

O PODER DE TRIBUTAR NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Ricardo Lobo Torres

-- Professor Titular de Direito Financeiro
na UERJ --

Sumário. I – Introdução. II – A afirmação histórica do poder de tributar. 1. Estado Patrimonial. 2. Estado Fiscal. 2.1. Estado Liberal Fiscal. 2.2. Estado Social Fiscal. 2.3. Estado Democrático Fiscal. **III – O conteúdo essencial do poder de tributar.** 1. A liberdade fiscal: o tributo como preço da liberdade. 2. O poder de tributar e a liberdade individual. **IV – A sede do poder de tributar. V – O poder de tributar e suas limitações. V.1. - Limitações ao poder de tributar.** 1. As imunidades tributárias. 2. As proibições de desigualdade. **V.2. - Limitações do poder de tributar.** 1. As garantias dos direitos fundamentais do contribuinte. 2. Limitações sistêmicas. 2.1. O sistema tributário nacional. 2.2. O sistema tributário federado. 2.2.1. O federalismo fiscal. 2.2.2. A separação horizontal do poder tributário: os poderes de administrar, julgar e legislar sobre tributos. 2.2.3. A separação vertical do poder de tributar. a) A separação vertical de rendas. b) A integração vertical do poder de tributar. c) O federalismo assimétrico ou concorrente. 3. O sistema tributário internacional. 4. O sistema tributário cosmopolita. **VI - O poder de tributar no contexto dos poderes materiais do Estado.** 1. Poder de tributar e poder financeiro. 2. Poder de tributar e poder de polícia. 2.1. Características do poder de polícia. 2.2. Os tributos e o poder de polícia. 2.2.1. Impostos. 2.2.2. Taxas. 2.2.3. Contribuições especiais. 3. Poder de tributar e poder de punir. **VII – A legitimação do poder de tributar. VIII – A teoria do poder de tributar. IX – Conclusões. X – Bibliografia.**

I – INTRODUÇÃO

O objetivo deste artigo em homenagem a Nelson Saldanha, jurista e filósofo que se preocupou tanto com a temática do poder, e sobre a qual escreveu trabalhos notáveis, é o de procurar surpreender algumas modificações do poder de tributar, dos pontos de vista fenomênico e ideológico, na passagem do século XX para o XXI, ou seja, na época da emergência do Estado Democrático de Direito.

O trabalho busca, de início, detectar a afirmação histórica do poder de tributar, para, ao depois, analisar-lhe os aspectos relacionados com a essência, limitação e contexto, a ver as características principais que ostenta na vigência do Estado Democrático Fiscal. Finaliza com o

exame da sua legitimação nos dias de hoje, isto é, com a conclusão de que o poder de tributar não encontra em si próprio a sua fundamentação.

II – A AFIRMAÇÃO HISTÓRICA DO PODER DE TRIBUTAR

O poder de tributar é coextensivo ao Estado Fiscal, ou seja, à configuração do Estado surgida a partir do final do séc. XVII, aproximadamente, com as Grandes Revoluções do Ocidente, que se caracteriza pela centralização e consolidação do poder de tributar nas mãos do Estado. Antes dessa época encontra-se o poder tripartido de exigir o pagamento de prestações que a rigor não podem ser chamadas de tributo.

1. Estado Patrimonial

O Estado Patrimonial, que se desenvolve aproximadamente durante sete séculos (de meados do séc. XII a meados do séc. XVIII), vive precipuamente da riqueza do Príncipe. Nele já se vislumbram algumas formas de imposição sobre a riqueza dos súditos, mas apoiadas na Razão de Estado (e não no poder de legislar) e justificadas pelas necessidades do Príncipe (e não pela capacidade contributiva do cidadão), que se não confundem com o exercício do poder de tributar. As exações são cobradas também pela Igreja e pelo senhorio, como manifestação de liberdade estamental e resqúicio do contrato feudal.

2. Estado Fiscal

Com as revoluções liberais afirma-se o Estado Fiscal, entendido como Estado de Direito, que passa a viver fundamentalmente da riqueza derivada do patrimônio ou do trabalho dos cidadãos, captada através de tributos exigidos por lei e justificados pela capacidade contributiva. Instaura-se, no Ocidente, o Estado de Direito fundado no exercício do poder de tributar, que conhece diferentes formas de positivação.¹

2.1. Estado Liberal Fiscal

O Estado Liberal Fiscal corresponde aproximadamente ao Estado de Direito dos séculos XVIII e XIX, que já foi chamado de Estado Guarda-Noturno ou Estado-Gedarme.

Caracterizou-o a centralização do poder de tributar nas mãos do Estado, com a liquidação do poder periférico dos estamentos.

O poder de tributar aparece expressamente nos grandes textos liberais. Na Constituição dos Estados Unidos reservou-se ao Congresso o poder de criar tributos.² A Constituição

¹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97. HABERMAS, Jürgen. *Strukturalwandel der Öffentlichkeit*. Darmstadt: Luchterhand, 1980, p. 31: “O Estado Moderno (*Der moderne Staat*) é essencialmente Estado Fiscal (*Steuerstaat*)”.

² Article I, Section 8 (1): “The Congress shall have the Power to lay and collect Taxes, Duties, Imposts and Excises”.

brasileira de 1824 separou a Fazenda do Imperador (art. 115) da Fazenda Nacional (art. 170) e atribuiu à Assembléia Geral o poder de “fixar cumulamente as despesas públicas e repartir a contribuição direta”(art. 15, item 10).

2.2. Estado Social Fiscal

O Estado Social Fiscal, especial figuração do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, ou Estado da Sociedade Industrial, ou Estado Intervencionista), localizou-se historicamente no que Hobsbawm³ chamou de “breve século XX”, ou seja, de 1919, data da Constituição de Weimar, a 1989, ano da queda do Muro de Berlim.

O Estado Social de Direito se destacou pelo intervencionismo estatal sobre a economia e as relações sociais e pela simbiose entre Estado e Sociedade. Nele floresceu a Social Democracia, paralelamente ao socialismo real prevalecente no Leste Europeu.

O Estado Social Fiscal se caracterizou pela confusão entre a fiscalidade, como emanção do poder de tributar, e a parafiscalidade e a extrafiscalidade, formas financeiras de ação sobre o domínio social e a economia. Entrou em crise nos anos 80, quando também se deu o colapso do socialismo real, que pretendeu criar o Estado sem impostos. A crise surgiu, sobretudo, a partir do emburilhamento, econômico e jurídico, do poder de tributar com o poder paratributário (ou parafiscal), referido à segurança social, e com o poder extratributário (ou extrafiscal), responsável pela exacerbação no reconhecimento dos incentivos fiscais e subvenções, que não mais geravam a receita necessária ao financiamento dos gastos crescentes do Estado Intervencionista.⁴

2.3. Estado Democrático Fiscal

O Estado Democrático Fiscal é a manifestação financeira do Estado Democrático de Direito (ou Estado Pós-Socialista, ou Estado Pós-Nacional, ou Estado da Sociedade de Risco, ou Estado Subsidiário), que se inaugura no Brasil com a Constituição de 1988.⁵ Vem se afirmando em diversos países a partir dos escombros do Muro de Berlim, caracterizando-o: a) a superação da ideologia da inescotabilidade do dinheiro público; b) a prevalência da idéia de equilíbrio orçamentário; c) o esmaecimento do conceito de soberania fiscal e o aparecimento de fontes tributárias não-estatais; d) o novo equilíbrio entre os poderes do Estado, com a flexibilização da legalidade estrita e com a judicialização da política tributária; e) a nova conformação dos poderes materiais do Estado, estremando-se o poder tributário do poder paratributário ou parafiscal, do extrafiscal e do penal; f) a passagem do paradigma das regras para o dos princípios e da *policy*.³

³ Cf. *Era dos Extremos. O Breve Século XX: 1914-1919*. O historiador, de índole marxista, considerou encerrado o breve século XX em 1991, data especificamente socialista, que marcou a dissolução da URSS.

⁴ Cf. HABERMAS, Jürgen. *A Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980, p. 82.

⁵ Para o conceito de Estado Democrático de Direito, como nova fase do Estado de Direito, ver: REALE, Miguel. *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 2. MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003, p. 99 e seguintes.

⁶ Fundamental para a distinção entre *regel*, *principle* e *policy* é a obra de DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1980, p. 22.

III – O CONTEÚDO ESSENCIAL DO PODER DE TRIBUTAR

1. A liberdade fiscal: o tributo como preço da liberdade

O poder é indefinível e misterioso. Dele diz Löwenstein⁷ que é demoníaco, pois já traz em si o germe de sua degeneração, se não for limitado.

O poder de tributar se vincula essencialmente à liberdade. Do seu exercício depende a liberdade individual, pois o tributo é o *preço da liberdade econômica*. Mas, ao mesmo tempo, implica a *perda de uma parcela da liberdade*, por incidir sobre os frutos do patrimônio e do trabalho, manifestações essenciais da liberdade e dos direitos fundamentais.

Pode-se, por isso, falar em *liberdade fiscal*⁸

De feito, o tributo é o *preço da liberdade individual ou da liberdade econômica*, pois distancia o homem das obrigações pessoais para com o Estado, substituindo-as pela prestação pecuniária do contribuinte.⁹ Surgiu com o próprio Estado Moderno, antes do qual a rigor não existia imposto, e desapareceu no Estado Socialista, que substituiu a cobrança de imposições sobre a riqueza do cidadão pelas receitas neopatrimoniais do próprio Estado. O tributo derrubou historicamente as proibições de luxo e de usura, dilargando os limites da liberdade individual e convivendo apenas com as obrigações fundamentais e esporádicas da prestação do serviço militar, do júri ou do serviço eleitoral.

Mas, de outra parte, o tributo se cristaliza no espaço aberto pela autotimitação da liberdade, o que significa dizer que implica sempre a perda de parcelas de liberdade, consubstanciadas nos frutos do patrimônio e do trabalho. Diz Buchanam que uma parcela de liberdade é sempre perdida (*one degree of freedom is lost*).¹⁰

Por conseguinte, o poder de tributar é misterioso e, se não limitado, pavoroso, no sentido originário do termo. Da mesma forma como liberta, escraviza. O poder de tributar garante a liberdade econômica do cidadão e simultaneamente tem a aptidão para destruí-la. Nelson

⁷ LÖWENSTEIN, Karl. *Teoría de la Constitución*. Barcelona: Ariel, 1982, p. 226.

⁸ BIDART CAMPOS, Germán J. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino. El Derecho Constitucional de la Libertad*. Buenos Aires: EDIAR, 1986, tomo I, p. 373: “La tributación se vincula con la libertad fiscal”.

⁹ Cf. ISENSEE, Josef. “Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers”. *DÖV* 1982, p. 617: “Para o cidadão o imposto é o preço para a sua liberdade econômica” (*Für den Bürger ist die Steuer... der Preis für seine wirtschaftliche Freiheit*); ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impôt*. Paris: Fayard, 1971, p. 431: “L'État devenait plus extérieur à l'individu”; SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: C. Gulbenkian, 1983, v. 2, p. 536: “Todo o imposto, contudo, é para quem o paga, não um sinal de escravidão, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao Governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor”; DWORKIN, Ronald. *Sovereign Virtue. The Theory and Practice of Equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 99. prefere falar em “imposto como prêmio (*tax as premium*)”; KIRCHHOF, Paul. *Der sanfte Verlust der Freiheit. Für ein neues Steuerrecht-Klar, Verständlich, Gerech*. München: Hauser, 2004, p. 6: “O imposto é preço da liberdade econômica” (*Die Steuer ist Preis der Wirtschaftsfreiheit*);

¹⁰ *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975, p. 112. Cf. tb. LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Alfa, 1951, p. 26: “Si el sistema fiscal o impositivo asume tanta importancia desde el punto de vista de la formación del tesoro del Estado, ... no menor trascendencia ofrece desde el ángulo de los derechos individuales, en cuanto el ejercicio del poder impositivo pueda afectar o suprimir la libertad fiscal, que es uno de los aspectos no menos importantes de la libertad humana”.

Saldanha observa que o poder tributário extinguiu as relações de vassalagem e vinculou o cidadão ao orçamento estatal: só paga imposto quem está representado.¹¹ O poder de tributar, em suma, abre ao homem o pleno desenvolvimento da sua liberdade e, ao mesmo tempo, desperta-lhe o direito de resistência, se exacerbado além dos limites razoáveis em que se deve conter.

2. O poder de tributar e a liberdade individual

A dialética entre o exercício do poder de tributar em sua *dimensão libertadora* e em sua *aptidão para destruir a liberdade econômica* tem marcado a história da tributação no Ocidente.

No início do liberalismo prosperou a idéia de que o poder de tributar era o poder de destruir, que, por isso mesmo, tinha que ser contido e limitado. No famoso caso *Mc Culloch v. Maryland*, julgado em 1919, sendo relator o *Chief Justice* Marshall,¹² discutia-se a possibilidade de o Estado-membro cobrar impostos de banco nacional. Marshall, apoiado no princípio da supremacia da União e na observação de que o poder de tributar envolve o poder de destruir (*the power to tax involves the power to destroy*), disse que se o Estado-membro pudesse fazer incidir impostos sobre instrumentos do Governo Federal estaria destruindo o que a este cabia criar e preservar (*that the power to destroy may defeat and render useless the power create*). O povo de um Estado – acrescentava o grande Magistrado – não pode modificar a resolução do povo dos Estados Unidos, eis que não pode ferir a soberania que se estende sobre ele (*the people of a single State cannot confer a sovereignty which will extend over them*). Se o Estado-membro pudesse tributar bancos nacionais, poderia também criar impostos sobre os Correios, a Casa da Moeda, a alfândega e o processo judicial. Advertia Marshall, entretanto, que a recíproca não era verdadeira e os Estados não gozavam de imunidade diante do poder fiscal da União, tendo em vista que se faziam representar no Congresso e participavam do exercício do poder federal de tributar.

No início do século XX, com o desenvolvimento do *Estado Social de Direito*, intervencionista e gastador, firmou-se a tendência de ampliar os limites para o exercício do poder de tributar. No caso *Panhandle Oil Co. v. Mississipi* (1928)¹³ invalidou-se o imposto sobre a gasolina vendida ao Governo Federal; esse julgamento foi importante pelo voto vencido do juiz Holmes, que lançou a afirmativa, contrária à de Marshall, de que o poder de tributar não seria o poder de destruir enquanto a Suprema Corte existisse (*the power to tax is not the power to destroy while this courts sits...*), aduzindo que a imunidade não poderia prevalecer quando fosse remota a interferência sobre o Governo (*...it seems to me that the interference in this case is too remote*); relevante igualmente o voto do juiz MacReynolds, que chamou a atenção para o risco de se considerar qualquer pessoa que venda gasolina para ser utilizada pelos Estados Unidos como instrumentalidade federal. Na Alemanha os positivistas afirmaram a tese da reserva ilimitada e incondicionada de poder tributário (*Steuervorbehalt*), tendo O. Mayer¹⁴ declarado que

¹¹ SALDANHA, Nelson. “Ethos Político, Direitos e Cidadania”. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 391-394. Cf. tb. P. KIRCHHOF, *Der sanfte Verlust...*, cit., p. VIII: “O poder de tributar do Estado funda o dever de pagar e acaba com a dominação pessoal” (“*Diese Steuerhoheit des Staats begründete Zahlungspflichten und beendete die Personalherrschaft*”).

¹² 4 Wheat. 316

¹³ 277 U. S. 218.

¹⁴ *Le Droit Administratif Allemand*. Paris: Giard & Brière, 1904, p. 178.

o poder tributário “não tem fundamento no direito natural, pois o dever geral de o sujeito pagar impostos é uma fórmula destituída de sentido e de valor jurídico”. F. Fleiner dizia que os Estados “tiram o seu poder de imposição do poder que eles exercem sobre as pessoas e os bens no seu território”.¹⁵

Com a exurgência do *Estado Democrático Fiscal*, após a queda do muro de Berlim, assiste-se a maior limitação do exercício do poder de tributar do ponto de vista sistêmico, isto é, criam-se sistemas tributários destituídos de forte progressividade e em equilíbrio com os gastos públicos. Disse Buchanan que “um dos passos necessários no processo de genuína revolução constitucional é uma redefinição consensual (*consensual redefinition*) dos direitos individuais e pretensões”,¹⁶ pois na “ausência de restrições constitucionais específicas o poder de tributar é simplesmente o poder de expropriar (*the power to tax is simply the power to take*) e nesse caso tributar e expropriar são idênticos” (*taxing and taking are identical*).¹⁷ Na Alemanha superou-se a noção de uma constitucional e incondicionada reserva de poder tributário (*Steuervorbehalt*),¹⁸ até porque a própria estatalidade passou a ser vista como mero pressuposto para garantia dos direitos humanos;¹⁹ a doutrina germânica edificou sólida construção em torno da limitação do poder tributário pelos direitos da liberdade preexistentes;²⁰ procedeu-se igualmente, à crítica da função regulatória dos tributos,²¹ restringindo-se o intervencionismo estatal sobre a propriedade e o exagero nas concessões fiscais, que ficaram sob a suspeita de ilegitimidade.²²

IV – A SEDE DO PODER DE TRIBUTAR

Onde se encontra a sede do poder de tributar – na declaração dos Direitos da Liberdade ou na Constituição?

¹⁵ *Les Principes Généraux de Droit Administratif Allemand*. Paris: Delagrave, 1933, p. 257.

¹⁶ Op. cit., p. 178.

¹⁷ BRENNAN, Geoffrey & BUCHANAN, James. “The Logic of Tax Limits: Alternative Constitutional Constraints on the Power to Tax”, *National Tax Journal* 32 (2): 12, 1979.

¹⁸ KLEIN, Friedrich. “Eigentumsgarantie und Besteuerung”. *Steuer und Wirtschaft* 43 (1): 481, 1966; KIRCHHOF, Paul. “Besteuerung und Eigentum”. *VVDStRL* 39: 218, 1981.

¹⁹ Cf. STERN, Klaus. “Menschenwürde als Wurzel der Menschen und Grundrecht”. *Festschrift für Hans Ulrich Scupin*, 1983, p. 634.

²⁰ HETTLAGE, Karl M. “Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung”. *VVDStRL* 14: 32, 1956: “O poder financeiro encontra limite na dignidade do homem e nos direitos gerais da personalidade (*die Finanzgewalt findet ihre Grenzen in der Würde des Menschen und dem allgemeinen Persönlichkeitsrecht*); KIRCHHOF, “Besteuerung...”, *cit.*, p. 221; FRIAUF, Karl Heinrich. “Eigentumsgarantie und Steuerrecht”. *DÖV* 1980, p. 480: “Embora o texto fundamental não tenha cogitado do direito estatal à tributação, ele deve respeitar a esfera dos direitos fundamentais dos cidadãos” (*Grundrechtssphäre der Bürger*); ISENSEE, Joseph. “Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers”. *DÖV* 35: 617, 1982: “O dever fundamental constitui o Estado constitucional como Estado Fiscal” (*Die Steuerpflicht konstituiert den Staat des Grundgesetzes als Steuerstaat*).

²¹ Cf. VOGEL, K. “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha”. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 550; TIPKE, Klaus. “Über Steuervergünstigungen — Abbau theoretische Überlegungen”. *Finanz-Rundschau* 1989, p. 187.

²² P. KIRCHHOF, *Der sanfte Verlust der Freiheit...*, *cit.*, p. 14, chega a dizer que “o subvencionado vende uma parcela de sua liberdade” (*Der Subventionsempfänger verkauft in Stück seiner Freiheit*).

O poder de tributar surge na Constituição tributária, especialmente no art. 145, que desenha o sistema de tributos, e nos arts. 153 a 156, que outorgam a competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios.

Mas como poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal. A doutrina germânica vem salientando, nos últimos anos, que o poder de tributar radica no art. 14 da Constituição de Bonn, que garante o direito de propriedade, e por isso nasce limitado;²³ outros autores, entretanto, de índole positivista, preferem ver a sede normativa no art. 105, que inaugura a Constituição Tributária, do que decorre a liberdade do legislador para criar impostos, que não encontram limitações prévias.²⁴

V – O PODER DE TRIBUTAR E SUAS LIMITAÇÕES

As limitações constitucionais, problema fundamental do Estado moderno,²⁵ se confundem, na velha tradição liberal americana, com o próprio conteúdo do Direito Constitucional.²⁶ Aliomar Baleeiro, entre nós, já no título do livro clássico, utilizou a expressão “Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar”²⁷ e, sem defini-la, atribuiu-lhe como conteúdo as imunidades, os princípios constitucionais tributários e alguns aspectos sistêmicos dos tributos. Os escritores argentinos não discreparam dessa opinião.²⁸ Os juristas de índole positivista optam pela expressão “limitações constitucionais do poder de tributar”, com o que igualam todas elas às

²³ HEYDTE, Friedrich August Freiherr von der. “Grundgesetz und konfiskatorische Steuer: Randnotizen zum Problem der offenen Flanke des Eigentumsgarantie”. *Festschrift für Heinz Paulick*, 1973, p. 267 e seguintes diz que a propriedade privada não só funda (*begründet*) o imposto como o limita (*begrenzt*); TIPKE, Klaus. “Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuergrenzen in der Verfassung?” *StuW*71 (1): 59, 1994: “Entendo que o art. 3º da Lei Fundamental precede os arts. 105 e 106, e não ao contrário”, isto é, o princípio da igualdade vincula a partilha tributária, a qual se encontra sob “a reserva dos direitos fundamentais”(unter dem Vorbehalt des Grundrechte).

²⁴ Para a ampla notícia sobre as controvérsias no constitucionalismo alemão: Cf. PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte und das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973, p. 54; BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformal Fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979, p. 194.

²⁵ Cf. BOBBIO, Noberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1984, p.11.

²⁶ COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations*. Boston: Little, Brown & Company, 1903, p.69: “A written constitution is in every instance a limitation upon the powers of government in the hands of agents”; HAMILTON, Alexander. In: —., JAY & MADISON. *The Federalist*. New York: Random House, s/d. nº 78, p. 505: “Por Constituição limitada entendo aquela que contém algumas exceções especificadas à autoridade legislativa; como, por exemplo, a de que não poderá aprovar nenhuma lei que suprima os direitos civis, nenhuma lei *ex post facto*, etc.”

²⁷ Rio de Janeiro: Forense, 1977.

²⁸ LINARES QUINTANA, *op. cit.* p. 75 inclui no capítulo sobre as *Limitaciones Constitucionales del Poder Impositivo* a causa constitucional dos tributos, o sistema jurisdicional da imposição e os problemas do federalismo fiscal.

autolimitações ou limitações imanes do poder de tributar. O art. 146, II, da CF diz que a lei complementar “regulará as limitações constitucionais ao poder de tributar”, o que significa que admite a complementação legislativa assim das imunidades que dos princípios gerais tributários; os arts. 150, 151 e 152 contemplam, sob o título “Das Limitações do Poder de Tributar”, as imunidades, as vedações de privilégios e discriminações e os princípios ligados à segurança dos direitos individuais (irretroatividade, anterioridade, etc). Mas nos parece que inexistente diferença, do ponto de vista da extensão e da eficácia jurídicas, entre as expressões “limitações ao poder de tributar”(art. 146, II) e “limitações do poder de tributar”(Seção II do Capítulo I do Título VI da CF).

Sob a perspectiva teórica e didática, todavia, há algumas vantagens na distinção entre as limitações *ao* e *do* poder de tributar.

As limitações *ao* poder de tributar fundam-se nos direitos da liberdade anteriores e superiores à Constituição Tributária. O poder tributário, portanto, já nasce limitado pelos direitos fundamentais e só pode se exercer sobre os frutos do patrimônio e do trabalho dos cidadãos, observadas as imunidades subjetivas e a igualdade entre os contribuintes; todas as outras liberdades se imunizam ao poder de tributar, pois estão fora do espaço aberto no pacto constitucional à atuação do Estado. As imunidades e as proibições de desigualdades constituem os instrumentos básicos de limitação ao poder de tributar.

As limitações *do* poder de tributar são as imanes, ou seja, aquelas que representam a autolimitação do próprio poder de tributar no espaço aberto pelas imunidades e proibições de desigualdade. Dividem-se em garantias dos contribuintes (principiológicas, institucionais e processuais) e em limitações sistêmicas. Estas últimas são as limitações traçadas pelos próprios sistemas tributários: o nacional, o federado, o internacional e o cosmopolita.

V.1 – AS LIMITAÇÕES AO PODER DE TRIBUTAR

1. As imunidades tributárias

Imunidade é intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional. A imunidade se confunde com o direito público subjetivo pré-estatal à não incidência tributária, com a pretensão à incolumidade fiscal, com os próprios direitos fundamentais absolutos, posto que é um dos aspectos desses direitos, ou uma sua qualidade, ou a sua exteriorização, ou o seu âmbito de validade. A imunidade, em outras palavras, exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal, não sendo, de modo algum, uma simples garantia principiológica como poderia dar a entender o caput do art. 150 da CF. Os direitos humanos, em síntese, são inalienáveis, imprescritíveis e intributáveis.

Na perspectiva conceptualista pode-se dizer que, diante da impossibilidade de buscar a titulação dos direitos fundamentais no próprio ordenamento positivo, a imunidade tributária é correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos.

Por evidente que há outras explicações, de sabor positivista, que transformam as imunidades em autotimitação do próprio poder de tributar.²⁹ Entraram em refluxo nos últimos anos, menos no Brasil.

2. As proibições de desigualdade

A igualdade frente ao poder de tributar é também anterior à própria Constituição Tributária, na sua qualidade de valor jurídico fundamental. Positiva-se constitucionalmente em sua voz negativa, proibindo os tratamentos desiguais, seja pelos privilégios, seja pelas discriminações odiosas (art. 150, II, 151 e 152 da CF).

Os privilégios são diferenças de tratamento compensatórios de desigualdades naturais ou sociais. Quando destituídas de razoabilidade ou proporcionalidade, afetando o exercício normal do poder de tributar, tornam-se inconstitucionais, por odiosos.

O poder de tributar se manifesta por discriminações com relação à riqueza de cada um (capacidade contributiva). Quando o discrimine recai sobre qualquer outro fator diferente da riqueza (ex. raça, religião, cor, domicílio, nacionalidade, etc.), torna-se inconstitucional.³⁰

V.2 – AS LIMITAÇÕES DO PODER DE TRIBUTAR

1. As garantias dos direitos fundamentais do contribuinte

As garantias não se confundem com as imunidades. Estas possuem natureza pré-constitucional e exornam ou integram os direitos fundamentais. As garantias são “solenidades tutelares” constituídas pelo próprio poder do Estado.³¹ Podem ser principiológicas, institucionais ou processuais.

As garantias principiológicas como concretização dos valores superiores da liberdade, justiça e segurança vinculam o legislador infraconstitucional, o judiciário e a administração. Algumas se explicitam na Constituição Tributária: legalidade, inetroatividade e anterioridade (art. 150, incisos I e III).

As garantias institucionais consistem nas próprias instituições criadas pela Constituição com o fito de proteger os direitos fundamentais: Judiciário, Ministério Público, Tribunal de Contas, Banco Central, etc.

As garantias processuais se afirmam pelas diversas ações que instrumentalizam a jurisdição constitucional ou infraconstitucional no controle do exercício do poder de tributar:

²⁹ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 3. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 44.

³⁰ Id., *ibid.*, p. 326 e seguintes.

³¹ BARBOSA, Rui. *Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Cia. Imprensa, 1893, p. 182: “Ora, uma coisa são *garantias constitucionais*, outra coisa os *direitos*, de que essas garantias traduzem, em parte, a condição de segurança, política ou judicial. Os direitos são aspectos, manifestações da personalidade humana em sua existência subjetiva, ou nas situações de relação com a sociedade, ou os indivíduos, que a compõem. As *garantias* constitucionais *stricto sensu* são as solenidades tutelares, de que a lei circunda alguns desses direitos contra os abusos do poder”.

mandado de segurança, ação civil pública, ação declaratória de inconstitucionalidade, ação popular, etc.

2. As limitações sistêmicas

2.1. O sistema tributário nacional

O poder tributário se autolimita também pelo sistema tributário nacional, isto é, pelo sistema de imposições que tem como *rationale* a incidência sobre os fatos econômicos. Embora do ponto de vista topográfico o sistema constitucional tributário brasileiro se apresente como sistema de partilha de competências no plano do federalismo fiscal, é claro que dele pode ser extraída a leitura que leva em consideração a sua racionalidade econômica e a sua sistematização segundo os grandes campos de criação de riqueza (impostos sobre o comércio exterior, a circulação de mercadorias e serviços, o patrimônio e a renda, etc.). Até mesmo a complementação do sistema tributário nacional pela legislação infraconstitucional através da fixação de alíquotas e bases de cálculo constitui etapa de afirmação do poder de tributar.³²

O Estado Democrático Fiscal, surgido da crise do Estado Social dos anos 70, ainda não encontrou a plena racionalidade jurídica e econômica do seu sistema tributário, o que prejudica sensivelmente a liberdade individual. O Brasil tem vivido, desde a proclamação da CF 88, o drama de sua reforma, na busca da tributação moderna e coerente.³³ A Alemanha tem feito sucessivas reformas tributárias e o seu sistema ainda apresenta grande déficit de racionalidade, com evidente prejuízo para a liberdade.³⁴ Nos Estados Unidos a reforma do Presidente Reagam, de 1986, que foi proclamada a reforma do século, vem sendo contestada desde então.³⁵ Os economistas e os juristas ainda estão à procura de novos modelos tributários, adaptados à realidade da informática e da globalização, mas afinados com a cidadania fiscal.³⁶

³² BRENNAN, & BUCHANAN, op. cit., p. 13, depois de afirmarem que as limitações tributárias são assunto constitucional (*Tax limitation is a constitutional affair*), estendem-nas às despesas públicas e ao problema de fixação de bases de cálculo e alíquotas de tributos, posto que na sua ausência o poder de tributar (“*power to tax*”) se transformaria em poder de expropriar (*power to take*).

³³ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Reforma Tributária da EC 42/2003”. *Revista Forense* 372: 149-157, 2004.

³⁴ Cf. P. KIRCHHOF, *Der sanfte Verlust des Freiheit*, cit., p. 3: “O contribuinte enfrenta a discrepância entre a razão jurídica e a irracionalidade econômica, que lhe prejudica o pensamento e a ação. Também a contradição no agir humano leva à perda da liberdade (*Auch der Widersprüchlich handelnde Mensch verliert an Freiheit*)”; ROSE, Manfred. *Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2003, p. 2: “Em vez de um sistema tributário temos um caos tributário” (*Statt eins Steuersystems haben wir ein Steuerchaos*). Aliás, a idéia de que é caótico o sistema tributário alemão freqüenta os debates há algumas décadas: TIPKE, Klaus. “Steuerrecht–Chaos, Konglomerat oder System?” *Steuer und Wirtschaft* 1971: 2-17.

³⁵ MCLURE JR., Charles E. “The 1986 Act: Tax Reform’s Finest Hour or Death those of the Income Tax?” *National Tax Journal* 41 (3): 303-315, 1988.

³⁶ Cf. BOUVIER, Michel. “L’Imaginaire Fiscal: des Utopies Fiscales à l’Impôt Virtuel”. *Revue Française de Finances Publiques* 84: 67, 2003, adverte que o imposto virtual ou invisível pode excluir o caráter político do imposto, em benefício de uma lógica econômica: “‘Ainsi, cette présence/ absence de l’impôt bien marquer la fin d’une certaine forme de civisme fiscal’”.

2.2. O sistema tributário federado

2.2.1. O federalismo fiscal

Só com a sua divisão é que o poder fica contido e se preserva a liberdade. A separação de poderes, portanto, é *uma das formas de garantia da liberdade*. Os poderes do Estado nascem limitados e divididos, pois emanam do consenso ou do contrato entre os titulares de certos direitos preexistentes. O consenso e as liberdades passam pelo crivo do que Carl Schmitt denomina “princípio de organização”: “o poder do Estado (limitado em princípio) se divide e se encerra em um sistema de competências circunscritas”.³⁷

A mesma coisa acontece com o *poder tributário*, que é uma parcela ou emanção do poder estatal ou da soberania, ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder financeiro, do poder econômico, etc.

A Constituição do Estado Democrático Fiscal tem como um de seus objetivos dividir e pulverizar o poder tributário, para limitá-lo, divisão esta que, no Estado Federal, atinge a sua maior perfeição e complexidade.³⁸

O poder de tributar – da mesma forma que o poder estatal em geral – se divide *verticalmente*, segundo os vários níveis de governo (poder federal, estadual ou municipal), e, também, *horizontalmente* (poder de legislar, administrar e julgar), como passamos a examinar³⁹. Advirta-se, entretanto, que não são duas questões ou considerações distintas, mas que se cuida da integração do critério material com o vertical, pois o Judiciário e os outros Poderes da União colocam-se, como observa Tribe⁴⁰, *vis-a-vis* aos Poderes dos Estados e Municípios.

A articulação vertical e horizontal de poderes se faz hoje assimetricamente, com diferentes intensidades materiais em favor da União, dos Estados e Municípios, dando corpo ao federalismo concorrente, que substitui o federalismo dualista, típico do Estado Liberal Fiscal, e o federalismo cooperativo, que marcou o Estado Social Fiscal.

2.2.2. A separação horizontal do poder tributário: os poderes de administrar, julgar e legislar sobre tributos

A separação de poderes do Estado é instrumento geral e formal que se aplica aos diversos poderes substantivos.⁴¹ Não é apenas o poder político que se divide, como garantia da liberdade individual, senão que também o *poder tributário* – ou a soberania tributária (*Steuerhoheit*) – se fraciona e se distribui entre órgãos diferentes. O importante é considerar que a Constituição

³⁷ *Teoría de la Constitución*. Madrid: Ed. Revista Derecho Privado, 1948, p. 147.

³⁸ Mesmo constituições como a da Áustria, que delegam à lei constitucional a competência para a divisão do poder tributário, já trazem em si algumas determinações básicas – Cf. FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro. Discriminação de Rendas*. Rio de Janeiro: Finanças, 1965, p.12.

³⁹ STRICKRODT, Georg. *Finanzrecht. Grundriss und System*. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1975, p. 30, opta pelos termos funcional e institucional.

⁴⁰ *American Constitutional Law*. New York: The Foundation Press, 1981, p. 17: “Thus, the limits on federal judicial intrusion into state and local governments reflect both notions about the role of federal courts vis-a-vis the other branches of the national government, and notions about the role of national government in matters of intensely state and local concern”. Cf., também POWELL, Jeff. “The Compleat Jeffersonian: Justice Rehnquist and Federalism”. *The Yale Law Journal* 91: 1320, 1982.

⁴¹ Cf. HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Juristischer Verlag, 1999, p. 216.

Tributária é um subsistema ao lado da Constituição Política, donde se segue que o poder tributário se harmoniza com o político dentro do mesmo sistema constitucional⁴² e, como este, se distribui entre o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.⁴³ Não se trata de um poder independente, com a sua própria divisão, mas de um poder substancial que, com os demais poderes regulados pela Constituição, sofre a mesma limitação através do mecanismo da separação das funções de legislar, administrar e julgar e de sua distribuição a órgãos diferentes.⁴⁴

2.2.3. A Separação Vertical do Poder Tributário

O poder, que, do ponto de vista horizontal, se divide em legislativo, executivo e judiciário, separa-se, no nosso federalismo, em poder federal, estadual e municipal. O poder se fracciona e se distribui pelas três órbitas de governo: o da União, o dos Estados-membros e dos Municípios. No federalismo brasileiro dá-se o *tridimensionalismo vertical*, para usar a expressão de Miguel Reale,⁴⁵ pois os Municípios também gozam de certa autonomia.

Idêntico fenômeno ocorre com o poder tributário, que se fracciona e se distribui verticalmente entre a União, os Estados e Municípios. A separação vertical do poder tributário pode apresentar três formas principais, a coincidir quase com as fases históricas do próprio federalismo: o da separação vertical de rendas, característico do federalismo dualista; o da integração vertical de competências, típico do federalismo cooperativo; e o da distribuição assimétrica de poderes, que vai marcando o Estado Democrático de Direito e o seu federalismo concorrente.

a) A separação vertical de rendas

O *federalismo dualista*, com a sua rígida separação entre o poder central e o dos Estados federados, adota o conceito de discriminação de rendas como distribuição de competência legislativa, desembocando no sistema da separação vertical de rendas. À Constituição incumbe, primordialmente, distribuir as fontes de receita aos diferentes níveis de governo, atribuindo-lhes competência para legislar sobre determinados tributos e, como consequência, para administrá-los. As fontes de receita são discriminadas em bloco, através da atribuição da competência para legislar: *discriminação de competência impositiva torna-se partilha de tributos*. Para Blumenstein o Direito Constitucional opera a delimitação do “poder de imposição”.⁴⁶ Hensel esclarece que a Constituição atribui “determinada competência tributária”, entendida como “faculdade de poder exercitar o poder tributário”, sendo que o direito tributário constitucional se

⁴² Cf. STRICKRODT, Georg. “Finanzhoheit”. In: *Handwörterbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1972, v. 1, p. 351.

⁴³ MAUNZ, Theodor. *Deutsches Staatsrechts*. München: C. H. Beck, 1980, p. 320, fala em divisão da soberania tributária (*Verteilung der Steuerhoheit*); HETTLAGE, op. cit., p. 14: “Legislação, Administração e Jurisdição conservam no campo financeiro a sua propriedade funcional e a sua configuração típica (*ihre typische Ausprägung*)”.

⁴⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Sistemas Constitucionais Tributários*. In: NOVELLI, Flávio Bauer. (Coord.). *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, v.2, tomo 2, p. 455 e seguintes.

⁴⁵ “Federação. Poderes Implícitos. Desenvolvimento Urbano”. *Revista de Direito Administrativo* 155: 327-344, 1984.

⁴⁶ *Sistema de Diritto delle Imposte*. Milano: Giuffrè, 1954, p. 35.

ocupa menos do poder tributário em si do que de sua limitação, ao fito de “constituir um metódico sistema tributário complexivo”.⁴⁷ Essas idéias foram aceitas entre nós sem maior crítica. Amílcar de Araújo Falcão define a discriminação de rendas em sentido estrito, que abrange apenas a receita tributária, como “a partilha – entre os membros autônomos da federação, ou as autonomias que convivem no Estado unitário regional – da competência tributária ou impositiva”.⁴⁸ Celso Cordeiro Machado, embora saliente a importância de se destacarem os conceitos de discriminação de rendas e competência tributária, define esta última como “a faculdade outorgada a uma pessoa jurídica de direito público para, nos limites da Constituição e nos termos da lei, estabelecer prestações pecuniárias compulsórias”.⁴⁹

As Constituições mais antigas, com maior ou menor grau de centralismo, adotaram o esquema da separação global das fontes de receita. A Constituição alemã de 1871 e as nossas Constituições até 1946 correspondem a esse modelo. De um modo geral atribuíram à União a competência para legislar sobre os impostos indiretos e aos Estados a competência para impor os tributos diretos.⁵⁰

b) A integração vertical do poder tributário

Posteriormente o constitucionalismo procura abandonar o só critério da discriminação de rendas tributárias para adotar o esquema da *integração ou equilíbrio vertical do poder tributário*. Abre-se espaço para a participação sobre o produto da arrecadação. Já não se separam tributos, mas poderes tributários,⁵¹ conjuntos ou individualizados. A. R. Sampaio Dória decompõe a discriminação de rendas em discriminação pela fonte e discriminação pelo produto (as participações e transferências), sendo a primeira, a discriminação pela fonte, chamada de originária “porque toda a legislação tributária material (portanto, o esquema qualitativo e quantitativo da obrigação fiscal) provém do órgão que efetua a arrecadação e se apropria de seu resultado, dentro dos parâmetros traçados pela Constituição”.⁵² No Brasil, a partir da Emenda Constitucional nº 18/65, iniciou-se o processo de integração dos poderes tributários e a partilha do produto de arrecadação assumiu especial relevo. O Direito Constitucional Financeiro dessa fase se caracteriza pelo *federalismo cooperativo*.

c) O federalismo assimétrico ou concorrente

O conceito de separação dos poderes tributários de legislar, administrar e julgar tem a maior importância no constitucionalismo atual, pois permite diferentes arranjos entre as competências dos governos federal, estadual e municipal, com o objetivo da justa partilha da riqueza nacional. Vem levando ultimamente à afirmação do federalismo assimétrico ou

⁴⁷ *Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1956, p. 32.

⁴⁸ Op. cit., p.20.

⁴⁹ *Limites e Conflitos de Competência Tributária no Sistema Brasileiro*. Belo Horizonte: s/ed., 1968, p. 33 e 59.

⁵⁰ Cf. FALCÃO, op.cit., p. 21; ANASTOPOULOS, Jean. *Les Aspects Financiers du Fédéralisme*. Paris: LGDJ, 1979, p. 148; SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962, p. 17.

⁵¹ Cf. WACKE, *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950, p. 30.

⁵² *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972, p. 19.

concorrente, que proucura *estabelecer pautas para a ação e regras para o processo constitucional tributário*.⁵³

O federalismo passa a ser assimétrico porque os poderes de legislar, administrar e julgar são distribuídos em diferentes intensidades aos diversos entes públicos. Entende Raul Machado Horta que “o federalismo assimétrico não deixa de ser forma anômala, se comparado com o federalismo simétrico”, o qual se caracterizou por consistir “na atribuição aos Estados-membros do poder de auto-organização, para exercer, nesta atividade organizatória, a autonomia constitucional da qual se irradiam a autonomia política, a autonomia administrativa, a autonomia judiciária, a autonomia legislativa e a autonomia financeira.”⁵⁴ Na Alemanha vem crescendo a idéia do federalismo concorrente (*Wettbewerbsföderalismus; Konkurrenzföderalismus*), no qual os entes públicos procuram se opor à centralização de recursos e buscam modelos de gestão que se aproximam da concorrência no mercado.⁵⁵ Nos Estados Unidos as discussões se desenvolvem em torno da idéia de “*fiscal (and regulatory) competition*”.⁵⁶ O federalismo concorrente leva à competição entre União e Estados-membros ou entre estes.⁵⁷ A questão se coloca mais como evidência de um fenômeno financeiro dos nossos dias do que como proposta de solução jurídica.⁵⁸

O Estado Fiscal Democrático desenhado pela CF 88 e suas Emendas posteriores aderiu ao federalismo assimétrico ou concorrente, pois:

- a) o poder de legislar, principalmente por meio de lei complementar, passou a se centralizar nas mãos da União, que dele usou e abusou, não obstante a mensagem originária da Constituição de 1988 no sentido do municipalismo;
- b) a expansão dos direitos humanos e dos novos mecanismos jurisdicionais de controle da legalidade tributária, assim como a chamada judicialização da política tributária, fizeram com que a União dilargasse o campo de sua atuação no plano do federalismo;
- c) criaram-se vinculações constitucionais – sem paralelo no direito comparado – das receitas dos Estados e Municípios para a cobertura das despesas com a educação (EC 14) e a saúde (EC 29);

⁵³ ANASTOPOULOS, op. cit., p. 154: “*il ne s’agit plus d’instaurer une multitude de centres de décision autonomes em matière de création de recettes, mais plutôt d’attribuer à ces centres de décision les moyens de leur action*”. Observa HESPER, Irene. *Bundesstaatliche Finanzordnung. Grundlegen, Bestand, Reform*. Baden-Baden: Nomos, 1997, p. 65: “A formatação da Constituição Financeira apresenta-se como um processo de harmonização, ponderação e decisão político-constitucional (*Prozess der Harmonisierung, Abwägung und verfassungspolitischen Entscheidung*). Afirma ISENSEE, Joseph. “Steuerstaat als Staatsform”. *Festschrift für Hans Peter Ipsen*. Hamburg, 1977, p. 427: “O federalismo não é um sistema constitucional definitivo e pronto, mas uma ordem móvel e aberta”.

⁵⁴ “Pluralidade do Federalismo”. In: *Direito Contemporâneo. Estudos em Homenagem a Oscar Correa*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001, p. 254.

⁵⁵ Cf. ISENSEE, Josef. *Der Föderalismus und der Verfassungstaat des Gegenwart*. AÖR 115: 273, 1990; SCHNEIDER, Jens-Peter. “Bundesstaatliche Finanzierungen im Wandel”. *Der Staat* 40 (2): 272-298, 2001.

⁵⁶ Cf. OATES, Wallace E. Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflexions. *National Tax Journal* 54 (3): 507-512, 2001.

⁵⁷ Cf. KORIOTH, Stefan. “Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern”. Tübingen: Mohr Siebeck, 1997, p. 438.

⁵⁸ Cf. W. OATES, op. cit., p. 511.

- d) o figurino constitucional flexível das contribuições econômicas e sociais levou à criação de inúmeros tributos anômalos, sem a obrigação de repasse para Estados e Municípios;
- e) as desvinculações de receitas (DRU), necessárias ao equacionamento da dívida pública brasileira, deram à União instrumentos não outorgados a Estados e Municípios;
- f) a “guerra fiscal” entre os Estados-membros em busca de investimentos das empresas tem crescido mesmo *contra legem*.

Nos Estados Unidos também se assistiu a profundas reformas no federalismo, principalmente pela diminuição das despesas de guerra provocada pela desestruturação da União Soviética e pelo aumento da responsabilidade dos Estados na garantia do bem-estar e na execução de serviços básicos.⁵⁹

A Alemanha, a partir do início dos anos 90, viu se modificar a necessidade de alocação de recursos para o *Bund* e os *Länder* em decorrência da reunificação, da consolidação da União Européia, do novo arranjo da seguridade social e do crescimento das grandes cidades.⁶⁰

De notar que a assimetria nos federalismos do Brasil e de outros Estados vem se manifestando de forma diferente, principalmente porque aqui a União ainda ficou com a responsabilidade pela reorganização das finanças da Nação, enquanto nas outras Federações houve o desencantamento e a perda de substância do Poder Central.

3. O sistema tributário internacional

O sistema tributário internacional limita o poder tributário nacional ao fito de estabelecer regras e princípios de partilha da riqueza mundial pelos diferentes países. Cuida-se, aqui também, de autolimitação do poder de tributar, pois os ajustes decorrem da vontade das soberanias tributárias.

A partilha internacional do poder tributário conheceu, no início do século XX, a fase do monismo, com a tese da superioridade do poder internacional sobre o nacional, baseada sobretudo na doutrina de Kelsen.⁶¹

Após a 2ª Guerra Mundial, ao tempo do Estado Social Fiscal, passou a prevalecer a idéia de cooperação internacional. A proliferação dos tratados de bitributação fez-se principalmente sob o influxo do princípio da cooperação, de que foi um dos corifeus o constitucionalista

⁵⁹ Cf. STRAUSS, Robert P. “Fiscal Federalism and the Changing Global Economy”. *National Tax Journal* 43 (3): 315-320, 1990; GOLD, Steuer. “Changes in State Government Finances in the 1980”. *National Tax Journal* 44 (1): 1-19, 1991.

⁶⁰ Cf. HIDIEN, Jürgen W. *Handbuch Länderfinanzausgleich*. Baden-Baden: Nomos, 1999, p. 394. FRANKE, S. F. “Zur Einbeziehung der neuen Bundesländer in den Finanzausgleich”. *StuW* 1991 (4): 311-323; SCHNEIDER, op. cit., p. 272-298.

⁶¹ *Reine Rechtslehre*. Wien: Franz Deuticke, 1967, p. 334.

Häberle,⁶² e que, de certa forma, antecipou a profunda modificação operada pelo direito cosmopolita.

4. Sistema Tributário Cosmopolita

Hoje, em pleno Estado Democrático Fiscal, assiste-se ao florescimento do Direito Cosmopolita - *Völkerrecht*⁶³ para os alemães ou Direito dos Povos (*Law of Peoples*) para Rawls⁶⁴ - que se caracteriza pela pluralidade de fontes do direito não-estatais ou transnacionais. Fenômeno surgido com a globalização e com a perda de substância das soberanias nacionais,⁶⁵ o cosmopolitismo, afirmação hodierna das formulações de Kant, expande-se no sentido da convivência de diversas fontes jurídicas superiores aos poderes nacionais, inclusive no campo do direito tributário.⁶⁶

Assim é que regras jurídicas impostas pelo FMI, Banco Mundial, Banco Interamericano e outros passam a ser seguidas por diversos países, especialmente os subdesenvolvidos. As nações se integram em comunidades políticas e econômicas (União Européia, Alca, Mercosul, etc.).

A fundamentação jurídica do cosmopolitismo ainda está em sua fase inicial. Falta o momento da constitucionalização do Direito dos Povos, como entende Habermas.⁶⁷ Dessa dificuldade surgem duas orientações principais contraditórias:

- a) a de que o fenômeno consolida o imperialismo das nações ricas, que, com o apoio no Consenso de Washington, impõem condições absurdas às nações pobres, nomeadamente

⁶² *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980, p. 291: “O Estado constitucional aberto (*Der offene Verfassungstaat*) ou será cooperativo ou não será constitucional. Abertura para fora se chama cooperação (*Offenheit nach aussen heisst Kooperation*)”. Cf. tb. KRIELE, Martin. *Einführung in die Staatslehre*. Hamburg: Rowohlt, 1975, p. 13, que falava em institucionalização de um sistema global de cooperação (*Institutionalisierung eines Systems globaler Kooperation*). Entre nós foram importantes: LAFER, Celso. “Ordem, Poder e Consenso: Caminhos de Constitucionalização do Direito Internacional”. In: BONAVIDES, Paulo (Coord.). *As Tendências Atuais do Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1976, p. 92. MELLO, Celso de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 126.

⁶³ Cf. HERDEGEN, Matthias. *Völkerrecht*. München: C. H. Beck, p. 3, salienta que a expressão *Völkerrecht* não significa mais que o centro da comunidade mundial (*Weltgemeinschaft*) seja ocupado pelos Estados; pode ser definido como o conjunto das regras jurídicas sobre as relações entre Estados, organizações internacionais e outros sujeitos do direito cosmopolita.

⁶⁴ *The Law of Peoples*. Cambridge: Harvard University Press, 1999, p. 137.

⁶⁵ MELLO, Celso de Albuquerque. “A Soberania através da História”. In: — (Coord.). *A Soberania*. Anuário Direito e Globalização nº 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 22: “... a soberania foi um conceito utilizado na luta da formação do grande Estado nacional e fundamental nas relações internacionais durante alguns séculos. A noção de soberania se transformou em uma noção sem conteúdo fixo e que tende a desaparecer com a formação social denominada Estado”.

⁶⁶ ARNAUD, André-Jean. “Da Regulação pelo Direito na Era da Globalização”. In: MELLO, Celso de Albuquerque (Coord.). *A Soberania*, cit., p. 25 e seguintes, ao examinar o lugar do direito estatal na regulação social contemporânea distingue entre “o direito estatal substituído”, “o direito estatal suprido” e “o direito estatal suplantado”.

⁶⁷ “Hat die Konstitutionalisierung des Völkerrechts noch eine Chance?”. In: —. *Der gespaltene Westen*. Frankfurt: Suhrkamp, 2004, p. 114.

no campo do equilíbrio orçamentário e da manutenção de superávit primário. Paulo Bonavides, entre nós, desenvolveu extensa argumentação nesse sentido;⁶⁸

- b) a que defende a legitimidade do poder supranacional, que na realidade envolve a autolimitação do poder de tributar de cada país, eis que este se afirma assim no momento da assunção das dívidas como no do cumprimento das obrigações daí decorrentes, dentro da nova lógica da globalização e do enfraquecimento do conceito de soberania.⁶⁹ As políticas tributárias e orçamentárias brasileiras adotadas pelos Governos Fernando Henrique e Lula denotam a adesão a tal ponto de vista.

De outro lado, a realocização de empresas no mundo globalizado, a intensificação das relações virtuais no espaço cibernético, a moeda eletrônica, o anseio pela transparência fiscal tudo leva à necessidade de se repensar o poder fiscal no plano cosmopolita, na defesa da liberdade.⁷⁰

VI - O PODER DE TRIBUTAR NO CONTEXTO DOS PODERES MATERIAIS DO ESTADO

O poder de tributar é uma parcela ou emanção do poder estatal (ou da soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder financeiro, do poder econômico, etc.⁷¹

1. Poder de tributar e poder financeiro

O poder de tributar é também uma parcela do poder de financeiro, que abrange simultaneamente o poder de instituir e cobrar tributos e o poder de gastar.⁷² Boa parte dos problemas das finanças públicas atuais, no Brasil e no estrangeiro, veio do corte observado entre

⁶⁸ *Do País Constitucional ao País Neocolonial. A Derrubada da Constituição e a Recolonização pelo Golpe de Estado Institucional*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 49.

⁶⁹ Cf. A. J. ARNAUD, *op. cit.*, p. 36; UERPMANN, Robert. ‘Internationales Verfassungsrecht’. *Juristen Zeitung* 2001, p. 566; HALTERN, Ulrich. ‘Internationales Verfassungsrecht? Anmerkungen zu einer kopernikanischen Wende’. *AÖR* 128: 514, 2003; TAVARES, André Ramos. ‘Aspectos Tributários da Inserção do Brasil numa Comunidade Supra-estatal’. *VI Colóquio Internacional de Direito Tributário*. Buenos Aires: La Ley/ IOB, 2004, p. 23-36.

⁷⁰ Cf. BOUVIER, Michel. ‘La Question de l’Impôt Idéal’. *Archives de Philosophie du Droit* 46: 23, 2002, observa que o desenvolvimento do mundo virtual e da comunicação planetária deve conduzir a “*repenser radicalement le pouvoir fiscal*”, sob pena de se ver perder o que resta de legitimidade e de se constatar a inutilidade do projeto do imposto ideal.

⁷¹ BILAC PINTO, *op. cit.*, p. 197: “Desdobram-se em quatro manifestações do poder estatal que constituem fundamento à apropriação da propriedade particular por parte do Estado moderno: poder de tributação, poder de polícia, poder de domínio eminente e poder penal”. Os americanos costumam identificar o *commerce power*, *taxing power*, *spending (welfare) power*, *monetary power*, *power of eminent domain* – cf. EHMKE, Horst. *Wirtschaft und Verfassung*. Karlsruhe: C. F. Müller, 1961, p.111.

⁷² HETTLAGE, *op. cit.*, p. 15, define o poder financeiro como emanção do poder estatal: “*Diese Finanzgewalt ist ein Ausfluss der allgemeinen Staatsgewalt*; .KRUSE, H. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969, p. 27: “O poder tributário é uma parcela do poder financeiro, que por seu turno é uma parcela do poder estatal” (*Die Steuerhoheit ist ein Teilstück der Finanzhoheit, die ihrerseits ein Teilstück der allgemeinen Staatshoheit ist*).

poder de tributar e poder de gastar ou entre direito tributário e direito financeiro,⁷³ que conduziu à irresponsabilidade fiscal e à própria crise fiscal que desestruturou o Estado de Bem-estar Social.

O poder de dispor sobre o produto da arrecadação ou o poder de participar (que os alemães chamam de soberania sobre produto – *Estragshoheit*) não constitui emanção do poder tributário do Estado, senão que representa um dos aspectos do poder financeiro, de extensão maior que a daquele.⁷⁴

2. Poder de tributar e o poder de polícia

2.1. Características do poder de polícia

O poder de polícia se caracteriza pelo exercício de atos de restrição da liberdade para a garantia de segurança dos direitos e promoção do bem-estar ou do desenvolvimento econômico. O conceito de polícia, de rara ambigüidade, ultrapassou o limite inicial do controle estatal da segurança pública e da saúde e higiene para abranger as normas reguladoras do mercado e a intervenção indireta, que é aquela que se faz sobre a economia, seja para coibir os abusos do poder econômico, seja para minimizar os desníveis sociais. O poder de polícia, em sua vertente econômica, entrelaça-se com o problema da justiça econômica,⁷⁵ mas também com o da liberdade,⁷⁶ cujos limites constitucionais há que respeitar. Diz Caio Tácito⁷⁷ que “mesmo contemporaneamente não é pacífico o entendimento sobre o âmbito constitucional de sua atuação, que traduz, em última análise, o endereço político do Estado, reagindo às solicitações de interesses econômicos e sociais eminentes”. Nos Estados Unidos o fenômeno ocorreu como manifestação do *police power*; já Hamilton⁷⁸ observava que, enquanto a União devia ter como objetivo o comércio, as finanças, os negócios e a guerra, aos Estados deveria competir “*the regulation of the mere domestic police*”; o poder de polícia, segundo Freund,⁷⁹ definia-se como o “poder de promover o bem público pela restrição e regulação do uso da liberdade e propriedade”; mas o conceito de *policy* foi dilatado depois de muita discussão judicial, pois a Suprema Corte insistiu durante muito tempo, como no célebre caso *Lochner*,⁸⁰ julgado em 1905, em restringir o poder de polícia à segurança, à moral e à saúde. Na Alemanha igualmente se expandiu a *Polizei*; explica Badura⁸¹ que, originando-se no Estado Absolutista, caracterizou-se também como polícia do bem-estar (*Wohlfahrtpolizei*), penetrando como categoria do direito administrativo no Estado de Direito e transformando-se, no Estado Social, em instrumento de

⁷³ ISENSEE, “Steuerstaat...”, cit., p. 427, anota que o poder de tributar e de gastar cresceu frente ao poder político.

⁷⁴ Cf. HETTLAGE, op. cit., p. 25: “o poder de participar (*Estragshoheit*) não faz parte do poder financeiro enquanto poder de tributar (*ist kein Bestandteil der Finanzgewalt als Besteuerungsgewalt*).

⁷⁵ Cf. BARRY, Norman P. *An Introduction to Modern Political Theory*. London: The MacMillan Press, 1981, p. 110.

⁷⁶ Cf. VOGEL, Klaus. “Polizeirecht und liberale Staatsheorie”. *Festschrift für G. Wacke*. Köln: O. Schmidt, 1972, p.389.

⁷⁷ “O Poder de Polícia e seus Limites”. *Revista Forense* 144: 23.

⁷⁸ Op. cit., p.17.

⁷⁹ *The Police Power, Public Policy and Constitutional Rights*. Chicago: Callegan & Co., 1904, p. III: “*The power of promoting the public welfare by restraining and regulating the use of liberty and property*”.

⁸⁰ *Lochner v. New York*, 198 U.S. 45.

⁸¹ *Verwaltungsrecht im liberalen und im sozialen Rechtsstaat*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1966, p. 23.

intervenção e planejamento nas mãos da Administração finalista, que busca o bem-estar social (*Wohlfahrzweckes*); F. Ossenbühl⁸² classifica o direito de polícia (*Polizeirecht*) como “o protótipo da assim chamada Administração intervencionista” (*als Prototyp der sog. Eingriffsverwaltung*). Integram também a Constituição Econômica, pela sua proximidade com a noção de polícia, os conceitos de *public policy*, *public purpose*, *social policy*, *substantive due process* e *general welfare*.⁸³

De observar que o conceito de *policy* se dilargou nas últimas décadas, no Estado Democrático de Direito, para abranger também o de *sub-policy*,⁸⁴ que surge com a possibilidade de multiplicação das ações do estatais através de suas diversas políticas públicas. Assim é que se desenvolveu, ao lado da *economic policy*, típica da extrafiscalidade, a noção de *social policy* ou política social,⁸⁵ responsável pelo surgimento das regras de direito social e do fenômeno da parafiscalidade. A temática da *policy* teve grande avanço com a doutrina de Dworkin, que identificou, ao lado dos princípios e das regras, os argumentos de *policy*.⁸⁶ O poder de tributar, por conseguinte, está em permanente tensão com a *policy*, econômica (extrafiscalidade) ou social (parafiscalidade).

2.2. Os tributos e o poder de polícia

No exame das relações entre o poder de tributar e o poder de polícia é importante a distinção entre: a) o poder de polícia cujo exercício determina a finalidade extrafiscal do tributo ao lado de sua finalidade fiscal; b) o poder de polícia sobre cujo exercício incide a tributação, que não resulta em tributos extrafiscais, eis que o poder de polícia, aí, é uma atividade essencial do Estado e o ingresso nele fundado se destina às despesas públicas; c) o poder de polícia desvinculado das atividades essenciais do Estado de Direito, que dá origem a ingressos que não visam a subsidiar as despesas públicas e que, conseqüentemente, não deveriam ter natureza tributária.

Tais distinções, todavia, devem ser estabelecidas a partir das diversas categorias de tributos (impostos, taxas e contribuições).

2.2.1. Impostos

A doutrina da *extrafiscalidade* foi desenvolvida sobretudo nos Estados Unidos. Surgiu com a finalidade econômica que informa a exigência dos tributos. Os americanos distinguem entre o *taxing power* e o *police power*, podendo este último constituir a finalidade reguladora do

⁸² “Der polizeiliche Ermessens – und Beurteilungsspielraum”. *Die öffentliche Verwaltung* 1976: 463.

⁸³ EHMHE, op. cit., p.327.

⁸⁴ Cf. BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva. In: GIDDENS, A., BECK, U. & LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 35.

⁸⁵ MORIS LEHNER (*Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1993, p. 50) fala em *Sozialpolitik*, como caminho para a construção de conceitos de direito social (*Sozialrechtsbegriff*).

⁸⁶ *Taking Rights Seriously*, cit, p. 22: “Eu chamo de “*policy*”aquela espécie de “standard”que propõe um objetivo (*a goal*) a ser alcançado, geralmente uma melhoria em algum aspecto econômico, político ou social da comunidade (*generally an improvement in some economic, political or social feature of the community*)”.

imposto.⁸⁷ Apesar de certa tendência conservadora pretender separar rigidamente o *police power* do *taxing power*, prevaleceu no direito americano a tese de que a finalidade extrafiscal não desnatura o imposto.⁸⁸ A interpretação mais moderna aboliu a distinção entre “*revenue and regulatory tax*”, recusando-se a Suprema Corte a perquirir sobre a motivação da incidência fiscal.⁸⁹

Na Alemanha manifesta-se um renovado interesse pelo tema. Os escritores germânicos fazem embutir a finalidade econômica ou social na fiscalidade, desde que haja a destinação do imposto às necessidades essenciais do Estado. O conceito jurídico de imposto absorve a extrafiscalidade, ainda que esta seja preponderante, isto é, ainda que a destinação do ingresso às necessidades públicas essenciais tenha menor peso. O importante, para diluir o extrafiscal no fiscal, é a subsistência, em qualquer medida, da finalidade tributária.⁹⁰ Se o ingresso tiver apenas função extrafiscal, não será tributo. A extrafiscalidade adquiriu uma importância muito grande no que os alemães chamam de “tributação conjuntural” (*Konjunktursteuerung*), que é a capacidade de o direito tributário se adaptar às políticas recessivas ou desenvolvimentistas conforme a economia como um todo esteja em fase de crise ou de crescimento; a tributação conjuntural foi introduzida, no artigo 109 da Constituição de Bonn pela reforma de 1967,⁹¹ assim que se fizeram sentir os primeiros sinais da crise econômica que iria eclodir na década seguinte; a política tributária conjuntural representou naquela época um dos aspectos mais importantes da intervenção do Estado na Economia;⁹² hoje, com a vigência do Estado Democrático Fiscal, aquelas idéias entraram em refluxo, juntamente com o keynesianismo que as alimentava, e a política extrafiscal e o incentivos fiscais passam a ser vistos com desconfiança.⁹³

No Brasil a doutrina também se encaminhou no sentido de recusar a substancialidade do fenômeno extrafiscal e a *separação entre poder de policia e poder tributário*.⁹⁴ Bilac Pinto

⁸⁷ Cf. COOLEY, op. cit., p. 857; SCHULTZ & HARRIS, *American Public Finance*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1963, p. 133.

⁸⁸ Cf. A. BUEHLER, Alfred G. *Public Finance*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1940, p. 329: “*The practical man would admit that taxes may be levied for either revenue or regulation, and they are still taxes, whether it be said that they are an exercise of the tax or the police power of governments*”; SELIGMAN, E. *Essais sur l'Impôt*. Paris: Giard & E. Brière, 1914, t. II, p. 128.

⁸⁹ TRIBE, *American Constitutional Law*, cit., p. 247.

⁹⁰ Cf. TIPKE, Klaus. *Steuerrecht*. Köln: O. Schmitt, 1978, p. 17; ISENSEE, “Steuerstaat...”, cit., p. 410; PAULICK, Heinz. “Die Wirtschaftspolitische Lenkungsfunktion des Steuerrechts und ihre verfassungsmässigen Grenzen”. *Festschrift für Fritz Neumark*, 1970, p. 213; STARCK, Christian. “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”. *Festschrift für Gerhard Wacke*. Köln, 1972, p. 204; MATTERN, Gerhard. “Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz”. *Der Betriebs-Berater* 1970, p. 1410; BODENHEIM, op. cit., p. 105; K. VOGEL, *Tributos Regulatorios...*, cit., p. 549.

⁹¹ Art. 109, 2: “A União e os Estados deverão levar em conta em sua economia orçamentária as exigências do equilíbrio econômico geral”.

⁹² Cf. SCHEUNER, Ulrich. “Die Erhaltung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts. Der verfassungsrechtliche Auftrag zur aktiven Konjunktur”. *Festschrift für Hans Schäfer*. Köln, 1975, p. 128: “A política conjuntural transformou-se no ponto nuclear da atividade política do Estado”; SALADIN, Peter. “Wachstumsbegrenzung als Staatsaufgabe”. *Festschrift für Ulrich Scheuner*, 1973, p. 562; SCHOLZ, Rupert. In: MAUNZ, DÜRIG, HERZOG, ———. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980, p. 28.

⁹³ Cf. P. KIRCHHOF, *Der sanfte Verlust der Freiheit*, cit., p. 9; K. TIPKE, “Über Steuervergünstigungen-Abbau theoretische Überlegungen”, cit., p. 186.

⁹⁴ Cf. BALEEIRO, op. cit., p. 254; BECKER, A. A. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972, p. 545: “Na construção jurídica de todos e de cada tributo, nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal”.

entendia desnecessária “a revisão da classificação das rendas públicas, para recompô-la com mais uma categoria: a dos tributos fundados no poder de polícia”.⁹⁵

A extrafiscalidade diluída na fiscalidade exerce variadíssimas tarefas de política econômica, competindo-lhe, entre outras: a) a melhoria do nível de vida do povo, sem a criação de obstáculos ao livre jogo da economia;⁹⁶ b) a manutenção do pleno emprego;⁹⁷ c) a coibição de atividades prejudiciais à higiene ou à segurança, bem assim o desestímulo ao consumo de certos bens,⁹⁸ como é o caso da gasolina e como aconteceu, no direito americano, com a margarina;⁹⁹ d) o incentivo ao consumo de certas mercadorias, como o álcool carburante após a crise do petróleo; e) o combate à inflação e a estabilização econômica;¹⁰⁰ f) a proteção ao patrimônio cultural.¹⁰¹ O imposto sobre produtos industrializados e os impostos sobre o comércio exterior oferecem largo campo para o intervencionismo, que, entretanto, vem diminuindo nos últimos anos.

2.2.2. Taxas

Qualquer ato que constitua emanação da atividade estatal de disciplinar a liberdade individual em benefício do bem-estar geral, prestado ou posto à disposição do obrigado, constituirá a hipótese de incidência da taxa, nos estritos termos do art. 145 da CF e do art. 77 do CTN. A expedição de carteira de identidade, a fiscalização de medicamento, a licença para publicidade,¹⁰² o controle de armas de fogo e de depósito de inflamáveis,¹⁰³ etc., isto é, atos relativos à polícia de segurança, de saúde, de costumes, de higiene, etc., constituem a matéria sobre a qual incidirá a taxa.

2.2.3. Contribuições especiais

As contribuições especiais, designadamente as contribuições sociais e econômicas previstas no art. 149 da CF, têm natureza tributária no Brasil, ao contrário do que acontece em outros países. Esse foi um dos grandes equívocos da CF 88, responsável em boa parte pelo caos tributário reinante aqui.

As *contribuições econômicas* não deveriam ter natureza tributária porque o seu fato gerador não é o exercício do poder de polícia, como acontece nas taxas. Os atos de poder de polícia direcionados à intervenção ou regulação em favor do interesse de grupos ligados às

⁹⁵ Op.cit., p. 209. BILAC PINTO segue a doutrina de SELIGMAN, recusando a separação dos poderes do ponto de vista financeiro, mas aceitando-a no que concerne ao estudo jurídico da “fonte do tributo”.

⁹⁶ HALLER, Heinz. *Política Financiera*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1963, p. 167.

⁹⁷ GURLEY, J. “Fiscal Policies for Full Employment. A Diagramatic Analysis”. *Journal of Political Economy* 60: 533, 1952.

⁹⁸ GALBRAITH, John Kenneth. *Economics and the Public Purpose*. Suffolk: Pequim Books, 1979, p. 325.

⁹⁹ A Suprema Corte americana julgou legítimo o agravamento da tributação da margarina, considerada prejudicial à saúde: Powell v. Pennsylvania, 127 US 678; McCray v. US 195 US 27.

¹⁰⁰ MUSGRAVE, Richard. *El Futuro de la Política Fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1980, p. 48.

¹⁰¹ ULHOA CANTO, Gilberto de. “Fiscal Policy and the National Heritage”. ABDF — Resenha 1, p. 25, 1984.

¹⁰² Cf. RE 88.957-SP, Ac. da 1ª T., do STF, de 21.8.79, Rel. Min. Rafael Mayer, RTJ 91/995.

¹⁰³ Cf. RE 71.065-MG, Ac. da 2ª T., do STF, de 23.11.73, Rel. Min. Xavier de Albuquerque, RTJ 70/712.

atividades econômicas constitui a finalidade do ingresso, mas não o seu fato gerador.¹⁰⁴ O abuso na criação das contribuições econômicas enfraquece o Estado Fiscal, embora não o desnature. A Constituição brasileira, na redação de 1969 (art. 21, § 2º, item I), mantida em 1988 (art. 149), incluiu as ditas contribuições econômicas no elenco dos tributos. As categorias de ingressos públicos não participam do conjunto de conceitos que possam sobrepassar aos ditames da Constituição positiva; até porque esta é que firma, pelas definições tributárias, o grau de intervencionismo estatal na economia.¹⁰⁵ De modo que, tendo seguido a CF um modelo excessivamente centralizador e intervencionista, não se pode deixar de considerar a contribuição econômica como tributo do ponto de vista do direito positivo.

As *contribuições sociais*, cobradas com fundamento nas políticas sociais do Estado, ou seja, na intervenção estatal no domínio social, têm igualmente natureza tributária no Brasil, por força do art. 149 da CF 88, e vêm constituído nos últimos anos fonte permanente de distorção nas contas públicas. Deu-se, em 1988, por substituição do regime implantado pela EC 8/77, a diluição da parafiscalidade na fiscalidade. Em outros países, salvo em Portugal, a seguridade social não segue o regime tributário, expressando-se por normas de finalidade social.¹⁰⁶ Não obstante a obesidade financeira gerada pela estatização da parafiscalidade e os malefícios por ela causados na estrutura da receita pública, ainda mais quando se considera que algumas das contribuições sociais (COFINS, Contribuição Social sobre Lucro Líquido e Contribuição sobre Movimentações Financeira – CPMF) são autênticos impostos com destinação especial,¹⁰⁷ é forçoso reconhecer que não chega a ocorrer a desestruturação do Estado Democrático Fiscal, embora se lhe comprometa a saúde financeira.

3. Poder de tributar e poder de punir

O poder de tributar e o de punir não se confundem, embora se encontrem muito próximos em diversos de seus aspectos.

Um primeiro paralelismo, que se converte em dilema, é apontado por Buchanan:¹⁰⁸ a punição e o tributo fazem ambos parte do contrato pós-constitucional, eis que a punição implica em um custo para o Estado, financiado pelos tributos.

Mas prepondera a distinção fundamental entre os dois fenômenos, baseada na natureza do poder de que emanam.¹⁰⁹ A pena, inclusive a penalidade pecuniária ou multa fiscal, emana do *poder de punir*, atribuído ao Estado no pacto constitucional; esse poder às vezes comporta

¹⁰⁴ Cf. BRANDÃO MACHADO. “São Tributos as Contribuições Sociais?” In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli, —., MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado. Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 77.

¹⁰⁵ BODENHEIM, op. cit., p. 310, anota que é ilusão procurar um axioma exato e matemático em tema de categorização tributária, pois depende das prioridades da Constituição.

¹⁰⁶ Cf. TIPKE, Klaus. *Die Steuerechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 2000, v.1, p. 78: “Materialmente as normas incentivadores de finalidade social (*Sozialzwecknormen*) não pertencem ao direito tributário, mas ao direito econômico, ao direito social ou a outros domínios do direito”.

¹⁰⁷ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “Contribuições Sociais Gerais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2003, p. 382.

¹⁰⁸ Op. cit., p. 133: “*The punishment dilemma arises from the elementary fact that secure the public good of law-abiding the public bad of punishment must be accepted*”.

¹⁰⁹ Contra: GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1977, v.2, p. 590: “... *las sanciones fiscales derivan del próprio poder tributario estatal*”.

distinções, como a que faz a dogmática alemã entre o poder de punir ou de policiar (*Strafgewalt* ou *Polizeigewalt*) e o poder coativo (*Zwangsgewalt*), atribuído à Administração;¹¹⁰ em qualquer situação, porém, está-se diante de um poder de natureza penal, ainda que especial, destinado a garantir a validade da ordem jurídica. Outra coisa é o *poder tributário*, de que emanam o tributo e a obrigação de contribuir para as despesas do Estado, com fundamento no dever de solidariedade.¹¹¹

Importante repisar em que as penalidades têm sede constitucional, complementadas pelo processo penal, que também reveste as características de um Direito Constitucional Especial.¹¹² Igualmente o tributo tem a sua dimensão constitucional. Em suma, tanto o *poder de punir* quanto o *poder de tributar se constituem no espaço aberto pela liberdade*.

Daí advém a dificuldade fundamental de se situar a penalidade pecuniária tributária no campo do Direito Constitucional Tributário ou do Penal. Parece-nos que a questão hoje já está superada no que concerne à exclusão das penalidades da Constituição Tributária, embora subsista o debate sobre o cabimento de inseri-la na Constituição Penal, que, para nós, é onde melhor se agasalha, pois:

- a) sujeita-se aos princípios constitucionais penais da tipicidade e da legalidade (art. 5º, XXXIX, da CF)
- b) aplica-se segundo o princípio da personalização, não podendo passar da pessoa que cometeu o ilícito (art. 5º, XLV);
- c) retroage, salvo quando agravar a situação do réu (artigo 5º, XL);
- d) não se subordina, para a aplicação pelo Judiciário, à prejudicialidade do procedimento administrativo;
- e) sujeita-se aos demais princípios constitucionais, expressos ou não, que condicionam a aplicação de penas, como os princípios da boa-fé, do federalismo, da independência dos juízes, do Estado de Direito, etc.¹¹³

Qualquer outra tentativa de buscar o fundamento da penalidade tributária pecuniária fora da Constituição Penal no próprio poder de tributar é infrutífera. A Constituição não cuida da aplicação de penalidades, qualquer que seja a sua natureza, em outros dispositivos que possam compor uma Constituição Administrativa. Por outro lado, a penalidade fora da Constituição, em um poder de administrar, porto que a punição tem sempre a sua justificativa na autolimitação da liberdade, matéria indiscutivelmente constitucional.

¹¹⁰ Cf. FLEINER, op. cit., p. 136.

¹¹¹ Cf. MICHELI, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978, p. 70.

¹¹² NIEMÖLLER, Martin & SCHUPPERT, Gunnar Folke. “Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Strafverfahrensrecht”. *AÖR* 107: 405, 1982, consideram o processo penal em seu aspecto de Direito Constitucional (*spezifisches Verfassungsrecht*).

¹¹³ Cf. VILLEGAS, H. *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Lener, 1965, p. 49; GALLO, Franco. “I Problemi di Riforma del Sistema Penale Tributario”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 1981: 234; PALIERO, Carlos Eurico. “I Diritto Penale Amministrativo: Profili Comparatistici”. *Rivista Trimestrale de Diritto Pubblico* 4: 1283, 1980; HARTZ, W. “Steuergericht und Verfassung”. In: THOMA, G. & NIEMANN, U. (Coord.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 113; NIEMÖLLER & SCHUPPERT, op. cit., p. 408.

VII – A LEGITIMAÇÃO DO PODER DE TRIBUTAR

A legitimação do poder de tributar, em seus primórdios, seguiu o modelo de legitimação contratual que justificava a própria ordem jurídica liberal. A idéia de contrato social e de tributo como libertação do cidadão e limitação do Estado tinha raízes na idéia de liberdade e no seu consectário lógico que era a legalidade. A aproximação entre liberdade e legalidade, na linha do pensamento de Kant, marcou a fundamentação do poder de tributar, mas também levou a sua insuficiência e a sua identificação com os interesses burgueses.¹¹⁴

Durante a vigência do Estado Social Fiscal (1919-1989) abandonou-se a pergunta sobre a legitimação e os juristas passaram a se preocupar com a legitimidade, de fundo historicista ou sociológico. Desapareceu a possibilidade de justificação da liberdade e da justiça fiscal, que se tornaram questões metajurídicas, principalmente por influência dos positivismo. A distinção entre legitimidade e legitimação está em que aquela se apóia no consenso sobre a adequação entre o ordenamento positivo e os valores, enquanto a legitimação consiste no próprio processo de justificação da Constituição e dos seus princípios fundamentais.¹¹⁵

Com a emergência do Estado Democrático Fiscal, retorna o problema da fundamentação, que agora vai se afirmar na via de legitimação pragmática, discursiva ou deliberativa.¹¹⁶ O poder de tributar encontra fora de si – na ética, nos valores pré-constitucionais e nos princípios morais – a sua justificativa.¹¹⁷ Os princípios formais de legitimação¹¹⁸, que são vazios (razoabilidade, ponderação, igualdade, transparência, etc.), permitem a filtragem daqueles valores e princípios morais e a sua positivação na Constituição Tributária. O poder de tributar, por conseguinte, se legitima pela constitucionalização da liberdade, da justiça e da segurança, com a intermediação

¹¹⁴ Cf. TORRES, Ricardo Lobo. “A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade”. In: —. (Coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 414.

¹¹⁵ HABERMAS, Jürgen. *Para a Reconstrução do Materialismo Histórico*. São Paulo: Brasiliense, 1983, p. 223/224, estabelece da seguinte forma a distinção entre legitimidade e legitimação: “Por *legitimidade* entendo a capacidade de um ordenamento político de ser reconhecido. A exigência ou *pretensão de legitimidade* liga-se à conservação, no sentido de integração social, da identidade normativamente estabelecida de uma sociedade. As *legitimações* servem para satisfazer essa pretensão, ou seja, para mostrar como e por que instituições existentes (ou propostas) estão aptas a empregar a força política, de modo a realizar os valores constitutivos da identidade de uma sociedade”. ISENSEE, Joseph. “Die alte Frage nach der Rechtfertigung des Staates”. *Juristen Zeitung*, 1999, p. 267, diz que “quem faz a pergunta sobre a justificação jurídica (*Rechtfertigung*) lança o Estado no processo diante do Tribunal da Razão (*vor dem Tribunal der Vernunft*)”.

¹¹⁶ ISENSEE, Josef. “Staat”. In: *Staatslexicon*. Freiberg: Herder, 1989, v. 5, p. 146, fala dos modelos historicistas, teleológicos, voluntaristas e universalistas. DI FABIO, Udo. *Das Recht offener Staaten. Grundlinien einer Staats und Rechtslehre*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998, p. 31, sugeriu a seguinte classificação: “1. legitimação funcional; 2. legitimação teleológica; 3.a. teoria contratual; 3.b. democracia pragmática”.

¹¹⁷ Cf. NELSON SALDANHA, “Ethos Político, Direitos e Cidadania”, cit., p. 395: “O problema da legitimidade, deslocado das antigas referências e comprimido na validade formal dos ordenamentos, busca outros espaços em instrumentos como o voto, ou traduz-se em reivindicações difusas. Registremos, ao menos, que tais reivindicações são essencialmente éticas; e neste caso temos que os chamados direitos revelam, como categoria jurídica, um esforço no sentido de dar positividade constitucional a uma série de princípios de ordem moral. Princípios de moral, princípios supra-estatais, preconceitos vindos de um *ethos* jurídico-político incluído no contexto histórico em que vivemos desde Rousseau.”

¹¹⁸ ÁVILA, H. *Teoria dos Princípios Jurídicos. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 87, prefere chamá-los de “postulados”.

da razoabilidade, da ponderação, e da igualdade,¹¹⁹ na via dos princípios de direitos humanos (propriedade e trabalho), da capacidade contributiva e da legalidade, etc,¹²⁰ que o limitam¹²¹.

VIII – A TEORIA DO PODER DE TRIBUTAR

Não se pode descuidar da teoria do poder de tributar, apesar de sua característica fortemente ideológica.

Depois da crise que abalou o Estado Social Fiscal e desestruturou o socialismo real nas décadas de 70 e 80 do século XX, voltou, com muita força, a necessidade de se repensar as bases do poder de tributar. Advertiu com muita propriedade Nelson Saldanha: “Cumprir entender, com o caráter de transição de nosso tempo, que uma série de reformulações está à espera das teorias financeiras hoje vigentes... É preciso porém que as ciências econômica e financeira se preocupem não apenas com o manuseio de problemas particulares, mas também com a questão de suas próprias bases”.¹²²

A teoria do poder de tributar há que se aproximar da ética e, conseqüentemente, enfrentar o problema da legitimação. A sua missão é superar o positivismo, que se preocupou apenas com a questão da legitimidade e que por isso mesmo se perdeu na metodologia transformada em teologia, como percebeu argutamente o nosso homenageado.¹²³ A teoria do poder de tributar não-positivista ou pós-positivista,¹²⁴ de ampla base filosófica e ética,¹²⁵ terá que discutir a respeito dos dissensos e das dúvidas que tornam possíveis a democracia¹²⁶ e a “positividade

¹¹⁹ W. LEISNER (“Der Steuerstaat – Weg der Gleichheit zur Macht”. *StuW* 1986: 305-314; *Der Gleichheitsstaat. Macht durch Nivellierung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1980, p. 158 e seguintes, é que, criticando a fiscalidade surgida da necessidade da cobertura dos gastos públicos, dizia: “O Estado Fiscal é uma forma especial de poder através da igualdade”.

¹²⁰ Cf. KIRCHHOFF, Paul. “Steuergerechtigkeit un sozialstaatliche Geldleistungen”. *Juristen Zeitung*, 1982, p. 307: “A Constituição Financeira legitima o poder tributário (*die Finanverfassung legitimiert die Steuergewalt*); o art. 14 da Constituição confronta aquele poder com a proteção da propriedade tributável”; BIRK, Dieter. “Zum Stand der Theoriediskussion in der Steuerrechtswissenschaft”. *StuW* 1983: 293-299, defende a capacidade contributiva como princípio de legitimação do poder de tributar.

¹²¹ Cf. J. ISENSEE, “Die alte Frage nach der Rechtfertigung des Staates”, cit., p. 270: “Legitimação significa limitação” (*Legitimation bedeutet Limitation*).

¹²² *Temas de História e Política*. Recife: Universidade Federal de Pernambuco, 1969, p. 115.

¹²³ SALDANHA, Nelson. *Da Teologia à Metodologia. Secularização e Crise no Pensamento Jurídico*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993, p. 25: “Há, entretanto, na permanência das formulações metodológicas e sobretudo nos debates metodológicos” - um certo *retorno à teologia*: um questionar por questionar, um refletir sobre como fazer mais que sobre o que fazer, um pairar em logomaquias, em problemas esotéricos e em truismos”.

¹²⁴ Para o conceito de pós-positivismo vide TORRES, Ricardo Lobo. “Introdução”. In: ——. (Coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*, cit., p.2.

¹²⁵ Cf. VOGEL, Klaus. “Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage”. *Der Staat* 25(4): 484, 1986: “A justificativa jurídica (*Rechtfertigung*) da tributação é a ordenação segundo a Filosofia do Estado e a sua medida segundo a Moral. A pergunta sobre a justificativa jurídica do imposto antecede a Ciência do Direito (*Rechtswissenschaft*) e a Ciência das Finanças (*Finanzwissenschaft*).

¹²⁶ Cf. TRIBE, Laurence. *Constitutional Choices*. Cambridge: Harvard University Press, 1985, p. 7: “In matters of power, the end of doubt and distrust is the beginning of tyranny”.

constitucional dos princípios de ordem moral”.¹²⁷

IX – CONCLUSÕES

O poder de tributar ingressa em nova fase de afirmação no Estado Democrático Fiscal, especial manifestação do Estado Democrático de Direito, exibindo entre as suas principais características:

1. a de ser, do ponto de vista de sua essência, o poder de destruir, se não resultar da auto-limitação da liberdade e se o não contiverem o poder judiciário e o poder estatal de gastar;
2. a de se constituir no espaço aberto pelas imunidades e pelas proibições de desigualdade;
3. a de se limitar:
 - a) pelas garantias dos direitos dos contribuintes;
 - b) pelo sistema tributário nacional dotado da racionalidade econômica suscetível de se compatibilizar com a liberdade individual;
 - c) pelo sistema tributário do federalismo assimétrico e concorrente, que se fracciona horizontal e verticalmente e que exige permanentes ajustamentos na procura da racionalidade política e financeira compatível com os direitos fundamentais;
 - d) pelo sistema tributário internacional, que estabelece a teia de relacionamentos entre os Estados Fiscais sob a influência dos princípios da cooperação e da concorrência;
 - e) pelo sistema cosmopolita, que cria os mecanismos não-estatais garantidores dos direitos humanos e limitadores das soberanias tributárias nacionais;
4. a de se relacionar com os outros poderes do Estado Democrático Fiscal, principalmente:
 - a) com o poder financeiro, que cuida das receitas e despesas e no qual se inclui;
 - b) com o poder de polícia, que restringe a liberdade em razão de necessidades de segurança ou de intervenção no domínio econômico e social, sobre o qual pode fazer a incidência das taxas, mas com o qual não se confunde do ponto de vista da extrafiscalidade e da parafiscalidade, a não ser no Brasil, após 1988, com a criação das exóticas contribuições econômicas e sociais (COFINS, CSLL, CPMF), que só a martelo passaram a ter natureza tributária;

¹²⁷ NELSON SALDANHA, “Ethos Político, Direitos e Cidadania”, cit., p. 395: “O problema da legitimidade, deslocado das antigas referências e comprimido na validade formal dos ordenamentos, busca outros espaços em instrumentos como o voto, ou traduz-se em reivindicações difusas. Registremos, ao menos, que tais reivindicações são essencialmente éticas; e neste caso temos que os chamados direitos revelam, como categoria jurídica, um esforço no sentido de dar positividade constitucional a uma série de princípios de ordem moral. Princípios de moral, princípios supra-estatais, preconceitos vindos de um *ethos* jurídico-político incluído no contexto histórico em que vivemos desde Rousseau.”

5. a de se legitimar pragmaticamente pelos valores éticos e jurídicos, positivados com a intermediação de princípios formais (razoabilidade, ponderação, igualdade e transparência), nos princípios constitucionais vinculados à liberdade (imunidades e proibições de desigualdades), à justiça (capacidade contributiva, custo-benefício e solidariedade) e à segurança jurídica (legalidade e irretroatividade), que o limitam.

X – BIBLIOGRAFIA

- ANASTOPOULOS, Jean. *Les Aspects Financiers du Fédéralisme*. Paris: LGDJ, 1979.
- ARDANT, Gabriel. *Histoire de L'Impôt*. Paris: Fayard, 1971.
- ARNAUD, André-Jean “Da Regulação pelo Direito na Era da Globalização”. In: MELLO, Celso de Albuquerque (Coord.). *A Soberania*. Anuário Direito e Globalização nº1. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios. Da Definição à Aplicação dos Princípios Jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BADURA, Peter. *Verwaltungsrecht im liberalen und im sozialen Rechtsstaat*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1966.
- BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 1977.
- BARBOSA, Rui. *Os Atos Inconstitucionais do Congresso e do Executivo ante a Justiça Federal*. Rio de Janeiro: Cia. Impressora, 1893.
- BARRY, Norman P. *An Introduction to Modern Political Theory*. London: The MacMillan Press, 1981.
- BECK, Ulrich. “A Reinvenção da Política: Rumo a uma Teoria da Modernização Reflexiva”. In: GIDDENS, A., BECK, U. e LASH, S. *Modernização Reflexiva*. São Paulo: UNESP, 1997, p. 11-71.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1972.
- BIDART CAMPOS, Germán J. *Tratado Elemental de Derecho Constitucional Argentino. El Derecho Constitucional de la Libertad*. Buenos Aires: EDIAR, 1986, tomo I.
- BILAC PINTO. *Contribuição de Melhoria*. Rio de Janeiro: Forense, s/d.
- BIRK, Dieter. “Zum Stand der Theoriediskunssion in de Steuerrechtswissenschaft”. *Steuer und Wirtschaft* 1983: 293-299.
- BLUMENSTEIN, Ernst. *Sistema de Diritto delle Imposte*. Milano: Giuffrè, 1954.
- BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado no Pensamento de Emanuel Kant*. Brasília: Ed. Universidade de Brasília, 1984.
- BODENHEIM, Dieter G. *Der Zweck der Steuer. Verfassungsrechtliche Untersuchung zur dichotomischen Zweckformel Fiskalisch-nichtfiskalisch*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft, 1979.
- BONAVIDES, Paulo. *Do País Constitucional ao País Neocolonial. A Derrubada da Constituição e a Recolonização pelo Golpe de Estado Institucional*. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BOUVIER, Michel. “La Question de l'Impôt Idéal”. *Archives de Philosophie du Droit* 46: 15-23, 2002.

- . “L’Imaginarie Fiscal: des Utopies Fiscales à L’Impôt Virtuel”. *Revue Française de Finances Publiques* 84: 53-67, 2003.
- BRANDÃO MACHADO. “São Tributos as Contribuições Sociais?” In: TAVOLARO, Agostinho Toffoli, —., MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). *Princípios Tributários no Direito Brasileiro e Comparado. Estudos em Homenagem a Gilberto de Ulhoa Canto*. Rio de Janeiro: Forense, 1988, p. 62-95.
- BRENNAN, Geoffrey & BUCHANAN, James. “The Logic of Tax Limits: Alternative Constitutional Constraints on the Power to Tax”. *National Tax Journal* 32 (2): 11-22, 1979.
- BRODERSEN, Carsten. “Nichtfiskalische Abgaben und Finanzverfassung”. In: VOGEL, Klaus & TIPKE, Klaus. (Coord.). *Verfassung, Verwaltung, Finanzen. Festschrift für G. Wacke*. Köln: O. Schmidt, 1972, p. 103-115.
- BUCHANAN, James M. *The Limits of Liberty*. Chicago: The University of Chicago Press, 1975.
- BUEHLER, Alfred G. *Public Finance*. New York: McGraw-Hill Book Company, 1940.
- COOLEY, Thomas M. *A Treatise on the Constitutional Limitations*. Boston: Little, Brown & Company, 1903.
- DI FABIO, Udo. *Das Recht offener Staaten. Grundlinien einer Staats und Rechtslehre*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1998.
- DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*. Cambridge: Harvard University Press, 1980.
- . *Sovereign Virtue. The Theory and Practice of Equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000.
- EHMKE, Horst. *Wirtschaft und Verfassung*. Karlsruhe: C. F. Müller, 1961.
- FALCÃO, Amílcar de Araújo. *Sistema Tributário Brasileiro. Discriminação de Rendas*. Rio de Janeiro: Financeiras, 1965.
- FLEINER, Fritz. *Les Principes Généraux de Droit Administratif Allemand*. Paris: Delagrave, 1933.
- FRANKE, S. F. “Zur Einbeziehung der neuen Bundesländer in den Finanzausgleich”. *Steuer und Wirtschaft* (4): 311-323, 1991.
- FREUND, Ernst. *The Police Power, Public Policy and Constitutional Rights*. Chicago: Callegan & Co., 1904.
- FRIAUF, Karl Heinrich. “Eigentumsgarantie und Steuerrecht”. *Die öffentliche Verwaltung* 1980.
- GALBRAITH, John Kenneth. *Economics and the Public Purpose*. Suffolk: Pequim Books, 1979.
- GALLO, Franco. “I Problemi di Riforma del Sistema Penale Tributario”. *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze* 1981: 227-247.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos. *Derecho Financiero*. Buenos Aires: Depalma, 1977.
- GOLD, Steuer. “Changes in State Government Finances in the 1980”. *National Tax Journal* 44 (1): 1-19, 1991.
- GURLEY, John. “Fiscal Policies for Full Employment. A Diagrammatic Analysis”. *Journal of Political Economy* 60: 525-533, 1952.
- HÄBERLE, Peter. *Die Verfassung des Pluralismus*. Königstein: Athenäum, 1980.
- HABERMAS, Jürgen. *Strukturwandel der Öffentlichkeit*. Darmstadt: Luchterhand, 1980.
- . *A Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio*. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980.
- . *Para a Reconstrução do Materialismo Histórico*. São Paulo: Brasiliense, 1983.
- . “Hat die Koustitutionalisierung des Völkerrechts noch eine Chance?”. In: —. *Der gespaltene Westen*. Frankfurt: Suhrkamp, 2004.
- HALLER, Heinz. *Política Financiera*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1963.

- HALTERN, Ulrich. "Internationales Verfassungsrecht? Anmerkungen zu einer kopernikanischen Wende." *Archiv des öffentlichen Rechts* 128: 512-518, 2003.
- HAMILTON, Alexander. In: —., JAY & MADISON. *The Federalist*. New York: Random House, s/d., n° 78.
- HARTZ, Wilhelm. "Steuergericht und Verfassung". In: THOMA, G. & NIEMANN, U. (Coord.). *Die Auslegung der Steuergesetze in Wissenschaft und Praxis*. Köln: O. Schmidt, 1965, p. 89-118.
- HENSEL, Albert. *Diritto Tributario*. Milano: Giuffrè, 1956.
- HERDEGEN, Matthias. *Völkerrecht*. München: C. H. Beck, 2004.
- HESPER, Irene. *Bundesstaatliche Finanzordnung. Grundlagen, Bestand, Reform*. Baden-Baden: Nomos, 1997.
- HESSE, Konrad. *Grundzüge des Verfassungsrechts der Bundesrepublik Deutschland*. Heidelberg: C. F. Müller Juristischer Verlag, 1999.
- HETTLAGE, Karl M. "Die Finanzverfassung im Rahmen der Staatsverfassung". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehre* 14: 2-326, 1956.
- HEYDTE, Friedrich August Freiherr von der. "Grundgesetz und konfiskatorische Steuer: Randnotizen zum Problem der offenen Flanke des Eigentumsgarantie". *Festschrift für Heinz Paulick*, 1973, p. 267-276.
- HIDIEN, Jürgen W. *Handbuch Länderfinanzausgleich*. Baden-Baden: Nomos, 1999.
- HOBSBAWN, Eric J. *Era dos Extremos. O Breve Século XX: 1914-1991*. Rio de Janeiro: Cia das Letras, 1996.
- HORTA, Raul Machado. "Pluralidade do Federalismo". In: *Direito Contemporâneo. Estudos em Homenagem a Oscar Correa*. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2001.
- ISENSE, Joseph. "Steuerstaat als Staatsform". *Festschrift für Hans Peter Ipsen*. Hamburg, 1977, p. 409-436.
- . "Die verdrängten Grundpflichten der Bürgers". *Die öffentliche Verwaltung* 35: 609-618, 1982.
- . "Staat". In: *Staatslexicon*. Freiburg: Herder, 1989, v.5, p. 146-150.
- . Der Föderalismus und der Verfassungstaat des Gegenwart. *Archiv des öffentlichen Rechts* 115 (2): 248-280, 1990.
- . "Die alte Frage nach der Rechtfertigung des Staates". *Juristen Zeitung*, 1999, p. 265-278.
- KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. Wien: Franz Deuticke, 1967.
- KIRCHHOF, Paul. *Besteuerungsgewalt und Grundgesetz*. Frankfurt: Athenäum, 1973.
- . "Besteuerung und Eigentum". *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer* 39: 213-280, 1981.
- . "Steuergerechtigkeit und sozialstaatliche Geldleistungen". *Juristen Zeitung*, 1982, p.305-312.
- . *Der sanfte Verlust der Freiheit. Für ein neues Steuerrecht—Klar, Verständlich, Gerecht*. München: Hauser, 2004.
- KLEIN, Friedrich. "Eigentumsgarantie und Besteuerung". *Steuer und Wirtschaft* 43 (1): 433-486, 1966.
- KORIOH, Stefan. *Der Finanzausgleich zwischen Bund und Ländern*. Tübingen: Mohr Siebeck, 1997.
- KRIELE, Martin. *Einführung in die Staatslehre*. Hamburg: Rowohlt, 1975.
- KRUSE, Heinrich. *Steuerrecht*. München: C. H. Beck, 1969.

LAFER, Celso. “Ordem , Poder e Consenso: Caminhos de Constitucionalização do Direito Internacional”. In: BONAVIDES, Paulo (Coord.). *As Tendências Atuais do Direito Público*. Rio de Janeiro: Forense, 1976.

LEHNER, Moris. *Einkommensteuerrecht und Sozialhilferecht*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1993.

LEISNER, W. “Der Steuerstaat – Weg der Gleichheit zur Macht”. *Steuer und Wirtschaft* 1986: 305-314.

———. *Der Gleichheitsstaat. Macht durch Nivellierung*. Berlin: Duncker und Humblot, 1980.

LINARES QUINTANA, Segundo V. *El Poder Impositivo y la Libertad Individual*. Buenos Aires: Alfa, 1951.

LÖWENSTEIN, Karl. *Teoria de la Constitución*. Barcelona: Ariel, 1982.

MACHADO, Celso Cordeiro. *Limites e Conflitos de Competência Tributária no Sistema Brasileiro*. Belo Horizonte, 1968.

MATTERN, Gerhard. “Der Begriff der Steuer und das Grundgesetz”. *Der Betriebs-Berater* 1970: 1405-1412.

MAUNZ, Theodor. *Deutsches Staatsrechts*. München: C. H. Beck, 1980.

———. In: —. DÜRIG, HERZOG, SCHOLZ. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980.

MAYER, Otto. *Le Droit Administratif Allemand*. Paris: Giard & Brière, 1904.

MCLURE JR., Charles E. “The 1986 Act: Tax Reform’s Finest Hour or Death those of the Income Tax?” *National Tax Journal* 41 (3): 303-315, 1988.

MEDAUAR, Odete. *O Direito Administrativo em Evolução*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2003.

MELLO, Celso de Albuquerque. *Direito Constitucional Internacional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

———. “A Soberania através da História”. In: —. (Coord.). *A Soberania*. Anuário Direito e Globalização nº 1. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

MICHEL, Gian Antonio. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1978.

MUSGRAVE, Richard. *El Futuro de la Política Fiscal*. Madrid: Instituto de Estudios Económicos, 1980.

NIEMÖLLER, Martin & SCHUPPERT, Gunnar Folke. “Die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts zum Strafverfahrensrecht”. *Archiv des öffentlichen Rechts* 107: 387-498, 1982.

OATES, Wallace E. “Fiscal Competition or Harmonization? Some Reflexions”. *National Tax Journal* 54 (3): 507-512, 2001.

OSSENBÜHL, Fritz. “Der polizeiliche Ermessens – und Beurteilungsspielraum”. *Die öffentliche Verwaltung* 1976: 463-471.

PALIERO, Carlos Eurico. “I Diritto Penale Amministrativo: Profili Comparatistici”. *Rivista Trimestrale de Diritto Pubblico* 4: 1245-1290, 1980.

PAPIER, Hans-Jürgen. *Die finanzrechtlichen Gesetzesvorbehalte uns das grundgesetzliche Demokratieprinzip*. Berlin: Duncker & Humblot, 1973.

PAULICK, Heinz. “Die wirtschaftspolitische Lenkungsfunction des Steuerrechts und ihre verfassungsmässigen Grenzen”. *Festschrift für Fritz Neumark*, 1970, p. 203-228.

POWELL, Jeff. “The Compleat Jeffersonian: Justice Rehnquist and Federalism”. *The Yale Law Journal* 91: 1317-1370, 1982.

RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Oxford: Oxford University Press, 1980.

- . *The Law of Peoples*. Cambridge: Harvard University Press, 1999.
- REALE, Miguel. “Federação. Poderes Implícitos. Desenvolvimento Urbano”. *Revista de Direito Administrativo* 155: 327-344, 1984.
- . *O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias*. São Paulo: Saraiva, 1998.
- ROSE, Manfred. *Vom Steuerchaos zur Einfachsteuer. Der Wegweiser durch die Steuerdebatte*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2003.
- SAINZ DE BUJANDA, Fernando. *Notas de Derecho Financiero*. Madrid: Ed. Universidade de Madrid, 1976.
- SALADIN, Peter. “Wachstumsbegrenzung als Staatsaufgabe”. *Festschrift für Ulrich Scheuner*, 1973, p. 541-562.
- SALDANHA, Nelson. *Da Teologia à Metodologia. Secularização e Crise no Pensamento Jurídico*. Belo Horizonte: Del Rey, 1993.
- . “Ethos Político, Direitos e Cidadania”. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 389-395.
- SAMPAIO DÓRIA, Antonio Roberto. *Discriminação de Rendas Tributárias*. São Paulo: José Bushatsky, 1972.
- SCHEUNER, Ulrich. “Die Erhaltung des gesamtwirtschaftlichen Gleichgewichts. Der verfassungsrechtliche Auftrag zur aktiven Konjunktur”. *Festschrift für Hans Schäfer*. Köln, 1975, p. 109-128.
- SCHMITT, Carl. *Teoría de la Constitución*. Madrid: Ed. Revista Derecho Privado, 1948.
- SCHMÖLDERS, Günter. *Teoría General del Impuesto*. Madrid: Ed. Derecho Financiero, 1962.
- SCHNEIDER, Jens-Peter. “Bundesstaatliche Finanzierungen im Wandel”. *Der Staat* 40 (2): 272-298, 2001.
- SCHOLZ, Rupert. In: MAUNZ, DÜRIG, HERZOG, ———. *Grundgesetz. Kommentar*. München: C. H. Beck, 1980.
- SCHULTZ & HARRIS, C. L. *American Public Finance*. Nova Jersey: Prentice Hall, 1963.
- SELIGMAN, E. *Essais sur l'Impôt*. Paris: Giard & E. Brière, 1914.
- SMITH, Adam. *Inquérito sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações*. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1983, v. 2.
- SPANNER, Hans. “Die Steuer als Instrument der Wirtschaftslenkung”. *Steuer und Wirtschaft* 1970: 378-392.
- STARCK, Christian. “Überlegungen zum verfassungsrechtlichen Steuerbegriff”. *Festschrift für Gerhard Wacke*. Köln, 1972, p. 204-206.
- STERN, Klaus. “Menschenwürde als Wurzel der Menschen und Grundrecht”. *Festschrift für Hans Ulrich Scupin*, 1983.
- STRAUSS, Robert P. “Fiscal Federalism and the Changing Global Economy”. *National Tax Journal* 43 (3): 315-320, 1990.
- STRICKRODT, Georg. “Finanzhoheit”. In: *Handwörterbuch des Steuerrechts*. München: C. H. Beck, 1972, v. 1, p. 351.
- . *Finanzrecht. Grundriss und System*. Berlin: Erich Schmidt Verlag, 1975.
- TÁCITO, Caio. “O Poder de Polícia e seus Limites”. *Revista Forense* 144: 23-28.
- TAVARES, André Ramos. “Aspectos Tributários da Inserção do Brasil numa Comunidade Supra-estatal”. *VI Colóquio Internacional de Direito Tributário*. Buenos Aires: La Ley/ IOB, 2004, p. 23-36.
- TIPKE, Klaus. “Steuerrecht–Chaos, Konglomerat oder System?” *Steuer und Wirtschaft* 1971: 2-17.

- . *Steuerrecht*. Köln: O. Schmidt, 1978.
- . “Über Steuervergünstigungen — Abbautheoretische Überlegungen”. *Finanz-Rundschau* 1989, p. 186-187.
- . “Leistungsfähigkeitsprinzip und Steuergrenzen in der Verfassung?” *Steuer und Wirtschaft* 71 (1): 58-62, 1994.
- . *Die Steuerechtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 2000, v.1.
- . & KRUSE, Heinrich Wilhelm. *Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung*. Köln: O. Schmidt, 1978.
- TORRES, Ricardo Lobo. Sistemas Constitucionais Tributários. In: NOVELLI, Flávio Bauer. (Coord.). *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1986, v.2, tomo 2.
- . A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.
- . *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. v. 3. *Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- . “A Legitimação dos Direitos Humanos e os Princípios da Ponderação e da Razoabilidade”. In: —. (Coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 397-449.
- . “Introdução”. In: —. (Coord.). *Legitimação dos Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 1-10.
- . “Contribuições Sociais Gerais”. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. v. 6. São Paulo: Dialética, 2003, p. 375-390.
- . “A Reforma Tributária da EC 42/2003”. *Revista Forense* 372: 149-157, 2004.
- TRIBE, Laurence H. *American Constitutional Law*. New York: The Foundation Press, 1981.
- . *Constitutional Choices*. Cambridge: Harvard University Press, 1985.
- ULHOA CANTO, Gilberto de. “Fiscal Policy and the National Heritage”. ABDF — Resenha 1, 1984.
- UERPMANN, Robert. ‘Internationales Verfassungsrecht’. *Juristen Zeitung*, 2001, p. 565-573.
- VILLEGAS, Hector B. *Derecho Penal Tributario*. Buenos Aires: Lener, 1965.
- VOGEL, Klaus. “Polizeirecht und liberale Staatsheorie”. *Festschrift für G. Wacke*. Köln: O. Schmidt, 1972, p.375-389.
- . “Tributos Regulatórios e Garantia da Propriedade no Direito Constitucional da República Federal da Alemanha”. In: BRANDÃO MACHADO (Coord.). *Direito Tributário. Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 543-554.
- . “Rechtfertigung der Steuern: eine vergessene Vorfrage”. *Der Staat* 25 (4): 481-519, 1986.
- WACKE, Gerhard. *Das Finanzwesen der Bundesrepublik*. Tübingen: J. C. B. Mohr, 1950.

Rio de Janeiro, 26 de agosto de 2004.