SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2011, p. 70-75.

[1018] ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 145-167, 2015, p. 162.

constitucionais e o agir afastado da arbitrariedade, garantindo que os direitos fundamentais formalmente reconhecidos pela ordem constitucional brasileira sejam concretamente efetivados dentro do exercício do poder de tributar.[1019]

Por tudo isso, ergue-se como significativa a consideração da legitimidade do agir estatal no exercício das competências tributárias.

Considerando que a Constituição Federal de 1988 liga-se à realização dos direitos fundamentais e à todos os valores, objetivos e princípios já aludidos nesse trabalho, a interpretação das normas tributárias que prestigie apenas uma razão de Estado, como adstrita à realização precípua do interesse público secundário, ou seja, o interesse apenas patrimonial do próprio Estado enquanto pessoa jurídica, mas não enquanto coletividade, "é carecedora de legitimidade", uma vez que "O Estado existe em função da Constituição e dos direitos fundamentais e não o contrário".[1020]

Isso pois a legitimidade do Estado, do ordenamento jurídico[1021] e das funções estatais advém da legitimação democrática. A legitimidade enquanto princípio do Estado Democrático de Direito descende do princípio da soberania popular, na ideia de que só é legítima a atuação estatal que de acordo com o que a sociedade democraticamente elege como necessário, correto e justo; o Poder do Estado é consequência da legitimidade dada pelos próprios cidadãos.[1022]

Nesse sentido, a tributação é expressão democrática da soberania popular, pois, como visto, é resultado de uma autolimitação de liberdade com fins de garantia dessa mesma liberdade; a autotributação. O Estado cobra os tributos não para atender seus próprios interesses, mas para concretizar as exigências coletivas da sociedade brasileira e fortalecer a cidadania e a dignidade da pessoa humana, como aludido.

A tributação no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, portanto, é resultado da concepção atualizada de tributação, que supera a visão arbitrária, injusta

---

[1019] Reflexão elaborada tendo por base, especialmente, as considerações em: Cf. CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 455-457.

[1020] FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 317.

[1021] Sobre a legitimação democrática do Direito, Cf. HESPANHA, António Manuel. **Pluralismo jurídico e direito democrático**. São Paulo: Annablume, 2013; e FORST, Rainer. **Contextos da justiça**: Filosofia política para além de liberalismo e comunismo. Trad. Denilson Luís Werle. São Paulo: Boitempo, 2010.

[1022] BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016, p. 80.

e imprevisível, transfigurando-se na tributação exigida pela realidade atual: “O tributo passa a ser visto como um instrumento que permite aos indivíduos o exercício dos seus direitos fundamentais”, na medida em que “uma sociedade só poderá aspirar a ser livre, justa e solidária na medida em que o sistema tributário esteja conformado por leis fiscais justas”.[1023]

Por isso é que a tributação, como exercício do poder e função do Estado, não tem sua legitimidade em si própria, mas sim encontra fundamento na sociedade, no povo, na cidadania, na democracia que institui os Poderes do Estado. A legitimidade da tributação vai além da determinação normativa, não derivando-se da soberania estatal, pois a necessidade de arrecadação e financiamento do Estado “é uma das finalidades do tributo, mas não o seu fundamento”.[1024]

A tributação deve “servir como instrumento concretizador da satisfação das exigências materiais e imateriais dos componentes da textura social, fortalecendo, assim, a expressão da cidadania e da valorização da dignidade humana em sua conceituação mais ampla”, pois vincula-se “ao cumprimento de todos os objetivos constitucionais, todos voltados mais para o bem-estar da sociedade do que o do próprio Estado como instituição”, respeitando a cidadania.[1025]

Nesse sentido também é possível perceber a circularidade da tributação: seu fundamento é a cidadania, a democracia e o respeito aos direitos fundamentais; sendo seu objetivo a manutenção da cidadania, da democracia e da possibilidade de realização dos direitos fundamentais.

Assim a legitimidade da atuação estatal no exercício das competências tributárias, como democrática, liga-se com a questão da cidadania e da democracia na mesma medida, uma vez que, como já asseverado, inexiste democracia sem a

---

[1023] PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 01-31, 2017. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489. Acesso em: 29 ago. 2020, p. 2.

[1024] “No entanto, ainda que o Poder Tributário seja uma manifestação ou expressão do poder político, essa potestade não encontra o seu fundamento no próprio poder do qual é parte. Não deve esquecer-se que é o povo, através dos seus representantes, quem auto consente o tributo (*princípio da autoimposição*) com o intuito de poder viver em sociedade; o povo, titular do Poder Tributário, permite que o Parlamento possa exercitar essa potestade, derivando-se a máxima de *no taxation with out representation*”. PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 01-31, 2017. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489. Acesso em: 29 ago. 2020, p. 4.

[1025] DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p.151-173, p. 156.

efetiva cidadania, pois a participação democrática exige o exercício da cidadania. A cidadania, por usa vez, que deve ser vista de forma ampla, não se limitando ao voto e representação, mas sim ao reconhecimento e pertencimento, na noção emancipada de consciência, racionalidade e compreensão, como já asseverado nesse trabalho.

Portanto, a legitimidade da tributação é resultado da efetiva cidadania democrática, que em matéria tributária, envolve as noções de moral, ética e justiça; "Sendo certo que a cidadania fiscal é também uma forma desta, o dever de pagar impostos, como o direito de cobrá-los, deve obedecer à moral e à ética de parte a parte, ou seja, do Estado para com o contribuinte e vice-versa".[1026]

Dessa forma, considerando a atual roupagem que deve ter a tributação no Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, o poder de tributar deve ser encarado como expressão de democracia e cidadania, pois o caráter social exige que a tributação supere a sua conformação como poder absoluto e exerça-se democraticamente, uma vez que "o Estado é convocado a garantir a justiça e igualdade fiscais, tornando o poder de tributar em direito de tributar, limitado constitucionalmente não só em sentido formal, mas em sentido material"[1027].

Por isso que a legitimidade da tributação brasileira perpassa o respeito a moralidade, para que seja possível a concretização da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.

Como visto, o princípio constitucional da moralidade possui valor e conteúdo advindo da representação social do que se entende por agir eticamente, ou seja, é a manifestação de que a sociedade brasileira, ordenada em um Estado Social e Democrático de Direito, tem como expectativa que a Administração Pública aja em acordo com a moral e a correção; portanto, a moralidade no ordenamento jurídico brasileiro é inequívoca expressão de valor democrático. Portanto o princípio constitucional da moralidade tributária é a sujeição da Administração Pública ao que a sociedade entende como certo, portanto, constitucional, logo, exigência do agir democraticamente.

Assim, o princípio da moralidade tributária, além de proteção ao contribuinte e limite e orientação ao agir estatal enquanto direito fundamental, também se mostra

---

[1026] GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17, p. 12.
[1027] VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 7, n. 7, p. 66-89, 2010, p. 84.

fonte da própria legitimidade da tributação; uma tributação moralmente correta é legítima, enquanto uma tributação imoral, injusta e inconstitucional é ilegítima.

O princípio da moralidade tributária vincula a constitucionalidade da atuação do Estado no exercício do poder de tributar; assim, esse princípio legitima a tributação, vinculando-a aos valores, propósitos e objetivos da sociedade brasileira, elencados na norma constitucional, sendo o seu respeito e efetivação uma exigência do próprio princípio democrático, a fim de legitimar a atuação do Poder Público no exercício do seu poder de tributar.

Nesse sentido, é que surgem as considerações sobre a tributação ideal: uma tributação reconhecia como legítima pelos contribuintes, pois tida como necessária, justa, equitativa, simples, rentável e de administração barata; portanto a legitimidade e o reconhecimento pelo contribuinte mostram-se essenciais quando falamos em uma tributação ideal.[1028]

À vista disso, o princípio da moralidade tributária e sua efetivação dentro da tributação mostra-se exigência da própria democracia.

Considerando que a tributação é essencial para o funcionamento e manutenção do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e para a preservação dos direitos fundamentais, possibilitando e protegendo a materialidade desses direitos; que a exigência ao respeito à moralidade e a realização do princípio constitucional da moralidade na atuação das funções públicas é uma exigência do próprio princípio democrático, a fim de legitimar a atuação do Poder Público como um todo; temos como evidente a relevância indispensável do princípio da moralidade para a correta e constitucional interpretação do Direito Tributário nacional quanto aos tributos e a atividade tributária de arrecadação.

Por tudo isso a moralidade tributária como direito fundamental e alicerce democrático da correta tributação, alia-se a concretização da democracia, ou seja, atua como condição material da democracia.

Enquanto direito-garantia fundamental que protege os cidadãos da arbitrariedade do Estado na tributação e condição material da democracia que impõe limites ao Estado no exercício das competências tributárias, o princípio da moralidade tributária pode ser visto como limite ao poder de tributar.

[1028] Cf. BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

A moralidade tributária como limite constitucional de tributar parte das noções adotadas no presente trabalho de que as limitações ao poder de tributar não se encerram às expressas no título específico da norma constitucional, pois o rol lá presente não é taxativo, mas exemplificativo, e que as limitações ao poder de tributar devem ser tidos como direitos fundamentais que representam e defendem a própria coletividade, na esteira dos ensinamentos já apresentados[1029].

A Constituição Federal de 1988, ao tratar do Direito Tributário, trouxe normas que objetivam proteger os cidadãos da tributação descomedida por parte do Estado, estabelecendo barreiras protetivas, através de princípios e regras concernentes ao exercício das competências tributárias, conhecidas como limites ao poder de tributar.

Tais limites são a expressão constitucional que deixam inequívoca a opção do Estado brasileiro pelo financiamento através da noção de autoimposição, ou autotributação, em que a finalidade de arrecadação não supera a necessidade de consideração dos cidadãos e do interesse público não como supremacia, mas sim como comparável às liberdades e direitos fundamentais individuais e coletivos, através da delimitação dos direitos dos contribuintes em respeito aos direitos fundamentais.

A necessidade do Estado para arrecadar e realizar o interesse público (ou melhor dizendo, os interesses públicos coletivos) não supera a consideração da importância dos direitos fundamentais de cada cidadão e de sua coletividade considerada, pois o Estado Social e Democrático de Direito, como vimos, compromete-se com os direitos e garantias fundamentais e possui a dignidade da pessoa humana como seu fundamento.

Assim, os limites ao poder de tributar servem de comando constitucional que traz os verdadeiros limites da atuação da competência tributária, não podendo eles ultrapassar mesmo em razão da necessidade de arrecadação para manutenção do Estado, pois se assim o fizesse, estaria descaracterizando não apenas a atividade da tributação, deixando de ser a autotributação, mas também descaracterizaria o próprio

---

[1029] Conforme argumentação apresentada no ponto 1.3 desse trabalho. Cf. DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 226, 227; FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010; e FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294, p. 281-282.

Estado brasileiro como definido, pois a desconsideração desses limites é a desconsideração da relevância e reverência à dignidade e aos direitos fundamentais.

Por isso é que as limitações constitucionais ao poder de tributar não se restringem às dispostas expressamente como tal no texto constitucional, sendo que as ali expressas apenas trazem algumas das exemplificações de vedações aos entes tributantes, deixando expressamente a referência à consideração de que podem ser tomadas como limites outras garantias asseguradas ao contribuinte.

Considerando tais aportes, é possível visualizar como o princípio constitucional da moralidade tributária pode ser tido como limite ao poder de tributar.

Isso pois a moralidade na tributação é resultado da consideração da sociedade brasileira quanto ao agir moralmente, eticamente e corretamente; seu valor advém da sua condição de representação social do agir eticamente, ou seja, como manifestação de que a sociedade brasileira, ordenada em um Estado Social e Democrático de Direito, tem como expectativa que a Administração Pública aja em acordo com a moral e a correção. Portanto, a moralidade no ordenamento jurídico brasileiro é expressão de valor democrático. Assim, compreende em seu próprio conteúdo e razão de ser a noção de autotributação, de forma conforme com as disposições constitucionais e com o respeito aos direitos e garantias fundamentais.

Ademais, a moralidade tributária em si pode ser considerada limite ao poder de tributar pois exige de toda a Administração Pública, no exercício das competências tributárias e em todas as etapas da relação jurídico-tributária o agir estatal orientado e balizado pela moralidade e dirigidas ao atingimento dos pressupostos e objetivos do Estado Social e Democrático e em todos os seus desdobramentos.

A moralidade tributária, então, exige que a tributação seja moralmente adequada, legal, constitucional, honesta, ética e que atenda, verdadeiramente, o interesse coletivo, não apenas considerando o interesse público, mas sem desconsiderar os interesses privados envolvidos, haja vista ser o maior poder do Estado diretamente direcionado à colher o patrimônio privado.

Além disso, levando em conta a moralidade tributária enquanto princípio constitucional, temos que a leitura sistemática da Constituição e de todo ordenamento jurídico perfaz coerente a sua consideração como limite ao poder de tributar, pois princípio que traz evidente proteção aos contribuintes, pelas exigências acima descritas e por, com isso, ter como fundamento a análise da conduta do Estado na instituição e na arrecadação da tributação.

Por isso a moralidade tributária vincula a tributação, devendo ser respeitada, vedando a postura meramente arrecadatória do Estado e determinando que o Estado, pela moralidade, respeite os direitos e garantias dos contribuintes, a fim de respeitar a própria legitimidade da tributação como autoimposição.

Por todos esses aspectos o princípio da moralidade tributária pode ser considerado limite ao poder de tributar.

Como vimos, a moralidade é princípio constitucional expresso no artigo 37 da Constituição Federal concernente à toda atividade a atuação da Administração Pública, portanto alcançando a atividade da tributação, podendo ser conhecido em sua acepção de moralidade tributária também enquanto princípio constitucional.

A Constituição Federal de 1988 traz a importância dos princípios tributários enquanto relacionados aos valores, propósitos e objetivos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro enquanto fundamentos do próprio ordenamento jurídico, por isso é “que além dos princípios indicados no capítulo dedicado ao Sistema Nacional Tributário na Constituição Federal de 1988, é possível identificar princípios diversos que lastreiam a relação jurídica tributária, alvo do subsistema tributário”. Nesse sentido é que pode ser entendido o princípio da moralidade tributária, como princípio que baliza o agir estatal na atividade da tributação e lança sua influência sobre todo o Sistema Tributário Nacional, estruturando-o, fundamentando-o e alimentando-o, pois sua consideração deve ser exercida em toda a atividade tributária, em todas as funções públicas, como amplamente aludido.

Por isso a moralidade tributária como princípio constitucional e expressão democrática, traz em si não só o valor da moral, ética e correção conforme o entendimento da sociedade brasileira, mas também é alicerce do Estado, especialmente por ser uma ligação da instituição Estado com os valores e fatos sociais que o estabelecem, fundamentam e legitimam.

O ordenamento jurídico brasileiro não deve ignorar as considerações sociais sobre suas regras e princípios, pois a sociedade, como vimos, é origem e destino do Estado, não podendo dela nunca se desvincular sob perigo de atentar-se contra a legitimação democrática.

Nesse sentido é que “verificar os valores morais e éticos” como expressão popular e de cada indivíduo como cidadão que compõe o Estado “é importante para a própria legitimidade do ordenamento jurídico”, o que faz da moralidade tributária como

limitação “à legislação infraconstitucional tributária, orientação ao agente público e diretriz para o intérprete julgador”.[1030]

A tributação, portanto, está adstrita ao respeito e efetivação da moralidade tributária, uma vez que “a tributação deve desenvolver-se dentro dos limites” constitucionalmente elencados, fazendo com que a tributação tenha como objetivo o atendimento das diretrizes constitucionais. “Este objetivo é alcançado, basicamente, respeitando-se os direitos fundamentais do contribuinte e aquela faixa de liberdade das pessoas, onde a tributação não pode se desenvolver”.[1031]

> Dessa forma, as limitações ao poder de tributar definem o âmbito de incidência deste poder, definindo o caminho a ser transitado pelo poder do Estado, respeitando os direitos fundamentais do contribuinte, o seu exercício através de elaboração de instrumentos normativos, seu controle social pelos contribuintes através da escolha dos representantes responsáveis pela instituição de tributos, da máquina judiciária e da própria Administração Pública. Por fim, as limitações ao poder de tributar encontram limites em face do próprio dever fundamental de contribuir para o custeio das atividades do Estado, de outras limitações, princípios, valores, demonstrando-se a complexidade do tema.[1032]

A moralidade tributária, enquanto princípio constitucional e limitação ao poder de tributar possui relevante dimensão normativa, “na medida em que estabelece o dever de buscar um ideal de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade na atuação do Poder Público”. “Na perspectiva da sua dimensão enquanto limitação ao poder de tributar” qualifica-se “preponderantemente do seguinte modo”: quanto ao nível que se situa, como limitação ao poder de tributar de primeiro grau, visto que se encontra “no âmbito das normas que serão objeto de aplicação”; quanto ao objeto, qualifica-se como limitação ao poder de tributar positiva, pois impõe “impõem a adoção, pelo Poder Público, das condutas necessárias para a garantia ou manutenção dos ideais de estabilidade, confiabilidade, previsibilidade e mensurabilidade normativa”; “quanto à forma, a moralidade constitui uma limitação expressa (art. 37)” e limitação material ao poder de tributar, na medida que impõe “ao

---

[1030] Considerações tendo como base as reflexões sobre a boa-fé na tributação. Cf. VALENTE, Larissa Peixoto**. Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. 719 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022, p. 488.

[1031] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012, p. 460.

[1032] VALENTE, Larissa Peixoto**. Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. 719 f. il. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador, 2022, p. 488.

Poder Público a adoção de comportamentos necessários à preservação ou busca dos ideais de estabilidade e previsibilidade normativa".[1033]

Por tudo isso, parece-nos não haver óbice na consideração da moralidade tributária como limite ao poder de tributar. E mais, parece-nos que todas as considerações aqui elencadas caminham consequentemente e logicamente para essa conclusão, pois a moralidade tributária é revelação constitucional.

Assim, a moralidade tributária não é só limite ao poder de tributar, mas verdadeira limitação constitucionalmente expressa ao poder de tributar.

Em razão disso é que é possível a consideração de inconstitucionalidade de uma regra tributária por violação à moralidade tributária, independentemente da violação de demais limites ao poder de tributar no caso concreto.

Por consequência, como a Constituição Federal de 1988 orienta o agir estatal justificado pela moralidade, a própria legalidade, por violação a moralidade, pode às vezes ser afastada.

O desrespeito, e mais, a violação ao princípio constitucional da moralidade tributária, enquanto direito-garantia fundamental e limite constitucional ao poder de tributar, é fundamento apto à consideração e declaração de inconstitucionalidade de tributo em considerações fáticas concretas, especialmente na análise da constitucionalidade das normas no âmbito da jurisdição constitucional e controle de constitucionalidade em matéria tributária.

Entretanto, ressalta-se que pela própria característica da moralidade tributária, enquanto princípio jurídico, sua análise não deve ocorrer de forma isolada, necessitando da leitura sistemática para que tenha efetividade. Por isso a moralidade tributária, para que seja verdadeiramente auferida, não deve distanciar-se dos demais princípios constitucionais e não pode apartar-se da consideração dos valores, propósitos e objetivos do Estado constitucional Social e Democrático de Direito brasileiro.

Assim sendo, a moralidade tributária, como princípio constitucional, como direito-garantia fundamental e como limite constitucional ao poder de tributar é pressuposto da moralidade da norma[1034], devendo ser respeitada para que a norma

---

[1033] ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 311.
[1034] No entendimento de Marçal Justen Filho. Cf. JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

tributária seja considerada constitucionalmente válida[1035]; uma vez que a moralidade tributária se destina a disciplinar o agir estatal na tributação, não podendo essa exigência existir de forma autônoma e desvinculada da Constituição, sendo tido como instrumento de controle da atividade do Estado quanto a tributação, tornando inválido qualquer ato praticado em incompatibilidade da interpretação moral das normas jurídicas.

Isso pois o princípio da moralidade tributária deve ser respeitado de forma antecedente, na norma abstratamente considerada, considerando que a moralidade tributária deve ser respeitada e efetivada pelo Poder Legislativo no exercício da elaboração de normas atinentes à tributação e pelo Poder Executivo na elaboração de atos administrativos também atinentes à tributação, pelo próprio crivo constitucional.

Ao mesmo tempo, também o princípio da moralidade tributária é pressuposto da interpretação das normas nos casos concretos[1036] para auferir-se a sua aplicação em acordo com o que determina a Constituição Federal de 1988 e, portanto, o Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e permitir a efetividade dos demais direitos e garantias dos contribuintes, na exigência de atuação de acordo com os ditames da moralidade tributária.

Isso pois não apenas abstratamente deve-se respeitar e observar a moralidade tributária, não restringindo seu alcance à elaboração, proposição e justaposição de normas tributárias, mas também deve ser a moralidade tributária efetivada concretamente, em cada situação de contribuintes, na atividade do Poder Executivo e também devendo ser considerada pelo Poder Judiciário.

A somatória dessas duas considerações de aplicabilidade da moralidade tributária, tanto antecedentemente e abstratamente, quanto concretamente frente às situações fáticas, dá-se pela consideração da abrangência do alcance da moralidade tributária quanto a todas as funções do Estado, como demonstrado em capítulo próprio, uma vez que esse relevante princípio constitucional deve ser amplamente considerado pela Administração Pública como um todo, balizando o agir estatal na

---

[1035] Sem adentrarmos aqui as demais considerações para validade das normas jurídicas, apenas apreendendo a sua validade frente à leitura sistemática da Constituição e do ordenamento jurídico brasileiro.

[1036] Na esteira do que entende Marco Aurélio Greco. Cf. GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.

tributação e estabelecendo padrões mínimos a serem respeitados e efetivados, em respeito aos direitos e garantias fundamentais, à dignidade da pessoa humana, aos demais limites ao poder de tributar, considerando tanto o estabelecimento de normas jurídicas e atos e decisões jurídicas no respeito às diretrizes, valores e objetivos do Estado Social e Democrático de Direito, quanto a situação fática de cada contribuinte, devendo analisar a tributação como conjunto para efetivar-se a moralidade nos casos concretos, através da interpretação das normas, conforme exposto.

Portanto, não há que se falar na consideração da moralidade tributária, enquanto direito-garantia fundamental e limite constitucional ao poder de tributar, em apenas um dos aspectos da relação jurídico-tributária, devendo esse princípio ser considerado, aplicado e efetivado em todas as etapas do exercício da competência tributária.

Nesse sentido o princípio da moralidade tributária pode ser encarado como materialização da própria conquista da sociedade democrática, como reconhecimento jurídico em matéria tributária da relação da tributação com a sociedade e com a consideração da dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais; na visão de um princípio jurídico como recurso do constante desenvolvimento do ordenamento jurídico enquanto instrumento da própria sociedade, pois o Direito pode auxiliar, sugerir e legitimar as mudanças das estruturas sociais.[1037]

É assim que devemos encarar o princípio da moralidade tributária enquanto limite constitucional ao poder de tributar: da mesma forma como ocorre com os demais princípios e valores constitucionais, como uma norma jurídica complexa, aberta a interpretação e modificação de seu conteúdo, ordenada com vistas ao constante desenvolvimento e evolução do ordenamento jurídico, como forma de antever o novo sem a necessidade de produção de legislação para a conformação de todas as novas realidades que surgem, mas sempre vinculando-se aos propósitos elencados pela sociedade como fundamentais, através do elenco de objetivos presentes na norma constitucional.

Dessarte, a moralidade tributária enquanto direito fundamental que limita e baliza o agir estatal dentro da tributação deve ser protegida, fomentada e efetivada, uma vez que é exigência democrática legitimadora dos Poderes Públicos, devendo iluminar toda a atuação das funções públicas através de sua interpretação, aplicação

---

[1037] CLÈVE, Clèmerson Merlin. **O direito e os direitos**: elementos para uma crítica do direito contemporâneo. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 181, 220.

e promoção, pois vincula a constitucionalidade de toda a atuação estatal, em especial na atividade tributária e na relação jurídico-tributária, sendo a sua efetivação uma condição material da própria democracia; portanto o princípio da moralidade tributária pode ser considerado em si um limite constitucional ao poder de tributar.

CONCLUSÃO

O Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, que tem como lei máxima e fundamental a Constituição Federal de 1988, vincula-se aos direitos e garantias fundamentais, à dignidade da pessoa humana e demais valores, propósitos e objetivos dispostos nessa norma constitucional.

O Estado brasileiro, portanto, enquanto Estado constitucional, rege-se pela Constituição, norma jurídica estruturante e central do Estado que vincula a todos por sua função de expressão normativa de um consenso ou pacto coletivo para a organização política da sociedade através da relação de regras, princípios, valores, propósitos e objetivos comumente elencados.

Nesse consenso coletivo a norma constitucional brasileira define que o modelo de Estado como democrático, em que a legitimidade é pautada na necessária concretização da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.

Desse compromisso constitucional com a realização dos direitos fundamentais, através de um Estado Social e Democrático de Direito, ergue-se a importância do fortalecimento e manutenção da estrutura desse Estado. Surge a noção de tributação.

A tributação, enquanto principal método de financiamento do Estado e instrumento para a sua concretização nos moldes dispostos na Constituição Federal, que é sua norma principal e fundamental, está subordinada às orientações e limites constitucionais, assim como ao respeito pelos direitos e garantias dos contribuintes.

Como principal método de financiamento do Estado, a tributação na visão contemporânea e democrática não é mais vista de forma arbitrária e imprevisível, especialmente pela vinculação ao Estado de Direito. Entretanto, esse importante instrumento do Estado mantém sua característica de ir além da consideração de voluntariedade, assumindo um papel de dever fundamental para a manutenção do Estado Social e Democrático de Direito.

Assim, mostra-se indubitável a tensão existente entre os direitos fundamentais e a tributação; pois a tributação como vinculada ao Estado deve garantir, proteger e fomentar os direitos fundamentais, mas ao ser considerada dever fundamental e exigível dos cidadãos, atinge partes de liberdade e propriedade, direitos fundamentais propriamente ditos. A efetivação dos direitos fundamentais é diretamente condicionada ao devido pagamento dos tributos, pois o Estado necessita de receita para proteger e realizar os direitos fundamentais.

Todavia, não se pode olvidar o aspecto democrático do Estado e, portanto, da própria tributação. Essa importante ferramenta de arrecadação do Estado, apesar de ser uma imposição, exigência e dever, possui caráter notavelmente democrático, pois é o resultado de uma autoimposição da própria soberania popular, como resultado da evolução do instituto e do alcance da noção de que os direitos fundamentais, que para que sejam respeitados e efetivados, necessitam da atuação estatal em seu favor.

Dessa forma a tributação é tida como autotributação, pois posta pela Constituição, essa considerada como norma advinda do pacto coletivo para organização político-social da sociedade, apresentando notável caráter democrático e de expressão de cidadania, pois como subordinada ao respeito pelos direitos e garantias fundamentais, como disposto na Constituição Federal, também se subordina a limitações.

É nesse cenário que encontramos os chamados limites ao poder de tributar, princípios e imunidades que traçam limites ao exercício das competências tributárias, que não podem ser ultrapassados pelos Poderes Públicos quanto à proposição, determinação, exigência, fiscalização e demais atividades atinentes à tributação.

São diversos os limites ao poder de tributar dispostos no ordenamento jurídico, destacando-se os previstos pela própria norma constitucional. Esses limites são barreiras com o intuito de proteger os cidadãos da tributação descomedida, a fim de garantir uma carga tributária suportável, correta, justa e moral.

Na medida em que, ao mesmo tempo que exigível o dever de pagar tributos, exigível também o respeito, proteção e promoção dos direitos fundamentais, o que impede o Estado, enquanto Administração Pública, de exercer o poder tributário em desconformidade com o que estabelece a Constituição Federal.

Os limites ao poder de tributar visam assegurar ao cidadão a proteção contra o exercício arbitrário do poder, relativamente à exigência dos tributos.

Considerando o caráter democrático, cívico e popular da Constituição Federal, o Direito Tributário previsto constitucionalmente, através de princípios e regras, a fim de garantir a execução de seu poder de tributar de forma eficaz e eficiente, assimila noções da moral, da política e da economia e estabelece os limites à sua atuação.

No que se refere especificamente aos limites constitucionais ao poder de tributar, a Constituição Federal de 1988 destaca-se como primeira norma constitucional brasileira a ordenar e sistematizar as normas protetoras dos contribuintes, dedicando-lhes uma seção própria no texto constitucional.

Assim, encontra-se na Constituição os princípios, regras e imunidades atinentes à proteção dos cidadãos contribuintes frente ao poder de tributar, a fim de restringir a tributação aos contornos constitucionalmente possibilitados. São alguns exemplos: os princípios da legalidade, da isonomia, da irretroatividade, do não confisco, entre outros.

São regras e princípios que tem como finalidade a proteção dos direitos e garantias dos contribuintes, que passam a ser considerados por si direitos e garantias fundamentais.

Ademais, além dos limites ao poder de tributar dispostos em seção própria da Constituição, temos que essas normas de proteção ao contribuinte não se limitam às expressamente avocadas como tal; os limites ao poder de tributar dispostos de forma expressa pela Constituição como tal não são tidos como os únicos limitadores ao exercício da tributação.

A interpretação extensiva quanto aos limites ao poder de tributar verifica-se pela conjunção de dois fatores: na ideia de que a Constituição Federal de 1988 determina o sistema jurídico tributário como complexo, logo seu conjunto de regras e princípios é tido como própria limitação ao poder de tributar, haja vista ser impreterível sua consideração como um todo, considerando a necessária leitura sistemática da Constituição e de todo o ordenamento jurídico brasileiro, não podendo qualquer de seus elementos ser arbitrariamente desconsiderado quando da tributação; e na noção de que a própria norma constitucional, ao dispor em seu artigo 150, caput, “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte”, que o rol de limites ao poder de tributar ali disposto não é taxativo ou exaustivo, mas apenas exemplificativo, podendo ser tomados como limites ao poder de tributar outras garantias ao contribuinte.

Por isso, os limites ao poder de tributar devem ser vistos de forma ampla, sendo plenamente e constitucionalmente possível a inserção de institutos que visem assegurar direitos e garantias aos contribuintes como verdadeiros limites ao poder de tributar. São considerados também limites ao poder de tributar, por exemplo, o princípio da capacidade contributiva e a proibição de cumulatividade e de bitributação.

Considerando tudo isso, fica inteligível a complexidade não apenas do sistema tributário nacional brasileiro, mas de toda a Constituição Federal de 1988.

O Estado constitucional brasileiro ordenado pela Constituição, apresenta em seu ordenamento jurídico diversos conceitos, que quando percebidos pelo Direito,

apresentam-se vinculados ou como expressão das próprias normas jurídicas, certas vezes em regras e muitas vezes em princípios. Os conceitos e os princípios jurídicos misturam-se, deixando inequívoca a necessária visão sistemática do Direito.

No âmbito dessa complexidade é que a ordem constitucional brasileira adota como existente a relação entre Direito e moral e positiva a moralidade como princípio em seu texto.

A moralidade como conceito e princípio jurídico deve ser entendida como referência ao que a sociedade entende como ético, sendo seu conteúdo variável, por isso de necessária interpretação, e vinculado a uma ideia e noção do que vem a ser moral, ou seja, do que a sociedade entende, admite e estabelece como comportamento moral, ético e justo, não sendo de forma alguma absoluto, pois varia de acordo com as circunstâncias sociais. Isso pois o Direito, como compromisso político-social, ético e justo não pode alienar-se, não sendo autônomo da realidade social.

A tutela constitucional à moralidade encontra-se no capítulo destinado à Administração Pública, tornando a moralidade princípio ético constitucionalmente positivado, transformando-a efetivamente em conceito jurídico no ordenamento jurídico brasileiro.

Dessa forma, a moralidade constitucionalmente positivada no ordenamento jurídico brasileiro demonstra a intenção do constituinte e, por consequência da sociedade brasileira, em tratar os preceitos morais pelo ordenamento jurídico como um orientador, demonstrando a busca por um ideal, não sendo propósito em si mesmo, mas um meio para alcance dos propósitos do Estado brasileiro como um todo.

Na realidade do ordenamento jurídico brasileiro, a moralidade surge como norma que visa orientar uma conduta, em especial a conduta do Estado, a fim de nortear a atuação da Administração Pública, não limitando-se a simples regra, mas revelando-se como orientação ao agir estatal, na forma de aplicar e interpretar a lei e responsabilidade de se ler a Constituição de forma sistemática, por isso apresenta-se no texto constitucional na forma de princípio a que toda Administração deve obediência.

Portanto o princípio constitucional da moralidade tem seu valor advindo do fato de ser representação social do agir eticamente, ou seja, uma manifestação de que a sociedade brasileira, ordenada em um Estado Social e Democrático de Direito, tem como expectativa que a Administração Pública aja em acordo com a moral e a

correção; portanto, a moralidade no ordenamento jurídico brasileiro é expressão de valor democrático.

Assim a moralidade como princípio constitucional é balizador do agir público, da própria sociedade e guia na busca pelo respeito aos fundamentos do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e persecução dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, devendo ser buscado e realizado da melhor maneira possível em cada situação prática.

Esse significativo princípio é balizador do agir estatal e também instrumento de controle da atividade do Estado, uma vez que esta deve sempre estar orientada à consecução do bem e do interesse públicos, não podendo ser eticamente reprovável, atuando com o objetivo de evitar o desvio ou mesmo o abuso de poder pelo Estado.

Diante disso, o Estado, como reflexo da sociedade e, ao mesmo tempo, como representação do consenso de uma comunidade política quanto a padrões de conduta -tanto políticas quanto jurídicas- deve deter-se, pela moralidade, a um comportamento ético.

Portanto, o princípio da moralidade, em essência, consiste na invalidação dos atos praticados pelo Estado que mostrarem-se incompatíveis com a interpretação e aplicação éticas do ordenamento jurídico.

Considerando o espaço em que foi positivado, o princípio da moralidade inicialmente foi considerado como assunto adstrito ao Direito Administrativo e subordinado apenas à função administrativa do Estado – Poder Executivo. Entretanto, sua consideração evoluiu e passou-se a encarar o princípio da moralidade como atinente a toda a atuação pública, ou seja, a Administração Pública como um todo, amplamente considerada.

Nessa perspectiva é que se tem a noção da moralidade como princípio constitucional em sua acepção mais ampla, indo além de sua análise e aplicação dentro do Direito Administrativo, mas atravessando todo o Direito Público brasileiro, alcançando o Direito Tributário.

No âmago do Direito Tributário, o princípio da moralidade é conhecido como moralidade tributária.

A moralidade tributária, apesar de sua acepção ampla de moralidade pública e sua aplicação à seara tributária estar constitucionalmente prevista desde a promulgação da Constituição de 1988, ainda é assunto considerado como inovação

entre os juristas, pois a aplicabilidade da moral no Direito Tributário nunca foi muito explorada.

Todavia, mesmo não estando a moralidade expressamente vinculada à tributação no ordenamento jurídico brasileiro, sendo inexistente a sua menção em normas específicas do Direito Tributário, a moralidade tributária é considerada um princípio tributário, pois presente na Constituição.

Por isso, toda a atividade tributária, seja o exercício da competência tributária, seja na prescrição de normas e regulações em matéria tributária, seja na análise, interpretação e aplicação de normas em matéria tributária, assim em todas as funções públicas, ou seja, no âmbito dos três Poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), o princípio da moralidade deve ser observado e, mais, efetivamente aplicado, pois é comando constitucional.

A tributação, desse modo, está vinculada ao respeito à moralidade tanto ou mais quanto se vincula à lei, pois o ato administrativo tributário deve ser legal, honesto, atender ao interesse coletivo e considerar os padrões de ética e moralidade. Portanto a moralidade tributária veda a postura meramente arrecadatória do Estado, determinando o respeito aos contribuintes e aos valores e objetivos do próprio Estado constitucional brasileiro.

A ofensa à moralidade apresenta-se também na legalidade estritamente considerada e na manutenção de legislação constantemente interpretada de forma isolada, ignorando a interpretação do princípio da legalidade em sua acepção ampla e constitucional, acarretando uma profunda injustiça, haja vista que, pelo princípio da moralidade, a legalidade também deve ser interpretada considerando a leitura sistemática da Constituição, sendo imoral considerar a legalidade como trivial atendimento à norma posta pura e simplesmente.

Enquanto princípio, a moralidade tributária prescinde de interpretação e ponderação no caso concreto, devendo sempre ser considerada, pois imposição constitucional e vinculação ao agir estatal. Considerando a necessária leitura sistemática da Constituição e do ordenamento jurídico brasileiro, o conteúdo do princípio da moralidade tributária, seu alcance e propósito, sempre apresenta, em sua consideração, uma interpretação combinada com outros princípios, conceitos e valores.

Assim, qualquer norma que não atenda a leitura sistemática da Constituição e ou do ordenamento jurídico brasileiro apresenta evidente e incontestável violação à

moralidade, pois a moralidade é princípio que consta no texto constitucional, portanto deve ser respeitada sob pena de inconstitucionalidade.

Disso tudo, resta claro que a moralidade tributária orienta a Administração Pública a buscar a tributação de forma equilibrada, justa, ética e correta, nos moldes constitucionalmente postos. Assim infere-se que o respeito ao princípio da moralidade tributária é parâmetro de constitucionalidade da tributação e de toda a atividade tributária, sendo a sua mácula evidência de inconstitucionalidade.

Leva-se em conta todas as considerações sobre a ordem constitucional brasileira; sobre a característica da tributação como autoimposição democrática e ligada à proteção e efetivação dos direitos fundamentais; sobre os limites ao poder de tributar serem expressão de proteção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes com evidente ligação aos direitos e garantias fundamentais; e a noção de que os limites ao poder de tributar não se concernem aos expressamente evocados como tal. Tendo isso em vista, é possível concluir pela moralidade tributária como parâmetro de constitucionalidade do exercício das competências tributárias e de toda a atividade tributária, oponível perante todas as funções públicas que cruzam o caminho da tributação: Poder Legislativo, Poder Executivo e até mesmo o Poder Judiciário.

A tributação como essencial para o funcionamento e manutenção do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro e para a preservação dos direitos fundamentais, possibilitando e protegendo a materialidade desses direitos, para ser legítima deve respeitar a moralidade. Nesse sentido, o respeito e a realização do princípio constitucional da moralidade na atuação das funções públicas é exigência do próprio princípio democrático, a fim de legitimar a atuação do Poder Público como um todo.

Por tudo isso a moralidade tributária como direito fundamental e alicerce democrático da correta tributação, alia-se a concretização da democracia, ou seja, atua como condição material da democracia a fim de possibilitar a realização dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana.

Além disso, no que se refere ao conteúdo e alcance do princípio da moralidade tributária, ergue-se considerável que, sendo a Constituição um sistema aberto de regras e princípios e os direitos e garantias fundamentais também catálogo aberto que admite a inserção de novos direitos em diálogo com a sociedade, pode-se considerar

a moralidade tributária como um direito fundamental (*lato sensu*), que se apresenta como garantia fundamental.

Isso pois temos que é função própria dos direitos fundamentais impor limites ao poder e interposição do Estado e proteger os cidadãos contra suas ingerências, especificamente quanto a sua eficácia vertical (na relação entre Estado-cidadão), que demonstra a importância da dupla dimensão desses direitos, como subjetivos e objetivos, uma vez que garantem uma posição jurídica subjetiva de proteção salvaguardando o indivíduo e também impõe ao Estado a garantia desses direitos, pois a dimensão objetiva reforça a imperatividade dos direitos individuais.

Portanto, partindo da concepção de que todas as disposições sobre direitos fundamentais devem levar em conta a leitura sistemática da Constituição, ou seja, a visão do texto constitucional como um todo e como orientação de toda a Administração Pública, o princípio da moralidade deve ser visto tanto como baliza quanto como objetivo, uma vez que os princípios são tidos como necessários de aplicação e otimização por toda conduta do Estado.

Assim, a moralidade tributária como limite ao agir estatal no âmbito da tributação, com evidente cunho democrático, cidadão e ligado ao respeito e efetivação dos direitos e garantias fundamentais e à proteção da dignidade da pessoa humana, que protege os cidadãos contribuintes das ingerências do Estado na tributação e que veda a fuga das competências tributárias dos moldes constitucionalmente postos, pode ser percebida como um direito-garantia fundamental.

No sentido formal de direito fundamental o princípio da moralidade tributária não pode ser visualizado, uma vez que não está presente no rol de direitos e garantias fundamentais presentes na Constituição.

Entretanto, no sentido material de direito fundamental é possível perceber o princípio da moralidade tributária como elencado como referente à Administração Pública no próprio texto. Pela abertura material aos direitos fundamentais, a moralidade tributária, por sua ligação com os fundamentos do Estado brasileiro, destacando-se a dignidade da pessoa humana, a igualdade, a democracia e a cidadania, no valor supremo da sociedade, a justiça, sua relação com os outros direitos fundamentais e na sua necessária interlocução com diversos outros princípios constitucionais, quais sejam, interesse público, desenvolvimento, proporcionalidade, razoabilidade e os princípios tidos como limites ao poder de tributar: legalidade, isonomia, irretroatividade, anterioridade, vedação ao confisco, liberdade, capacidade

contributiva e segurança jurídica, torna possível sua consideração como direito fundamental.

Assim, pelo atendimento à diversos dos requisitos, torna-se apropriado o reconhecimento do *status* de direito fundamental no ordenamento jurídico brasileiro ao princípio da moralidade tributária.

A moralidade tributária, como princípio constitucional, referindo-se a uma norma imediatamente finalística que estabelece um fim a ser alcançado, decorrerá um direito previsto constitucionalmente, este que é conseguinte dos princípios do Estado Social e Democrático de Direito brasileiro, que garante ao contribuinte o direito de só ser submetido à restrição de seus direitos fundamentais nos limites da concordância social e constitucional do que é moralmente aceitável, ou seja, em acordo com o que define a sociedade brasileira como fundamental e em respeito à legitimidade democrática cedida pelos cidadãos à Administração Pública para exercer a tributação e financiar o Estado e a busca por seus objetivos.

Por isso, como direito fundamental (*lato sensu*) o princípio da moralidade tributária pode ser tido como garantia fundamental pois as garantias fundamentais apresentam comportamento instrumental e servem como modo de efetivação e guarda dos direitos fundamentais, enquanto autênticos direitos subjetivos que asseguram ao indivíduo a possibilidade de exigência de respeito e efetivação desses direitos.

A moralidade tributária é direito subjetivo do cidadão-contribuinte de que a atividade tributária seja bem executada, em respeito a todos os direitos fundamentais, interesse público, regra matriz de incidência e demais relacionados, a fim de concretizar os direitos fundamentais amplamente considerados e os objetivos do Estado brasileiro.

Diante disso, o princípio da moralidade tributária é direito fundamental, na forma de garantia fundamental, ligado ao respeito aos direitos fundamentais, impondo limite ao agir estatal e sendo referência para esse mesmo agir, assegurando ao cidadão a possibilidade de exigir dos poderes públicos o respeito e a efetivação desses direitos fundamentais, com o objetivo de impor ao Estado a realização de sua atividade tributária de forma justa, correta e em harmonia com os preceitos estabelecidos constitucionalmente, protegendo a dignidade da pessoa humana, como direito subjetivo individual e coletivo, e visando garantir que todos os demais direitos fundamentais no âmbito da tributação sejam protegidos e efetivados, cujo conteúdo

essencial deve ser tido caso a caso, com respeito a proporcionalidade e a leitura sistemática, não podendo ser violado.

Por fim, considerando o papel da moralidade tributária e as noções quanto aos limites ao poder de tributar serem expressão de proteção aos direitos e garantias fundamentais dos contribuintes com evidente ligação aos direitos e garantias fundamentais e por esses limites ao poder de tributar não se reduzirem aos expressamente evocados como tal no texto da Constituição Federal, o princípio da moralidade tributária pode ser visto como limite ao poder de tributar.

E mais, por ser princípio constitucionalmente positivado, o princípio da moralidade tributária pode ser efetivamente considerado limite constitucional ao poder de tributar.

Por tudo isso o princípio da moralidade tributária enquanto limite constitucional ao poder de tributar deve ser encarado como norma jurídica complexa, aberta a interpretação e modificação social de seu conteúdo, ordenada para o constante desenvolvimento e evolução do ordenamento jurídico vinculado aos demais princípios, valores, propósitos e objetivos previstos para o Estado Social e Democrático de Direito brasileiro na Constituição Federal de 1988.

A moralidade tributária enquanto direito fundamental que limita e baliza o agir estatal dentro da tributação deve ser protegida, fomentada e efetivada, uma vez que é exigência democrática legitimadora dos Poderes Públicos e vincula a constitucionalidade de toda a atuação estatal na atividade tributária e na relação jurídico-tributária, devendo iluminar essa atuação através de sua interpretação, aplicação e promoção, sendo a sua efetivação uma condição material da própria democracia; portanto o princípio da moralidade tributária pode ser considerado limite constitucional ao poder de tributar.

REFERÊNCIAS

ABAD, Maria Esperanza Bentos. **Etica para el operador de derecho**. Jueces, abogados, fiscales. Montevideo: Editoral Amalio M. Fernandes, 1992.

ADORNO, Theodor W. **Educação e Emancipação.** 2 ed. Trad. Wolfgang Leo Maar. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2000.

AITH, Fernando. Direito à saúde e suas garantias no Brasil: Desafios para efetivação de um Direito Social. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALINK, Matthijs; KOMMER, Victor Van. **Manual de Administración Tributaria**. IBFD, 2011.

ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A Constituição Federal e a defesa dos direitos dos contribuintes: apontamentos sobre o princípio da dignidade da pessoa humana e suas implicações no direito tributário. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 145-167, 2015.

AMARAL, Gustavo. **Direito, Escassez e Escolha**: Em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário**. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

ANDRADE, Fábio Martins de. As cláusulas pétreas como instrumentos de proteção dos direitos fundamentais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 46, n. 181, p. 207-226, 2009.

ANDRADE, Fábio Martins de. As cláusulas pétreas como instrumentos de proteção dos direitos fundamentais. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 46, n. 181, p. 207-226, 2009.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004.

ANTONOV, Mikhail. Em busca do pluralismo jurídico global. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 26, n. 1, 2021.

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômaco**. Trad. Edson Bini. Livros II, IV e V. [S.l.: s.n.].

ASSONI FILHO, Sérgio. A lei de responsabilidade fiscal e a coibição do desvio de poder na execução orçamentária. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 100, p. 649-667, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

ATALIBA, Geraldo. Prefácio. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 1998.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

AVELINE, Paulo Vieira. Justiça Fiscal e Sonegação. **Revista da AJUFERGS** - Associação dos Juízes Federais do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 3, p. 237-270. Disponível em: http://www.ajufergs.org.br/arquivos-revista/3/justiafiscalesonegao.pdf. Acesso em: 29 de abr. 2018.

ÁVIILA, Humberto. Repensando o "Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular". In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus interesses privados**: Desconstruindo o princípio da supremacia do interesse público. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 171-215.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 17 ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2010.

BACELLAR FILHO, Romeu Felipe. Administração tributária. In: **Análise dos dispositivos constitucionais da nova administração tributária.** O alcance das alterações introduzidas pela Emenda Constitucional nº 42/2003, no texto da Constituição Federal. Pareceres. Brasília: FENAFISCO, 2008.

BAEZ, Narciso Leandro Xavier; MOZETIC, Vinícius Almada. Teorias da justiça no âmbito da efetividade dos direitos fundamentais. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 16, n. 16, p. 48-69, jul./dez. 2014.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BALTAZAR, Antonio Henrique Lindemberg. Princípios e regras: uma abordagem evolutiva. **Revista Lex Humana**, v. 1, n. 2, p. 83-105, 2009.

BARBOSA, Márcia Noll. **O princípio da moralidade administrativa**: uma abordagem de seu significado e suas potencialidades à luz da noção de moral crítica. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

BARBOZA, Estefânia Maria de Queiroz. **Jurisdição Constitucional:** entre constitucionalismo e democracia. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

BARROSO, Luís Roberto. Jurisdição Constitucional: A tênue fronteira entre o Direito e a Política. **Migalhas**, 05 fev. 2014. Disponível em: http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI194782,51045-Jurisdicao+Constitucional+A+tenue+fronteira+entre+o+Direito+e+a. Acesso em: 19 ago. 2017.

BEDIN, Gilmar Antonio; GHISLENI, Pâmela Copetti. Direito e democracia: uma leitura do pensamento político de Norberto Bobbio. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 20, n. 20, p. 74-91, 2016.

BERTI, Flávio de Azambuja. Extrafiscalidade dos impostos e princípio do não confisco no Brasil. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Porto, n. VII, p. 181-199, 2018.

BERTI, Flávio de Azambuja. **Pedágio:** natureza jurídica. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2006.

BEZERRA, Juliana. Senso Comum. **Toda Matéria**, *[s.d.]*. Disponível em: https://www.todamateria.com.br/senso-comum/. Acesso em: 19 jan. 2024.

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política vol. I**. 11 ed. Trad. Carmen C. Varriale; Gaetano Lo Mônaco; João Ferreira; Luís Guerreiro Pinto Cacais; Renzo Dini. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 26. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.

BONAVIDES, Paulo. Jurisdição constitucional e legitimidade (algumas observações sobre o Brasil). **Estudos Avançados**, São Paulo, v. 18, n. 51, maio/ago. 2004. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40142004000200007&script=sci_arttext. Acesso em: 18 ago. 2017.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria Constitucional da Democracia Participativa** (por um Direito Constitucional de luta e resistência por uma Nova Hermenêutica por uma repolitização da legitimidade). 2 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

BORGES, José Souto Maior. Relações entre tributos e direitos fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 217-226.

BOUVIER, Michel. A questão do imposto ideal. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRASIL. Câmara dos Deputados. **O Poder Legislativo**. Disponível em: https://www2.camara.leg.br/a-camara/programas-institucionais/experiencias-presenciais/parlamentojovem/sou-estudante/material-de-apoio-para-estudantes/poder-legislativo. Acesso em: 03 jan. 2024.

BRASIL. CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **25 de outubro**: Código Tributário Nacional completa 50 anos. Disponível em: http://carf.economia.gov.br/noticias/2016/25-de-outubro-codigo-tributario-nacional-completa-50-anos#:~:text=Editado%20em%2025%20de%20outubro,ent%C3%A3o%20vigente%20Constitui%C3%A7%C3%A3o%20de%201946. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1201-005.827**. Relator Thais De Laurentiis Galkowicz. Data da Sessão 16/03/2023. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1302-001.456**. Relator Alberto Pinto Souza Junior. Data da Sessão 30/07/2014. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1401-004.199**. Relator Nelso Kichel. Data da Sessão 11/02/2020. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 1803-002.629**. Relator Sérgio Rodrigues Mendes. Data da Sessão 25/03/2015. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2102-003.010**. Relatora Alice Grecchi. Data da Sessão 16/07/2014. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2201-005.916**. Relator Francisco Nogueira Guarita. Data da Sessão 15/01/2020. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2201-006.316**. Relator Douglas Kakazu Kushiyama. Data da Sessão 02/06/2020. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2401-006.145**. Relatora Andrea Viana Arrais Egypto. Data da Sessão 09/04/2019. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 2402-005.703**. Relatora Bianca Felicia Rothschild. Data da Sessão 15/03/2017. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 3402-003.005**. Relator Diego Diniz Ribeiro. Data da Sessão 26/04/2016. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº 401-003.491**. Relator Claudio De Andrade Camerano. Data da Sessão 11/06/2019. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdão nº CSRF/01-03.087**. Relator Luiz Alberto Cava Maceira. Data da Sessão 11/09/2000. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. CARF. **Acórdãos nº 3402-006.299, Acórdão nº 3402-006.200, 3402-006.804, 3402-006.805 e 3402-007.150**. Relatora Maysa De Sa Pittondo Deligne. Disponível em: http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. **Código Civil**. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm.

BRASIL. **Código de Defesa do Consumidor**. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm.

BRASIL. **Código Tributário Nacional**. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF: Presidência da República, [2022] Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Ministério da Fazenda. **Site Oficial**. Disponível em:

http://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, 05 de outubro de 1998. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm.

BRASIL. **Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro**, Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942. Rio de Janeiro: Presidência da República, [2010]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm.

BRASIL. **Lei de Processo Administrativo**. Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999. Brasília, DF: Presidência da República, [2021]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9784.htm.

BRASIL. **Lei Federal nº 11.941,** de 27 de maio de 2009. Brasília, DF: Presidência da República, [2014]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2009/lei/l11941.htm.

BRASIL. Ministério da Economia. **Relatórios de Avaliação Fiscal**. Disponível em: https://www.gov.br/economia/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/relatorios/relatorios-de-avaliacao-fiscal/. Acesso em: 05 set. 2023.

BRASIL. Senado Federal. Agência Senado. **Cláusula Pétrea**. Disponível em: https://www12.senado.leg.br/noticias/glossario-legislativo/clausula-petrea#:~:text=As%20cl%C3%A1usulas%20p%C3%A9treas%20inseridas%20na,os%20direitos%20e%20garantias%20individuais. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 939/DF**. Relator: Ministro Sydney Sanches. Brasília, 15 de dezembro de 1993. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266590. Acesso em: 27 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2.661-5/MA**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 05 de junho de 2002. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=387196. Acesso em: 02 dez. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 466**. Relator: Ministro Celso de Mello. Brasília, 03 de abril de 1991. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 221**. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 de março de 1990. STF, **Publicações**

Temáticas - Versão Integral. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3.694-7/AP**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence, 20 de setembro de 2006. Disponível em: https://arisp.files.wordpress.com/2010/07/adi-3694.pdf. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 800/RS**. Relator: Ministro Teori Zavascki, 11 de junho de 2014. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=6274991. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 7058/DF**. Relator: Ministro André Mendonça. Brasília, 03 de março de 2022. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur464941/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3779/PA**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 30 de agosto de 2019. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur416165/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 3462/PA**. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 15 de setembro de 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187525/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 425/TO**. Relator: Ministro Mauricio Corrêa. Brasília, 04 de setembro de 2002. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur97410/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2823/MT**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 19 de dezembro de 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur398262/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2072/RS**. Relator: Ministra Cármen Lúcia. Brasília, 04 de fevereiro de 2015. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur293791/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2474/SC**. Relator: Ministra Ellen Gracie. Brasília, 19 de junho de 2002. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur100261/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Habeas Corpus nº 77530/RS**. Relator: Ministro Sepúlveda Pertence. Brasília, 25 de agosto de 1998. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113298/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 32.003**. Relator: Ministro Teori Zavascki. Brasília, 20 de junho de 2013. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 33340/DF**. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 26 de maio de 2015. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8978494. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Mandado de Segurança nº 37.721 - Agravo Regimental**. Relator: Ministro Luís Roberto Barroso. Brasília, 26 de setembro de 2022. STF, **Publicações Temáticas - Versão Integral**. Controle de constitucionalidade. Disponível em: https://portal.stf.jus.br/publicacaotematica/vertema.asp?lei=5235. Acesso em: 27 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **MC - Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF**. Relator: Ministro Celso de Melo, 30 de setembro de 1999. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=347383. Acesso em: 30 nov. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso **Extraordinário 556.664/RS.** Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008. Disponível em: https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=561617. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 541511/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 22 de abril de 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur88246/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 576189/RS**. Relator: Ministro Ricardo Lewandowski. Brasília, 22 de abril de 2009. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur81/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 593849/MG**. Relator: Ministro Edson Fachin. Brasília, 19 de outubro de 2016. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur365530/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 632265/RJ**. Relator: Ministro Marco Aurélio. Brasília, 18 de junho de 2015. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur322929/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 852474/SP**. Relator: Ministro Alexandre de Moraes. Brasília, 08 de agosto de 2018. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur400617/false. Acesso em: 08 fev. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Site Oficial**. Disponível em: http://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/. Acesso em: fev. 2024.

CAMMAROSANO, Márcio. **O princípio constitucional da moralidade e o exercício da função administrativa**. Belo Horizonte: Fórum, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARLOS, Isadora Beatriz Teixeira. A jurisdição constitucional no Brasil. **Conteúdo Jurídico**, Brasília. 08 jul. 2020. Disponível em: https://conteudojuridico.com.br/consulta/Artigos/54856/a-jurisdio-constitucional-no-brasil. Acesso em: 25 jan. 2021.

CARLOS, Isadora Beatriz Teixeira. **Inconstitucionalidade do limite de deduções com despesas de educação no imposto de renda:** justiça e moralidade tributárias. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, Curitiba, 2019, 156 f.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no Direito Tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. A relação jurídica tributária e as impropriamente chamadas “obrigações acessórias”. **Revista de Direito Administrativo e Infraestrutura - RDAI**, São Paulo, v. 4, n. 12, p. 393–401, 2020. Disponível em: https://www.rdai.com.br/index.php/rdai/article/view/273. Acesso em: 02 jul. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 29 ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CAVALCANTE, Denise Lucena. Diretrizes constitucionais do sistema tributário brasileiro. **NOMOS: Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**, Fortaleza, p. 23-38, 2º sem. 2009. Disponível em:

https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12220/1/2009_art_dlcavalcante.pdf. Acesso em: 26 abr. 2020.

CHUEIRI, Vera Karam de; SAMPAIO, Joanna Maria de Araújo. Coerência, Integridade e Decisões Judiciais. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, v. 16, n. 23, p. 367-391, 2012.

CIAT - **Centro Interamericano de Administração Tributária**. Disponível em: https://www.ciat.org. Acesso em: 11 jan. 2018.

CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça distributiva** – Elementos da Filosofia Constitucional Contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. Ações Afirmativas, Justiça e Igualdade. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. LORENZETTO, Bruno Meneses. Mutação constitucional e segurança jurídica: entre mudança e permanência. **Revista de Estudos Constitucionais, Hermenêutica e Teoria do Direito (RECHTD)**, Porto Alegre, v. 7, n. 2, p. 136-146, 2015. Disponível em: https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=5162302. Acesso em: 19 dez. 2023.

CLÈVE, Clèmerson Merlin. **O direito e os direitos**: elementos para uma crítica do direito contemporâneo. São Paulo: Max Limonad, 2001.

CLÈVE, Clèmerson Merlin; LORENZETTO, Bruno Meneses. Teorias interpretativas, capacidades institucionais e crítica. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 19, n. 19, p. 131-168, 2016.

COELHO, André Luiz Souza. Dworkin e Gadamer: Qual conexão?. **Revista PERI**, Florianópolis, v. 6, n. 1, p. 19-43, 2014. Disponível em: https://ojs.sites.ufsc.br/index.php/peri/article/view/905#:~:text=No%20sentido%20de%20influ%C3%AAncia%20direta,desta%20ao%20%C3%A2mbito%20do%20direito. Acesso em: 23 nov. 2023.

COELHO, Marcelo Lopes Bello; MARTINEZ, Antonio Lopo. Moral tributária e o cidadão brasileiro: estudo empírico. **Caderno EBAPE.BR**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 3, p. 607-622, jul./set. 2019. Disponível em: https://www.scielo.br/j/cebape/a/NScjWNQfmBLWdTR3QPZXTKH/?lang=pt. Acesso em: 29 ago. 2020.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O controle da constitucionalidade das leis e do poder de tributar na Constituição de 1988**. 3 ed. Belo Horizonte: Del Rey, 1999, p. 247-248.

COSTA, Alexandre Araújo. Teologia moral para ouriços: a teoria da justiça de Ronald Dworkin. **Direito.UnB - Revista de Direito da Universidade de *Brasília***, [S. l.], v. 1, n. 1, p. 198–219, 2014. Disponível em: https://periodicos.unb.br/index.php/revistadedireitounb/article/view/24681. Acesso em: 20 nov. 2023.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária:** Exeqüibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Leonardo Dias da. A capacidade contributiva como critério de justiça tributária em face do dever fundamental de pagar tributos. **Revista Eletrônica do Curso de Direito - PUC Minas Serro**, Serro, n. 13, p. 81-103, 2016. Disponível em: http://periodicos.pucminas.br/index.php/DireitoSerro/article/view/12189. Acesso em: 13 mar. 2021.

CURY, Carlos Roberto Jamil. A questão federativa e a educação escolar. In: OLIVEIRA, Romualdo Portela e SANTANA, Wagner (orgs). **Educação e federalismo no Brasil**: combater as desigualdades, garantir a diversidade. Brasília: Unesco, 2010.

DALANEZE, Sérgio. A contribuição do Pluralismo no Debate das Idéias Jurídicas. **Cadernos de Direito**, Piracicaba, v. 2, n. 4, p. 185-198. 2003. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/703. Acesso em: 04 set. 2017.

DELGADO, José Augusto. A interpretação contemporânea do direito tributário e os princípios da valorização da dignidade humana e da cidadania. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p.151-173.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Federalismo, liberdade e direitos fundamentais. **REI - Revista Estudos Institucionais**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 1, p. 118–157, 2018. Disponível em: https://estudosinstitucionais.com/REI/article/view/266. Acesso em: 03 mar. 2023.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**: Proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao Poder Judicial de Tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI; Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7 ed. Ver. E compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996 por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DESPÓTICO. Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/moderno-portugues/busca/portugues-brasileiro/desp%C3%B3tico/. Acesso em: 10 jun. 2023.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Princípio da legalidade. **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. Vidal Serrano Nunes

Jr., Maurício Zockun, Carolina Zancaner Zockun, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1 ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/86/edicao-1/principio-da-legalidade. Acesso em: 23 nov. 2023.

DWORKIN, Ronald. **A justiça de toga**. 2 ed. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2016.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** São Paulo: Martins Fontes, 2010.

DWORKIN, Ronald. **O Império do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio.** São Paulo: Martins Fontes, 2001.

FALCÃO, Ícaro Lima da Costa. O princípio da capacidade contributiva como meio de efetivação da justiça fiscal. **Revista Homem, Espaço e Tempo**, Sobral, a. VIII, n. 1, p. 65-80, 2014.

FERREIRA FLHO, Manoel Gonçalves. **Curso de direito constitucional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 1976.

FERREIRA, Adriano de Assis. Conceito de Direito Positivo. **Direito Legal**. Disponível em: https://direito.legal/conceito-de-direito-positivo/. Acesso em: 03 jan. 2024.

FERREIRA, Sérgio de Andrea. Moralidade e probidade administrativas In: PONTES FILHO, Valmir; MOTTA, Fabrício; GABARDO, Emerson (Coord.). **Administração Pública**: desafios para a transparência, probidade e desenvolvimento. XXIX Congresso Brasileiro de Direito Administrativo. Belo Horizonte: Fórum, 2017, p. 335-348.

FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004.

FISCHER, Octavio Campos. 20 anos da Constituição e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, n. 9, Curitiba, 2008.

FISCHER, Octavio Campos. **A contribuição ao PIS**. São Paulo: Dialética, 1999.

FISCHER, Octávio Campos. **A manipulação dos efeitos da decisão de inconstitucionalidade e alguns reflexos no direito tributário.** 2002. 250 f. Tese (Doutorado em Direito do Estado) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2002.

FISCHER, Octavio Campos. Argüição de descumprimento de preceito fundamental no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 279-294.

FISCHER, Octavio Campos. Direitos fundamentais dos contribuintes: breves considerações. **Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**, Fortaleza, v. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010. Disponível em:

https://repositorio.ufc.br/bitstream/riufc/12222/1/2010_art_ocfisher.pdf. Acesso em: 20 jan. 2023.

FISCHER, Octavio Campos. **Os efeitos da declaração de inconstitucionalidade no direito tributário brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

FISCHER, Octavio Campos. Regra-matriz de incidência tributária e segurança jurídica. **Revista Internacional Consinter de Direito**, Porto, n. VIII, p. 357-370, 2019. Disponível em: https://revistaconsinter.com/index.php/ojs/article/view/230/440. Acesso em: 20 jan. 2023.

FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, Marcos Augusto. Regra matriz de incidência tributária – segurança jurídica e a base de cálculo do IPTU. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, v. 22, n. 3, p. 272–293, 2017. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/1212. Acesso em: 23 fev. 2023.

FOLLONI, André. A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema. **Revista Direitos Humanos Fundamentais**, Osasco, n. 1, jan./jun. 2014.

FONTES, Paulo Gustavo Guedes. Limites do direito diante da autonomia moral do indivíduo: os riscos do máximo ético. **Revista do Tribunal Regional Federal da 3ª Região**, São Paulo, ano XXIV, n. 116, p. 69-82, jan./mar. 2013.

FONTES, Paulo Gustavo Guedes. **O manual definitivo para entender a filosofia do direito**. 2. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

FORST, Rainer. **Contextos da justiça**: Filosofia política para além de liberalismo e comunismo. Trad. Denilson Luís Werle. São Paulo: Boitempo, 2010.

FRANÇA, Vladimir da Rocha. A função administrativa. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 42, n. 167, p. 7-14, jul./set. 2005.

FRANCO SOBRINHO, Manoel de Oliveira. **O Princípio Constitucional da Moralidade Administrativa**. Curitiba: Genesis, 1993.

FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

FULLER, Lon L. **A moralidade do direito**. Trad: Augusto Neves Dal Pozzo e Grabriela Bresser Pereira Dal Pozzo. São Paulo: Contracorrente, 2022.

GABARDO, Emerson. **Interesse público e subsidiariedade.** Belo Horizonte: Fórum, 2009.

GABARDO, Emerson. O princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse privado como fundamento do Direito Administrativo Social. **Revista de Investigações Constitucionais**, Curitiba, v. 4, n. 2, p. 95-130, maio/ago. 2017.

GABARDO, Emerson. Princípio da eficiência. In: CAMPILONGO, Celso Fernandes; GONZAGA, Alvaro de Azevedo; FREIRE, André Luiz (Coord.). **Enciclopédia jurídica da PUC-SP**. Tomo: Direito Administrativo e Constitucional. 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/82/edicao-1/principio-da-eficiencia. Acesso em: 13 dez. 2023.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls** – Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. São Paulo: wmfmartinsfontes, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GODOI, Marciano Seabra de; DANDE, João Victor Araújo. Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n 50, a 40, p. 305-324, 1º quadrimestre 2022.

GOLDSCHMIDT, Fabio Brun. **O princípio do não-confisco no direito tributário***.* São Paulo: RT, 2003.

GRECO, Marco Aurélio. Devolução ex officio de tributo indevido: dever de legalidade, moralidade e eficiência administrativas, no âmbito da função tributária. In: DIAS, Karem Jureidini; PEIXOTO, Marcelo Magalhães (coord.). **Compensação Tributária**. São Paulo: MP Ed., 2007.

GRECO, Marco Aurélio. Moralidade administrativa: uma questão de postura. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

GRECO, Marco Aurélio. Três papeis da legalidade. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

GRIFFITHS, John. What Is Legal Pluralism? **Journal of Legal Pluralism**, Cambridge University Press, Cambridge (Reino Unido), v. 24, 1986.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Ativismo x garantismo judicial em matéria tributária – limites e possibilidades. **Revista Jurídica Luso-Brasileira,** Lisboa, a. 1, n. 4, p. 111-150, 2015.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Eficácia e Aplicabilidade das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. São Paulo: Resenha Tributária, 1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Interesse público, moralidade e capacidade contributiva. **Revista Interesse Público - IP**, Belo Horizonte, a. 19, n. 105, p. 169-183, set./out. 2017.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 9-17.

GUIMARÃES, Bruno A. François. A Boa-fé Objetiva no Direito Tributário e os Deveres Anexos na Relação Obrigacional Tributária. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 47, p. 102-121, 2021. Disponível em: https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1164. Acesso em: 04 maio 2023.

HACHEM, Daniel Wunder. A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico – Reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, a. 13, n. 53, p. 133-168, jul./set. 2013.

HACHEM, Daniel Wunder. **Princípio constitucional da supremacia do interesse público.** Belo Horizonte: Fórum, 2011.

HESPANHA, António Manuel. **Pluralismo jurídico e direito democrático**. São Paulo: Annablume, 2013.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The Cost of Rights**: why liberty depends on taxes. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Saraiva, 2005.

JUSTEN FILHO, Marçal. Princípio da moralidade pública e o direito tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 67, p. 65-79, 1996.

KARAM, Fabiana Silveira. Das relações entre o Direito e a Moral (um ensaio sobre o pensamento de Kant). **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 2, n. 2. 2007. Disponível em: https://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/195. Acesso em: 12 fev. 2021.

KELSEN, Hans. **A Justiça e o Direito Natural**. Trad. João Baptista Machado. Coimbra: Almedina, 2001.

KELSEN, Hans. **Jurisdição constitucional.** São Paulo: Martins Fontes, 2003.

KELSEN, Hans. **O que é justiça?** A Justiça, o Direito e a Política no espelho da ciência. Trad. Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

KIRCHNER, Juliana Leite. A capacidade contributiva e os princípios do direito tributário. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais**, Curitiba, n. 15, p. 308- 349, 2011.

KUNTZ, Tatiele Gisch; RODRIGUES, Hugo Thamir. A tributação progressiva do Imposto de Renda da Pessoa Física como instrumento auxiliar na busca pela concretização da justiça fiscal no Brasil. In: XXV Congresso do CONPEDI, 2016,

Curitiba. **Anais do XXV Congresso do CONPEDI**, Direito Tributário e Financeiro I, p. 65-83, 2016.

LEÃO JÚNIOR, Teófilo Marcelo de Arêa; SACONATO, Thais Estevão. A teoria dos precedentes judiciais no sistema jurídico brasileiro: segurança jurídica e acesso à justiça. In: XXIV Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA, 2015, Florianópolis. **Anais do XXIV Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/DOM HELDER CÂMARA**: Acesso à Justiça II. Florianópolis: CONPEDI, 2015. p. 213-233.

LEONETTI, Carlos Araújo. **Humanismo e Tributação:** Um caso concreto. Disponível em: http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/21045-21046-1-PB.pdf. Acesso em: 15 set. 2016.

LIRANI, Juliano. Construindo a teoria do princípio da moralidade tributária. In: MACEI, Demetrius Nichele (coord.). **Estudos sobre direito tributário e moralidade**. Curitiba: Instituto Memória, 2015.

LOIS, Cecília Caballero. A gênese da exclusão: o lugar da mulher na Grécia antiga. **Seqüência Estudos Jurídicos e Políticos**, [S. l.], v. 20, n. 38, p. 125–134, 1999. DOI: 10.5007/%x. Disponível em: https://periodicos.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15515. Acesso em: 19 dez. 2023.

LOSADA, Paula Ravanelli. **Desafios do Federalismo Brasileiro**. BRASIL. Secretaria de Relações Institucionais. Subchefia de Assuntos Federativos. Disponível em: http://www.portalfederativo.gov.br/biblioteca-federativa/eventos/documentos/6a-reuniao-do-conselho-estategico-do-fof/ap-_federalismo_brasileiro.pdf. Acesso em: 28 fev. 2018.

LUÑO, Ángel Rodríguez. **Ética general.** 6. ed. Pamplona: Ediciones Universidad de Navarra S.A. (EUNSA), 2004.

MACEDO JUNIOR, Ronaldo Porto. **Do Xadrez à Cortesia**: Dworkin e a teoria do direito contemporânea. São Paulo: Saraiva, 2013.

MACEI, Demetrius Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: I Congresso Internacional de Direito, Democracia e Inclusão; I Congresso Internacional de Direito Econômico, Socioambiental e Democracia: novas tendências da tecnologia digital; I Simpósio de Políticas Públicas, Democracia e Poder Judiciário; IV Simpósio Acadêmico: Do Direito à Justiça, 2012, Curitiba. **Anais do Universitas e Direito – PUCPR**. Curitiba: PUCPR, p. 66-80, 2012.

MACEI, Demetrius Nichele; MURTA, Antônio Carlos Diniz. A Moralidade na Constituição Brasileira e os seus Efeitos na Administração Fazendária. In: Maria Lírida Calou de Araujo; Jefferson Aparecido Dias. (Org.). **Participação, democracia e cidadania na perspectiva do Direito iberoamericano**. 1. ed. v. 13. p. 94-120. Madrid: Laborum, 2015.

MACEI, Demetrius Nichele; SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro da. Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise. **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**, Curitiba, a. X, n. 17, 2017.

MACHADO, Graziela C. da Silva B.; OLIVEIRA, Francisco Cardozo; MACEI, Demetrius Nichele. O princípio da igualdade em matéria tributária. **Revista Jurídica**. v. 3, n. 44, Curitiba, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Uma introdução ao estudo do direito***.* São Paulo: Dialética, 2000.

MALISKA, Marcos Augusto. **A relação entre unidade e pluralidade. O direito sob o signo da metáfora do corpo** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021.

MALISKA, Marcos Augusto. Constituição e educação. A nova lei de cotas em face do sistema de ingresso da UFPR. Avanço ou retrocesso?. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord). **Direito constitucional brasileiro:** volume 1: teoria da constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014. p. 938-950.

MALISKA, Marcos Augusto. **Estudos sociológicos e antropológicos do pluralismo jurídico**. (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021.

MALISKA, Marcos Augusto. **Fundamentos da Constituição**. Abertura. Cooperação. Integração. Curitiba: Juruá, 2013.

MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição.** Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2001.

MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e Constituição**. Notas para pensar a racionalidade jurídica (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021.

MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo Jurídico e Direito Moderno**. Notas para pensar a Racionalidade Jurídica na Modernidade. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2009.

MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e fragmentação social e política** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021.

MALISKA, Marcos Augusto. **Pluralismo jurídico e validade do direito** (Relatório de Pesquisa. Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional do UniBrasil – NupeConst). Curitiba: 2021.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. A ética no direito e na economia. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 125-136.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Capacidade contributiva: igualdade e justiça. **Revista Brasileira de Direito Constitucional**, n. 2, p. 85-102, jul./dez. 2003. Disponível em: http://www.esdc.com.br/seer/index.php/rbdc/article/view/41. Acesso em: 27 jan. 2023.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. O princípio da moralidade no direito tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS-COSTA, Judith. **A boa-fé no direito privado**: critérios para a sua aplicação. 2 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MC CRORIE, Benedita da Silva. **Os Limites da Renúncia a Direitos Fundamentais nas Relações entre Particulares**. Coimbra: Almedina, 2013.

MEIRA JUNIOR, José Julberto. Os convênios e protocolos ICMS no cenário tributário brasileiro, a legalidade e a moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo.** 30 ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 32 ed. São Paulo, Malheiros, 2015.

MENDES, Gilmar Ferreira. **Direitos Fundamentais e Controle de Constitucionalidade**: estudos de direito constitucional. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 7 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

MENEGAZZI, Gustavo Rafael; DIAS, Maria da Graça dos Santos. Aspectos da teoria da argumentação jurídica. **Revista Eletrônica Direito e Política**, Itajaí, v. 4, n. 1, p. 196-219, 2009.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 1971.

MORAES, Alexandre de. **Jurisdição Constitucional e Tribunais Constitucionais**; garantia suprema da Constituição. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2003.

MORAES, Maria Celina Bodin de. O conceito de dignidade humana: substrato axiológico e conteúdo normativo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

MORAES, Maria Valentina de; LEAL, Mônia Clarissa Hennig. O diálogo institucional e as teorias da democracia: contribuições do modelo deliberativo para a articulação entre poderes no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 25, n. 3, p. 32-48, set./dez. 2020.

MORALIDADE. Michaelis. **Dicionário Brasileiro da Língua Portuguesa**. Disponível em: https://michaelis.uol.com.br/busca?r=0&f=0&t=0&palavra=moralidade. Acesso em: 23 jul. 2023.

MOREIRA, André Mendes. Não-cumulatividade tributária no Brasil e no mundo: origens, conceito e pressupostos. In: CARVALHO, Paulo de Barros; SOUZA, Priscila de. (Coord). VI Congresso Nacional de Estudos Tributários, 2009, São Paulo. **Anais do VI Congresso Nacional de Estudos Tributários**: Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual. São Paulo: Noeses/IBET, 2009, p. 47-88.

MOURA BEZERRA, Franck Sinatra; ARAÚJO NETO, Raul Lopes de. Justiça como equidade e desenvolvimento das liberdades no direito fundamental a renda básica familiar. **LexCult: revista eletrônica de direito e humanidades**, [S.l.], v. 6, n. 3, p. 92-110, set. 2022.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NAÇÕES UNIDAS BRASIL. **Objetivos de Desenvolvimento Sustentável no Brasil**. Disponível em: https://brasil.un.org/pt-br/sdgs.

NINO, Carlos Santiago. Derecho, moral, política. **Revista DOXA**, Alicante (Espanha), n. 14, p. 35-46, 1993.

NODARI, Paulo Cesar. A ética aristotélica. **Síntese Nova Fase**. Belo Horizonte, v. 24, n. 78, p. 383-410, 1997. Disponível em: https://www.faje.edu.br/periodicos/index.php/Sintese/article/view/722/1149. Acesso em 11 jul. 2023.

NOGUEIRA, Alberto. **Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito:** Fisco x contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa. 2 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

NOVAIS, Jorge Reis. **As restrições aos direitos fundamentais não expressamente autorizadas pela Constituição**. Coimbra: Coimbra Editora, 2003.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos Fundamentais:** Trunfos Contra a Maioria. Coimbra: Coimbra Editora, 2006.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

OLSEN, Ana Carolina Lopes. Efetivação dos direitos fundamentais sociais pela jurisdição constitucional. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (resolução 217 A III) em 10 de dezembro 1948. Disponível em: https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos. Acesso em: 22 out. 2023.

ONU - ORGANIZAÇÃO DAS NAÇÕES UNIDAS. Fundo das Nações Unidas para a Infância – UNICEF. UNICEF Brasil. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. Disponível em: uhttps://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos. Acesso em: 10 maio 2023.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. **Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem**, abril de 1948. Bogotá, Colômbia: Comissão Interamericana de Direitos Humanos, Nona Conferência Internacional Americana. Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/b.declaracao_americana.htm. Acesso em: 10 mar. 2023.

OXFAM BRASIL. GEORGES, Rafael. MAIA, Katia (Coord.) **A distância que nos une**: um retrato das desigualdades brasileiras. 2017. Disponível em: https://www.oxfam.org.br/um-retrato-das-desigualdades-brasileiras/a-distancia-que-nos-une/. Acesso em: 19 dez. 2023.

PERALTA, Carlos E. Princípios constitucionais tributários como limitações ao poder de tributar. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 5, p. 01-31, 2017. Disponível em: https://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfptd/article/view/27489. Acesso em: 29 ago. 2020.

PEREZ, Daniel Omar. Lei e coerção em Kant. In: PEREZ, Daniel Omar (Org.). **Ensaios de Ética e Política**: Maquiavel, Hobbes, Rousseau, Kant, Wittgenstein. Cascavel: EDUNIOESTE, 2002.

PIEROTH, Bodo; SCHLINK, Bernhard. **Direitos fundamentais**. Trad. António Francisco de Sousa e António Franco. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIETRO, Maria Sylvia Zanella Di. **Direito Administrativo**. 18. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. A razoabilidade das leis tributárias: direito fundamental do contribuinte. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 295-303.

PIOVESAN, Flávia Cristina. **Direito ao Desenvolvimento**. In: II Colóquio Internacional de Direitos Humanos. São Paulo, Brasil, 2002.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no direito tributário. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 81-93.

POSSES, Bruna Pereira. **Fundamentação, decisão judicial e argumentação:** uma análise da teoria de Manuel Atienza na ADI 4439 STF. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito de Vitória, Vitória, 2019, 105 f.

PUGLIESE, William Soares. **A ratio da jurisprudência**: coerência, integridade, estabilidade e uniformidade. Tese (Doutorado em Direitos Humanos e Democracia) – Setor de Ciências Jurídicas - Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2016. 310 f.

QUEIROZ, Mary Elbe. **Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza**. Barueri: Manole, 2004.

RAWLS, John. **O liberalismo político**. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. 2 ed. São Paulo: Ática, 2000.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

REZENDE, Douglas. Imposto de Renda e Educação: Limites Dedutivos Incompatíveis com o Estado Democrático Brasileiro. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 35, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Capítulo 2: As limitações constitucionais ao poder de tributar e as cláusulas pétreas tributárias. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Limitações constitucionais ao poder de tributar.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

RICOEUR, Paul. **Ética e Moral.** Trad. António Campelo Amaral. Covilhã: Universidade da Beira Interior, 2011.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. **Princípios Constitucionais da Administração Pública**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

RODRIGUES, Hugo Thamir; KUNTZ, Tatiele Gisch. Políticas públicas tributárias: a justiça fiscal como instrumento de auxílio na viabilização da justiça social. **Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da UFC**, v. 38.2, p. 151-170, Fortaleza, 2018.

RODRIGUES, Itiberê de Oliveira. Fundamentos Dogmáticos-Jurídicos do Sistema de Repartição de Competências Legislativa e Administrativa na Constituição Federal de 1988. **Revista Diálogo Jurídico**, Salvador, nº 15, jan./fev./mar. 2007.

ROTHENBURG, Walter Claudius. A igualdade é uma só: crítica à distinção entre Igualdade Formal e Igualdade Material. In: ANJOS FILHO, Robério Nunes dos (org.). **Direitos Humanos e Direitos Fundamentais**. Salvador: Editora JusPodivm, 2013.

RUBINSTEIN, Flávio. A bona fides como origem da boa-fé objetiva do direito brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo**, São Paulo, v. 99, p. 573-658, 2004. Disponível em: https://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/view/67639. Acesso em: 28 jul. 2023.

SANCHÍS, Luis Prieto. **Justicia constitucional y derechos fundamentales**. Madrid: Trotta, 2003.

SANDEL, Michael. **Justiça**: o que é fazer a coisa certa. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2015.

SANTIAGO, Julio Cesar. Moralidade tributária: um projeto de estudos para fundamentação da tributação no Brasil. **Revista de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento**, v. 3, n. 3. Rio de Janeiro, 2015.

SANTIAGO, Marcus Firmino. Breves estudos sobre federalismo brasileiro**. Revista do Instituto do Direito Brasileiro (RIDB)**, Lisboa, a. 2, n. 4, p. 3111-3145, 2013.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. O princípio da moralidade da administração pública. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, a. 33, n. 132, p. 125-129, out./dez. 1996.

SARAIVA, Flávia Carvalho Mendes; MENDONÇA, Maria Lírida Calou de Araújo e. A extrafiscalidade como política pública garantidora dos direitos fundamentais. **Conhecer: debate entre o público e o privado**, Fortaleza, v. 6, n. 16, p. 90-119, 2016.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia do direito fundamental à segurança jurídica: dignidade da pessoa humana, direitos fundamentais e proibição de retrocesso social no direito constitucional brasileiro. In: MACEI, Demetrius Nichele; CACHICHI, Rogério Cangussu Dantas (org.). **Segurança Jurídica e Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 10 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 11 ed. Porto Alegre: Livraria Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais:** uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang; FIGUEIREDO, Mariana Filchtiner. Reserva do possível, mínimo existencial e direito à saúde: algumas aproximações. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais**: orçamento e "reserva do possível". Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SARLET, Ingo Wolfgang; ROCHA, Thiago Santos. Algumas considerações sobre o direito fundamental à "renda básica familiar". **Consultor Jurídico**, 11 jun. 2022. Disponível em: https://www.conjur.com.br/2022-jun-11/direitos-fundamentais-consideracoes-direito-fundamental-renda-basica-familiar/. Acesso em: 17 dez. 2023.

SARLET, Ingo Wolfgang; WEDY, Gabriel de Jesus Tedesco. Algumas notas sobre o direito fundamental ao desenvolvimento sustentável e a sua dimensão subjetiva e objetiva. **Revista Brasileira de Políticas Públicas, Brasília,** v. 10, n. 3. p. 20-39, 2020.

SARMENTO, Daniel. Reserva do possível e mínimo existencial. In: **Comentários à Constituição Federal de 1988.** Rio de Janeiro: Forense, 2009.

SCAFF, Fernando Facury. Quando as medidas provisórias se transformaram em decretos-lei ou notas sobre a reserva legal tributária no Brasil. In: SCAFF, Fernando Facury; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça constitucional e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais:** do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2013.

SCHIER, Adriana Costa Ricardo. **Serviço público**: garantia fundamental e cláusula de proibição de retrocesso social. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **A institucionalização da administração tributária:** a lei orgânica da administração tributária e a garantia de direitos fundamentais. Curitiba: Íthala, 2016.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. Direito administrativo social em prol da realização do direito fundamental ao desenvolvimento. In: SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; BITENCOURT, Caroline Müller (Org.). **Direito administrativo, políticas públicas e Estado sustentável**. Curitiba: Íthala, 2020.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **O direito de reclamação:** da administração pública burocrática à gerencial. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2001, 222 f.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Regime Jurídico Do Serviço Público**: garantia fundamental do cidadão e proibição de retrocesso social. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, 214 f.

SCHIER, Paulo Ricardo. Constitucionalização do direito no contexto da Constituição de 1988. In: CLÈVE, Clèmerson Merlin (coord.). **Direito Constitucional Brasileiro**: vol I: teoria da Constituição e direitos fundamentais. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais, **A&C Revista de Direito Administrativo e Constitucional**, Belo Horizonte, a. 4, n. 17, p. 87-105, jul./set. 2004.

SCHIER, Paulo Ricardo. Fundamentação da preservação do núcleo essencial na Constituição de 1988. **Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais da UniBrasil**, Curitiba, n. 7, p. 63-73, 2007.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. Natureza jurídica da relação tributária. **Revista da Faculdade de Direito de Campos**, Campos, a. VI, n. 6, p. 45-70, 2005. Disponível em: https://bdjur.stj.jus.br/jspui/bitstream/2011/24590/natureza_juridica_relacao_tributaria.pdf. Acesso em: 22 jun. 2023.

SHAPIRO, Scott J. The “Hart-Dworkin” Debate: A Short Guide for the Perplexed. **Public Law and Legal Theory Working Paper Series**, Ann Arbor, n. 77, Michigan Law, 2007. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=968657. Acesso em: 13 ago. 2020.

SILVA, Daniel Neves. Grécia Antiga. **História do Mundo**. Disponível em: https://www.historiadomundo.com.br/grega. Acesso em: 03 jan. 2024.

SILVA, Ianaiê Simonelli da; KAUFMANN, Patrícia Tavares Ferreira. Alguns apontamentos acerca da importância do princípio republicano e da moralidade tributária no Estado Democrático de Direito. In: **XI Seminário Nacional Demandas Sociais e Políticas na Sociedade Contemporânea – I mostra nacional de trabalhos científicos**. Disponível em: http://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/view/14285. Acesso em: 16 out. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, José Afonso de. **Comentário contextual da Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2005.

SILVA, Michael César. Convergências e assimetrias do princípio da boa-fé objetiva no direito contratual contemporâneo. **Revista Jurídica Luso-Brasileira**, Lisboa, a. 1, n. 4, p. 1133-1186, 2015. Disponível em:

https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2015/4/2015_04_1133_1186.pdf. Acesso em: 28 jul. 2023.

SIQUEIRA, Gustavo Silveira. **Pequeno manual de metodologia da pesquisa jurídica**: ou roteiro de pesquisa para estudantes de direito. 2. ed. Belo Horizonte: Instituto Pazes, 2021.

SMITH, Paul. **Filosofia moral e política**: principais questões, conceitos e teorias. Trad. Soraya Freitas. São Paulo: Madras, 2009.

SOUZA NETO, Claudio Pereira de. **Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa** – Um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SOUZA, Celine. Federalismo, desenho constitucional e instituições federativas no Brasil pós-1988. **Revista de Sociologia e Política**, Curitiba, n. 24, p. 105-121, jun. 2005.

SOUZA, Leandro Marins de. Ensaio sobre imunidade tributária e moralidade tributária. In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Estudos em homenagem ao Professor Demetrius Nichele Macei**. Curitiba: Instituto Memória, 2017.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

STEUDEL, Adelângela de Arruda Moura. Jusnaturalismo clássico e jusnaturalismo racionalista: aspectos destacados para acadêmicos do curso de direito. **Publicatio UEPG Ciências Humanas, Linguística, Letras e Artes**, Ponta Grossa, v. 15, n. 1, p. 43-52, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica:** Uma Nova Crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SUNDFELD, Carlos Ari. **Fundamentos de Direito Público**. 4 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

TESHEINER, Jose Maria. O direito fundamental à igualdade e a uniformização de jurisprudência. **Revista de Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 15, n. 15, p. 167-173, jan./jun. 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do Estado e dos contribuintes**. Trad: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo, Malheiros, 2002.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. 2 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. O mínimo existencial e os direitos fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49,1989.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Tipicidade no Direito Tributário. In: ROCHA, Sérgio André; RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Legalidade e Tipicidade no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

VALENTE, Larissa Peixoto**. Boa-fé nas relações jurídicas tributárias**. 2022. Tese (Doutorado) – Faculdade de Direito – Universidade Federal da Bahia, Salvador. 719 f.

VELLO, Renata Pinto Coelho. O ativismo judicial e o direito fundamental à educação. In: FRANCISCHETTO, Filsilene Passon P. (org). **Educação como direito fundamental.** Curitiba: CRV, 2011. p. 97-113.

VELLOSO, Andrei Pitten. Justiça Tributária. In: Humberto Ávila (coord). **Fundamentos do Direito Tributário**. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

VIEGAS, Viviane Nery. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à modernidade tardia no brasil. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 7, n. 7, p. 66-89, 2010.

VIEIRA, José Roberto. Imposto de Renda e Educação: A Caminho da Catástrofe!. **Gazeta do Povo - Caderno Justiça & Direito**, Curitiba-PR, p. 8-8, 13 jun. 2014. Disponível em: http://www.gazetadopovo.com.br/vida-publica/justica-direito/artigos/imposto-de-renda-e-educacao-a-caminho-da-catastrofe-9ha3vt34627lc6dkuwmk6z3ny. Acesso em: 15 set. 2016.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade tributária e medida provisória: mel e veneno. In: FISCHER, Octavio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais.** São Paulo: Dialética, 2004, p. 175-216.

VITA, Álvaro de. **A justiça igualitária e seus críticos**. São Paulo: Editora UNESP, 2000.

WAILLER, Arcio Milton; CAVEDON, Ricardo. A ciência jurídica e o tempo: perspectivas da mutação dos conceitos estruturais do ordenamento jurídico junto ao correr das épocas. **Revista Direito em Debate**, [S. l.], v. 29, n. 53, p. 28–39, 2020. Disponível em: https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/revistadireitoemdebate/article/view/9506. Acesso em: 19 dez. 2023.

WEBER, Max. **Ciência e política**: duas vocações. Trad. Jean Malville. 3 ed. São Paulo: Editora Martin Claret, 2001.

WEYNE, Bruno Cunha. A concepção de direitos humanos como direitos morais. **Revista Direitos Fundamentais & Democracia**, Curitiba, v. 6, 2009.

WOLKMER, Antonio Carlos. Pluralismo Jurídico: Novo Marco Emancipatório na Historicidade Latino-Americana. **Cadernos de Direito**, Piracicaba, v. 2, n. 4, p. 11-23. 2003. Disponível em: https://www.metodista.br/revistas/revistas-unimep/index.php/cd/article/view/717. Acesso em: 04 set. 2017.

WOLKMER, Antonio Carlos. **Pluralismo Jurídico:** o espaço de práticas sociais participativas. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis, 1992. 653 f.