

EDUARDO JOBIM

*A JUSTIÇA TRIBUTÁRIA
NA CONSTITUIÇÃO*

2023

 **MALHEIROS
EDITORES**

 **EDITORA**
*Jus*PODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

FUNDAMENTOS DO PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

3.1 INTRODUÇÃO

O presente capítulo procura detalhar como o princípio da justiça tributária pode ser estruturado a partir do interior do ordenamento jurídico. A CF/88 fez poucas mas valiosas referências à justiça como um valor constitucional, como um princípio jurídico e como a concepção de justiça eleita pelo constituinte (justiça social). Além disso, elegeu o seu próprio critério de justiça tributária, reconhecido como princípio geral de tributação (capacidade contributiva), além de indicar princípios tributários e regras que nos permitem reconstruir o conteúdo do princípio da justiça tributária. A justiça social, por sua vez, foi referida como ditame da Ordem Econômica e como fim a ser perseguido pela Ordem Social.

Embora a doutrina nacional faça referência constante ao princípio da justiça tributária, deve-se lembrar que ele não foi textualmente previsto na CF/88. Assim, a doutrina faz referência a uma norma implícita que pertence à linguagem do cientista do Direito (metalinguagem do Direito Positivo).

O presente estudo procura reconstruir tal norma a partir do direito positivo (princípio e regras constitucionais), sem fazer apelo para qualquer conteúdo externo ao próprio sistema de referência.¹ Tais princípios e regras serão o nosso ponto de partida para a utilização de um modelo de verificação da norma que será fundamentado, sempre que possível, com base em ferramentas dedutivas e indutivas.

O presente capítulo visa reconstruir o arquétipo normativo que confere sustentação para que a justiça na tributação possa ser apoiada. Adiante será visto que alguns

1. Embora princípios do direito natural estejam presentes em todo o nosso estudo, deve-se lembrar que vários dos seus princípios foram positivados, sendo desnecessário qualquer apelo externo.

princípios constitucionais funcionam como blocos de cimento, ou pilastras, que conferem sustentação ao princípio da justiça tributária, de forma que sem eles o sistema jurídico não teria como dar a cada um o que lhe cabe.

Neste capítulo, o princípio da justiça tributária vai ser reconstruído tanto como uma especificação de dispositivos mais amplas (Estado de Direito, Estado Social de Direito, princípio da dignidade da pessoa humana, princípios subjetivos da liberdade, direito de propriedade), de onde é possível derivar ideais normativos mais específicos, quanto como uma generalização a partir de um conjunto de dispositivos mais específicas (legalidade, irretroatividade, etc.), de onde é possível induzir um conjunto de ideais normativos um pouco mais amplos associados ao princípio da justiça tributária.²

Será mostrado que o princípio da justiça tributária mantém relação (e em muitos casos decorre) com a combinação de diversos princípios jurídicos fundamentais que exigem a realização de ideais mais amplos ou restritos, que convergem para a concretização dos ideais da equidade, certeza, simplicidade e neutralidade, sem esquecer da transparência e da capacidade de o sistema tributário atender circunstâncias conjunturais. Procura-se mostrar que tais ideais são relevantes ao Sistema Tributário Nacional.

3.2 FUNDAMENTOS NORMATIVOS DIRETOS

3.2.1 Preâmbulo, princípios fundamentais, direito e garantias fundamentais

A partir da leitura de alguns dispositivos presentes na CF/88, vê-se que o constituinte fez referência textuais diretas à justiça. Já no “Preâmbulo” da Constituição, ao instituir o Estado Democrático, o constituinte reconheceu que tal estado deve ser “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, [...] a igualdade e a *justiça* como *valores supremos* de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”, [...] que é voltada “a solução pacífica das controvérsias”.

Tais valores se informam e se exigem reciprocamente de forma decisiva, manifestando-se na interpretação dos fatos sociais e das demais normas constitucionais, de modo que doam um sentido integrado e coerente ao sistema jurídico como um todo ou em suas partes. Como lembra Reale, “não vivemos num mundo de maneira indiferente, sem rumos ou sem fins”,³ o mesmo pode ser dito quanto aos valores constitucionais que direcionam os intérpretes para uma tomada de decisão.

Pode-se dizer, assim, que nenhum dos valores constitucionais são absolutos ou independentes dos demais, sendo possível que, diante de um caso concreto, eles se imbriquem, terminando por informar para uma ou outra interpretação jurídica relativamente à interação entre fatos e normas. Nessas situações, os valores concorrem entre si para obter a preeminência.⁴

2. ALONSO, Juan Pablo. *Principios jurídicos implícitos*. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 225.

3. REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 26.

4. O aplicador das normas constitucionais, “em se deparando com situações de concorrência entre bens constitucionalmente protegidos, [deve adotar] a solução que otimize a realização de todos eles, mas

A CF/88 inicia-se estabelecendo que a “República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito [...]”, que tem por fundamentos certos princípios, como “a soberania; a cidadania; a dignidade da pessoa humana; os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa; o pluralismo político” (inc. I a IV do art. 1.º da CF/88).

Somente no confronto dos mais variados pontos de vista (pluralismo político) é que os cidadãos podem determinar o que é melhor para si e para todos (democracia), e podem assegurar um conjunto de “condições necessárias para que a comunidade possa existir e continuar a existir”⁵ harmoniosamente. Para tanto, criam autolimitações recíprocas (lei), devidamente consentidas pelo voto (cidadania), com apoio e nos limites da Constituição (constitucionalismo), visando concretizar relações de distribuição, comutação e correção que sejam compatíveis com a concepção de justiça eleita pelo constituinte (justiça social). A soberania do Estado já nasce limitada, sendo que o poder que detém o povo é restringido por valores, princípios e regras constitucionais como aquela que confere proteção ao princípio da dignidade da pessoa humana, aos valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa, ao direito de propriedade, às limitações ao poder de tributar, e que obstam ações desmedidas, excessivas e desproporcionais em relação ao fim de justiça.

Mais adiante, a CF/88 reconhece ser *objetivo fundamental* da República Federativa do Brasil “*construir* uma sociedade livre, *justa* e *solidária*”,⁶ que seja capaz de “promover o bem de todos” (inc. I e IV do art. 3.º). Os princípios fundamentais em questão foram acompanhados de outros incisivos que devem ser levados em conta ao se buscar a sociedade justa. Seria inadmissível imaginar qualquer espécie de sociedade justa que não tenha conseguido ou que não tenha por missão erradicar a pobreza, reduzir substancialmente o problema da marginalização, que conviva com grandes

ao mesmo tempo não acarrete a negação de nenhum”. (MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 107). Sobre a concordância prática, do ponto de vista histórico, conferir: HOFFMANN-RIEM, Wolfgang. Concordância Prática no Pensamento Jurídico-Constitucional de Konrad Hesse. *Revista Direito Público*, Brasília, v. 18, n. 98, pp. 442-462, mar.-abr. 2021. A concordância prática ganha maior notoriedade com Konrad Hesse, em 1967, com a obra *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*, traduzida para o português por Luís Afonso Heck. Cf. HESSE, Konrad. *Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha*. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Safe, 1998. Para um resumo sobre o princípio da concordância prática, conferir: ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2015. p. 188.

5. LOPES, José Reinaldo de Lima. *Curso de Filosofia do Direito*: o Direito como prática. São Paulo: Gen, 2020. p. 442.

6. O dever de solidariedade, típico dos Estados Sociais de Direito, justifica a tributação progressiva dos mais capazes e visa assegurar autonomia (liberdade) aos mais carentes. A progressividade exigida pela CF/88 também é justificada como instrumento capaz de atenuar as deficiências típicas da tributação regressiva sobre o consumo, tão fundamental aos países em desenvolvimento. O simples dever de solidariedade entre indivíduos livres afasta qualquer associação da nossa Constituição com qualquer teoria libertária dos direitos, já que elas excluem qualquer lei que “force algumas pessoas a ajudar outros, incluindo impostos para redistribuição de riqueza”. (SANDEL, Michael. *Justiça*: o que é fazer a coisa certa? 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. p. 79).

desigualdades sociais e regionais ou que promova o bem apenas de alguns. O verbo “construir [uma sociedade...]” mostra que o Estado Social é uma realidade inacabada. Trata-se de um projeto coletivo em constante realização.⁷

Percebe-se que o objetivo fundamental de construir uma sociedade justa não se opõe, mas pressupõe a busca de uma sociedade pautada na liberdade e na solidariedade. A liberdade não é princípio absoluto, sendo tarefa de qualquer “Constituição justa [...] harmonizar a liberdade de cada indivíduo com a liberdade de todos os demais”.⁸

A história recente evidencia que os Estados que deram excessiva preponderância a um dos valores, como a igualdade ou a liberdade, acabaram por minar os demais valores dignos de proteção. Assim, as Nações que perseguiram de forma irrestrita a igualdade entre indivíduos, terminaram reduzindo todo e qualquer espaço para as liberdades fundamentais dos cidadãos.⁹ Assim, os valores de uma sociedade plural não convivem com o radicalismo axiológico, tão evidente nas ideologias da extrema direita quanto da extrema esquerda.

O princípio da justiça tributária deve se harmonizar com a concepção de justiça eleita pela CF/88, e ser conciliado com os demais valores e princípios constitucionais (liberdade, segurança jurídica, solidariedade, igualdade, etc.). Para ilustrar uma harmonização necessária com a certeza jurídica, Derzi diz que um direito seguro seria elemento “prévio e pressuposto evidente sem o qual não se pode alcançar a justiça”.¹⁰ A certeza do direito representa um dos ideais a serem concretizados pelo princípio da justiça tributária. Esse ideal deve ser harmonizado com outros ideais parciais, que compõem o princípio maior que os unifica.¹¹

Pela leitura do Preâmbulo, dos Princípios Fundamentais, dos Direitos e Garantias Fundamentais e dos Direitos Sociais, depreende-se uma clara preocupação com

7. BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2004. p. 53.

8. SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa?* 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. p. 171.

9. VAN PARIS, Philippe. *Real Freedom for All. What (if anything) can justify capitalism*. Oxford: Oxford University Press, 1998. p. 9.

10. DERZI, Misabel de Abreu Machado. *Modificações da jurisprudência no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2019. p. 608. Para uma análise interessante, conferir TORRES, Ricardo Lobo. *Liberdade, Segurança e Justiça*. In: CARVALHO, Paulo de Barros. (org.). *Justiça tributária*. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 703.

11. Ao nosso entender a certeza é um valor funcional e não um fim em si mesmo. O fim é aquilo que deve ser assegurado, tornado seguro. Analisando o ponto, García Máynez registra que: “The value of security – if it exists – can never be the value corresponding to the ends but must be merely instrumental value characteristic of the means. Security always refers to what is secured; and the value of security or, better, of the *making secure* depends on the value of what one what’s to make secure. The more valuable the object, the greater the importance attached to making it secure and the higher the value of the security attained through making it secure. The treasure chest is not an end but a means, and the value befitting it is as a means produced proceeds from the value of the end it serves”. (GARCÍA MÁYNEZ, Eduardo. *Justice and legal security. Philosophy and Phenomenological Research*, New York, v. 9, n. 3, pp. 496-503, 1949. p. 500).

um *fim constitucional*: o bem da comunidade. A CF/88 não visa proteger categorias, não presta compromisso com indivíduos específicos, é contrária aos privilégios e às discriminações, sendo voltada ao *bem de todos* (inc. IV do art. 3.º da CF/88).

Pode-se dizer que os primeiros artigos da CF/88 *cultivam virtudes* (defesa da *paz*, protegem os direitos individuais, asseguram a *igualdade* na lei e pela lei, protegem as *liberdades públicas*) e buscam *afastar males* (erradicar a pobreza, marginalização, desigualdades sociais, eliminar o preconceito e quaisquer formas de discriminação), direcionando a ação do Estado aos objetivos de construir uma sociedade *justa*.¹²

Tais objetivos interferem nas relações tributárias,¹³ sendo esse detalhamento relevante aos fins do presente estudo. O “Título Primeiro” do art. 1.º da CF/88 menciona que a República Federativa do Brasil constitui um Estado Democrático e Social de Direito. O Estado de Direito constitui unidade irredutível de qualquer ordem jurídica que pretende assegurar justiça tal como a reconhecemos modernamente. Esse modelo de Estado submete todos igualmente aos rigores da lei.¹⁴ Mas o *Estado* brasileiro não é apenas *de Direito*, sendo propriamente um Estado *Democrático* de Direito, o que bem revela que o que de fato dirige as ações estatais deriva direta ou indiretamente da vontade dos verdadeiros detentores do poder (o povo).

O princípio democrático veio assegurado pelo *parágrafo único* do art. 1.º da CF/88, que garante a todos a igualdade de oportunidades para poder votar e ser votado.¹⁵ A expressão de língua inglesa “*one man, one vote*” descreve o poder da população de influenciar com o mesmo peso e direito na formação política da Nação.¹⁶

A CF/88 garantiu aos indivíduos o poder de mudar o seu entendimento sobre a distribuição do que é comum, aos particulares, tanto no presente quanto visando ao futuro. Assim, a Carta admitiu a mudança dos critérios de distribuição de bens e direitos, ônus e bônus. Outros, todavia, são reconhecidos como imutáveis,¹⁷ como é o caso da distribuição dos Direitos e Garantias Fundamentais (art. 64, § 4.º, inc. IV), que são assegurados aos membros da comunidade.

12. Sandel explicita que “a justiça envolve o cultivo da virtude e a preocupação com o bem comum”. (SANDEL, Michael. *Justiça: o que é fazer a coisa certa?* 4. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011. pp. 17-18 e 321).

13. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 14.

14. Esse tipo de Estado – que possui algumas distintas configurações – elimina de vez as sociedades hierarquizadas, cuja distribuição dos ônus e bônus, direitos e deveres, penas se fazia por critérios de proximidade com o Monarca (*caste system*), que tudo podia; no Estado de Direito ninguém está acima da lei, sendo um estado de servos tão somente da Constituição e da Lei, que é a expressão da vontade de todos.

15. Salvo exceções expressas.

16. A CF/88 protegeu tal direito com tamanha intensidade, que vedou qualquer proposta de emenda tendente a abolir “o voto direto, secreto, universal e periódico” (art. 60, § 4.º, inc. II).

17. Os direitos e garantias imutáveis, segundo o art. 60 da CF/88: “A Constituição poderá ser emendada mediante proposta: § 4.º 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”.

A CF/88 distribui certos direitos a *todos*, e especifica uma série de garantias asseguradas apenas a alguns que se encontram em situações especiais (os presos, as pessoas processadas, em guerra) ou que portem certas condições ou estados de fato (as gestantes, os aposentados, os enfermos, as crianças, os hipossuficientes, os vulneráveis, etc.).

A combinação de múltiplas fórmulas ou critérios de justiça é, enfim, um traço marcante do texto constitucional, bem mostrando a intenção do constituinte de assegurar a cada um o que lhe é devido, num ambiente complexo. O mesmo ocorre com os direitos, que são assegurados em matéria tributária, levando-se em conta a capacidade contributiva, o porte da empresa, o seu tipo social (cooperativas, micro e pequenas empresas), sua localização (distinto tratamento de empresas situadas na Região Norte, na Zona Franca de Manaus), entre outras possibilidades.

Apesar das múltiplas fórmulas e critérios de justiça, segue a igualdade como uma regra. Assim, “todos são iguais perante a lei” (princípio geral da igualdade), “sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e estrangeiros a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade” (*caput*, art. 5.º da CF/88).

A Constituição também estabeleceu um longo catálogo de Direitos e Garantias Fundamentais, que contém 73 incisos e uma cláusula de abertura para incorporação de direitos humanos que decorram de Convenções Internacionais que reconhecem os indivíduos como iguais enquanto membros de categorias dignas de igual proteção. Tal catálogo corporifica uma série de *proteções*, e tal *função de bloqueio* não exaure as funções de muitos dispositivos relacionados à justiça, havendo uns que concorrem com a *função de programa*, “na medida em que visam à realização de um *objetivo*, como *finalidade institucionalizada*”.¹⁸

Algumas dessas proteções são mais relacionadas com a função de certeza do direito, como evidência o princípio que protege a residência.¹⁹ Outras garantias constitucionais previstas no art. 5.º da CF/88 são regidas pela igualdade absoluta, não passando de normas que asseguram a realização da justiça corretiva. É o caso do inc. V, que estabelece ser “assegurado o direito de resposta, proporcional ao agravo, além da indenização por dano material, moral ou à imagem”, e do inc. X do referido artigo, que estabelece serem “invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, *assegurado o direito à indenização* pelo dano material ou moral decorrente de sua violação”.

Alguns direitos fundamentais interferem na conformação das leis tributárias assegurando direitos subjetivos aos contribuintes perante o Estado, que não poderá gravar excessivamente tais bases. É o caso do direito de propriedade (inc. XXII, art.

18. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2008. p. 201. É o caso do inc. XXXII, do art. 5.º, que diz que o Estado promoverá, na forma da lei, a defesa do consumidor.

19. ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2019. p. 221.

5.º) e do direito à herança (inc. XXX). Cabe lembrar, por oportuno, que certos direitos fundamentais não se reduzem aos clássicos direito de liberdade, descritos por Lafer, como *direitos de defesa* (marcados como uma espécie de zona de não interferência estatal),²⁰ mas devem ser considerados como garantia de liberdade positiva (*positive freedom*), compreendida como aquela capacidade do cidadão de tomar decisões sobre o próprio patrimônio (sem anuência estatal) e sobre a própria herança, seja na condição de instituidor da herança ou no sentido de aceitar a condição de herdeiro.

Além dos Direitos e Garantias Fundamentais, a CF/88 elenca um rol de Direitos Sociais que são protegidos em muitos casos, independentemente de qualquer contribuição. Novamente, a concretização da *justiça social* leva em consideração, como acentua Reale, o “dever de cada um para com o todo”²¹ (solidariedade) e critérios de rateio que independem de qualidades pessoais e particulares das pessoas, sendo noção que penetra de forma decisiva a fim de garantir a proteção igual e o acesso de *todos* a certos bens. A condição de humanidade é o requisito que garante igual acesso a uma série de direitos sociais, como saúde e educação, dentre outros previstos na CF/88.

Além dos valores, os artigos 1.º ao 6.º da CF/88 estabelecem princípios jurídicos e regras que, por vezes, atuam com a função de bloqueio de ações estatais, exercendo a função de programa percebido como uma finalidade institucional a ser desenvolvida. Tais valores, princípios e regras afetam a tributação e asseguram direitos aos contribuintes, sendo que a compreensão sistemática dos dispositivos antes referidos, mas não só deles, entra em contato com o conjunto de normas pertencentes às relações obrigacionais tributárias.

Percebe-se que direitos e garantias fundamentais devem ser levados em consideração e concretizados por todo o sistema jurídico, oferecendo uma compreensão mais adequada do sentido das normas pertencentes ao Sistema Tributário Nacional, que igualmente contém normas dotadas de notória fundamentalidade.²²

3.3 FUNDAMENTOS NORMATIVOS INDIRETOS

3.3.1 Os fundamentos da justiça tributária deduzidos das normas constitucionais superiores

O processo dedutivo se caracteriza por ser uma forma de raciocínio que se desenvolve de uma verdade conhecida, “sabida ou admitida a uma nova verdade, graças

20. LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 126; ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 43.

21. REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 124.

22. ÁVILA, Humberto. *Conceito de renda e compensação de prejuízos fiscais*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 15.

às regras que presidem à inferência das proposições”.²³ Como apoio no processo dedutivo,²⁴ a presente obra investiga os princípios jurídico-constitucionais mais abstratos na tentativa de construir sentidos mais específicos sobre o princípio da justiça que deve reger o sistema tributário brasileiro.

O princípio da justiça tributária busca realizar alguns ideais que nem sempre foram associados à distribuição justa do ônus tributário. Ora, se a justiça vida dar a cada um o que lhe cabe em matéria de ônus e bônus, direitos e deveres discriminados segundo um determinado critério de rateio, nenhuma divisão seria possível (nem as injustas) sem que houvesse um mínimo de certeza jurídica sobre o *que é devido em termos de ônus (ou bônus)*, em que local algo passa a ser devido (no Município, nos Estados), quando algo passa a ser devido. Além disso, os sujeitos ou as partes do rateio devem ser definidos (agente distribuidor, sujeito ativo e passivo do ônus ou bônus), o mesmo podendo ser dito quanto à circunscrição dos próprios bens sociais objetos do rateio.

Além disso, deve haver uma *justificação idônea* para legitimar o rateio dos bens sociais passivos e ativos, quando feitos de forma não uniforme. A CF/88 ofereceu vários elementos a serem levados em conta pelo legislador na distribuição do ônus e bônus de natureza tributária; assim, deve o legislador infraconstitucional constatar a compatibilidade vertical das normas a serem criadas com as exigências constitucionais determinadas *ex ante*.

Na presente obra, procura-se deduzir ou induzir dos limites formais da tributação alguns ideais que podem ser associados ao princípio da justiça tributária. Como evidenciado, tais princípios nos permitem extrair ideais mais restritos, que não raramente vão redundar nos ideais parciais da equidade e da certeza do direito.

Num segundo momento, a metodologia será invertida, sendo adotado o método indutivo, buscando-se induzir de *preceitos* menores ideais maiores, de forma a dar contornos mais concretos ao princípio da justiça tributária. Cabe esclarecer que, pelos fundamentos do princípio da justiça tributária, procura-se mostrar quais princípios que o estruturam. Nada disso corresponde ao seu conteúdo. Este será dado por princípios tributários mais específicos.

Finalmente, cabe advertir que nas ciências jurídicas não constitui equívoco algum mesclar os métodos de investigação científica. Reale já advertia que “nossa época é caracterizada pelo *pluralismo metodológico* que admite que a dedução e a indução se complementem, na tarefa científica”,²⁵ não havendo que se confundir pluralismo com sincretismo metodológico.

23. REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 83.

24. O processo dedutivo não é necessariamente lógico, podendo ser estruturado por um processo argumentativo orientado e coerente. Cf. ALONSO, Juan Pablo. *Principios jurídicos implícitos*. Madrid: Marcial Pons, 2018. p. 225.

25. REALE, Miguel. *Lições preliminares do Direito*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 83.

3.3.1.1 Princípio do Estado de Direito

Consta do art. 1.º da CF/88 que “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” cinco incisos de conteúdo variado. Ao reconhecer a República como um “Estado de Direito”, fica claro que ela visa criar um tipo de direito que não seja arbitrário e que os cidadãos sejam guiados por normas dotadas de generalidade e abstração.

Ora, a ausência de arbitrariedade, a generalidade, a prospectividade do direito, as exigências de “clareza”, “precisão”, “inteligibilidade” decorrem do princípio do Estado de Direito “que serve de instrumento para assegurar a segurança jurídica”. Cabe lembrar que o ideal da certeza jurídica,²⁶ tão relevante ao princípio da justiça tributária e da justiça em geral,²⁷ não passa de uma das dimensões do princípio da segurança jurídica.²⁸

A república (*res publica*) significa coisa do povo (*the people's thing*), ou seja, *res publica res populi*, disse Cícero.²⁹ O elemento *populi* não é um conjunto de pessoas qualquer (conjunto desorganizado de indivíduos, uma turba), mas um conjunto de pessoas associadas pelo consenso jurídico estável (elemento jurídico) e pelo bem comum (elemento político).³⁰

Tal conjunto aproxima-se daquela noção de Estado em que os indivíduos desejam viver, é dizer, naquele local onde o direito rege (*regula*, Império do Direito, *Rule of Law*). Na esfera política, os indivíduos desejam que predomine a regra da maioria (democracia), sendo possível dizer ser pela comunhão dos elementos jurídicos e políticos que pode ser sintetizada a noção de Estado Democrático de Direito, ou simplesmente o Estado onde a Justiça deve imperar. O tipo de Estado em questão pode

26. “[...] Para que una economía privada funcione eficazmente, necessita un medio político estable, incluyendo un sistema tributario en el cual los pagos puedan razonablemente anticiparse. La inversión es arriesgada aun en las mejores circunstancias, y si el negocio es incierto en relación con los impuestos que habrán de pagarse, la inversión será menor. Y en forma análoga, los individuos han de estar seguros contra impuestos imprevistos recaudados sobre sus salarios o sus ingresos. La ley debe ser clara y específica, los recaudadores de impuestos deberían disponer de un margen muy limitado de facultade discrecional en cuanto a tasar a los contribuyentes, ya que esto constituye un gran poder y está sujeto al abuso”. (ECKSTEIN, Otto. *Finanzas Publicas*. Mexico: UTEHA, 1965. p. 108).

27. García Novoa aponta que “no es necesario hablar de una justicia tributaria como algo específico, sino que la justicia y los principios tributarios son, en el ordenamiento alemán, deducción directa del contenido material del Estado de Derecho [e do Estado Social de Direito], de la idea de justicia que preside todo el ordenamiento, sin que sea necesario hacerla depender del rígido molde de una concepción de capacidad contributiva fuertemente influida por una formulación individualista del tributo”. (GARCÍA NOVOA, César. *El principio de seguridad jurídica en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons, 2000. p. 107).

28. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica*: entre permanência, mudança e realização no direito tributário. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 211.

29. CICERO. *On the Commonwealth and on the Laws*. James E. G. Zetzel (ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 1999. (I. 39).

30. CICERO. *On the Commonwealth and on the Laws*. James E. G. Zetzel (ed.). Cambridge: Cambridge University Press, 1999. (I. 39).

ser associado ao conceito de República, que expressa um conjunto de pessoas livres e iguais associadas pelo consenso jurídico.

O Estado de Direito não se esgota em seu aspecto meramente formal – garantidor da segurança jurídica aos cidadãos –, mas reclama por adequação ao aspecto material do Estado de Direito, que exige leis materialmente justas, instituídas com generalidade, de modo a ensejar uma tributação uniforme, adequada a capacidade contributiva de cada um, e sem qualquer conteúdo arbitrário nem excessos.³¹ A busca por segurança e justiça coincide com os dois ideais mais relevantes a serem concretizados pelo princípio da justiça tributária: equidade e certeza jurídica.

A luta pelo reconhecimento do Estado de Direito não deixou de ser uma disputa por justiça e combate contra todas as formas de “arbitrariedade política e a exigência de alguma forma de controle das ações do Estado pelo direito”.³² A Revolução Francesa marcou o fim do Estado Patrimonial e promoveu uma mudança que resultou na construção gradual do Estado Liberal. Como consequência, houve uma separação clara entre certas esferas antes indissociáveis. Foram cindidas as esferas da ética, jurídica, religiosa, política e da economia.

Além da dita separação, houve a separação dos poderes como método tipicamente liberal de *desconcentração do Poder*, outrora radicado na mão de um único indivíduo (o Rei). A promulgação da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, é considerada o marco introdutório do Estado de Direito. Tal declaração reconheceu importantes conquistas sociais defendidas pelos movimentos revolucionários liberais, como a vinculação do próprio Estado e dos seus agentes às suas próprias leis.

Em matéria tributária, a Declaração (re)conheceu (volta a conhecer) as ideias da autoimposição, i.e., do livre consentimento da imposição (na segunda parte do art. 14.º), da universalidade do princípio da legalidade e a ideia de igualdade de todos perante a lei. O último princípio deve ser entendido como o princípio que clama pela uniformidade na instituição e aplicação do Direito, que representa outra forma de se falar em justiça formal (exigência de igualdade), que outrora terminava por proteger os interesses da classe política dominante.

Ao longo do século XIX, diversos autores defenderam a necessidade de haver a racionalização do poder político do Estado, ganhando importância o princípio da

31. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002; TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Fabris, 2008. vol. 1. p. 394.

32. Pérez Luño refere que, como os estados totalitários não têm os seus atos controlados pelo direito, deve-se negar qualquer tentativa “mistificadora dos ideólogos desses regimes” de enquadrá-los como Estados de Direito. (PÉREZ LUÑO, Antonio Enrique. *Derechos Humanos, Estado de Derecho y Constitución*. Madrid: Tecnos, 1995. p. 241).

segurança jurídica, que seria o modo “mais incontornável de se buscar a realização do Estado de Direito”.³³

No Estado de Direito, todas as manifestações de poder são subordinadas ao conteúdo das leis, e os prepostos do Estado devem atuar circunscritos ao seu conteúdo e limitados em sua ação em vista da promoção do bem comum. O princípio da legalidade atua como meio de regulação e de controle dos Poderes e das manifestações estatais em todas as suas atuações,³⁴ o que evidencia que este tipo de Estado é intermediado por uma ordem jurídica criada segundo os procedimentos abertos à participação popular pela via democrática.³⁵ O princípio do Estado de Direito é reconhecido como um princípio chave das Nações Unidas, situando-se no mesmo grau de importância que o regime democrático.

Quando as pessoas abordam a noção de Estado de Direito é comum replicarem os termos da Constituição de Massachussetts, de 1779, que declara que o Estado de Direito “é o governo das leis e não o governo dos homens”, oração que representa a tradução inglesa da expressão latina “*imperium legum*”.³⁶ A ideia representa um sistema político cujos “agentes do estado não são mais importantes aos olhos da lei que os indivíduos privados, de sorte que todos estão igualmente vinculados à lei, não havendo ninguém acima dela”.³⁷

No Estado de Direito, as leis, em sentido amplo, são os instrumentos que devem regular a conduta de todos, de forma que a universalidade/generalidade da lei é princípio que decorre desse mesmo tipo de Estado.³⁸ É claro que “nem sempre é possível

33. TORRES, Heleno Taveira. *A justiça dos impostos*. In: DERZI, Misabel de Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (org.). *Justiça fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2016. p. 233.

34. FERNANDEZ GARCÍA, Eusebio. “Hacia un concepto restringido de Estado de Derecho”. In: LÓPES GARCÍA, Antonio. *Los Derechos: entre la ética, el poder e el Derecho*. Madrid: Dykinson, 2000. p. 110.

35. Elías Díaz estabelece uma tipologia na evolução do Estado de Direito, descrevendo as suas modalidades de Estado liberal de Direito, Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito. Enquanto os dois primeiros exemplificam dois modelos reais, o terceiro é mencionado por Díaz como um modelo ideal a ser concretizado. Nenhuma das versões, entretanto, afasta a ideia de legalidade, sendo a evolução histórica do Estado Social de Direito descrita, não raramente, como uma tentativa de superar certos inconvenientes do Estado Liberal de Direito. O mesmo raciocínio vale para o Estado Democrático de Direito. As características principais do Estado de Direito, especialmente no plano jurídico-político, são perfeitamente compatíveis com o Estado Social de Direito e Estado Democrático de Direito, de forma que não foram apresentados como tipos de Estado antagônicos, mas o último é complementar, em alguns aspectos, como na proteção dos direitos sociais. Cf. DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y sociedad democrática*. Madrid: Taurus, 2010. pp. 14-63. (1. ed. 1973).

36. SELLERS, Mortimer. N. S. “What is the Rule of Law and Why is it so important”. In: SILKENAT, James R.; HICKEY JR., James E.; BARENBOIM, Peter D. *The legal doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*. Switzerland: Springer, 2014. p. 4.

37. POSNER, Richard A. *How judges think*. Cambridge: Harvard University Press, 2010. p. 89.

38. Nas palavras de Posner, a exigência da generalidade visa evitar que os indivíduos se sujeitem apenas aos desígnios do poder político. Cf. POSNER, Richard A. *How judges think*. Cambridge: Harvard University Press, 2010. p. 89.

separar claramente os aspectos formal e material do Estado de Direito, uma vez que leis contêm dispositivos gerais, [que] só por isso já proporcionam, até um certo grau, um tratamento isonômico”.³⁹

Füller registra que a generalidade tem relevância ímpar para qualquer ordenamento que se diga Jurídico, sendo condição imprescindível da “moralidade estrutural do direito” (*inner morality*).⁴⁰ A exigência da generalidade da lei é requisito que fora apontado por muitos autores que escreveram muito antes da consagração do Estado de Direito, como pode ser visto nos ensinamentos dos teólogos medievais. Mas foi só após o coroamento desse tipo de Estado que a generalidade passou a se expandir ao ponto de se tornar princípio-chave de qualquer ideia que se possa ter de lei, reconhecida no sentido de justiça geral.

Ninguém está dizendo que todas as leis ou as leis tributárias tenham que ser universais e gerais. Claro que não. Existem leis que se dirijam as pequenas empresas, as cooperativas, aos exportadores de mercadorias e serviços. Mas, “uma vez configurada uma classe e podendo essa configuração ser sustentada adequadamente, a lei atinge a todos”. Como acentua Lopes, “a ideia da igualdade, essencial à justiça, constrange o legislador”.⁴¹

O Estado de Direito é pautado na premissa de que ninguém pode se colocar acima do Direito, imperando a ideia básica de que, perante o mesmo Direito, somos todos absolutamente iguais (iguais perante a lei). A igualdade formal é um postulado de racionalidade prática, que demanda que todos que se encontram numa situação idêntica recebam um tratamento semelhante. Embora a igualdade perante a lei seja inicialmente destinada ao legislador e aplicador da lei, cabe lembrar que ela não é suficiente para enfrentar as causas das desigualdades presentes e precedentes (desigualdades econômicas, sociais, de gênero, de raça, de oportunidades) numa sociedade. Assim, ao lado da igualdade formal, passou a ser exigido um complemento de igualdade em sentido material.⁴²

Neste tipo de Estado, os indivíduos não toleram que existam hierarquias entre pessoas acima do mesmo Direito, assim, como sujeitos de direito, todos temos que contar apenas como pessoas dotadas de igual dignidade.⁴³

O Estado de Direito surge para atenuar as ameaças potenciais de abuso de poder por parte do Estado, sendo vedada qualquer forma de manipulação ou coação por parte

39. TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. *Justiça fiscal e o princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 17.

40. FÜLLER, Lon. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1968.

41. LOPES, José Reinaldo de Lima. *Curso de Filosofia do Direito: o Direito como prática*. São Paulo: Gen, 2020. p. 477.

42. SARLET, Ingo Wolfgang. O Sistema constitucional brasileiro. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI; Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 540.

43. HEGEL, Georg Wilhelm Friedrich. *Fenomenologia do Espírito*. 9. ed. São Paulo: Vozes, 2014. p. 477.

dessa mesma entidade superior que tente avançar sobre a dignidade titularizada por todo e qualquer indivíduo.

Raz registra que, dentre algumas abordagens contemporâneas para a justificação do Estado de Direito, está aquela que demanda por justiça formal na vida comunitária.⁴⁴ Aarnio e Peczenik parecem concordar e sustentam que o Estado Democrático de Direito tem vários objetivos e fins, dentre os quais: (1) assegurar a certeza do direito (*segurança jurídica*) nas suas múltiplas possibilidades de expressão e realização; (2) assegurar a *justiça formal* (= exigência de igualdade, que manda tratar todos de um grupo de forma semelhante, assegurando o mínimo indispensável em termos redistributivos); (3) assegurar a proteção aos direitos [em especial dos direitos fundamentais]; e (4) viabilizar decisões fundamentadas, que sejam leais ao direito vigente e que sejam direcionados aos fins de *realização da justiça* adequada ao caso concreto.⁴⁵

Voltando a citação de Raz, vê-se que a justiça como imparcialidade⁴⁶ exige que a lei seja estabelecida de forma geral, clara e pública para que todos possam tomar ciência. Isso permite que as pessoas sejam capazes de planejar a sua vida de acordo com os seus próprios desígnios (liberdade).

Outras noções podem ser deduzidas do princípio estrutural do Estado de Direito, como aquela que exige que o Estado respeite e valorize os seres humanos como possuidores de igual dignidade com todas as dimensões do humano, é dizer, reconheça que cada indivíduo deve conduzir a sua vida com a autonomia necessária para gozar do projeto de futuro que livremente escolheu para si, sendo obstado ao ente em questão adotar medidas que possam injustificadamente restringir a autonomia dos indivíduos de gozar de uma vida digna e feliz.

Quando surgirem disputas entre partes ou entre o contribuinte e o Estado, as partes devem ser capazes de apresentar seu ponto de vista em tribunal aberto composto por juízes imparciais,⁴⁷ que analisem o caso com suficiência técnica, sem preconceitos, que

44. RAZ, Joseph. The politics of the rule of law. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 3, n. 3, pp. 331-339, 1990. As perspectivas referidas podem ser divididas tanto numa perspectiva estática quanto dinâmica: na *perspectiva estática*, o Estado Democrático de Direito busca assegurar a justiça formal mediante normas que privilegiem o tratamento isonômico, de forma que, como consequência desse tratamento, seja assegurado o rateio de ônus e bônus, “o mínimo indispensável em termos redistributivos”; na *perspectiva dinâmica*, para que a obrigação de justiça chegue à sua plena realização, deve haver uma proteção aos direitos – especialmente aos direitos fundamentais –, por meio de decisões fundamentadas que tenham aderência (“sejam leais”) ao direito vigente, em vistas da realização da justiça do caso concreto.

45. AARNIO, Aulis; PECZENIK, Aleksander. On Values. Universal or Relative?. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 9, n. 4, 1996. pp. 322-330; Tipke aponta “ser a *racionalidade econômica* [...] um fator significativo da justiça do caso concreto (*Sachgerechtigkeit*). O caos tributário indica que formas positivas economicamente desarrazoadas são também quase sempre injustas”. (TIPKE, Klaus; LANG, Joaquim. *Direito Tributário*. v. 1. Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Fabris, 2008. p. 170).

46. A imparcialidade e a impessoalidade são princípios incidentes sobre a Administração Pública. Sobre o tema, ver ÁVILA, Ana Paula Oliveira. *O princípio da impessoalidade da Administração Pública*: para uma Administração Pública imparcial. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

47. “The first and necessary and inescapable desideratum of the rule of law is an independent judiciary. Judges must be secure and well-paid, so that they can apply the law without fear or favor. [...] When

juízem conforme as provas apresentadas em juízo e com base nas leis determinadas previamente. Tais decisões devem ser justificadas através de um processo argumentativo que permita o seu controle, pela via recursal.

A ênfase está na previsibilidade e na capacidade de conduzir a vida sem ser frustrado pela arbitrariedade ou imprevisibilidade governamental. Esta visão da justiça é chamada de *burocrática* ou procedimental porque diz respeito à condução de procedimentos imparciais a pautarem as instituições em suas relações com indivíduos isoladamente.⁴⁸

Como os procedimentos devem ser assegurados a todos indistintamente e com isonomia, eles não deixam de representar a justiça reconhecida no sentido formal. A contenção do despotismo é ideia que existe há muito tempo, o próprio Aristóteles, na Grécia antiga, já advertia que “o administrador da coisa pública deveria comportar-se não como senhor, ou dono, mas como mandatário ou preposto” (*et rem quasi dominus, sed quasi procurator et praefectus administrare*). Com razão, o filósofo já percebia que o sentimento de propriedade sobre o que é de todos não passava de manifestação de abuso do poder, sendo esta justamente a nota mais característica do despotismo.

O Estado de Direito envolve extensas controvérsias quanto ao seu conteúdo e extensão, os seus elementos ou condições, suas limitações e benefícios,⁴⁹ não sendo o presente espaço o local adequado para apreciação das suas complexidades e ambivalências. A nossa tarefa consiste em identificar em que medida a justiça mantém conexão com o princípio do Estado de Direito (art. 1.º da CF/88), tomando este como um princípio estruturante que conforma o conteúdo da atuação estatal.

Já vimos que o *direito* pode ser entendido como justiça, não num aspecto subjetivo, significando uma opinião particular ou pessoalizada de uma dada pessoa, mas como o direito posto pelo Estado na missão de “velar por regras justas e ao executá-las, proteger seus cidadãos da injustiça”.⁵⁰ O Estado de Direito pode ser reduzido a duas categorias básicas que compreendem uma dimensão “formal” e outra “material”.⁵¹

ether judges do not enjoy secure tenure in their offices, their ruling are subject to improper influence and coercion”. SELLERS, Mortimer N. S. What is the Rule of Law and Why is it so important. In: SILKENAT, James R.; HICKEY JR., James E.; BARENBOIM, Peter D. *The legal doctrines of the Rule of Law and the Legal State (Rechtsstaat)*. Switzerland: Springer, 2014. p. 10.

48. RAZ, Joseph. The Politics of the Rule of Law. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 3, n. 3, pp. 331-339, 1990.

49. Segundo Böckenförde, “El punto de partida y la referencia obligada del ordenamiento estatal es el individuo singular, libre, igual, autodeterminado, y sus objetivos en la vida terrenal; promoverlos es precisamente el por qué del Estado, el fundamento que lo legitima. «Las inclinaciones suprasensibles de los hombres, la ética y la religión, están fuera del ámbito de competencias del Estado de Derecho”. (BÖCKENFÖRDE, Ernst Wolfgang. *Estudios sobre el Estado de Derecho y la Democracia*. Trad. Rafael de Agapito Serrano. Madrid: Trotta, 2000. p. 19).

50. TIPKE, Klaus. *Die Steuerrechtsordnung*. 2. ed. Köln: Otto Schmidt, 2013. v. 3, p. 261.

51. Para Canotilho, a faceta formal é representada pela aptidão de governar a população através de normas jurídicas, incumbindo ao Estado garantir as liberdades preexistentes do cidadão e da sociedade civil. Canotilho resume os elementos que compõem os elementos formais do Estado de Direito, sendo eles (i) “o princípio da constitucionalidade e correlativo princípio da supremacia da Constituição”; (ii)

A dimensão formal é impossível de ser descrita em apenas um simples conceito, mas pode ser resumida num conjunto de elementos ou características a governar as relações entre os particulares e as relações entre o particular e o Estado.

Nesse sentido, Dicey forneceu três características essenciais do Estado de Direito, que podem ser resumidas da seguinte forma: *supremacia absoluta da lei*, em oposição ao poder arbitrário; igualdade de aplicação do direito em geral (*igualdade perante a lei*), e a *incorporação do direito constitucional* como parte vinculativa do direito ordinário.⁵²

Percebe-se que tais elementos levam em conta a igualdade e a liberdade que constavam como as principais exigências revolucionárias,⁵³ na Europa e nos Estados Unidos, no século XVIII; o consenso sobre tais pautas culminou nas Declarações dos Direitos Americanas, que entraram em vigor em 15 de dezembro de 1776, e na já citada Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão francesa, que ecoaram, nas palavras de Bobbio, que “o governo é para o indivíduo e não o indivíduo para o governo”.⁵⁴

A Declaração proclamou que “*la loi est l’expression de la volonté générale*” e, como tal, “*elle doit être la même pour tous*”. Como o direito é a expressão da vontade de todos e a sua abrangência coloca todos debaixo dos mesmos comandos legais, evidente que não pode haver benefícios para uns e a lei para os outros. O que há é a justiça geral (legal) que se aplica a todos os indivíduos (justiça reconhecida no sentido formal).

O Estado de Direito materializa a ideia de direito como uma ordem de justiça comum. Aqueles que porventura sustentem não haver a necessidade de existirem os mesmos direitos ou uma justiça comum para todos os indivíduos numa dada comunidade simplesmente não compreenderam a essência do Estado de Direito. Seguindo o nosso raciocínio, segundo a estrutura formal do Estado de Direito, é possível deduzir ideias centrais ao que podem chamar de direito justo: todos devem ser governados por leis e decisões dotadas de publicidade, que sejam claras, prospectivas, consistentes e estáveis, não contraditórias, exequíveis, interpretadas e aplicadas com congruência e

divisão dos poderes; (iii) princípio da legalidade da administração; (iv) “a independência dos tribunais (institucional, funcional e pessoal)”; e a “vinculação do juiz à lei”, a garantia da proteção jurídica e a abertura da via judiciária para assegurar o acesso ao direito e aos tribunais. A faceta material demanda que a atuação estatal se vincule ao conteúdo dos direitos, cabendo ao Estado criar condições de proteção e promoção dos direitos fundamentais e assumir tarefas de regulação de setores mais amplos da sociedade civil. (GOMES CANOTILHO, José Joaquim. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7. ed. Lisboa: Almedina, 2003. p. 255).

52. DICEY, Albert Venn. *An Introduction to the study of the Law of the Constitution*. Indianapolis: Liberty Classics, 1915. pp. 171 e 175.

53. Fraternidade também integra o rol dos princípios republicanos.

54. BOBBIO, Norberto. *Stato, governo, società. Per una Teoria Generale della Politica*. Torino: Giulio Einaudi, 1985. p. 70; DEL VECCHIO, Giorgio. *La déclaration des droits de l’homme et du citoyen dans la Révolution française: contributions à l’histoire de la civilisation européenne*. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1968. pp. 45-47; PALOMBELLA, Gianluigi. *Filosofia do Direito*. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 141.

coerência temporal, que “exige que o Poder Judiciário se vincule aos seus precedentes, salvo se tiver alguma justificativa para a sua alteração”.⁵⁵

As leis também devem ser aplicadas a todos indistintamente,⁵⁶ de modo que todos os indivíduos sejam sujeitos às normas que definem a maneira e os limites de sua atuação, sujeitando-se às sanções ou outras formas de reparação quando tais regras forem descumpridas.

Assim, os cidadãos e funcionários que se afastarem do conteúdo das normas gerais instituídas pelo Poder Legislativo ficam sujeitos a responder por seus atos em algumas esferas. Num estado constitucional, os processos devem ser julgados apenas por tribunais imparciais e independentes (justiça institucional),⁵⁷ que respeitem o Direito.

O ideal do Estado de Direito nunca é satisfeito pela simples obediência ao conteúdo prescrito nas leis.⁵⁸ A lei sequer deve ser considerada jurídica se não levar em conta a noção de juridicidade, que é figura congênita ao Direito. Para tanto, o reconhecimento do Direito Positivo como categoria jurídica depende integralmente dos elementos categoriais que Füller associou à moralidade estrutural do direito.⁵⁹

O Estado de Direito quando compreendido abaixo da sua estrutura formal surge para eliminar o arbítrio do soberano,⁶⁰ e para vincular a vontade do Governo ao con-

55. ÁVILA, Humberto. Teoria da *Segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 482. Como salienta MacCormick, “Num sistema jurídico imparcial se faz a mesma justiça a todos, independentemente de quem forem as partes do caso e de quem está julgando. Num estado moderno, com muitos juízes e muitas cortes, e uma hierarquia estruturada de recursos, as mesmas regras e soluções devem orientar a decisão independentemente do juiz do caso. Fidelidade ao Estado de Direito requer que se evite qualquer variação frívola no padrão decisório de um juiz ou corte para o outro”. (MACCORMICK, Neil. *Retórica e o Estado de direito*. Trad. Conrado Hubner Mendes e Marcos Paulo Veríssimo. Rio de Janeiro: Elsevier, 2008, p. 191).

56. SUMMERS, Robert S. A Formal Theory of the Rule of Law. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 6, n. 127, pp. 127-142, 1993. p. 135.

57. SUMMERS, Robert S. A Formal Theory of the Rule of Law. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 6, n. 127, pp. 127-142, 1993. p. 135.

58. TAMANAHA, Brian Z. A Concise Guide to the Rule of Law. In: PALOMBELLA, Gianluigi; WALKER, Neil. *Relocating the Rule of Law*. Portland: Hart, 2009. p. 3.

59. Lon Füller argumenta que o direito está sujeito a uma moralidade interna que consiste em oito princípios: as leis devem ser expressas em termos gerais; as leis (ou normas) devem ser publicamente promulgadas; as leis devem ter efeito prospectivo; as leis devem ser expressas em termos compreensíveis; as leis devem ser consistentes entre si; as leis não devem exigir conduta além dos poderes das partes afetadas; as leis não devem ser alteradas com tanta frequência que o sujeito não possa confiar nelas; e as leis devem ser administradas de maneira consistente com suas palavras. Cf. FÜLLER, Lon. *The Morality of Law*. New Haven: Yale University Press, 1968.

60. “La libertad de arbitrio en un Estado de Derecho solo puede existir dentro de los limites determinados por el hecho de que cada uno puede pretender una libertad igual. Además, la libertad no puede comprender actos antijurídicos, pues la libertad [absoluta] aniquilaría el Estado de Derecho en que se apoya la libertad de todos”. (LARENZ, Karl. *Derecho Justo. Fundamentos de ética jurídica*. Madrid: Civitas, 1985. p. 62). A Magna Carta captura em uma de suas cláusulas uma importante ideia que se aproxima em muito da concepção formal do Estado de Direito moderno: “No free man shall be seized or imprisoned, or stripped of his rights or possessions, or outlawed or exiled, or deprived of his standing in any other

teúdo das leis. No que diz respeito aos cidadãos e órgãos incumbidos da execução das leis, devem igual respeito ao conteúdo legal. Percebe-se que todos devem ficar limitados e devem moldar as suas condutas de forma consistente com a lei.⁶¹

A contenção do poder do Estado se dá de duas formas: pela sujeição dos agentes do Estado à lei,⁶² e pela imposição de limitações materiais ao poder de reforma da Constituição.⁶³ No Estado de Direito os indivíduos não são protegidos apenas contra os outros indivíduos, mas são protegidos contra as ações do próprio Estado, que deve estabelecer, de antemão, os direitos e deveres a serem seguidos todos.⁶⁴ É justamente essa faceta de proteção dos indivíduos contra as ações do Estado a principal característica da CF/88.

No Estado de Direito, as relações jurídicas são organizadas de acordo com normas gerais,⁶⁵ sendo o princípio da generalidade das leis um princípio fundamental de qualquer sistema jurídico que pretenda ser justo. A necessidade de generalidade das

way, nor will we proceed with force against him, or send others to do so, except by the lawful judgement of his equals or by the law of the land". (DAVIS, Godfrey Rupert Carless. *The Making of Magna Carta*. London: The British Library, 1977. p. 44).

61. No Brasil, a forma federativa do Estado, a separação dos Poderes, e os direitos e garantias individuais são limitações insuscetíveis de alteração, nem mesmo por Emenda à Constituição, conforme prevê o art. 60, § 4.º, da CF/88. A CF/88 prevê, ainda, limitações constitucionais ao poder de tributar que restringem materialmente a atividade do legislador, sendo que a sua observância assegura um núcleo irredutível de comandos que garantem justiça no Direito Tributário. Sobre a separação dos poderes, no estado moderno, conferir: SALDANHA, Nelson. *O Estado Moderno e a separação de Poderes*. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

62. A história da tributação revela que uma das primeiras reivindicações dos nobres ingleses ao Rei João Sem Terra foi decorrente da ausência de limitação deste em cobrar impostos sem que os súditos fossem consultados. Diversos são os exemplos que podem ser dados quanto à necessidade de anuência para a tributação, bastando citar as condições impostas ao referido Rei, na *Magna Charta*, de 1215. Também pode ser referido o lema "no taxation without representation" usado como indicativo da discórdia das Colônias Inglesas, na América do Norte, que não aceitavam ficar sujeitas aos impostos da Coroa Britânica, sem que tivessem representação adequada no respectivo Parlamento Inglês. Como anota José Reinaldo de Lima Lopes, "A Magna Charta (1215) [...] representa um acordo do rei para com os senhores, bispos e homens livres. Não é propriamente uma 'lei', uma 'constituição' ou uma 'declaração', mas um documento que firma um acordo sobre os limites da jurisdição do rei, com as ressalvas à autonomia dos diversos corpos. Note que no Prólogo, a saudação é dirigida aos detentores de cargos ou estados (*status*) no reino e não a todos os habitantes ou pessoas. Só no curso da revolução inglesa do Século XVII é que este documento será tratado como um documento constitucional, no sentido moderno do termo, sobretudo pelos esforços do jurista Edward Coke". (LOPES, José Reinaldo de Lima; MAFEI, Rafael Rabelo Queiroz; ACCA, Thiago dos Santos. *Curso de História do Direito*. São Paulo: Médoto, 2006. p. 30).

63. TAMANAHA, Brian Z. A concise Guide to the Rule of Law. In: PALOMBELLA, Gianluigi; WALKER, Neil. *Relocating the Rule of Law*. Portland: Hart, 2009. p. 4.

64. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 117.

65. Não há diferença entre generalidade e universalidade na lei, como bem estabelecida por Barzotto: "Aquilo que na terminologia filosófica se denomina "universal" na lei a dogmática jurídica e a filosofia do direito contemporânea chamam de "generalidade". O conceito é o mesmo: a lei deve limitar-se a indicar tipos e classes, e não pretender regular diretamente o particular". (BARZOTTO, Luis Fernando. Razão de lei. *Revista Direito GV*, São Paulo, v.3, n. 21, pp. 219-260, jul.-dez., 2007. p. 229).

leis pode ser traduzida na regra que veda privilégios (*privilegia nec irroganto*),⁶⁶ como em atos que impedem derivações legais que dispensam o pagamento de tributos para pessoas e grupos determinados.

A generalidade preserva a potencialidade da carga impositiva global a ser repartida com justiça entre *todos*. A falta de generalidade antagoniza com os fins de justiça, quando as leis passam a ser voltadas para um único sujeito ou para um grupo de favorecidos.⁶⁷ A generalidade é, também, elemento que evita que a lei seja fonte de privilégios ou perseguições, mas sirva de instrumento regulador da vida de todos, com igualdade de tratamento.⁶⁸

A concepção formal do Estado de Direito também exige a separação dos Poderes (art. 2.º da CF/88), como será visto em ponto próprio.⁶⁹ Um sistema jurídico formalmente justo depende de um Poder Judiciário autônomo e independente, cujos magistrados recebam vencimentos compatíveis com a sua qualificação e atribuição (art. 93, inc. V, da CF/88).

O critério de seleção dos magistrados deve ser realizado por concurso público (art. 93, inc. I, da CF/88) e deve levar em conta o nível de treinamento e experiência profissional do candidato (art. 93, inc. IV, da CF/88), inclusive para fins de acesso aos tribunais de segundo grau (art. 93, inc. III, da CF/88). Os juízes devem ter certas garantias como a estabilidade⁷⁰ e a inamovibilidade (art. 95, inc. I e II), sendo asseguradas condições de trabalho e recursos suficientes para o desempenho de suas funções institucionais (art. 99 da CF/88); a falta de independência, a politização da Magistratura, a perseguição e o afastamento de juízes antagonizam com o Estado de Direito, sendo elementos constantes nas ditaduras modernas.⁷¹

As regras que impõem dever de isenção aos juízes na condução de processos influenciam sobretudo na realização da justiça como um todo, sendo exigência

66. Almiro do Couto e Silva conta que a generalidade “da lei é algo que os romanos tirarão da cultura grega e que provavelmente só com as Leis das XII Tábuas teria introduzido em seu universo jurídico”. COUTO E SILVA, Almiro do. Os indivíduos e o Estado na realização de tarefas públicas. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro. v. 209, jul. 1997. p. 44.

67. BOBBIO, Norberto. *Teoria della Norma Giuridica*, Torino: Giapichelli Editori, 1958. pp. 227 e ss.

68. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of law*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 117; BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 25.

69. AARNIO, Aulis. *Essays on the doctrinal study of Law*. Dordrecht: Springer, 2011. p. 117.

70. A CF/88 fala em vitaliciedade.

71. Lewitsky e Zibblat apontam, em livro com nome sugestivo, que as democracias não morrem pelas mesmas causas que outrora: antes, as democracias morriam em razão de golpes de estado, revoltas populares e/ou pela tomada do poder por generais e soldados; após a Guerra Fria, as democracias são destruídas por dentro, graças ao destrutivo empenho de pessoas regularmente eleitas. Os modos pelos quais as democracias morrem são diferentes, tornando-se rotineiros os ataques as instituições, o desprezo à imprensa e à perda de legitimação das instituições como o Poder Judiciário, e assim por diante. As democracias, assim, morrem sem um rompimento do Poder. (LEWITSKY, Stefan; ZIBBLAT, Daniel. *How Democracies die*. New York: Crown, 2018. p. 5).

presente em qualquer Estado de Direito. A separação dos Poderes é útil para conter os abusos dos próprios Poderes, em especial para conter o nefasto abuso daqueles magistrados que se embriagam pelo Poder.⁷² Para tanto, a CF/88 assegurou garantias aos Magistrados, ao mesmo tempo que lhes impôs obrigações institucionais indicadas nos incisos I a VI do *parágrafo único* do art. 93 da CF/88, que restringe por exemplo, ao Juiz dedicar-se à atividade político-partidária.

A convivência num Estado de Direito exige “educação cívica apropriada dos cidadãos e regras que proibem retaliações oficiais contra cidadãos que reivindicam direitos em nome do Estado de Direito”.⁷³ O descumprimento de medidas judiciais, o perdão judicial de condenados⁷⁴ e a concessão de anistias para grupos protegidos são instrumentos que podem enfraquecer a autoridade do Poder Judiciário, não atendendo aos fins mais amplos do Estado de Direito.

Percebe-se que a concepção formal do Estado de Direito exige responsabilidade do Estado, de forma a reduzir as chances de arbítrio por parte dos seus prepostos. Ainda, as leis que governam as relações sociais devem ter vários atributos destacados por Tamanaha: devem ser “completas e não fragmentárias; definidas em vez de vagas; gerais em vez de particulares e formuladas de acordo com modos de expressão apropriadamente formais”.⁷⁵ Em termos de requisitos institucionais, deve a lei assegurar *inteligibilidade e acessibilidade* ao conteúdo do Direito,⁷⁶ de modo a permitir que os indivíduos possam desfrutar de uma vida humana digna e planejada, sendo capazes de compreender a lei, que deve ser “clara e simples, a fim de garantir segurança jurídica e promover justiça tributária”.⁷⁷

A concepção formal do Estado de Direito não é capaz de afastar “a existência de leis ruins, erradas e perversas em seu conteúdo”.⁷⁸ Apesar de ser lugar-comum afirmar

72. SUMMERS, Robert S. A Formal Theory of the Rule of Law. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 6, n. 127, pp. 127-142, 1993. p. 130.

73. SUMMERS, Robert S. A Formal Theory of the Rule of Law. *Ratio Juris*, Hoboken, v. 6, n. 127, pp. 127-142, 1993. p. 130.

74. LEWITSKY, Stefan; ZIBBLAT, Daniel. *How Democracies die*. New York: Crown, 2018. p. 180.

75. TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press. p. 124.

76. ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 207.

77. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008. v. 2, p. 265.

78. “The formal conceptions of the rule of law addresses the manner in which law was promulgated, the clarity of the ensuring law norm, and its temporal dimension. It does not however seek to pass judgment upon the actual content of the law itself. On this view, we are not concerned with whether the law was a good law or bad law, provided that the formal precepts or the rule of law are met. The rationale for limiting the rule of law in this manner is, for Raz, that if the rule of law is the rule of the good law then to explain its nature is to propound a complete social philosophy, in which it lacks any useful, independent functions”. (CRAIG, Paul. “Theory and values in Public Law: A response”. In: CRAIG, Paul; RAWLINGS, Richard. *Law and Administration in Europe: Essays in Honour of Carol Harlow*. Oxford: Oxford University Press, 2003. p. 30).

que a acepção formal do Estado de Direito é condição necessária, mas não suficiente para concretização de um direito *justo*, parece que tal afirmação enfatiza o fato de que a institucionalização dos elementos formais do Estado de Direito favorece certos valores⁷⁹ e ideais, como aqueles da igualdade (formal), da certeza do direito, além de garantias aos direitos fundamentais.⁸⁰

Atentos a essa constatação, é necessário reconhecer que diversos princípios e regras podem ser deduzidos direta ou indiretamente da concepção formal do Estado de Direito.⁸¹ No Brasil, não temos a necessidade de deduzir diversos princípios jurídicos a partir do sobreprincípio em questão, já que a analiticidade e extensão da CF/88 reduziu sensivelmente o trabalho do intérprete.

No âmbito tributário, a estrutura formal do Estado de Direito igualmente favorece os ideais da *liberdade*, *certeza* e *igualdade*, e o valor *justiça* e *solidariedade* são prestigiados reflexivamente.⁸² Dworkin defende a acepção substancial do Estado de Direito, que chama de “concepção centrada nos direitos”, que deve complementar a acepção formal do Estado de Direito que ele chama de “*rule-book conception of the Rule of Law*”.⁸³

Segundo o autor, a acepção substancial do Estado de Direito “pressupõe que os cidadãos têm direitos e deveres morais entre si e direitos políticos perante o Estado como um todo”. Nessa medida, o autor insiste que tais “direitos morais e políticos sejam reconhecidos no Direito Positivo, para que possam ser aplicados (impostos) quando da exigência de cidadãos individuais por meio de tribunais ou por outras instituições judiciais do tipo conhecido, na medida do possível”.⁸⁴

79. SUMMERS, Robert S. *A Formal Theory of the Rule of Law. Ratio Juris*, Hoboken, v. 6, n. 127, pp. 127-142, 1993. p. 131.

80. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, pp. 520-521.

81. Summers elenca os elementos mais relevantes, acentuando: autonomia dos poderes: (art. 2.º da CF/88); a ideia de governo legítimo; a garantia de certeza e da previsibilidade da ação governamental e dos efeitos legais do processo legislativo; a autonomia privada dentro nos limites da lei; a facilitação de livre escolha e planejamento do ser humano, o respeito pela dignidade da pessoa humana (art. 1.º, inc. III, da CF/88); e vedação de qualquer possibilidade de arbitrariedade por parte de agentes do Governo: (art. 5.º, inc. XXXLII); Poder Judiciário imparcial, composto por magistrados que assegurem livre direito de defesa aos indivíduos; igualdade de tratamento dos indivíduos nas relações com o governo (art. 5.º *caput*); o reforço de uma igualdade real de tratamento legal (art. 5.º *caput*); o reforço da coragem dos funcionários para tomar decisões impopulares requerido pela lei. (SUMMERS, Robert S. *A Formal Theory of the Rule of Law. Ratio Juris*, Hoboken, v. 6, n. 127, pp. 127-142, 1993. p. 131).

82. Na maioria das vezes, pelo menos.

83. “It insists that, so far as is possible, the power of the state should never be exercised against individual citizens except in accordance with rules explicitly set out in a public rule book available to all. The government as well as ordinary citizens must play by these public rules until they are charged, in accordance with further rules about how they are to be charged, which are also set out in the rule book”. (DWORKIN, Ronald. *Political Judges and the Rule of Law*. In: KAVANAGH, Aileen; OBERDIEK, John. *Arguing about Law*. London: Routledge, pp. 193-211, 2011. pp. 194-195).

84. DWORKIN, Ronald. *Political Judges and the Rule of Law*. In: KAVANAGH, Aileen; OBERDIEK, John. *Arguing about Law*. London: Routledge, pp. 193-211, 2011. p. 195.

Dworkin incorpora os direitos individuais à estruturação formal do Direito,⁸⁵ mas não menospreza o papel das estruturas formais que criam normas que devem ser obedecidas por todos. Com base nessa ordem de ideais, acentua que qualquer governo que atue contra as suas normas, com muita frequência, não pode ser justo, “mas a conformidade com as normas previstas [nos textos] claramente não é suficiente para a justiça; o cumprimento pleno alcançará uma injustiça muito grave se as normas forem injustas” (justiça substantiva).⁸⁶

A concepção substantiva (material) reconhece certos direitos que podem ser encontrados na ou deduzidos da ideia de Estado de Direito. Estes atuam de forma a distinguir leis boas (good laws) das leis ruins (e injustas).⁸⁷⁻⁸⁸ Os direitos individuais não são filtros perfeitos de justiça, assim não são capazes de afastar ou superar injustiças, em muitos casos, especialmente numa sociedade cada vez mais complexa e com uma malha ampla de normas que atuam coordenadamente, umas sobre as outras. Assim, Dworkin defende que o Magistrado deve ser capaz de contar com “leis boas”; mas onde isso não for possível, ele ficaria obrigado a cumprir uma tarefa que não deveria ser sua, cabendo-lhe procurar um critério diferente de decisão para preencher a lei, corrigi-la e até mesmo desrespeitá-la.⁸⁹ Com isso não é possível concordar.

Mesmo assim, Dworkin prefere que os tribunais: (i) “não tomem atitudes que não as especificadas em normas publicadas previamente”; (ii) que as instituições jurídicas “façam cumprir quaisquer direitos que os cidadãos tenham”,⁹⁰ por mais óbvio que tal ideia represente.

Enquanto o primeiro destaque assegura o atendimento formal do Estado de Direito, o segundo exige que o magistrado assegure os direitos que melhor se ajustem ao contexto moral (noção que remete ao conteúdo das ações certas e erradas) e aos direitos das partes. Se estas têm sentimentos opostos sobre certos direitos, na prática,

85. TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press, 2004. p. 102.

86. DWORKIN, Ronald. Political Judges and the Rule of Law. In: KAVANAGH, Aileen; OBERDIEK, John. *Arguing about Law*. London: Routledge, pp. 193-211, 2011. p. 195.

87. CRAIG, Paul. Theory and values in Public Law: A response. In: CRAIG, Paul; RAWLINGS, Richard. *Law and Administration in Europe: Essays in Honour of Carol Harlow*. Oxford: Oxford University Press, 2003, p. 30.

88. É o que sustenta Craig, “those who espouse substantive conceptions of the rule of law accept that the rule of law has the formal attributes mentioned above, but they wish to take the doctrine further. Certain substantive rights are said to be based on, or derived from, the rule of law. The concept is used as the foundation for these rights, which are then used to distinguish between ‘good’ laws, which comply with such rights, and ‘bad’ laws, which do not”. (CRAIG, Paul. Theory and values in Public Law: A response. In: CRAIG, Paul; RAWLINGS, Richard. *Law and Administration in Europe: Essays in Honour of Carol Harlow*. Oxford: Oxford University Press, 2003. p. 30).

89. ZAGREBELSKY, Gustavo. Ronald Dworkin’s doctrine on legal principles. *International Journal of Constitutional Law*, New York, v. 1, n. 4, pp. 621-650, 2003. p. 623.

90. DWORKIN, Ronald. *A matter of Principles*. Oxford: Oxford University Press, 2010. p. 8.

seria quase impossível deduzir interpretações coesas a partir de princípios morais e políticos imanentes.⁹¹

Sendo assim, seria questionável supor que os temas mais controversos da sociedade pudessem ser decididos de modo coerente e consistente pelos juízes. Com base em argumentos similares, Tamanaha é cético quanto à possibilidade de direitos individuais serem deduzidos da noção de Estado de Direito material; desacordos semânticos e interpretativos igualmente impedem que o juiz encontre uma única resposta correta para a maior parte dos casos, já que o sentido e o alcance de tais direitos são variáveis.⁹²

A implicação mais problemática da visão de Dworkin, registra Tamanaha, reside no fato de o autor remover certas questões do terreno político para entregá-las aos juízes,⁹³ surgindo “questões sérias sobre a legitimidade de tais decisões judiciais, [...] [que] podem ofender a liberdade política ao ter juízes não eleitos sendo chamados a tomar decisões de natureza diferente das tomadas pelas legislaturas”.⁹⁴

A posição de Dworkin não deixa de ser perigosa dada a combinação que o autor promove ao misturar o ponto de vista moral com a esfera jurídica. Alguns autores chegam a dizer que, se a moral sai ganhando com a sua juridicização é difícil saber; mas que o Direito sai perdendo com a sua moralização isso parece ser fato.

O papel dos magistrados deve ser aquele de aplicar o Direito ao caso concreto e estabelecer a *ordem*. Não é o seu papel moralizar a Administração Pública, concretizar a Justiça Social ou combater a corrupção. O juiz deve ser neutro e imparcial não podendo ter papel ativo no conflito.

A sua atividade deve se voltar à aplicação imparcial da lei e concretizar a segurança jurídica reconhecida, por Vieira, no sentido de previsibilidade⁹⁵ e certeza sobre as consequências das ações dos particulares. O principal perigo na interpretação judicial da Constituição e da Lei, reconhecida em sentido amplo, é que os juízes confundam as suas próprias predileções pela lei, pois é a lei, e *não* as suas predileções, o caminho para a justiça.

A dimensão material do Estado do Direito é voltada para a inserção de conteúdo substantivo na estruturação formal do Direito; nesse sentido, o Estado de Direito socorre-se da ideia de adequação e se volta para certos fins, como a preservação dos

91. TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press. 2004, p. 80; TAMANAHA, Brian Z. *Law as a Means to an End – Threats to the Rule of Law*. Cambridge: Cambridge University Press, 2006. p. 131.

92. TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press. 2004. p. 103.

93. TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press. 2004. p. 103.

94. TAMANAHA, Brian Z. *On the Rule of Law: History, Politics, Theory*. Cambridge: Cambridge University Press. 2004. p. 83.

95. VIEIRA, José Roberto. Medidas provisórias tributárias e segurança jurídica: a insólita opção estatal pelo “viver perigosamente”. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* (orgs.). *Segurança jurídica na tributação e Estado de Direito*. São Paulo: Noeses, 2005. pp. 326-348.

direitos à vida digna, a subsistência psicofísica, a liberdade de consciência e de religião, a observância da igualdade material.⁹⁶

Na tributação, o Estado de Direito material deve assegurar a plenitude dos direitos fundamentais do contribuinte, salvaguardando-os contra surpresas e abusos por parte do Estado. A maior parte dos direitos assegurados pela estruturação material do Estado de Direito acaba por reforçar os fins de justiça, através da concretização do ideal da certeza *do e no* direito.

É sempre relevante observar o direito assegurado, que pode ser determinante para perceber qual é o valor que está sendo prestigiado. Por exemplo, ao se garantir o livre desenvolvimento da liberdade e da atividade profissional do indivíduo, uns podem entender que se esteja reforçando os fins de segurança – permitindo, assim, que os indivíduos saibam que podem conduzir as suas atividades independentemente da chancela do Estado. De outra perspectiva, ao se garantir tais direitos, outros podem entender que se esteja reforçando os fins de justiça, por exemplo, possibilita ao indivíduo uma chance de buscar a sua própria remuneração, em vez da remuneração oferecida e determinada por outrem. Percebe-se que o enfoque é essencial na avaliação do valor prestigiado.

Conclui-se que a dimensão formal do Estado de Direito edificou de forma determinante os elementos necessários para um direito justo.⁹⁷ A maior contribuição que o Estado de Direito formal projetou na relação entre Estado e indivíduo, talvez resida no fato de ele assegurar que as leis sejam instrumentos gerais e não particulares. A distribuição desigual do peso dos tributos ofende a igualdade. Sobre o assunto, Mill registrou que, “se alguém carrega uma quota de peso menor do que aquele que por justiça lhe cabe, alguma pessoa tem de carregar mais do que lhe toca, e *coeteris paribus* o alívio da primeira não é um bem tão grande para ela, quanto é um mal a maior pressão fiscal exercida sobre a segunda”.⁹⁸ Outros elementos representativos do Estado de Direito formal funcionaram como alicerces para o Estado de Direito material, de modo que, em se tirando o sustentáculo formal, o conteúdo material simplesmente desabaria.

96. Segundo Sarlet, “A atribuição de um sentido material à igualdade, que não deixou de ser (também) uma igualdade de todos perante a lei, foi uma reação precisamente à percepção de que a igualdade formal não afasta, por si só, situações de injustiça, al-ém de se afirmar a exigência de que o próprio conteúdo da lei deveria ser igualitário, de modo que de uma igualdade perante a lei e na aplicação da lei se migrou para uma igualdade também *na lei*”. (SARLET, Ingo Wolfgang. O Sistema constitucional brasileiro. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI; Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Direito Constitucional*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 540).

97. No Direito Tributário brasileiro, a ideia de Estado de Direito incorporou-se entre os dogmas mais sagrados na visão de muitos juristas. Os princípios formais do Direito Tributário foram estudados com extremo detalhe por diversos autores de índole positivista. O mesmo não pode ser dito com relação aos princípios tributários materiais, que só ultimamente têm recebido a devida atenção por parte dos pesquisadores que conseguiram se afastar das correntes mais normativistas do Direito Tributário.

98. MILL, John Stewart. *Princípios de Economia Política*. São Paulo: Abril Cultural, 1983. v. 2, p. 377.

O estudo da dimensão formal do Direito raramente foi associado ao valor justiça, pois o objeto da justiça, o “justo”, foi interpretado neste período de dominação dos positivismos pelo mundo como sendo uma espécie de “intromissão indevida de elementos ideológicos, moralizantes no âmbito jurídico objetivo”.⁹⁹ Segundo Kelsen, a justiça seria um valor não suscetível da experiência dos sentidos, não se submetendo a um tratamento lógico-científico.¹⁰⁰ O dualismo entre ser e dever-ser pretendeu reduzir complexidades numa sociedade cada vez mais complexa, sob a promessa de afastar a ambiguidade e a vagueza própria da linguagem. O desejo por segurança terminou por afastar das universidades brasileiras a possibilidade de reconhecimento da verdadeira essência do Direito, que é a Justiça, ao mesmo tempo que afastou do pensamento jurídico o homem de carne e osso, que é e deve ser a medida de todas as coisas.

Na visão dos positivistas, o Estado tinha por função garantir a liberdade dos indivíduos, sendo reconhecido o dever geral de abstenção (não interferência ou de não intromissão) perante o particular.¹⁰¹ Com o passar do tempo, o Estado de Direito formal acabou perdendo espaço para um novo modelo de Estado de Direito com caráter social. Este não era mais preocupado com a manutenção do *status quo*, mas com a promoção de políticas distributivas e de intervenção estatal na economia.

O Brasil seguiu tal tendência inaugurada após a Primeira Guerra Mundial, com a Constituição do México, de 5 de fevereiro de 1917, da Rússia, de 1917, e a célebre Constituição de Weimar, de 1919, posteriormente substituída pela Lei Fundamental de Bonn, de 1949.¹⁰²

O primeiro sinal de adesão desta “tendência” mundial ocorreu com a nossa Constituição Federal de 1934, que, pela primeira vez, instituiu uma Ordem Econômica e Social (arts. 115 a 140), que deveria ser organizada conforme “*os princípios da justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos a exigência digna*”, e “dentro desses limites, é [que fora] garantida a liberdade econômica” (art. 115). Dito de outra forma, a liberdade de ação das partes passou a encontrar certos limites, tendo que se adequar às necessidades coletivas (do todo); ao serem realizados tais fins impostos, buscava-se atender ao bem comum.¹⁰³

99. KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. Trad. João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006. pp. 13-22.

100. KELSEN, Hans. *O que é Justiça?* São Paulo: Martins Fontes, 1998. p. 87.

101. ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 192.

102. Sobre o tema, conferir: MEIRELES, Ana Cristina Costa. *A eficácia dos direitos sociais: os direitos subjetivos em face das normas programáticas de Direitos Sociais*. Salvador: Juspudivum, 2008. p. 41 e ss; GONZÁLES MORENO, Beatriz. *El estado social*. Naturaleza jurídica y estructura de los derechos sociales. Madrid: Civitas, 2002. pp. 45 e ss.

103. Para uma análise mais detalhada, conferir: DE SOUZA, Washington Peluso Albino. *Teoria da Constituição Econômica*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002. pp. 101-141.