

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ALEXANDRA CRISTINA GIACOMET PEZZI

**DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA, MÍNIMO EXISTENCIAL E LIMITES À
TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Porto Alegre

2006

ALEXANDRA CRISTINA GIACOMET PEZZI

**DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA, MÍNIMO EXISTENCIAL E LIMITES À
TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet

Co-orientador: Prof. Dr. Paulo Caliendo

Porto Alegre

2006

ALEXANDRA CRISTINA GIACOMET PEZZI

**DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA, MÍNIMO EXISTENCIAL E LIMITES À
TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovada em 12 de dezembro de 2006 pela Banca Examinadora.

BANCA EXAMINADORA:

Professor Doutor Ingo Wolfgang Sarlet

Professor Doutor Paulo Caliendo

Professor Doutor José Luís Bolzan de Moraes

AGRADECIMENTOS

Aos mestres

Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Caliendo meu agradecimento imorredouro pela orientação e apoio inestimáveis.

A meu pai,
exemplo de inconformismo.

Aos amigos

Carmem, Larissa, Luciana, Antônio, Raul, Elisiane, Fernando, Rafaela, Luciana Pezzi e Eduardo pela compreensão e estímulo constantes.

“Uma sociedade justa não é uma sociedade que adotou, de uma vez para sempre, as leis justas. Uma sociedade justa é uma sociedade onde a questão da justiça permanece constantemente aberta.”

(Cornelius Castoriadis)

RESUMO

O crescimento da despesa pública é um fato inevitável. Para garantir a sustentação da estrutura estatal e a prestação de serviços públicos, os governantes se valem, essencialmente, da tributação. Ocorre que, por toda a parte, verifica-se o agravamento demasiado da carga tributária. Especialmente nos países periféricos, é bastante preocupante a absorção de percentuais expressivos da renda individual ou empresarial pela via da tributação, dado o risco de comprometimento do próprio desenvolvimento sócio-econômico. Essa tendência tem suscitado, mais na doutrina do que na jurisprudência, o debate sobre a necessidade do estabelecimento de limites mais explícitos ao poder de tributar. Esses limites, inerentes ao Estado Democrático de Direito, já constam em diversas regras e princípios constitucionais. Destacam-se, no presente estudo, os princípios da igualdade, da dignidade da pessoa humana, da vedação de confisco e da capacidade contributiva. Em que pese o *status* constitucional das limitações, sua força vinculante, com relação aos Poderes de Estado, não tem se mostrado eficaz. Começa a ficar evidente que não basta priorizar a arrecadação, a qualquer preço. Na relação jurídico-tributária, ambos os sujeitos – Estado e cidadão - merecem consideração. Impõe-se, de forma premente, o planejamento da ação governamental, em termos técnicos, além de um controle mais efetivo das políticas e dos gastos públicos. Com isso, poderiam ser atenuados os níveis de incidência tributária sobre os membros da comunidade, com melhores resultados. Todos os cidadãos devem ter assegurado pelo Estado um mínimo existencial, que lhes permita viver em condições de dignidade e de se desenvolver, por meio da inclusão social em condições igualitárias. Cada vez mais ganha relevo a figura do cidadão-contribuinte, titular de direitos fundamentais que não se esgotam no catálogo do artigo 5º, da Constituição Federal. Nesse sentido, vários são os Estados a editar Estatutos que lhe confirmam tutela específica. A mudança de foco tende à promoção da justiça fiscal, obtida pelo ajuste do tributo ao potencial de riqueza de cada um, para culminar na justiça social, onde a nota é o caráter redistributivo da renda, por meio do emprego adequado dos recursos advindos da tributação.

Palavras-chave: justiça fiscal - limitações ao poder de tributar – princípio da igualdade – princípio da vedação de confisco – princípio da capacidade contributiva – princípio da dignidade da pessoa humana – mínimo existencial - Estatuto do Contribuinte

ABSTRACT

The growth in public expenditure is inevitable. To assure the maintenance of the state structure and the rendering of public services, governments rely fundamentally on taxation. The consequence is perceived everywhere: excessive growth in tax burdens. Especially in peripheral countries, the absorption of significant percentages from individual or corporate income through taxation is a matter of great concern given the risk of jeopardizing their social and economic development. This trend has given rise to debate, more in doctrine than in jurisprudence, over the need to set more explicit limitations to the power to tax. These limitations, inherent to the Democratic State, already exist in several rules and constitutional principles. This work emphasizes the principles of equality, human dignity, prohibition of confiscation and ability to contribute. Nonetheless the constitutional status of these limitations, their binding force has not been effective in relation to the Governmental Powers. It begins to be evident that prioritizing tax collection at any price is not enough. In the law and taxation relationship, both players – State and citizen – deserve consideration. It is of vital and urgent importance to proceed to the planning of the governmental action on technical grounds as well as to control the public policies and expenditure more effectively. This could minimize the levels of tax imposition on citizens, with better results. The State must grant to every citizen the minimum required to live on, allowing them to live with dignity and to develop themselves, through social inclusion under equality-based conditions. Increasing importance is given to the taxpaying citizen, the bearer of fundamental rights that are not all-encompassed by Article V of the Federal Constitution. In this sense, several states are issuing Regulations to grant them specific protection. The change in focus tends to promote tax justice, obtained by adjusting taxes to each person's potential wealth. This would then lead us to social justice, with emphasis on the redistributive nature of income through adequate use of tax revenues.

Key words: tax justice – limitations to the power to tax – principle of equality – principle of prohibition to confiscate – principle of ability to contribute – principle of human dignity – the minimum required to live on – Taxpayer Regulation

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	09
CAPÍTULO 1 – A CONSTITUIÇÃO E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	14
1.1 Evolução histórica: do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito	14
1.2 O regime dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988 ...	23
1.2.1 O princípio da dignidade humana e os direitos fundamentais.....	28
1.3 Dos limites e restrições aos direitos fundamentais	31
CAPÍTULO 2 – A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	38
2.1 O poder de tributar como restrição ao direito fundamental de Propriedade	38
2.2 O tributo e sua disciplina jurídico-constitucional	44
CAPÍTULO 3 - FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL	55
3.1 A gênese do conceito de justiça	55
3.1.1 A concepção de justiça do sistema constitucional brasileiro.....	63
3.2 Cidadania fiscal	66
3.3 O dever fundamental de pagar tributos como manifestação da cidadania	73
3.4 A igualdade como meio de promoção da justiça fiscal	77
CAPÍTULO 4 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR	86
4.1 Noções gerais	86
4.2 Da disciplina constitucional brasileira	91
4.3 O princípio da vedação de confisco	96
4.4 O princípio da capacidade contributiva	108
4.4.1 Os limites negativos da capacidade contributiva e o direito (e garantia) do mínimo existencial.....	112
4.4.2 O mínimo existencial no âmbito da tributação.....	119
4.4.2.1 Imunidades constitucionais implícitas e explícitas relacionadas com o Mínimo existencial.....	121
4.4.2.2 A concretização do mínimo existencial pelos Poderes de Estado.....	127
4.5 O Estatuto do Contribuinte e seu papel na proteção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana	132
CONSIDERAÇÕES FINAIS	138
REFERÊNCIAS	143

INTRODUÇÃO

O tema proposto é bastante atual e ainda pouco explorado pela doutrina e pela jurisprudência. Sua abordagem implica a revisão, à luz do Direito Constitucional, de conceitos bastante arraigados no Direito Tributário.

A literatura transmite a falsa impressão de que o poder de tributar sempre foi uma atividade insuscetível de questionamento. Autores da nova geração, todavia, têm alertado para a necessidade do estabelecimento de limites mais explícitos.

Embora se constate o retraimento do Estado na área social, é visível a sua expansão na área fiscal. A diversificação das necessidades públicas vem exigindo o aperfeiçoamento dos processos de arrecadação e de gestão dos recursos auferidos.

Nesse contexto, assume relevo a figura do contribuinte e o problema da defesa de seus direitos fundamentais. O estabelecimento de normas tutelares em matéria fiscal é uma tendência mundial.

Pretende-se, neste trabalho, examinar as limitações impostas ao Estado Fiscal pelas imunidades relacionadas com o mínimo existencial e pelos princípios constitucionais da dignidade humana, da vedação de confisco, da igualdade e da capacidade contributiva, com vistas ao estabelecimento de uma carga tributária razoável, que promova o livre desenvolvimento da personalidade e do setor produtivo.

A dosagem dos ônus tributários pelo legislador reclama controles. Os casos de excesso na fixação de bases de cálculo e de alíquotas têm sido flagrantes, mas ainda assim não costumam ser reconhecidos pelos órgãos do Poder Judiciário, especialmente pelo Supremo Tribunal Federal.

Sabido é que a imposição tributária desarrazoada abala a liberdade e o direito de propriedade, além de outros direitos fundamentais. O impacto é sentido tanto na esfera individual quanto pela iniciativa privada.

O diferencial do presente estudo está em demonstrar como a inobservância da capacidade contributiva vulnera a dignidade humana, em todos os seus consectários.

A função da dignidade é estabelecer critérios estáveis de demarcação de áreas imunes à tributação, sob pena de comprometimento do *mínimo existencial*. A relevância do tema exsurge, pois, do cotejo entre o crescente poder tributário do Estado e a inviolabilidade dos direitos do cidadão-contribuinte, sob o enfoque da doutrina moderna.

Na atualidade brasileira, a discussão sobre os direitos fundamentais é absolutamente necessária. Em todos os âmbitos do saber jurídico, essa temática se insinua com intensidade, para afastar eventuais arbitrariedades cometidas pelo Estado contra o ser humano. Acredita-se que os direitos fundamentais ainda hoje têm de atuar como contenedores do poder.

A par dessa importante função, possuem uma dimensão prestacional, no sentido de que o Estado existe eminentemente para servir. Da tributação são extraídos os recursos que lhe permitem atender aos reclamos da população, de modo que todos alcancem um mínimo em dignidade. Mas, para isso, é necessário que a ação estatal seja planejada e que os gastos públicos sejam submetidos a um controle rigoroso. Recordes de receita se esvaem facilmente quando o fim maior do Estado não é o cumprimento das tarefas impostas pela dignidade.

A abordagem de todos esses aspectos levou à estruturação da dissertação em quatro capítulos.

No primeiro, intitulado “A Constituição e o Estado Democrático de Direito”, analisa-se a evolução dos modelos de Estado e sua influência no desenvolvimento dos direitos fundamentais em sucessivas “gerações”, cujo caráter é de complementariedade. Demonstra-se a importância da tributação para o custeio das intervenções estatais que produzam alterações nas relações comunitárias, tendentes à concretização da igualdade material reclamada pelo Estado Social e Democrático de Direito. Igualdade essa que importa em assegurar a todos os cidadãos condições mínimas de existência, seja pela fixação de áreas imunes à tributação, seja pela maximização do dever prestacional a cargo do Estado, cujo controle é feito, respectivamente, à luz dos princípios da proibição de excesso e de insuficiência. Ainda no primeiro capítulo, examina-se o regime conferido pela Constituição Federal

de 1988 aos direitos fundamentais, para concluir pela abertura do catálogo do artigo 5º, a abranger outras posições jurídicas não previstas formalmente no texto mas que, pela sua relevância, a eles são equiparadas. Nesse sentido, do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana podem ser deduzidas posições jurídico-fundamentais não-escritas, inclusive de natureza subjetiva. A dignidade serve ainda como elemento de proteção dos direitos fundamentais contra medidas restritivas adotadas quer pelo administrador, quer pelo legislador. Ela fixa o núcleo essencial do direito, imunizando-o contra o agir estatal, o que é de extrema importância na seara tributária.

O segundo capítulo, reservado à relação jurídico-tributária, inicia pela exposição do tratamento conferido ao direito de propriedade nos sistemas constitucionais brasileiro e também português. A seguir, enfoca-se o desenvolvimento do conceito de propriedade, hoje a designar não apenas a instituição, mas um valor constitucional, cujo componente é a chamada “função social”. Feito isso, trata-se da paradoxal relação travada entre o direito de propriedade e a tributação. Mencionam-se as teorias que, ao longo da história, procuraram justificar essa ingerência do Estado no patrimônio dos particulares. Destaca-se a importância da função defensiva dos direitos fundamentais, bem como o caráter instrumental do tributo para a subsistência material do Estado. Define-se tributo, com base na doutrina e no Código Tributário Nacional. Do Sistema Tributário, regulado no Título VI, da Constituição Federal, comentam-se as limitações ao poder de tributar traduzidas em princípios, os quais representam, ao lado dos direitos fundamentais individuais do artigo 5º, autênticas cláusulas pétreas a tutelar os contribuintes.

No capítulo terceiro, enfrenta-se a questão dos fundamentos da justiça fiscal. A justiça é uma diretriz que permeia todos os ramos da ciência jurídica, mas que adquire particular relevância no âmbito tributário, uma vez que às leis fiscais cumpre estabelecer a distribuição eqüitativa dos encargos que a vida em sociedade impõe. Os critérios que permitem a construção de um Direito Tributário justo são os princípios, com destaque para a igualdade, a capacidade contributiva e a vedação de confisco. Em seguida, procura-se demonstrar como a concretização da justiça fiscal permite que se alcance também a justiça social. Esta pressupõe a transformação das estruturas vigentes, por meio do planejamento da ação

governamental que fomente o desenvolvimento nacional; pela via do federalismo cooperativo e, em alguns casos, pelo controle judicial das políticas públicas. No ponto 3.2, aliam-se às noções de justiça fiscal as de cidadania, no sentido que somente um Direito Tributário erguido sobre bases justas pode conduzir à formação de uma concepção de solidariedade social, em que todos contribuam de forma consciente para a manutenção das esferas pública e privada. Destaca-se a relação existente entre o dever fundamental de pagar impostos e a idéia de responsabilidade comunitária. Por fim, no item 3.4, aborda-se a questão da igualdade como meio de promoção da justiça fiscal. O Estado Democrático de Direito obriga sejam reconhecidas e combatidas as desigualdades na distribuição da riqueza. A tributação orientada pelo potencial tributável de cada indivíduo não opera a quebra do princípio da igualdade. Pelo contrário, é o critério legitimado pela Constituição para efeito de tratamento jurídico diverso. Procura-se demonstrar como o princípio da capacidade contributiva possibilita que a lei implemente a justiça tributária pelo estabelecimento de gradações, instituindo deveres mais gravosos para quem apresenta maior renda e afastando da tributação quem não alcançou o patamar do mínimo existencial.

No quarto e último capítulo, salienta-se a importância das limitações constitucionais ao poder de tributar para a construção de um sistema onde preponderem os valores da segurança jurídica e da moralidade, de modo a transmitir ao cidadão estabilidade e confiabilidade que lhe permitam gerir, sem sobressaltos, sua vida e seus negócios. A dignidade humana é enfocada enquanto princípio demarcador de uma esfera mínima de liberdade e de propriedade, a que se acrescenta o princípio da proibição do excesso, em sua função compatibilizadora dos direitos de liberdade com o interesse público na tributação. Do artigo 150, da Constituição Federal, referente ao Sistema Tributário Nacional, extrai-se o princípio da vedação de confisco. Suscita-se a questão das linhas demarcatórias do “efeito de confisco” à luz do princípio da razoabilidade e de exemplos coletados na doutrina estrangeira. Finalmente, no item 4.4, adentra-se no tema da capacidade contributiva, incluindo o histórico do princípio e o alcance do artigo 145, parágrafo 1º, da CF de 1988. Na análise dos limites negativos da capacidade contributiva, entra em cena o chamado mínimo existencial. Relata-se a origem, a função e o conteúdo desse instituto ainda pouco conhecido pela doutrina e pela jurisprudência pátrias. Após,

atrela-se o mínimo existencial à tributação, merecendo exame em separado as imunidades constitucionais implícitas e explícitas a ele relacionadas. Descreve-se como os três Poderes de Estado podem, na medida de suas atribuições, concretizar o mínimo existencial. Colacionam-se precedentes jurisprudenciais. O trabalho é encerrado por breve tópico reservado ao Estatuto do Contribuinte, lei especial de tutela do cidadão em época de crescente expansão do Estado Fiscal. Mencionam-se as iniciativas legislativas de âmbito estadual e também no direito alienígena, enquanto se aguarda a edição de lei federal que disponha sobre a matéria.

CAPÍTULO 1 – A CONSTITUÇÃO E O ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

1.1 Evolução Histórica: do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito

Em uma sociedade política, a submissão dos homens a uma autoridade e a normas reguladoras da coexistência é inevitável.

O Estado representa a síntese da sociedade civilizada. Na condição de instituição principal, compete-lhe atribuir tanto direitos quanto deveres, bem como determinar a distribuição adequada dos benefícios e dos encargos inerentes à vida social¹.

Em decorrência da compulsoriedade que lhe é intrínseca, o Estado ocupa posição de supremacia, podendo-se afirmar que não existe Estado sem poder². O poder surge da própria circunstância da organização, sendo composto pelo conjunto de instituições referentes à autoridade, implicando o domínio de certos homens sobre outros, excluindo as relações não igualitárias que não têm por si mesmas um caráter institucional ou que não decorrem de uma instituição³.

Somente o Estado detém soberania. Com o fim da Idade Média, foi-se o tempo em que soberanos eram igualmente o clero, o imperador, o papa, o Colégio dos Nobres, as corporações de ofícios, as comunas.⁴

Esse poder de mando, consubstanciado na força, encontra no direito seu elemento de legitimação. Destaca Franz Neumann⁵ que não existe uma teoria moderna de direito e de Estado que não reconheça os fatores força e direito, ainda que a importância dada a cada um varie conforme a situação histórica.

Além da força, ao poder se entrelaça a competência, entendida como a legitimidade oriunda do consentimento. Se o poder busca sua base de apoio menos

¹ O filósofo John Rawls conceitua instituição como um sistema público de regras, em que cada indivíduo conhece a sua parte no acordo. (RAWLS, John. ***Uma teoria da justiça***. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 59).

² TEMER, Michel. ***Elementos de Direito Constitucional***. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 117.

³ DUVERGER, Maurice. ***Sociologia Política***. Trad. de Maria Helena Kühner Rio de Janeiro: Forense, 1968, p. 20.

⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. ***Curso de Direito Constitucional Tributário***. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 70.

⁵ NEUMANN, Franz. ***Estado Democrático e Estado Autoritário***. Tradução de Luiz Corção. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1969, p. 32. Acrescenta o mesmo autor, na página 12: os homens são sempre os mesmos em toda a história. Têm certos traços estáveis e todos, ou quase todos, possuem uma atração pela força e pelo poder gerada por um impulso incontrolável.

na força do que na competência, menos na coerção do que no consentimento dos governados, converte-se num *poder de direito*⁶.

Em que pesem suas variadas prerrogativas, guarda o Estado um caráter meramente instrumental, que não se sobrepõe aos valores da pessoa humana⁷. O Estado não constitui um fim em si mesmo, existindo tão-somente para permitir que o homem alcance seu pleno destino, num ambiente de paz e progresso. Diferindo das outras sociedades, das quais o homem pode retirar-se voluntariamente, até mesmo da família em que nasceu, visa o Estado a um elevado objetivo, resumido no bem público, em que se inclui a ordem e a felicidade sociais.⁸

A distinção entre Estado e indivíduo começou a se evidenciar somente no século XVII, como forma de contenção do poder. Até então, a soberania era confundida com os direitos do monarca, ficando os direitos individuais circunscritos a simples relações de caráter privado.

O advento da era constitucional, iniciada com a promulgação da Constituição norte-americana de 1787, fez com que a ação estatal fosse disciplinada de um lado pelo delineamento de poderes e de outro pela declaração de diversos direitos fundamentais. Assim, o Estado moderno é um Estado de Direito, regulado pelos preceitos da Constituição.⁹

No plano teórico, o Estado de Direito emergiu na Alemanha, na segunda metade do século XIX, como *Rechtstaat*, para ser posteriormente incorporado à doutrina francesa¹⁰.

O chamado Estado Liberal caracterizou-se principalmente pelo não-intervencionismo no mundo econômico, para correção dos desajustes. A idéia era que o Estado deixasse as iniciativas individuais, a livre concorrência e as leis do

⁶ BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 106.

⁷ A preponderância do homem sobre o Estado é destacada por Jacques Maritain na seguinte transcrição: “El Estado no es más que un órgano habilitado para hacer uso del poder y la coerción y compuesto de expertos o especialistas en el orden y el bienestar públicos; es un instrumento al servicio del hombre. Poner al hombre al servicio de este instrumento es una perversión política. La persona humana en cuanto individuo es para el cuerpo político, y el cuerpo político es para la persona humana en cuanto persona. Pero el hombre no es en modo alguno para el Estado. El Estado es para el hombre.” (MARITAIN, Jacques *El hombre y el Estado*. Tradução de Juan Miguel Palacios. Madrid: Fundación Humanismo y Democracia e Encuentro Ediciones, 1983, p. 27).

⁸ MENEZES, Aderson de. *Teoria Geral do Estado*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, p. 51.

⁹ Conforme Geraldo Ataliba, “Nada do que faça o Estado é válido sem o consentimento dos governados, manifestado pelas vias constitucionalmente consagradas e essencialmente traduzido na legislação conforme com a Constituição”. (ATALIBA, Geraldo. *República e Constituição*. 2. ed. Atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 181).

¹⁰ STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzan de. *Ciência Política e Teoria Geral do Estado*. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 86.

mercado funcionarem livremente, restringindo-se a funções básicas como defesa da ordem e da segurança pública.

O liberalismo atribuía ao imposto um caráter neutro, isto é, não via na tributação um meio de modificação da estrutura social e da conjuntura econômica. A finalidade era meramente fiscal, a tal ponto de todos suportarem a mesma carga tributária, sem consideração às características de cada contribuinte.¹¹

Apesar dessa pretensa neutralidade, o Estado Liberal teve o mérito de estabelecer limitações ao poder estatal.¹²

Num Estado de Direito, a atividade pública apenas pode se desenvolver pela utilização de um instrumental regulado e autorizado pela ordem jurídica, assim como os indivíduos – denominados cidadãos – têm a seu dispor mecanismos jurídicos aptos a salvaguardar-lhes de uma ação abusiva do Estado¹³. Caracteriza-se pela supremacia da lei sobre a administração, vinculando os poderes públicos não somente aos termos da lei como também a princípios materiais como o da *proibição de excesso*. Esse princípio possui grande relevância em matéria de tributação.

Não basta, todavia, à definição de Estado de Direito a existência de um Estado jurídico-legal. A transformação de um Estado em simples Estado legal é temerária porque pode conduzir à submissão do direito ao poder político¹⁴.

Nesse aspecto, cumpre mencionar a concepção jurídico-formalista de Kelsen, que por muito tempo obscureceu o conceito de Estado de Direito. O ilustre pensador confundia Estado e ordem jurídica. Ora, se somente o direito positivo,

¹¹ JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 3-5.

¹² Explica René Fülöp-Miller que provieram da Inglaterra as idéias que levaram a França à Revolução, mas enquanto a filosofia inglesa tentara desde logo aplicar à realidade concreta todos os conceitos, limitou-se o espírito francês a noções nebulosas de humanidade, liberdade, razão e bem público, não ousando livrar-se de uma vez por todas do respeito tradicional e hereditário para com o divino. As abstrações alcançadas pela Revolução Francesa, em sua procura do “*type éternel de l’ordre le plus parfait*”, continuaram a sobrepor-se ao homem concreto, exigindo ininterruptamente de cada indivíduo o sacrifício de suas liberdades, de sua vontade e de seu sangue. (FÜLOP-MILLER, René. **Os Grandes Sonhos da Humanidade. Condutores de Povos, Sonhadores e Rebeldes**. Tradução de René Ledoux e Mário Quintana. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1937, p. 179-180).

¹³ CHEVALLIER, 1994 *apud* STRECK; MORAIS, 2001, p. 86-87.

¹⁴ Acerca da histórica crise entre legalidade e legitimidade do poder, exemplifica Paulo Bonavides: “A lei, que principia como autêntica deusa das crenças revolucionárias, acaba, segundo Schmitt e Bert Brecht, prostituída nos lábios dos *gangsters* americanos, quando esses ironicamente dão a palavra de ordem de que ‘o trabalho deve ser legal’. Igualmente ‘legal’, conforme referiremos adiante, foi também a ascensão de Hitler ao poder na Alemanha e a implantação da ditadura socialista na Tchecoslováquia pelo Partido Comunista. E, no entanto, a lei axiologicamente fundara há pouco mais de um século o prestígio de uma nova ordem social exageradamente confiante nos poderes da razão abstrata e libertadora” (BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 114).

tomado como norma “pura”, isto é, despida de qualquer conteúdo, é direito, então todo o Estado, inclusive o ditatorial, poderia constituir um Estado de Direito. Essa doutrina mereceu severas críticas por converter, numa redução deformante, o Estado de Direito em mero Estado legal, totalmente alheio à realidade política, social e econômica¹⁵.

Defende-se a idéia de que um verdadeiro Estado de Direito tem que ultrapassar a legalidade estatal, para representar um algo mais, explicitado em seu conteúdo¹⁶.

Embora o Estado de Direito se materialize sob os contornos da forma jurídica, com ela não se identifica; ao contrário, à formalidade jurídica devem ser incorporados conteúdos, que se juridicizam sob o Direito do Estado. Trata-se do conjunto de direitos fundamentais próprios de uma determinada tradição.

Assim, o Estado de Direito é mais que um dispositivo técnico de limitação do poder, resultante do enquadramento do processo de produção de normas jurídicas. Ele diz com uma concepção de fundo acerca dos direitos fundamentais e do papel do Estado.

Existe uma vinculação íntima e indissociável entre os direitos fundamentais e as noções de Constituição e de Estado de Direito. Conforme Ingo Sarlet¹⁷, os direitos fundamentais integram, ao lado da definição da forma de Estado, do sistema de governo e da organização do poder, a essência do Estado constitucional, formando não apenas parte da Constituição formal, mas também elemento nuclear da Constituição material.

Na mesma linha, Pérez Luño¹⁸ proclama que

existe um estreito nexo de interdependência genético e funcional entre o Estado de Direito e os direitos fundamentais, uma vez que o Estado de Direito exige e implica, para sê-lo, a garantia dos direitos fundamentais, ao

¹⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 104.

¹⁶ Ressalta Elías Díaz que “No todo Estado es Estado de Derecho. Por supuesto es cierto que todo Estado crea y utiliza un Derecho, que todo Estado funciona con un sistema normativo jurídico. Difícilmente cabría pensar hoy un Estado sin Derecho, un Estado sin un sistema de legalidad. Y, sin embargo, decimos, no todo Estado es Estado de Derecho; la existencia de un orden jurídico, de un sistema de legalidad, no autoriza a hablar sin más de Estado de Derecho. Designar como tal a todo Estado por el simple hecho de que se sirve de un sistema normativo jurídico constituye una imprecisión conceptual y real que sólo lleva – a veces intencionadamente – al confucionismo.” (DÍAZ, Elías. *Estado de Derecho y Sociedad Democrática*. Madri: Taurus Ediciones, 1988, p. 17).

¹⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 67-68.

¹⁸ LUÑO, Antonio-Enrique Pérez. *Los Derechos Fundamentales*. 6. ed. Madri: Ed. Tecnos, 1995, p. 19.

passo que estes exigem e implicam, para sua realização, o reconhecimento e a garantia do Estado de Direito.

A passagem histórica até o chamado Estado Social conferiu ao direito um conteúdo axiológico-político. Implica dizer que ao Estado foi atribuído um comportamento ativo na realização da justiça social.

O novo modelo tende à criação de uma situação de bem-estar geral que garanta o pleno desenvolvimento da pessoa humana. Em vista disso, não é compatível com a noção de legalidade do ideário liberal. Para o Estado Social, não basta lei que traduza uma ordem geral e abstrata, ela tem que atuar como instrumento efetivo.¹⁹

O reconhecimento de novos direitos fundamentais, com outorga aos indivíduos de prestações sociais variadas, tais como assistência social, saúde, educação e trabalho, operou a transição das liberdades formais abstratas para as liberdades materiais concretas. Ainda assim, mesmo no Estado Social de Direito a questão da concretização da igualdade não obteve solução plena, embora sobrepuje bastante a sua concepção puramente formal.

A República Federativa do Brasil adotou o princípio do Estado Social. Apesar da ausência de norma expressa, há consenso na doutrina de que ele encontrou guarida em nossa Constituição. Tanto é assim que o texto constitucional, em seu artigo 3º, enumera como objetivos fundamentais da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e da marginalização, a redução das desigualdades sociais e regionais; a promoção do bem de todos, sem preconceitos ou discriminações. Verifica-se que todo o sistema de planejamento estabelecido pela Constituição de 1988 para o desenvolvimento nacional deve estar voltado à consecução desses objetivos²⁰. Ainda assim, os direitos fundamentais sociais têm eficácia reduzida.

¹⁹ Diz Gilberto Bercovici que, com o advento do Estado Social, governar passou a não ser mais a gerência de fatos conjunturais, mas sobretudo o planejamento do futuro, pelo estabelecimento de políticas a médio e longo prazo. (BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades Regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 51).

²⁰ Conforme Konrad Hesse, "Embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas. A Constituição transforma-se em força ativa se essas tarefas forem efetivamente realizadas, se existir a disposição de orientar a própria conduta segundo a ordem nela estabelecida, se, a despeito de todos os questionamentos e reservas provenientes dos juízos de conveniência, se puder identificar a vontade de concretizar essa ordem. Concluindo, pode-se afirmar que a Constituição converter-se-á em força ativa se fizerem-se presentes, na consciência geral – particularmente, na consciência dos principais responsáveis pela ordem constitucional –, não só a vontade de poder (*Wille zur Macht*), mas também a vontade de Constituição (*Wille zur Verfassung*).

Essa constatação não pode ser atribuída à falta de leis ordinárias; o problema parece estar na formulação, implementação e manutenção das respectivas políticas públicas e na composição dos gastos nos orçamentos da União, dos Estados e dos Municípios.²¹

Do Estado Social passa-se ao Estado Democrático de Direito, onde a nota distintiva é o carácter transformador da realidade. Neste também se confere grande relevância à lei, mas lei como instrumento de intervenção na realidade social, já que a idéia de democracia está intimamente ligada à questão das condições materiais de existência.

Explica José Afonso da Silva que a

lei não deve ficar numa esfera puramente normativa, não pode ser apenas lei de arbitragem, pois precisa influir na realidade social. E se a Constituição se abre para as transformações políticas, econômicas e sociais que a sociedade brasileira requer, a lei se elevará de importância, na medida em que, sendo fundamental expressão do direito positivo, caracteriza-se como desdobramento necessário do conteúdo da Constituição e aí exerce função transformadora da sociedade, impondo mudanças sociais democráticas, ainda que possa continuar a desempenhar uma função conservadora, garantindo a sobrevivência dos valores socialmente aceites²².

Existe um nexó profundo entre democracia e igualdade. A igualdade procurada pelo sistema constitucional é a igualdade material, ou seja, não apenas perante a lei, mas através da lei.²³

Do mesmo modo que a igualdade em direitos gera o sentido de igualdade baseada no respeito do outro como igual, a desigualdade nos direitos faz surgir a imagem do outro como desigual, ou seja, inferior no plano antropológico, precisamente por ser inferior no plano jurídico.²⁴

(HESSE, Konrad. **A Força Normativa da Constituição**. Tradução de Gilmar Ferreira Mendes, Porto Alegre: Fabris, 1991, p. 19).

²¹ KRELL, Andreas J.. Controle Judicial dos Serviços Públicos Básicos na Base dos Direitos Fundamentais Sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **A Constituição Concretizada. Construindo Pontes com o Público e o Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 32.

²² SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 110.

²³ Cf. Vieira de Andrade, não se trata de uma igualdade formal, abstrata, niveladora e uniformizadora, mas da igualdade material, que exige a consideração da realidade em que as pessoas se movem e, conseqüentemente, a diversidade de tratamento e de estatuto daqueles que pelas suas qualidades específicas ou pela sua situação no processo social, precisam de uma proteção (diferente) necessária e adequada à sua (igual) dignidade de pessoas. De todo o modo, estar-se-á ainda a pensar em todos, na universalidade, e não em alguns, na particularidade. A idéia é que a universalização dos direitos sociais é a última etapa do Estado Social. (ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 139-140).

²⁴ FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías. La ley del más débil**. Madri: Ed. Trotta, 1999, p. 58.

O Estado Democrático avança em relação às formulações que lhe antecederam por buscar a igualdade efetiva através de intervenções que impliquem alterações nas relações comunitárias, de forma a assegurar aos cidadãos condições mínimas de vida. Assegurar o *mínimo existencial* é indispensável seja qual for a forma de organização social a ser implementada. Para John Rawls, sem o mínimo social, entendido como uma situação eqüitativa de oportunidades, não há fruição efetiva dos direitos de liberdade, bem como fica inviabilizada qualquer justiça distributiva. O mínimo existencial ou social constituiria, portanto, segundo o autor, verdadeira condição de liberdade.²⁵

Desde que o Estado abandonou sua posição de mero espectador e passou a intervir no domínio econômico e social, aumentou a utilização das finanças públicas como instrumento dessa intervenção. A primeira grande característica das finanças nos dias de hoje é o caráter intervencionista do Estado, pela via da tributação.²⁶

A evolução do modelo de Estado sob o prisma comunitário, a partir da compreensão da partilha de destinos, fez com que se tornassem alvo de atenção também as coletividades difusas. Em realidade, não só o Estado, mas os direitos fundamentais passaram por transformações.

Houve a transposição dos chamados *direitos de primeira geração* (ou dimensão), que são os direitos de liberdade, circunscritos às liberdades negativas, como oposição à atuação estatal, para os de *segunda geração*. Estes são os direitos sociais, culturais e econômicos, vinculados à positividade da ação estatal, traduzida em prestações, como forma de promoção da igualdade. A exemplo dos direitos de primeira dimensão, também os direitos sociais se reportam à pessoa individual.

Todavia, a evolução histórica consagrou novos direitos humanos não mais apropriáveis individualmente, mas cuja dimensão se reflete em agrupamentos inteiros de indivíduos que compartilham uma mesma situação²⁷. Trata-se dos

²⁵ RAWLS, John. **Liberalismo Político**. Trad. Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Económica, 1992, p. 218.

²⁶ JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 6.

²⁷ Conforme Norberto Bobbio, “[...] os direitos não nascem todos de uma vez. Nascem quando devem ou podem nascer. Nascem quando o aumento do poder do homem sobre o homem – que acompanha inevitavelmente o progresso técnico, isto é, o progresso da capacidade do homem de dominar a natureza e os outros homens - ou cria novas ameaças à liberdade do indivíduo, ou permite novos remédios para as suas indigências: ameaças que são enfrentadas através de demandas de limitações do poder, remédios que são providenciados através da exigência de que o mesmo poder

direitos de terceira geração, que se afastam consideravelmente dos anteriores por incorporarem um conteúdo de universalidade, representando direitos de solidariedade vinculados ao desenvolvimento, à paz internacional, ao meio ambiente saudável, à comunicação.²⁸

A nota distintiva desses direitos é justamente a sua titularidade coletiva, muitas vezes indefinida e indeterminável.²⁹ Em face de sua implicação universal ou, no mínimo, transindividual, demandam, para sua efetivação, esforços e responsabilidades em escala até mesmo mundial³⁰.

Instala-se uma espécie de co-responsabilidade pela qualidade e continuidade da vida humana, na qual os agentes são os chamados “cidadãos do mundo”, expressão cunhada por Norberto Bobbio:

Direitos do homem, democracia e paz são três momentos necessários do mesmo movimento histórico: sem direitos do homem reconhecidos e protegidos, não há democracia; sem democracia, não existem as condições mínimas para a solução pacífica dos conflitos. Em outras palavras, a democracia é a sociedade dos cidadãos, e os súditos se tornam cidadãos quando lhes são reconhecidos alguns direitos fundamentais; haverá paz estável, uma paz que não tenha a guerra como alternativa, somente quando existirem cidadãos não mais apenas deste ou daquele Estado, mas do mundo.³¹

intervenha de modo protetor.” (BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. 16ª tiragem. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1992, p. 6).

²⁸ De acordo com Marilena Jamur, a exemplo do que ocorre no plano internacional, solidariedade é uma noção que, nas últimas décadas, vem sendo largamente empregada no Brasil, em diferentes contextos e esferas de atividade, remetendo, em última análise, à questão dos vínculos sociais. Atualmente, diz ela, a intervenção no social permanece tensionada entre modelos históricos fundados em conceitos como caridade, filantropia e justiça. (JAMUR, Marilena. Solidariedade: uma noção tensionada entre o privado e o público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. I, n.1, Fundação Getúlio Vargas, 1967, p. 474-475 e 495).

²⁹ Conforme Daniel Sarmiento, “No quarto final do século XX, as Constituições começam a se ocupar de uma nova tipologia de direitos, de natureza transindividual, relacionados à qualidade de vida do cidadão. Tais direitos não possuem titular certo, mas pertencem a uma série indeterminada de sujeitos, caracterizando-se pela indivisibilidade do seu objeto. Entre tais direitos de 3ª geração, avultam, pela importância, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado e à preservação de valores culturais e espirituais, tais como os relacionados à proteção do patrimônio cultural e artístico.” (SARMENTO, Daniel. Constituição e globalização: a crise dos paradigmas do direito constitucional. **Revista de Direito Administrativo**, 215, Rio de Janeiro, jan.-mar. 1999, p. 23).

³⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 57.

³¹ BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. 16ª tiragem. Rio de Janeiro: Ed. Campus, 1992 p. 1. Ainda a respeito dessa questão, cumpre dizer que a evolução dos direitos fundamentais e a nova conformação político-econômica geraram a necessidade de se revisitar o papel do constitucionalismo no contexto contemporâneo, como enfocado por José Luís Bolzan de Moraes, de modo a construir um direito sem fronteiras, um “constitucionalismo planetário”. Constituição ou barbárie: perspectivas constitucionais. (SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **A Constituição concretizada. Construindo pontes com o público e o privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 11-24.

Com isso, os direitos e garantias individuais não mais podem ser apreciados a partir de uma esfera absoluta de titularidade individual, pois as ações da humanidade, bem como suas conseqüências, estão centradas na esfera do difuso, onde se mostra impossível a determinação específica das titularidades das pretensões.³²

A breve análise das dimensões dos direitos fundamentais revela o cunho dinâmico desses direitos, que constituem uma categoria aberta e mutável.³³

Importa esclarecer que o reconhecimento paulatino de novos direitos fundamentais ou a releitura de direitos consagrados não acarreta o desaparecimento ou o enfraquecimento da geração anterior, uma vez que a relação entre elas é de complementaridade e não de alternância. Não há a superação de uma por outra geração de direitos; antes o que se tem é uma soma de liberdades conquistadas, que se amalgamam, compondo um novo subsistema constitucional de direitos fundamentais e um novo sistema jurídico informado por eles, que lhe são o embasamento essencial.³⁴

Em vista disso, o que mais se espera dos Estados e dos povos são esforços integrados para proteger o conjunto de direitos fundamentais já consagrados, mais intimamente ligados à dignidade e ao valor da pessoa humana e sem as quais os indivíduos perdem sua qualidade de homens.

Pelo menos esses têm de ser considerados “patrimônio espiritual comum da humanidade”, não admitindo mais de uma leitura nem pretextos econômicos ou políticos para a violação do seu conteúdo essencial.³⁵

³² SCHÄFER, Jairo Gilberto. *Direitos fundamentais. Proteções e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 64.

³³ No parágrafo 2º do artigo 5º, a Constituição consagrou a abertura para outros direitos fundamentais, ainda que não expressos no texto. Veja-se a redação: “Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: § 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição **não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte**” (grifou-se). O artigo 16º, da Constituição Portuguesa, por sua vez prevê que “1. Os direitos fundamentais consagrados na Constituição não excluem quaisquer outros constantes das leis e das regras aplicáveis de direito internacional”.

³⁴ ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O Constitucionalismo Contemporâneo e a Instrumentalização para a Eficácia dos Direitos Fundamentais. *Revista Trimestral de Direito Público* n. 16/ 1996, p. 45.

³⁵ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 36-37.

1.2 O regime dos direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988

A moderna doutrina constitucional dá preferência à expressão “direitos fundamentais” para designar todas as demais categorias.

Por influência da Lei Fundamental Alemã e da Constituição Portuguesa de 1976, o constituinte rompeu com uma tradição do direito positivo brasileiro e consagrou essa expressão para abranger tanto os direitos e deveres individuais e coletivos como os direitos sociais, a nacionalidade, os direitos políticos e o regramento dos partidos políticos.

Direitos fundamentais, grosso modo, são os direitos reconhecidos pelo direito constitucional interno de cada Estado. Nisso se distinguem dos direitos humanos, positivados apenas na esfera do direito internacional.

Anota Ingo Sarlet que o reconhecimento da diferença não significa, contudo, desconsiderar a íntima relação entre os direitos humanos e os direitos fundamentais, relação essa decorrente da fundamentalidade material. Verifica-se, inclusive, um processo tão intenso de aproximação entre as espécies que já se fala em “direitos humanos fundamentais” e também num direito constitucional internacional.³⁶

No item anterior, destacou-se que o reconhecimento de direitos fundamentais é a condição de um Estado constitucional democrático. Além de sua célebre função limitadora do poder, eles conferem legitimidade à ordem constitucional, na condição de elementos da ordem jurídica objetiva, integrando um sistema axiológico que atua como fundamento material de todo o ordenamento jurídico.³⁷

Conforme Vieira de Andrade, é hoje entendimento comum que os direitos fundamentais são os pressupostos elementares de uma vida humana livre e digna, tanto para o indivíduo como para a comunidade: o indivíduo só é livre e digno numa comunidade livre; a comunidade só é livre se for composta por homens livres e dignos. Por isso é que a generalidade dos autores alude a uma dupla dimensão dos direitos fundamentais, a saber, subjetiva e objetiva, ou individual e comunitária.

³⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 34-41.

³⁷ Paradigmática decisão acerca da dimensão objetiva dos direitos fundamentais foi proferida pela Corte Federal Constitucional da Alemanha no caso *Lüth*, ficando consignado que os direitos fundamentais não se limitam à função precípua de serem direitos subjetivos de defesa do indivíduo contra atos do Poder Público, mas que, além disso, constituem decisões valorativas de natureza

Portanto, os preceitos relativos aos direitos fundamentais não podem ser pensados apenas do ponto de vista dos indivíduos, enquanto titulares de posições jurídicas perante o Estado, notadamente defensivas, mas também sob o ponto de vista da comunidade, como valores ou fins que esta se propõe a perseguir.³⁸ A objetivação dos direitos fundamentais, fruto da influência socializante, tem sempre em mira o homem inserido em um círculo de relações.³⁹

Os direitos fundamentais são valores superiores a que o ordenamento constitucional conferiu aplicabilidade imediata, conforme o artigo 5º, parágrafo 1º. Dito isso, fica afastada a alegação de que possuiriam tão-somente cunho programático.⁴⁰ Portanto, o Poder Público não pode invocar a falta de regulamentação para obstar o exercício desses direitos.

A proteção reforçada dos direitos fundamentais decorre também de sua inclusão, de forma expressa ou implícita, no rol de cláusulas pétreas do artigo 60, parágrafo 4º, o que impede sua supressão pelo Poder constituinte derivado.

A Constituição Federal de 1988, pela primeira vez na história, deu grande relevância aos direitos fundamentais. Em que pese a ausência de sistematicidade e a precária técnica legislativa no ponto da classificação desses direitos, como se verifica pela leitura do Título II, capítulos I a V, é flagrante o caráter analítico e compromissário da nova Constituição⁴¹.

jurídico-objetiva da Constituição, com eficácia em todo o ordenamento jurídico e que fornecem diretrizes para os órgãos legislativos, judiciários e executivos (SARLET, 2004, p. 152).

³⁸ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 114-115.

³⁹ Acrescenta Luís Fernando Barzotto que “Cada membro da sociedade passa a referir-se a si mesmo e a um outro que é igual a si em dignidade, como titular de direitos idênticos, os direitos humanos. Na sociedade fundada na igual dignidade de todos, não há um ‘superior’ acima dos membros do corpo social. O Estado, a nação, o povo, não podem impor deveres às pessoas. Se o século XX foi pródigo em colocar o direito positivo a serviço de ficções coletivistas como “interesse de classe”, “segurança nacional”, “soberania”, os direitos humanos explicitam que só a dignidade da pessoa humana é fonte de deveres para a pessoa humana: todos os deveres são (direta ou indiretamente) correlatos dos direitos humanos, dos direitos derivados da dignidade da pessoa humana.” (BARZOTTO, Luís Fernando. Os direitos humanos como direitos subjetivos: da dogmática jurídica à ética. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 31, ano XXVII, n. 1, julho 2005, p. 73).

⁴⁰ Ainda conforme Vieira de Andrade (2004, p. 207), a aplicabilidade direta dos preceitos relativos aos direitos, liberdades e garantias não visa apenas garantir a prevalência destes preceitos ao nível da validade, mas também ao nível da aplicação, incluindo, portanto, a sua eficácia imediata.

⁴¹ Uma classificação adequada dos direitos fundamentais é apresentada por Alexy, que os divide em dois grandes grupos: direitos fundamentais como direitos de defesa e direitos fundamentais como direitos a prestações. (ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 186 e ss).

O cuidado posto na garantia dos direitos de liberdade, a promessa de inúmeros direitos sociais⁴² e a abundância de normas programáticas são traços em comum com a Constituição de Portugal, de 1976.⁴³

A fundamentalidade material decorre da circunstância de serem esses direitos elementos da Constituição material, que contém decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade.

Existem, por outro lado, direitos materialmente fundamentais sem assento no texto constitucional, pelo que se conclui que o rol do artigo 5º, apesar de analítico, não tem cunho taxativo.⁴⁴ Trata-se de direitos que, apesar de se encontrarem fora do catálogo, podem ser equiparados aos direitos formal (e materialmente) fundamentais em razão de seu conteúdo.

A par dos direitos escritos “fora do catálogo”, que possuam ou não sede na Constituição formal, há direitos fundamentais não expressamente positivados. A teoria dos direitos fundamentais “implícitos” e “decorrentes” já se encontra sedimentada em nível doutrinário, vislumbrando-se algum avanço também em nível jurisprudencial.⁴⁵

Os direitos fundamentais implícitos têm a sua existência indiretamente reconhecida pelo texto constitucional. Em outras palavras, são subentendidos

⁴² Houve a acolhida expressa dos direitos sociais pela Constituição de 1988 no título relativo aos direitos fundamentais, muito embora regrados em outro capítulo. Considerando a redação dos artigos artigo 6º (este encerra com a expressão “na forma desta Constituição”) e 7º (“São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social”), fica aberta a possibilidade de se incluírem no âmbito dos direitos sociais outros dispositivos dispersos no texto constitucional, nomeadamente os incluídos nos títulos relativos à ordem econômica e à ordem social, do que se conclui pelo seu caráter meramente exemplificativo. No entendimento de Ingo Wolfgang Sarlet (2004, p. 95-96), a não-exaustividade do catálogo de direitos fundamentais alcançaria ainda os direitos políticos.

⁴³ Conforme José Carlos Moreira Alves, no mundo não se conhece Constituição que, como a nossa, tenha conseguido elencar setenta e sete direitos fundamentais. (ALVES, José Carlos Moreira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: Conferência inaugural – XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Pesquisas Tributárias Nova Série** n. 6, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 17).

⁴⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 91. O autor, na fl. 131, explica que o termo “catálogo” designa o rol dos direitos e garantias fundamentais constante de todos os capítulos do título II da CF, podendo ser estendido para abranger várias outras posições jurídico-fundamentais, expressas ou implícitas, inclusive as previstas no direito internacional convencional.

⁴⁵ Exemplo disso foi o julgamento da ADI nº 939-7, em 1994, onde o STF reconheceu expressamente que o princípio da anterioridade, consagrado no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da CF representa, por força do artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição autêntico direito e garantia fundamental do cidadão-contribuinte, consagrando, assim, o princípio da abertura material do catálogo dos direitos fundamentais da nossa Constituição. Pela sua relevância, dela nos ocuparemos mais no item 2.2, relativo ao tributo e sua disciplina jurídico-constitucional.

daquelas normas fundamentais enumeradas no catálogo. Essa característica os diferencia dos direitos decorrentes do regime e dos princípios.⁴⁶

Esta categoria deriva também do artigo 5º, parágrafo 2º. Engloba direitos fundamentais não-escritos, que são deduzidos, pela via interpretativa, dos direitos constantes do catálogo e também do regime democrático e dos princípios adotados pela Lei Suprema. Essa abertura criada pelo legislador constituinte visa possibilitar o reconhecimento de direitos que a Constituição não previu, mas que se fizeram necessários com o passar do tempo. Não é demasiado salientar que os denominados direitos decorrentes devem necessariamente apresentar sintonia com os direitos do catálogo.

Para encerrar o ponto relativo aos direitos fundamentais decorrentes do regime e dos princípios, transcrevem-se as lições de Ingo Sarlet:

Assim, verifica-se que os direitos fundamentais decorrentes do regime e dos princípios, conforme denominação expressamente outorgada pelo art. 5º, § 2º, da CF, são posições jurídicas material e formalmente fundamentais fora do catálogo (Título II), diretamente deduzidas do regime e dos princípios fundamentais da Constituição, considerados como tais aqueles previstos no Título I (arts. 1º a 4º) de nossa Carta, exegese que se impõe até mesmo em homenagem à especial dignidade dos direitos fundamentais na ordem constitucional.⁴⁷

Tanto os direitos implícitos, quanto os decorrentes do regime e dos princípios fundamentais, assim como os direitos positivados na Constituição, mas além do catálogo, revestem-se de força jurídica especial, que lhes confere aplicabilidade imediata e inclusão entre as cláusulas pétreas.

Para que direitos estranhos ao catálogo sejam alçados à condição de direitos fundamentais, a condição é que atendam aos critérios substância e relevância. Conseqüentemente, não autoriza o artigo 5º, parágrafo 2º, da CF que se chegue ao extremo de criar novos direitos fundamentais com apoio em qualquer norma constitucional, notadamente simples normas de cunho organizacional e programático. No entanto, é sabido que o legislador incluiu no texto constitucional diversos preceitos de fundamentalidade discutível, aos quais, ainda assim, não há como negar eficácia jurídica⁴⁸.

⁴⁶ Sarlet (2004) na p. 102, emprega a expressão “direitos não-escritos” (ou não-expressos) para designar tanto os direitos implícitos quanto os decorrentes do regime e dos princípios.

⁴⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 102.

⁴⁸ Vale referir o entendimento de Manoel Gonçalves Ferreira Filho no sentido de que nem todos os direitos do catálogo constitucional são, simultaneamente, formal e materialmente constitucionais.

Vistos esses conceitos, pode-se finalmente apresentar uma definição de direitos fundamentais, elaborada pelo referido autor com suporte em Robert Alexy:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do catálogo).⁴⁹

O constituinte faz a opção de guindar à condição de direitos fundamentais as situações que considera merecedoras de especial proteção, como o são as relativas à dignidade humana. Em princípio, a busca de direitos fundamentais situados fora do catálogo deve iniciar pelos expressamente positivados, deixando-se os implícitos e os decorrentes para um segundo momento, voltando-se, após, para as regras de direito internacional, especialmente tratados.⁵⁰

Como já assinalado, podem os direitos fundamentais se originar dos princípios adotados pela Constituição, nos artigos 1º a 4º. Com efeito, o pioneirismo da Constituição de 1988 revelou-se também pela inclusão, em sua parte inaugural, logo após o preâmbulo e antes dos direitos fundamentais, de um título próprio destinado aos *princípios fundamentais*. O critério topográfico denota a intenção de outorgar a essa categoria a qualidade de normas informativas de toda a ordem constitucional, caracterizando o nosso Estado como democrático e social.

Entre os princípios fundamentais e os direitos expressos ou não-escritos existe estreita vinculação. Não somente os direitos integrantes do catálogo, quanto os que lhe são estranhos guardam alguma relação com os princípios fundamentais. Nesse contexto, não há como negar que os direitos à vida, à liberdade e à igualdade correspondem às exigências mais elementares da dignidade da pessoa humana. Além disso, todos os direitos fundamentais possuem um núcleo que deve permanecer intocado, em que pese ser esse conteúdo variável. Embora a Constituição de 1988 não haja previsto expressamente a garantia do chamado

Segundo o autor, as regras que não possuem conteúdo constitucional são só formalmente constitucionais. Convém esclarecer, todavia, que isso não afeta a sua fundamentalidade e o respectivo regime jurídico (FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de Direito Constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 12).

⁴⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 89.

⁵⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 146.

“núcleo duro” dos direitos fundamentais, certo é serem eles detentores de um conteúdo essencial impenetrável até mesmo pelo poder de reforma constitucional.

A relevância do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana para a preservação da essência dos direitos fundamentais justifica sua análise em apartado, no item que segue, com vistas à demarcação das áreas imunes à tributação.

1.2.1 O princípio da dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais

Somente após a Segunda Guerra Mundial é que o direito à proteção da dignidade passou a ser reconhecido expressamente em diversas Constituições, como marco evolutivo no sentido de que o ser humano constitui a finalidade precípua da atividade estatal, pelo que ficam vedadas quaisquer condutas que importem em sua coisificação.⁵¹ A dignidade há de ser interpretada sempre como referente à pessoa (individual); a todas as pessoas, sem discriminações (universal), e a cada homem como ser autônomo (livre).⁵²

Ela pressupõe o reconhecimento do direito geral de igualdade e do direito ao livre desenvolvimento da personalidade. Na expressão de Paulo Mota Pinto,

A afirmação da liberdade de desenvolvimento da personalidade humana e o imperativo de promoção das condições possibilitadoras desse livre desenvolvimento constituem já corolários do reconhecimento da dignidade da pessoa humana como valor no qual se baseia o Estado.⁵³

É, pois, com fundamento na dignidade que o direito brasileiro consagrou, ainda que de modo implícito, o direito ao livre desenvolvimento.

Nos moldes do constitucionalismo português e espanhol, o Brasil conferiu à dignidade o tratamento de princípio fundamental. Ela foi inserida no artigo 1º, inciso III, em vez de no rol dos direitos e garantias fundamentais. Entretanto, é incontroverso que entre a dignidade e os direitos fundamentais existe um liame. A dignidade é, em regra, fundamento de muitos desses direitos. Além disso, ela

⁵¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 63.

⁵² SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 101.

⁵³ PINTO, Paulo Mota. *O Direito ao Livre Desenvolvimento da Personalidade*, Portugal-Brasil ano 2000, Coimbra: Coimbra Editora, 1999, p. 151, *apud* SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 88.

constitui um importante critério hermenêutico, que confere unidade de sentido ao conjunto dos preceitos relativos aos direitos fundamentais. Conforme Vieira de Andrade, a unidade dos direitos fundamentais é axiológica. Nesse sistema de valores, o valor fundamental é a dignidade da pessoa humana individual, sendo os direitos fundamentais obrigatórios juridicamente porque explicitações do princípio da dignidade, que lhes dá fundamento.⁵⁴

O *status* de princípio fundamental não significa, todavia, que a dignidade sempre prevaleça sobre os demais princípios. A própria natureza principiológica impede seja ela entendida como absoluta, visto que princípios absolutos não existem. Como esclarece Ingo Sarlet,

impende reconhecer que mesmo prevalecendo em face de todos os demais princípios (e regras) do ordenamento, não há como afastar – como ainda teremos oportunidade de discutir – a necessária relativização (ou, se preferirmos, convivência harmônica) do princípio da dignidade da pessoa em homenagem à igual dignidade de todos os seres humanos.⁵⁵

Também não é pelo fato de o constituinte haver elencado a dignidade no rol dos princípios fundamentais que ela não assumirá também a feição de regra jurídica. Na esteira, o fato de haver sido capitulada como princípio e não como direito fundamental não significa que da dignidade não possam ser deduzidas posições jurídico-fundamentais não-escritas, inclusive de natureza subjetiva, o que foi, aliás, expressamente autorizado pelo artigo 5º, parágrafo 2º, da CF de 1988. Nada impede, inclusive, que do princípio da dignidade sejam essas pretensões deduzidas autonomamente, ou seja, sem referência direta a outro direito fundamental, com o que a maioria dos autores e o Judiciário parecem, porém, não concordar.⁵⁶

Pelo exposto, não restam dúvidas de que toda a atividade estatal é vinculada pelo princípio da dignidade humana. A dignidade guarda feição positiva, é um *mandado de otimização*, para usar a expressão de Robert Alexy⁵⁷. Logo, deve o

⁵⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 110-111.

⁵⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 77.

⁵⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 102.

⁵⁷ Diz Robert Alexy (1997, p. 86) que o ponto decisivo para a distinção entre regras e princípios é que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes. Para tanto, os princípios são mandados de otimização, caracterizados pelo fato de que podem ser cumpridos em diferentes graus e que a medida de seu cumprimento não depende somente das condições reais, mas também das jurídicas. Os princípios estabelecem obrigações *prima facie*, que podem ceder gradualmente a argumentos em sentido

Estado abster-se de ingerências na esfera individual que sejam contrárias à dignidade pessoal. Especialmente na seara tributária, a dignidade quer preservar a sobrevivência do cidadão segundo padrões mínimos de decência.

A intangibilidade do princípio reclama algumas considerações específicas. Na Lei Fundamental da Alemanha, a dignidade, que é ao mesmo tempo princípio e direito fundamental, foi incluída no rol das chamadas “cláusulas pétreas”. Assim, por força do artigo 79, inciso III, constitui um limite material expresso ao poder de reforma constitucional. Tal não se verifica na nossa Constituição, o que não significa que a dignidade se encontre sem proteção. Muito embora não seja intangível, visto que não é cláusula pétrea, ela pode ser tida como verdadeiro limite material implícito autônomo ao poder de reforma da Constituição, visto que compõe sua própria identidade.⁵⁸

Importa dizer ainda que a intangibilidade da dignidade humana não significa que somente o Estado não possa transformar seus cidadãos em objetos de um poder imoral ou opressivo, mas que os bens jurídicos que ela designa são retirados também da autodeterminação do próprio cidadão.⁵⁹

Pode-se afirmar, então, não a impossibilidade do estabelecimento de restrições aos direitos e garantias fundamentais, mas o dever de que essas restrições não ultrapassem o limite, esse sim intangível, imposto pela dignidade⁶⁰.

O princípio fundamental da dignidade da pessoa humana é uma categoria universal e consensual, assim como a vida, a liberdade e a igualdade. Entretanto, até mesmo esses valores universais podem ser contextualizados, merecendo valorações distintas, conforme a realidade social e cultural concreta. Assim, o que é fundamental para determinado Estado pode não ser para outro, ou não sê-lo com a mesma intensidade.⁶¹ Acerca da contextualização, Ana Paula de Barcellos faz um

contrário, enquanto as regras instituem obrigações que são ou não integralmente aplicadas, conforme se verifiquem seus pressupostos.

⁵⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 122.

⁵⁹ Tradução livre do artigo de François Rigaux, **Les attributs du droit de la personnalité face à l'intangibilité de la dignité humaine**. Alemanha: *Nomos Verlagsgesellschaft Baden-Baden*, 2002, p. 60.

⁶⁰ Na expressão de Wilson Antônio Steinmetz, o princípio da proporcionalidade tem a finalidade de salvaguardar a dignidade da pessoa humana. Na hipótese de colisão, o que é a dignidade humana – e sua violação ou não-violação – resulta da aplicação desse princípio. (STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de direitos fundamentais e princípio da proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 165).

⁶¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 89.

alerta no sentido de que, superado o núcleo básico do princípio da dignidade da pessoa humana,

é natural que haja diferentes concepções do que significa a dignidade e de como ela pode ser alcançada.

Todavia, se a sociedade não for capaz de reconhecer a partir de que ponto as pessoas se encontram em uma situação indigna, isto é, se não houver consenso a respeito do conteúdo mínimo da dignidade, estar-se-á diante de uma crise ética e moral de tais proporções que o princípio da dignidade da pessoa humana terá se transformado em uma fórmula totalmente vazia, um signo sem significado correspondente.⁶²

O exame mais detalhado do conteúdo mínimo da dignidade será objeto do item 4.4.2.

1.3 Dos limites e restrições aos direitos fundamentais

Mesmo os direitos fundamentais não são absolutos nem ilimitados. Que eles estão sujeitos a restrições, podendo ser delimitados ou limitados parece fato evidente e até trivial.

Isso se deve ao caráter duplo dos direitos fundamentais, contidos ora em normas do tipo regra ora em normas do tipo princípio. Robert Alexy⁶³ admite até mesmo a existência de um dispositivo que congregue, a um só tempo, a condição de regra e de princípio, no que é acompanhado por Jane Pereira⁶⁴.

A aplicação de princípios, sabidamente, caracteriza-se por um juízo de ponderação, admitindo-se que um dos direitos em causa ceda, em certa medida, perante outro⁶⁵, o que não ocorre no caso das regras, que guardam caráter definitivo.⁶⁶

⁶² BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais. O princípio da dignidade da pessoa humana.** Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p.197.

⁶³ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales.** Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 135; 267.

⁶⁴ PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 95.

⁶⁵ Para se chegar a restrições definitivas, faz-se necessária a ponderação entre o respectivo princípio de direito fundamental e os princípios que o restringem. Nesse aspecto, cumpre mencionar a lição de Juarez Freitas quanto à chamada “hierarquização axiológica”, que é o “metacritério que ordena, inclusive diante de antinomias no plano dos critérios, a prevalência do princípio axiologicamente superior em relação às demais, visando-se a uma exegese que impeça a autocontradição do sistema conforme a Constituição e que resguarde a unidade sintética dos seus múltiplos comandos. (FREITAS, Juarez. **A Interpretação Sistemática do Direito.** 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 89).

⁶⁶ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos fundamentais. Limites e restrições.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 31-32.

Os direitos fundamentais são, simultaneamente, direitos subjetivos e uma ordem objetiva de valores da comunidade nacional, como tivemos oportunidade de demonstrar no item 1.2. Em ambas as perspectivas, existe a possibilidade de sua restrição, em caso de conflito originado em abstrato, no nível legislativo, ou em casos concretos, quando da aplicação do direito, sobretudo pelos tribunais.⁶⁷

Cada ordem constitucional opta por estabelecer ou não os limites ao estabelecimento de restrições a direitos fundamentais⁶⁸. As Constituições alemã, de 1949, portuguesa, de 1976 e espanhola, de 1978 prevêm normas genéricas expressas sobre a matéria. O constituinte brasileiro, contudo, deixou perigosa lacuna. Não há no texto constitucional dispositivo que trate da proteção do núcleo essencial dos direitos fundamentais⁶⁹, nem do princípio da proporcionalidade ou da necessidade de reserva legislativa.⁷⁰ Muito embora a proteção aos direitos fundamentais seja uma decorrência lógica do princípio do Estado Democrático de Direito, parece que a discussão sobre os limites de atuação do legislador e do administrador não pode ser postergada, sob pena de determinados direitos se tornarem impraticáveis.

No entendimento de Robert Alexy, as normas instituidoras de direitos fundamentais são essencialmente princípios, daí o seu caráter *prima facie*, que os faz passíveis de serem limitados, comprimidos, restringidos ou até sacrificados segundo critérios de ponderação e de harmonização, para satisfazerem, em situações de conflito, outros valores ou direitos.⁷¹ A essa teoria de ampla

⁶⁷ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 283-284.

⁶⁸ De antemão, cumpre traçar a distinção entre limites e restrições. Estas são as delimitações ao conteúdo de direito fundamental constantes desde logo de norma constitucional ou inseridas posteriormente por norma ordinária ou constitucional. Os limites imanentes ou não-escritos, por sua vez, têm *status* constitucional e resultam, de forma implícita, do entrechoque de direitos e de valores constitucionalmente tutelados. (FREITAS, 2007, p. 78).

⁶⁹ Ingo Wolfgang Sarlet extrai a proteção do núcleo essencial do artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, da Constituição Federal, alertando para o fato de que a inclusão dos direitos fundamentais entre as cláusulas pétreas não constitui garantia absoluta, do que decorre que afetações operadas por emendas constitucionais que não se caracterizem como invasivas do núcleo duro do direito em questão possam ser tidas como aceitáveis porque constitucionalmente adequadas. Para além disso, o artigo 5º, parágrafo 1º, que atribui eficácia imediata às normas jusfundamentais, há que ser considerado protegido pelas cláusulas pétreas, sob pena de se permitir que emendas constitucionais a derroquem e, com isso, subtraíam dos direitos fundamentais sua peculiar eficácia jurídica (SARLET, 2004, p. 387-391).

⁷⁰ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 80.

⁷¹ ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 271.

restringibilidade dos direitos fundamentais se contrapõe a dos limites imanentes, capitaneada por Vieira de Andrade.⁷²

No nosso sistema constitucional, qualquer limitação ou restrição a direitos fundamentais somente é possível mediante lei, em sentido formal ou material, ou ainda por outro meio, desde que por ela autorizado. Trata-se da reserva de lei, afirmada no artigo 5º, inciso II, da Constituição. De igual sorte, a afetação desvantajosa de direito fundamental só será válida se e quando constitucionalmente autorizada, de forma expressa ou implícita.⁷³

No que diz com as ordens jurídicas diretamente influenciadas pela doutrina e pela jurisprudência alemãs, há certo consenso quanto ao fato de que, em princípio, nenhuma restrição a direito fundamental poderá ser desproporcional e/ou afetar o núcleo essencial do direito objeto da restrição.⁷⁴ É que a atuação restritiva do legislador também envolve um juízo de ponderação.

Como, em regra, a dignidade compõe os direitos fundamentais, uma violação do núcleo essencial, especialmente desse conteúdo em dignidade, será forçosamente reputada desproporcional⁷⁵. Há sempre uma ofensa indireta à dignidade humana quando o núcleo essencial do direito fundamental é violado, muito embora núcleo essencial e dignidade humana não se possam confundir, como bem assinala Luiz Fernando Calil.⁷⁶ Tem-se como ocorrida a violação do núcleo essencial do direito fundamental quando sua afetação vai além do estritamente necessário à proteção do bem que justifica a afetação.⁷⁷

Assim, o princípio da dignidade humana é um elemento importante de proteção dos direitos fundamentais contra medidas restritivas, vinculando não somente o legislador, como também o administrador.

⁷² ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 279.

⁷³ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais. Limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 187-188.

⁷⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 116-117.

⁷⁵ Anota Luiz Fernando Calil de Freitas (2007, p. 177) que a compreensão de que os direitos fundamentais têm como origem última a dignidade da pessoa humana permite argumentar no sentido de que, em tendo cada um deles, em certa medida, um componente de dignidade humana, a intensidade com que se verifica a presença de tal componente é variável na medida em que o direito fundamental em exame possa ser remetido mais direta ou mais indiretamente àquele valor. O que o autor afirma é a viabilidade da compreensão dos direitos fundamentais como dotados em parte, cada qual, de um conteúdo e significado específico e, a um só tempo, dotados também de um qualitativamente igual conteúdo de dignidade humana que é, no entanto, variável em intensidade.

⁷⁶ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais. Limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 194-195.

⁷⁷ NOVAIS, Jorge Reis, 1987 *apud* FREITAS, 2007, p. 197.

O sistema não admite a edição de lei restritiva dissociada dos preceitos constitucionais. A história revela, nos escritos de Gustav Radbruch, que muitas legislações formalmente perfeitas apresentavam tamanha contradição com a idéia de justiça que sua vinculatividade se esvaía por completo. Em face desses precedentes, o princípio da reserva de lei mereceu revisão, transformando-se em “reserva da lei proporcional”⁷⁸, de forma a evitar restrições desnecessárias ou abusivas a direitos fundamentais. Qualquer afetação desvantajosa de direito fundamental deve observar o princípio da proporcionalidade em sua integralidade⁷⁹.

Na verdade, os meios necessários de que se vale o Estado são considerados sempre adequados, muito embora o inverso não seja verdadeiro. Necessidade significa que não existe outro estado menos oneroso para o particular e que possa ser alcançado pelo poder público com o mesmo esforço ou, pelo menos, sem um esforço significativamente maior.

O dever de razoabilidade, por sua vez, não pressupõe uma relação meio-fim, atentando para a situação pessoal do sujeito envolvido na aplicação da medida que se quer controlar. Em outros termos, não se analisa a intensidade da medida para a realização de um fim, mas a intensidade da medida relativamente a um bem jurídico de determinada pessoa. Objetiva-se verificar se a medida resultante da aplicação da norma geral ao caso individual é razoável ou não-arbitrária.

Apesar de ambos representarem meios de controle da atividade administrativa e legislativa, nítida é a diferença entre os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade: “enquanto o primeiro consiste num juízo com referência a bens jurídicos ligados a fins, o segundo traduz um juízo com referência à pessoa atingida”.⁸⁰ Além disso, a proporcionalidade possui importantes indicadores

⁷⁸ SCHOLLER, Heinrich. O Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional e Administrativo da Alemanha. *Revista de Interesse Público*, São Paulo, n. 2, ano 1, abril junho 1999 p. 94 e ss.

⁷⁹ Cabe aqui um parêntese. O princípio da proporcionalidade tem, conforme lição de Humberto Ávila, aplicação nos casos em que se estrutura uma relação meio-fim, na qual um meio x pretende alcançar um fim constitucionalmente legítimo y (seja um direito fundamental y ou um bem jurídico constitucionalmente protegido y), restringindo um princípio constitucional z (ou ainda direito fundamental ou bem jurídico constitucionalmente protegido z). Nessas hipóteses, “a pergunta a ser feita é: a medida adotada é adequada e necessária em relação ao fim e não implica a não-realização substancial do bem jurídico correlato?” Justamente porque na colisão de direitos fundamentais se estrutura uma relação meio-fim é que se exige a aplicação do princípio da proporcionalidade. (ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 215, jan.-mar. 1999, p. 173).

⁸⁰ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 215, jan.-mar. 1999, p. 173-175.

de mensuração, que são os já mencionados princípios parciais da adequação (meio *versus* fim), da exigibilidade (meio *versus* meio) e proporcionalidade em sentido estrito (meio *versus* fim), o que não ocorre com a razoabilidade.⁸¹

A partir do momento em que reconhecido o princípio da reserva legal como sendo o da reserva de lei proporcional, passou a ser admitida a possibilidade de impugnação das leis que, ao estabelecerem restrições a direitos fundamentais, mostram-se ofensivas à relação meios-fins.

Assim sucede em caso de alegada afronta ao princípio da dignidade da pessoa humana, que tem sido referida no direito alemão em conjunto com a garantia do livre desenvolvimento da personalidade, consagrado no artigo 2º, inciso I, da Lei Fundamental. Apenas restrições desproporcionais ao âmbito de proteção dos direitos fundamentais podem ser tidas como ofensivas ao princípio da dignidade da pessoa humana.⁸² Saliente-se que a ausência de afetação do núcleo essencial não significa que a restrição ou limitação a direito fundamental seja constitucionalmente adequada, se não pautada pelo princípio da proporcionalidade.⁸³

Exige-se, pois, que toda a limitação ou restrição veiculada por lei a direito fundamental, em face de autorização constitucional explícita ou implícita, seja razoável, proporcional e que respeite o conteúdo essencial do direito afetado, com respeito à dignidade humana⁸⁴.

Uma questão que se põe é o estabelecimento de limites à própria dignidade da pessoa, uma vez que esta integra o núcleo essencial e, por isso, intangível do direito fundamental. Em suma, cuida-se de saber até que ponto a dignidade pode efetivamente ser tida como absoluta, isto é, como infensa a qualquer tipo de relativização.

O tema é premente, pois se verifica com freqüência cada vez maior o desrespeito à dignidade, seja pelo incremento da violência, seja pela carência social, econômica e cultural, o que contradiz o mandamento jurídico-constitucional de sua

⁸¹ STEINMETZ, Wilson Antônio. *Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 187-188.

⁸² SCHOLLER, Heinrich. *O Princípio da Proporcionalidade no Direito Constitucional e Administrativo da Alemanha*, Revista de Direito Administrativo, Rio de Janeiro, n. 215, jan.-mar. 1999, p. 99-100.

⁸³ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais. Limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 205.

⁸⁴ FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais. Limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 189.

intangibilidade.⁸⁵ No campo fiscal, por exemplo, jamais poderia ser cobrado tributo que ofendesse a dignidade do cidadão, a ponto de desestruturar ou impedir o livre desenvolvimento de sua personalidade.

Na verdade, a dignidade já se sujeita a certa relativização, na medida em que, como os demais conceitos jurídicos, pode ser objeto de decisões divergentes quanto ao seu conteúdo por parte do juiz, do legislador, do administrador e até de um particular. Ademais, pode se contrapor à dignidade o direito primordial à vida. A prioridade conferida à vida, no âmbito de uma hierarquização axiológica, dá margem a uma eventual relativização e, como decorrência lógica, a uma ponderação da dignidade, de tal sorte que a assertiva de que a dignidade jamais é submetida à ponderação de interesses deve ser rechaçada.

Ainda assim, o Tribunal Constitucional Federal Alemão tem feito sempre referência à dignidade em conjunto com um direito fundamental específico, que, por sua vez, estará sujeito a algum tipo de restrição.

Embora admitida a possibilidade de relativização da dignidade pessoal, pelo estabelecimento de restrições eventuais, não há como transigir quanto à preservação de seu elemento nuclear, este sim intangível, restando absolutamente vedadas quaisquer condutas que importem em coisificação e instrumentalização do ser humano.⁸⁶

Com isso não se está, porém, a dizer que apenas essa esfera mínima mereça proteção absoluta ou que não esteja o Estado obrigado a promover as condições de vida para além desse patamar. Pelo contrário, como o Estado de Direito Democrático é também um Estado social,

os direitos econômicos, sociais e culturais (ou os direitos que neles se compreendam) podem e devem ser dilatados ou acrescentados para além dos que se encontrem em certo momento histórico – precisamente à medida que a solidariedade, a promoção das pessoas, a consciência da necessidade de correção das desigualdades (como se queira) vão crescendo e penetrando na vida jurídica. E porque esses direitos (ou grande

⁸⁵ Neste ponto, cumpre referir o entendimento divergente de Luiza Matte, no sentido de que as violações ao princípio da dignidade no caso concreto na verdade não implicam sua relativização como verdade prática. Segundo a autora, “pode-se vislumbrar o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana como absoluto, pois ele prevalece sobre qualquer outro valor ou princípio jurídico. Sendo sempre o critério material último de toda a decisão, nunca podendo ser excluído por outro princípio, o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana dificulta a violação da dignidade da pessoa de fato, na realidade, no caso concreto”. (MATTE, Luiza. Considerações acerca do caráter absoluto do princípio da dignidade da pessoa humana. *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, Porto Alegre, V. 28, ano XXV, 2003/2, p. 149-151).

⁸⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 120-138.

parte deles) emergem como instrumentais em relação aos direitos, liberdades e garantias, não há então que temer pela liberdade: desde que não se perca, em nenhum caso, o ponto firme representado pelos direitos, liberdades e garantias assegurados pela Constituição, quanto mais solidariedade, mais segurança, e quanto mais condições de liberdade mais adesão à liberdade.⁸⁷

Buscar mais direitos, na lógica da Constituição, não é o mesmo que reclamar maior interferência do Estado ou maior burocracia. A reivindicação de novos ou mais extensos direitos económicos, sociais e culturais equivale a pedir mais direitos de participação de pessoas e grupos. Tudo para que haja real adequação do Estado de Direito às funções do Estado Social.

⁸⁷ MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, tomo 1, p. 138-139.

CAPÍTULO 2 - A RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

2.1 O poder de tributar como restrição ao direito fundamental de propriedade

É da natureza do homem a necessidade de se assenhorear dos bens da vida, apropriar-se de coisas e, em conseqüência, opor sua propriedade aos demais⁸⁸.

A propriedade sempre foi uma peça chave para a organização das relações sociais⁸⁹, em que pesem as diversas influências por ela sofridas no curso da história.

Nos textos constitucionais que se seguiram às declarações de direitos e à revolução burguesa, a referência à propriedade tem sido uma constante. Particularmente após a Segunda Guerra Mundial, a propriedade se tornou matéria da Constituição econômica. Assim ocorreu com a Constituição portuguesa, em que ela foi colocada não a par das liberdades, mas entre os direitos econômicos, sociais e culturais. O artigo 62º daquele diploma reza que

1. A todos é garantido o direito à propriedade privada e à sua transmissão em vida ou por morte, nos termos da Constituição.
2. A requisição e a expropriação por utilidade pública só podem ser efetuadas com base na lei e mediante o pagamento de justa indenização.

O critério topográfico empregado pela Lei Fundamental portuguesa revela vários aspectos, especialmente o de que a proteção conferida à pessoa como titular de bens da vida econômica é secundária em face da proteção do seu ser, e, finalmente, que a proteção do ser de todas as pessoas pode exigir a diminuição do ter de algumas outras. Nesse último é que se insere a incumbência prioritária do Estado de operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento.

⁸⁸ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 37.

⁸⁹ LUÑO, António Enrique Pérez. *Derechos humanos, Estado de Derecho y Constitución*. 6. ed. Madri: Tecnos, 1999, p. 405.

Conforme Jorge Miranda, o deslocamento da propriedade, naquela Constituição, do rol de direitos, liberdades e garantias para o dos direitos económicos, sociais e culturais acarretou outras significativas repercussões sistemáticas. Primeira: que os direitos patrimoniais não são restritos ao Estado ou à comunidade, podendo ser também titulados pelos cidadãos. Segunda: que o direito de propriedade, direito real máximo, é, ao mesmo tempo, uma garantia institucional e um direito fundamental. A fórmula e a localização sistemática do artigo 62º conferem à propriedade uma dimensão de direito económico, social e cultural, que se acresce à de direito, liberdade e garantia.⁹⁰

A efetivação dos direitos económicos, sociais e culturais se dá pelo cumprimento das incumbências do Estado em promover o aumento do bem-estar de todos, especialmente dos mais desfavorecidos, e pela criação de oportunidades que operem as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza, nomeadamente através da política fiscal. Assim, não somente os direitos concretos de liberdade são garantidos. Vislumbra-se uma situação futura, em que o maior número possível de pessoas venha a usufruir da propriedade ou de outros direitos patrimoniais. O Estado tem como tarefa fundamental promover a igualdade real entre os cidadãos, corrigindo as desigualdades na distribuição da riqueza. O direito de propriedade se insere nesse contexto.

No ordenamento jurídico-constitucional brasileiro instaurado pela Constituição de 1988, a propriedade privada foi incluída entre os direitos e garantias fundamentais. Nos termos do artigo 5º, incisos XXII e XXIII,

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

XXII – é garantido o direito de propriedade;

XXIII – a propriedade atenderá a sua função social.

Em sendo a propriedade direito fundamental, deve ser interpretada, segundo a doutrina constitucional, da forma que lhe outorgue a maior amplitude possível. Por isso, adota-se, no presente estudo, a noção de propriedade como

⁹⁰ MIRANDA, Jorge; MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa anotada*. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, tomo 1, p. 624-630.

instituição e como valor constitucional.⁹¹ Essa concepção superou a civilista, que via na propriedade mero direito real. Agora, quando se fala em direito de propriedade como objeto de uma garantia amparada constitucionalmente, não se está protegendo somente o direito de propriedade sobre cada bem concreto.

Segundo o jurista argentino Gustavo Casanova, trata-se, na verdade, de uma garantia institucional que protege não somente (ou melhor, não tanto) a posição jurídica daqueles que já são proprietários, senão a própria perenização do direito de propriedade, como instituição. O protegido não é o domínio como conjunto de faculdades de que é titular o proprietário, mas a própria intangibilidade do valor patrimonial. Esse é o entendimento adotado pela Corte Suprema de Justiça da Nação Argentina (CSJN).⁹²

O direito de propriedade passou por profundas transformações, até que lhe fosse acrescentado o componente da *função social*. Indubitavelmente, a evolução do instituto da propriedade rumo no sentido de uma concepção socializante. Assim, se o titular do direito não empregar as faculdades inerentes ao domínio para extrair do bem os frutos que este pode produzir, ficará sujeito às cominações legais, a fim de que a propriedade seja recolocada em seu caminho normal. Na lição de Gustavo Tepedino, a função social da propriedade, como princípio fundamental, condiciona o direito de propriedade ao cumprimento de sua função social, sendo objeto de proteção autônoma, no mesmo patamar do interesse individual do proprietário.⁹³ Assim é porque a propriedade só existe para cumprir o fim a que se destina. Em diversos ordenamentos jurídicos, sua proteção é condicionada à utilização produtiva dos bens. Com isso, a função social se consubstancia no interesse social de incremento da produção e do aumento de riqueza.⁹⁴

⁹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 501: “Em perspectiva normativa, a garantia da propriedade é simultaneamente princípio e direito fundamental. Ela é um princípio diretor do Direito Tributário enquanto determina a intensidade da intervenção fiscal já antes dos limites do excesso (*princípio como decisão valorativa objetiva com função explicativa*). Ela é também um direito de defesa a proteger os cidadãos contra ônus excessivos (*princípio que cria direito subjetivo com função protetora e de defesa contra o Estado*)”.

⁹² CASANOVA, Gustavo J. Naveira de. El principio de no confiscatoriedad España y Argentina. Madrid: McGraw Hill, 1997, p. 35, *apud* GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

⁹³ TEPEDINO, Gustavo. Premissas metodológicas para a constitucionalização do direito civil. **Temas de direito civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 15.

⁹⁴ PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982, p. 170.

Portanto, a propriedade permanece como direito subjetivo, só que não mais um direito subjetivo *tout court*, visto que agora traduz uma situação jurídica complexa⁹⁵. A função social prevista para a propriedade privada não diz respeito exclusivamente aos limites impostos ao proprietário, ela enfoca o conteúdo global da disciplina proprietária.

Em um sistema inspirado na solidariedade política, econômica e social e no pleno desenvolvimento da pessoa, a função social assume um papel do tipo promocional, no sentido de que a disciplina das formas de propriedade se desenvolva de modo a concretizar os valores sobre os quais se funda o ordenamento.

Em se tratando da propriedade individual ou de empresa, a função social assume uma valência de princípio geral. A atividade de gozo e disposição não pode ser exercida em contraste com a utilidade social ou de modo a provocar dano à segurança, à liberdade e à dignidade humana. Em uma perspectiva solidarista e funcional, não é dado ao proprietário realizar um ato que lhe traga vantagem mínima, ao passo em que crie para outro uma desvantagem grande ou um dano.

É fácil perceber que a função social da propriedade tem imbricações com a democracia política, cujo objetivo é a realização da democracia econômica, social e cultural. Uma sociedade só é considerada democrática se proporcionar a todos igualdade de condições para o exercício de seus direitos. Ao Estado cumpre, pois, garantir, de um lado, os direitos e liberdades fundamentais, e, de outro, promover a efetivação dos direitos econômicos, sociais, culturais e ambientais, assim como o bem-estar, a qualidade de vida e a igualdade real entre os cidadãos, mediante a transformação de suas estruturas.

Nesse contexto, a propriedade e a tributação assumem grande importância.

O poder de tributar incide sobre os incisos XXII e XXIII do artigo 5º, da Constituição Federal. Esses dispositivos constituem o substrato econômico e social da imposição fiscal.

⁹⁵ PERLINGIERI, Pietro. *Perfis do direito civil. Introdução ao direito civil constitucional*. Trad. de Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 224.

O reconhecimento do direito de propriedade mantém, em relação ao dever de contribuição para o sustento do Estado, mediante o sistema tributário, uma relação de dependência recíproca.⁹⁶ Ao mesmo tempo em que a tributação confirma o direito de propriedade, acaba por limitá-lo, o que pode soar como paradoxal.

A respeito, complementa José Casalta Nabais:

É que, enquanto integrantes dum dever fundamental, os impostos apresentam-se como limites imanescentes ou limites máximos do conteúdo ou do âmbito dos direitos que, embora *prima facie*, parecem afetar, mas que, dum ponto de vista jurídico-constitucional, deixam intactos no respeitante à sua zona de proteção constitucional.⁹⁷

Em vista dessa aparente contradição, várias teorias, ao longo da história, procuraram justificar a natureza da ingerência no patrimônio dos particulares.

Inicialmente, a tributação se baseava na idéia de escambo, exigindo que entre a contribuição pecuniária prestada pelo indivíduo e a atividade estatal obtida como contraprestação houvesse equivalência ⁹⁸.

Outra teoria, a do contrato social, capitaneada por Locke e Rousseau, sustentava que a associação de homens livres implicava necessariamente a renúncia a prerrogativas pessoais, inclusive patrimônio, em favor da coletividade. O paradigma era “tudo é público, nada é privado”. Rousseau condenava a propriedade privada que, em seu entendimento, só fez nascer a desigualdade e a hostilidade entre os homens⁹⁹. Essa teoria merece ressalvas porque, como demonstra a história humana, a defesa extremada do bem comum muitas vezes acabou por sufocar as possibilidades individuais, passando o Estado à condição de único representante da vontade geral.

Uma terceira teoria, de origem germânica, considerava que o poder fiscal é inerente ao Estado, integrando sua soberania. Bernardo de Moraes adotou este entendimento, conforme segue:

⁹⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O princípio do não-confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 41.

⁹⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 551-552.

⁹⁸ Alerta Douglas Yamashita para o perigo do princípio da equivalência, dizendo que pode se converter no inverso da capacidade contributiva, na medida em que os mais pobres, usualmente destinatários de um maior número de serviços públicos, é que deveriam sofrer maior tributação (YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 29).

⁹⁹ ROUSSEAU, Jean J.. *O contrato social*. Trad. de Antônio de P. Machado. 5. ed. São Paulo: Ed. Edigraf Ltda., 1958, p. 23-26.

O Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre todos os súditos, os quais devem pagá-los independentemente de qualquer vantagem a ser auferida, ou mesmo de qualquer adesão dos administrados ao encargo fiscal.¹⁰⁰

Esse conceito também inspira temores porque o poder de tributar, fundado na mera idéia de entrega, autoriza que o Estado retire da esfera privada, sob qualquer ou nenhum fundamento, toda manifestação de riqueza ou rendimento. Nessa linha, traduziria coerção pura e simples.¹⁰¹ Acredita-se que, muito embora o poder fiscal se exteriorize sob a forma de coerção, nos Estados Democráticos de Direito a ação estatal necessita de uma justificação. Como explica Paulo Caliendo,

Se o Estado é reconhecido em situações-limite pelo uso da coerção, não é este o seu modo de existência, dado que inexiste um guarda ao lado de cada indivíduo para o cumprimento de cada norma. Igualmente importante é o fenômeno da persuasão.¹⁰²

E a persuasão só é obtida por meio de um sistema tributário justo.

Outro fator de legitimação da tributação é o fato de nascer sob a reserva dos direitos fundamentais.¹⁰³

Uma das grandes contribuições teóricas de Ricardo Lobo Torres foi justamente vincular a tributação à observância dessa categoria de direitos. Acerca do surgimento do tributo, o autor afirma, textualmente: “o tributo nasce no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade* e constitui o *preço da liberdade*, mas por

¹⁰⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de direito tributário**. 3ª ed. V. I. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 256.

¹⁰¹ A exacerbação do fenômeno tributário e a busca de sua limitação foram a causa de muitas lutas. Na Espanha, as Cortes de Leão, de 1188, estabeleceram o princípio de que os impostos deveriam ser votados pelos delegados dos contribuintes. Portugal convocava as Cortes de Lamengo, em 1413, para obter os impostos necessários. Na França, desde o início do século XVI, representantes da nobreza, do clero e do povo reuniam-se em *États Généraux* e nos “Estados Provinciais” quase sempre para obtenção de tributos, até que os monarcas absolutistas prescindiram dessas assembleias. Na Inglaterra, a luta dos barões contra “João sem Terra” culminou no advento da Carta Magna de 1215, que consagrou o princípio de que nenhum tributo poderia ser cobrado sem o consentimento do conselho do reino, salvo os de costume, para resgate do rei, elevação de seu filho mais velho a cavaleiro ou dote da filha mais velha. (HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 300).

¹⁰² CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Revista de Interesse Público**, n. 29, Porto Alegre, ano VI, jan.-fev 2005, p. 167.

¹⁰³ Conforme Paul KIRCHHOF (*Steuergleichheit. StuW* (4): 302-303, 1984), citado por Humberto Ávila (1999, p. 2), “Uma proteção eficaz dos direitos fundamentais frente ao poder de tributar somente é atingível se o legislador tributário estiver materialmente vinculado aos direitos fundamentais.”

ela se *limita* e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a *legalidade*". Prossegue explicando que, pelo contrato social, reserva-se um mínimo de liberdade intocável pelo imposto. Esse espaço é garantido pelos mecanismos das imunidades e das isenções. Assim, fica o Estado autorizado a exercer o poder tributário apenas sobre a parcela não excluída pelo pacto constitucional, donde se conclui que a própria liberdade é que institui o tributo¹⁰⁴. Assim, o tributo não limita a liberdade nem se autolimita, senão que pela liberdade é limitado.

Como as leis tributárias são leis interventivas, mostra-se de particular importância a função defensiva dos direitos fundamentais, sem que isso implique, na presente análise, menosprezo às normas instituidoras de diretrizes positivas, tais como a dignidade humana. Nessa perspectiva, verifica-se que a garantia da propriedade é, sobretudo, uma diretriz da tributação e não apenas um limite ao poder de tributar¹⁰⁵, devendo as políticas tributárias ser orientadas por critérios de justiça social¹⁰⁶.

2.2 O tributo e sua disciplina jurídico-constitucional

O atendimento das necessidades coletivas orienta a ação estatal. O interesse público é a razão de ser do Estado¹⁰⁷, que para isso se reveste de poderes instrumentais.

Como as necessidades coletivas são das mais diversas ordens, reclamam fontes de recursos variadas. Uma das vias de obtenção de receita pública é o exercício do poder fiscal.

O tributo surgiu pela paulatina substituição da relação de vassalagem, característica do feudalismo, pelos vínculos do Estado Patrimonial, com suas incipientes formas de receita fiscal, protegidas pelas primeiras declarações de

¹⁰⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3.

¹⁰⁵ ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, n. 215, jan.-mar. 1999, p. 493.

¹⁰⁶ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. *O mito da propriedade. Os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 238.

¹⁰⁷ AMARO, Fernanda Pereira. O serviço público sob a perspectiva da garantia constitucional de direitos humanos fundamentais. *Revista de Direito Constitucional e Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional*, São Paulo, n. 50, jan.-mar. 2005, p. 116.

direitos. Somente com o advento do liberalismo, porém, é que se transformou na categoria básica de receita.¹⁰⁸

O tributo é o instrumento que permite a existência material do Estado, traduzindo um dever patrimonial que os indivíduos devem suportar para viverem em coletividade¹⁰⁹. O novo perfil da receita pública prevê ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte e não da fazenda do príncipe.¹¹⁰

Guarda o tributo uma dimensão de coisa pública, atuando como principal fonte de financiamento do Estado. A tributação determina que proporção dos recursos da sociedade será colocada sob o controle do governo, para ser gasta de acordo com algum procedimento de decisão coletiva, e que proporção será deixada, na qualidade de propriedade pessoal, sob o arbítrio de indivíduos particulares. Essa é a repartição entre o público e o privado.¹¹¹

No entanto, se o tributo é o preço pela proteção do Estado, consubstanciada em bens e serviços públicos, ninguém deve ser privado de sua liberdade sem a contrapartida do benefício estatal.¹¹²

O poder fiscal é uma exteriorização da soberania. No Estado de Direito, não se admite poder igual ou superior ao do Estado, o que contribui para a extinção da fiscalidade periférica, como o foi a da igreja.¹¹³

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 2.

¹⁰⁹ Segundo Adam Smith (SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*, tradução de Luís Cristóvão de Aguiar, 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, vol. II, p. 485-489) quatro são os princípios que devem nortear a exigência dos impostos em geral: qualidade, certeza, conveniência de pagamento e economia na cobrança, assim definidos: a) qualidade: os súditos de todos os Estados devem contribuir para a manutenção do governo, quanto possível, em proporção das respectivas capacidades, isto é, em proporção do crédito que respectivamente usufruem sob a proteção do Estado; b) certeza: o imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário; c) conveniência de pagamento: todo imposto deve ser lançado no tempo ou modo mais provável de ser conveniente para o contribuinte o pagar; d) economia na cobrança: todo imposto deve ser arquitetado tão bem que tire o mínimo possível do bolso das pessoas.

¹¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 97.

¹¹¹ NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. *O mito da propriedade. Os impostos e a justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 101.

¹¹² Alerta Norberto Bobbio que a consideração recorrente segundo a qual o supremo poder, que é o poder político, deva também ter uma justificação ética deu lugar à formulação de princípios de legitimidade, isto é, dos vários modos com os quais se procurou dar, a quem detém o poder, uma razão de comandar, e a quem suporta o poder, uma razão de obedecer. (BOBBIO, Norberto. *Estado, governo, sociedade; por uma teoria geral da política*. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra S/A, 2004, p. 88).

¹¹³ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 118.

O conceito de tributo é delineado por cada ordenamento jurídico positivo. Será o tributo como concebido em um determinado Estado, não o tributo na Teoria Geral do Direito.¹¹⁴

Uma das mais vulgares acepções da palavra “tributo” é a que alude a uma importância pecuniária. Segundo Augusto Becker, tributo é o objeto de uma prestação que satisfaz um dever¹¹⁵, podendo também ser definido como a conduta humana de pagar determinada importância pecuniária. Neste caso, o comportamento obedece a um dever jurídico. É com tal amplitude que Giuliani Fonrouge ensina que os tributos são prestações obrigatórias e não voluntárias¹¹⁶.

Outros autores põem em destaque a exigibilidade dessa prestação pelo sujeito ativo. Na linha do direito subjetivo, Rubens Gomes de Sousa conceitua obrigação tributária como

o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação) nas condições definidas pela lei tributária (causa da obrigação).¹¹⁷

Por isso é que se diz que, na esfera tributária, nem o contribuinte pode se negar a pagar seus tributos nem o Estado pode renunciar à sua cobrança.¹¹⁸

O vocábulo comporta ainda um quarto ângulo de significação. Em vez de partir do conteúdo patrimonial do objeto, ou do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, ou do direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo, designa o vínculo como um todo, isto é, tributo como equivalente à *obrigação tributária*.

O penúltimo significado que o termo pode assumir é o de regra de direito ou preceito normativo. O Código Tributário Nacional é fruto da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, recepcionada pelo novo ordenamento constitucional com *status* de lei complementar.

¹¹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Tributação oculta e garantias constitucionais. **Revista de Interesse Público**, n. 20, Porto Alegre, ano 5, julho-agosto de 2003, p. 107.

¹¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 261.

¹¹⁶ FONROUGE, Giuliani. Derecho Financiero, v. 1, p. 269, *apud* CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 21.

¹¹⁷ SOUZA Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária Ltda., 1981, p. 83/84.

¹¹⁸ MOREIRA, Eduardo. *Aspectos tributários. Fisco vs contribuyente? In: BEVENUTTI, et al. Límites al poder fiscal*. Jornadas de derecho tributario. Santa Fé – 4 y 5 de noviembre de 1993, 21, Colección Jurídica y social. Secretaría de Posgrado y Servicios a terceros. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Nacional del litoral, 1994., p. 23.

A definição de tributo adotada pelo CTN é bem mais ampla do que as até aqui expostas. Abrange toda a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora até o liame obrigacional criado pela ocorrência de um fato concreto.

Leia-se o artigo 3º, do Código:

Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

A cláusula “instituída em lei” demonstra que a obrigação tributária é *ex lege* e não *ex voluntate*. Segundo Dino Jarach, o princípio da legalidade é a *partida de nacimiento del Derecho Tributario*¹¹⁹. A mais importante limitação ao poder de tributar, por suas implicações políticas e jurídicas, é a da legalidade dos tributos.¹²⁰

O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes transformações sociais, como a Revolução Francesa, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira e a Revolução Farroupilha. Hoje, o princípio de que a receita tributária deve ser previamente aprovada pelos representantes do povo acha-se inscrito nas Constituições de quase todos os países. No Brasil, até mesmo a Carta outorgada de 1824, em seu artigo 36, parágrafo 1º, prescrevia a iniciativa privativa da Câmara dos Deputados em matéria de impostos.¹²¹

Portanto, os tributos devem ser estabelecidos por meio de lei, seja sob o ponto de vista formal, isto é, emanadas do Congresso, respeitado o devido processo legislativo, seja sob o ponto de vista material.

O princípio da legalidade ganha no Direito Tributário feição de maior severidade, como se depreende da redação do artigo 150, inciso I, da CF de 1988: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.” Contudo, o princípio da legalidade exige ainda

¹¹⁹ JARACH, Dino. Curso superior de Derecho Tributario, 2ª ed., Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969, tomo I, capítulo III: Límites constitucionales al ejercicio del poder fiscal, parágrafo 1: Principio de legalidad, p. 101 y s, *apud* CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad en materia tributaria. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 183.

¹²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 2.

¹²¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 300.

que essa lei traga no seu bojo os elementos descritores do fato jurídico e os dados prescritores da relação obrigacional. Esse *plus* caracteriza a tipicidade tributária, que é uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade.¹²²

Na verdade, o Estado utiliza sua soberania tão-somente para fazer a lei. Ocorrendo a promulgação, cessam os efeitos da soberania, porque o Estado, em sendo Democrático, está submetido às leis que promulga. Portanto, se a lei se aplica por igual ao particular e ao próprio Estado, as relações dela decorrentes são relações jurídicas; enquanto o particular fica obrigado a pagar o tributo na forma da lei, também o Estado só pode cobrá-lo exatamente na forma da lei.¹²³

A obrigação tributária deriva ainda de um evento lícito, configurado nos moldes da hipótese de incidência. Não se cogita, portanto, de sanção por um ato ilícito. Concretizado o fato previsto na norma jurídica, nasce automaticamente o elo que obriga a uma prestação pecuniária, necessariamente expressa em moeda.

Afirma-se, então, que

Las leyes tributarias, en cuanto a su contenido, se expresan, al igual que las restantes leyes, por medio de normas generales obligatorias, concebidas en términos abstractos e impersonales que, en el caso particular, describen las hipótesis de incidencia tributaria, enlazando a la efectiva producción en el campo fenomenológico concreto de la realidad de los hechos imponibles, el nacimiento de las respectivas obligaciones pecuniarias a cargo de los contribuyentes.¹²⁴

A última condição estatuída pelo legislador com o escopo de definir tributo é ser a prestação pecuniária compulsória cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada aos termos da lei.

Nesse sentido, o artigo do 142, do CTN estabelece:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*, 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 157-158.

¹²³ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Editora Resenha Universitária, 1981, p. 85.

¹²⁴ CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad en materia tributaria. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 185.

Ao mesmo tempo em que se reconhece a necessidade de que a Administração conte com poderes suficientes à defesa do crédito tributário, exige-se que sua atuação seja delimitada, de forma a garantir a observância dos direitos dos administrados.

Nesse propósito,

[...] la Administración no puede actuar en forma arbitraria utilizando los medios que considere adecuados. La calificación de la relación tributaria, como relación jurídica superadora de las viejas concepciones de la relación de poder, significa que la Administración tributaria solo puede utilizar los medios y facultades que le otorga el ordenamiento.¹²⁵

Em matéria tributária, há pouco espaço para a discricionariedade administrativa. As faculdades discricionárias são utilizadas para ampliar a configuração da regra matriz de incidência somente nos níveis em que a lei autoriza.

Pelo exposto, não pode o Direito Tributário ser reduzido a uma função administrativa, a um mero procedimento realizador do poder tributário através de atos arrecadadores ou de simples normatividade processual, mas sim encetar o aprofundamento dessa faceta cada vez mais presente que é a lide entre o administrador e o contribuinte.¹²⁶

O poder de tributar é inteiramente disciplinado pela lei fundamental. A Constituição é que delinea o espaço aberto ao tributo¹²⁷. Em conseqüência, diz-

¹²⁵ ALTAMIRANO, Alejandro C.. *Legalidad y discrecionalidad. Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). São Paulo: Saraiva, 2005, p. 151-152.

¹²⁶ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 39-40.

¹²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 20. Informa o autor, ainda, na p. 21, que, no direito germânico, a doutrina considera como sede do poder de tributar o artigo 14, da Constituição de Bonn. Esse dispositivo garante o direito de propriedade. No Protocolo Adicional ao Primeiro Protocolo (Convenção Européia de Direitos Humanos - 1950), o poder de tributar também radica no direito de propriedade, conforme transcrição:

“Art. 1º - Toda pessoa física ou moral tem direito ao respeito aos seus bens. Ninguém pode ser privado de sua propriedade senão por motivo de utilidade pública e nas condições previstas pelas leis e pelos princípios gerais do Direito Internacional.

As disposições anteriores não prejudicam o direito de os Estados aprovarem as leis que considerem necessárias para regular o uso dos bens conforme o interesse geral **ou para assegurar o pagamento dos impostos ou outras contribuições e das multas**” (grifos).

se que a grande maioria das questões tributárias são questões de direito fiscal constitucional¹²⁸.

A Constituição Federal de 1988, ao contrário de outras Constituições, consagrou um plexo de normas formadoras de um autêntico Sistema Tributário¹²⁹. Um *sistema* se caracteriza por um conjunto de elementos relacionados entre si e aglutinados perante uma referência determinada. O sistema do direito possui uma particularidade: suas normas são dispostas numa estrutura hierarquizada, que se opera tanto no aspecto material quanto no formal. Todas as normas do sistema convergem para um único ponto: a norma fundamental, que imprime caráter unitário ao conjunto.

O grande desafio é vislumbrar a Constituição

não apenas como conceito original ou norma superior, mas como um sistema integrado, de tal forma que o próprio Direito Tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios que perpassam todo o sistema tributário. A Constituição não seria, assim, mera fonte formal ou elemento de estruturação e unidade, mas constituinte da estrutura semântica das normas tributárias.¹³⁰

É o texto constitucional

portador dos grandes princípios que servem como diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas, consagrando os postulados que imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos¹³¹.

Com efeito, o título destinado à tributação e ao orçamento, que inicia no artigo 145, da Constituição Federal, contém, no capítulo denominado “Sistema Tributário Nacional”, os princípios gerais, as limitações ao poder de tributar, os impostos atribuídos a cada um dos entes da federação, bem como as regras de repartição das receitas tributárias.

¹²⁸ ALVES, José Carlos Moreira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: Conferência inaugural – XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Pesquisas Tributárias**. Nova Série n. 6, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 15.

¹²⁹ Explica Humberto Ávila (2004, p. 5), que o mesmo não sucede com a Lei Fundamental Alemã, já que esta não possui dispositivos referentes a um Sistema Constitucional Tributário. Os princípios relativos à tributação são normalmente princípios implícitos, construídos a partir de vários dispositivos ou de uma análise de sua gênese histórica.

¹³⁰ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Revista de Interesse Público** 29, Porto Alegre, ano VI, jan.-fev 2005, p. 166.

¹³¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed., São Paulo: Saraiva, 2003, p. 58.

A Constituição atribui competência legislativa plena às pessoas jurídicas de direito público interno: União, Estados-Membros, Municípios e Distrito Federal.¹³² Esses poderes são irrenunciáveis. Mas, ao mesmo tempo em que lhes confere competências tributárias específicas, fixa parâmetros de observância obrigatória, entre os quais se incluem as chamadas *limitações ao poder de tributar*.

Assim, a competência tributária, embora irrenunciável pelos entes federativos, pode ser limitada. Esse é o aspecto a ser destacado no presente estudo. A tributação só será legítima se observar estritamente os limites ditados pela Constituição. Esses limites são fixados em observância aos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.¹³³

Como o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, sua verdadeira sede reside na Declaração dos Direitos Fundamentais contida no artigo 5º, da Constituição Federal de 1988, e na Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias, enunciada nos artigos 150 a 152, da Constituição Federal.

Os direitos e garantias fundamentais constituem verdadeiras cláusulas pétreas no modelo instaurado pela Constituição de 1988. Conforme o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV, “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir os direitos e garantias individuais”. Nessa cláusula incluem-se, também, as garantias constitucionais do cidadão-contribuinte. Essa é a opinião corrente na doutrina e na jurisprudência.¹³⁴

¹³² Os critérios de identificação dos elementos estruturais de qualquer imposto não estão definidos de forma consolidada. Pelo contrário, tais aspectos encontram-se mencionados de forma bastante dispersa em vários contextos legislativos. Assim, o especialista em planejamento tributário que se dispuser à delicada tarefa de composição dos critérios integrantes da gama de impostos do sistema tributário nacional verificará a existência de imposto em que a matéria objeto de sua incidência está prevista no plano constitucional, a área geográfica que lhe é relevante definida pela atividade legiferante ordinária, e o instante no qual se consolida a concretização de sua hipótese de incidência mencionado pela legislação complementar. (BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 1999, p. 28).

¹³³ Conforme Ricardo Lobo Torres, a relação jurídica tributária é complexa, pois abrange um conjunto de direitos e deveres do fisco e do contribuinte. A Fazenda Pública tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários à sua fiscalização, mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados. (TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 232).

¹³⁴ Acentua Ingo Wolfgang Sarlet (2004, p. 132) que os direitos “dispersos na Constituição” comungam do mesmo regime jurídico (da fundamentalidade material e formal) dos direitos constantes do título II.

A respeito, refere-se paradigmático acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939/DF, que atacou a emenda constitucional nº 3/93 e a lei complementar nº 77, de 13 de julho de 1993, instituidora do Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF), por violação ao princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, III, “b”, e da imunidade tributária recíproca, contida no artigo 150, VI, “a”, da Constituição. O Plenário daquela Corte assentou que a norma do *caput* do artigo 150¹³⁵ não deve ser interpretada isoladamente de outros comandos normativos. Na interpretação do Supremo Tribunal, cláusulas pétreas não são apenas as constantes do artigo 60, parágrafo 4º, mas também outras decorrentes do sistema de proteção ao contribuinte. Portanto, garantias constitucionais não são apenas aquelas referidas na Seção II do Título VI da Constituição da República, denominado “Das limitações ao poder de tributar”. Não se trata de uma garantia topológica, mas sistêmica. Dessa forma, os direitos e garantias individuais previstos no artigo 5º contemplam também os direitos do contribuinte insculpidos no artigo 150, da CF de 88.

A amplitude interpretativa estabelecida no referido julgamento permite que o *caput* do artigo 150 tenha alcance muito maior que o seu assento constitucional. Como no artigo 150 lê-se que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, [...]”, a redação alcança todo tipo de norma infraconstitucional e infralegal de proteção ao contribuinte, tal como o projeto de Código de Defesa do Contribuinte, que se encontra em tramitação no Congresso Nacional.¹³⁶ Todavia, por óbvio tais normas não terão o *status* de cláusulas pétreas.¹³⁷

¹³⁵ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios [...]”

¹³⁶ No entendimento de Cristiano Paixão Araújo Pinto, o resultado do julgamento pelo STF também pode ser considerado um marco histórico na evolução do controle constitucional, pois, nesta oportunidade, a Suprema Corte decretou a inconstitucionalidade de alguns dispositivos trazidos em emenda constitucional. Com tal decisão, restou solidificada a idéia de jurisdição constitucional, que comporta a análise da constitucionalidade de dispositivos promulgados pelo poder constituinte derivado. (PINTO, Cristiano Paixão Araújo. O controle de constitucionalidade e as leis tributárias. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 32, n. 128, out.-dez. 1995, p. 273).

¹³⁷ Por essa razão é que o Sistema Constitucional Tributário Brasileiro, em que pese sua profundidade regulatória, é classificado como aberto. (ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 6).

Considerando que até mesmo uma emenda constitucional foi declarada inconstitucional por violar direitos fundamentais dos contribuintes, qualquer outra norma nessas condições também poderá sê-lo. Fica claro que a implementação de normas infraconstitucionais que impliquem restrição a princípios será inconstitucional se não observar o princípio da proporcionalidade¹³⁸.

Questão extremamente relevante nos dias atuais são os limites da carga tributária. Para que o tributo não se transforme em ato arbitrário, é indispensável que seja proporcional e eqüitativo. O grande desafio, pois, é consolidar um sistema tributário que seja capaz de arrecadar o suficiente para manter a paz, a segurança e o bem-estar da sociedade e que, para isso, atue de acordo com princípios que conduzam à justiça fiscal.

Estados de Direito são obrigados a criar um Direito justo, inclusive um Direito Tributário justo¹³⁹. Os parâmetros para a definição da carga tributária são estabelecidos segundo a experiência política de cada povo. Significa dizer que não constituem um dado prévio e sim algo construído historicamente, a partir de processos políticos. A repartição dos ônus fiscais varia de acordo com as escolhas políticas e econômicas feitas pelo legislador ao editar a lei. Não obstante, tais escolhas estão adstritas a critérios jurídicos prescritos pela própria Constituição Federal.

Nos sistemas constitucionais modernos, há preocupação crescente com a dinâmica das relações sociais e, portanto, com o exercício dos direitos. A tributação surge no espaço aberto pelas liberdades fundamentais, o que significa que é totalmente limitada por essas liberdades. Se não contida pela legalidade, pode levar à opressão da liberdade.¹⁴⁰

¹³⁸ SCAFF, Fernando Facury. O estatuto mínimo do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 455-456.

¹³⁹ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

¹⁴⁰ Nas palavras de Jacques Cadart, “*la démocratie est une construction de la vie en société, dont le but capital est d’assurer la liberté. Ce but fondamental contient toute la série des libertés, mais l’une d’elles est indispensable aux autres: c’est la liberté de se gouverner soi-même.*” (CADART, Jacques. **Institutions politiques et droit constitutionnel**. 3. ed. Tomo 1 .Paris: Econômica, 1999, p. 803.

Não se confunda, porém, liberdade com legalidade, tal como fazia Kant.¹⁴¹ Nas últimas décadas, a liberdade é tomada como distinta da lei no sentido jurídico; ela tem conotação ética, legitimando os direitos humanos¹⁴².

A expansão do Estado na área fiscal explica a tendência mundial de ampliação do círculo de proteção dos cidadãos-contribuintes. Essa preocupação não existia, pelo menos de forma tão intensa, há alguns anos.

O reconhecimento de novos direitos é inerente à evolução humana, caracterizada pela relação conflituosa entre homem e poder. Historicamente, verifica-se que qualquer direito humano é produto da luta do homem que não tem o poder contra aqueles que o detêm¹⁴³. Por conseguinte, os direitos fundamentais não formam um conjunto de regras cujo conteúdo possa ser adquirido e construído de uma vez por todas. O que se deve ter como certo é seu caráter circunstancial. Em razão desse caráter de historicidade, observa-se a total inadequação da tentativa de estabelecer uma definição absoluta dos mesmos¹⁴⁴.

¹⁴¹ TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 112.

¹⁴² TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 6.

¹⁴³ A propósito, relata Sacha Calmon Navarro Coêlho que “A história da humanidade, de modo geral, tem sido desde sempre, da barbárie aos nossos dias, uma sucessão incessante de traumas, desigualdades, conflitos, destruição e morte. Por toda parte, em todo tempo, apesar de um contínuo progresso no domínio das ciências e das técnicas, dor, sangue e sofrimento, juntamente com um desejo ardente e sempre renovado de superar a precariedade da condição humana, têm sido a sina e a meta da humanidade. Esta luta entranha-se no próprio estofa da história: luta de homens, de raças, de classes, de povos.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 20).

¹⁴⁴ MORAIS, José Luís de. *Mediação e arbitragem*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999, p. 36.

CAPÍTULO 3 – FUNDAMENTOS DA JUSTIÇA FISCAL

3.1 A gênese do conceito de justiça

O direito constitui o meio de ordenação racional de uma comunidade organizada. Para cumprir essa função ordenadora, ele estabelece regras e cria instituições. Assim, o direito é, simultaneamente, medida material e forma de vida coletiva. Como meio de ordenação racional, o direito é indissociável da realização da justiça¹⁴⁵ e da efetivação de outros valores constitucionais. Já o direito enquanto forma aponta para a necessidade do estabelecimento de garantias jurídico-formais que impeçam a prática de comportamentos arbitrários pelos poderes públicos.

Quando uma Constituição faz a opção por um Estado de Direito, todas as estruturas do poder político devem a ela se conformar. O princípio do Estado de Direito rege o conteúdo e a extensão da atividade do Estado. Ocorre que a clarificação do sentido de direito ou de medida do direito muitas vezes é obscurecida por pré-compreensões de natureza ideológica, religiosa, política, econômica ou cultural.

A noção de direito como medida material é extremamente importante no âmbito fiscal, visto que as leis tributárias afetam, por vezes com grande intensidade, a liberdade e a propriedade, dentre outros direitos fundamentais, independentemente da vontade do cidadão. Não se mostra muito convincente a concepção idealizada de que o próprio povo se tributa, por meio de seus representantes (*No taxation without representation*). Em vista disso, espera-se que essas normas interventivas sejam justas.

A distinção entre o mero Estado de Direito e o Estado de Direito justo depende da esfera de justiça que se pretende concretizar. Vislumbra-se um Estado de justiça quando os direitos, inclusive os das minorias, são observados e

¹⁴⁵ Ensina Nythamar de Oliveira que a questão da justiça foi introduzida no mais famoso diálogo platônico, *A República* – considerado por muitos o primeiro tratado de filosofia política - com o intuito pedagógico de elevar a alma a um nível idealizado de inteligibilidade capaz de dar conta da melhor constituição (em grego, *politeia*, como é intitulado no original) para os cidadãos de uma *polis* contratual. Para Platão, a *politeia* é a alma da polis, na medida em que a *psyché* aparece como o princípio por excelência que informa e governa a vida humana, tanto individual como coletivamente. (OLIVEIRA, Nythamar de. ***Tractatus Ethico-Politicus – Genealogia do Ethos Moderno***. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1999, p. 39 e 41-42).

protegidos. Designa, outrossim, o Estado em que há eqüidade na distribuição dos direitos e deveres fundamentais e eqüidade na divisão dos benefícios advindos da cooperação em sociedade¹⁴⁶. Uma divisão justa dos encargos e dos benefícios tem poder transformador, na medida em que opera a uniformização de oportunidades, para atenuação das diferenças. A eqüidade é um princípio extremamente importante no Direito Financeiro, em todas as suas fases, seja na de criação legislativa, de interpretação ou de integração. Na fase de elaboração, deve ser observada a maior discriminação possível entre as situações individuais, a fim de que os princípios abstratos de justiça, como os da capacidade contributiva e da redistribuição de renda, alcancem desde logo o máximo de concretude.

Nos últimos vinte anos, a reflexão sobre a justiça fiscal e orçamentária retornou com extremo vigor. Alguns fatores que para isso contribuíram foram as crises financeiras de 1967, 1973 e 1979; o arrefecimento da ideologia da inesgotabilidade dos recursos públicos, a descrença no socialismo real e na utopia de o Estado viver sem a cobrança de tributos, bem como o aumento das demandas sociais pela melhor distribuição dos bens públicos.¹⁴⁷

A justiça é uma diretriz suprema que permeia todos os ramos da ciência jurídica. Todo o Estado de Direito deve construir um direito justo, inclusive um Direito Tributário justo¹⁴⁸.

Não se pode, contudo, ter a ilusão de que um direito construído sobre os pilares da justiça o seja para todo o sempre. Há que reconhecer que as regras de direito são apenas “relativamente justas”, pois satisfazem o critério do justo apenas sob certas condições e em relação a determinado momento histórico.¹⁴⁹

Os critérios de justiça de um determinado ordenamento jurídico são reconhecidos pelos seus princípios. Norma injusta seria a violadora de princípios constitucionais contenedores de princípios éticos.¹⁵⁰

¹⁴⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 6.

¹⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 92.

¹⁴⁸ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

¹⁴⁹ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 134.

¹⁵⁰ MARINS, James. *Direito processual tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145-146.

A importância dos princípios se intensifica quando direitos e obrigações devam ser divididos entre os membros de uma comunidade. Uma repartição sem princípios é uma repartição arbitrária. O princípio cria uma medida uniforme, proporcionando tratamento isonômico. É necessário, porém, que, antes de tudo, o próprio princípio ou critério seja justo a fim de que todos sejam tratados de maneira justa. Sabidamente, nem todos os princípios de direito positivo afiguram-se como princípios de direito justo.

Não existe um critério de justiça uniforme para todo o direito. Mais adequado é que cada ramo eleja um critério próprio. Na Alemanha, fala-se em *justiça adequada à matéria*.¹⁵¹

O Direito Tributário possui um modo particular de realização da justiça. As leis fiscais são orientadas por princípios peculiares à matéria fiscal. Na verdade, a relação entre justiça e princípios é incindível. Neste ramo do Direito, é amplamente reconhecida a aplicação dos princípios da igualdade e da capacidade contributiva.

A concepção formal de Estado de Direito exige que os tributos sejam instituídos por lei. A edição de lei visa conferir ao cidadão segurança jurídica, de forma que ele possa planejar sua vida econômica. Protegem-se expectativas legitimamente constituídas e que, por isso mesmo, não podem ser frustradas pelo exercício da atividade estatal.¹⁵²

De fundamental importância para a segurança jurídica é o princípio da anterioridade, previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b”, da Constituição, que veda a cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Como destacado por Humberto Ávila, a segurança jurídica significa a possibilidade de calcular antecipadamente os

¹⁵¹ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 21.

¹⁵² “A segurança que as leis inglesas dão a cada indivíduo, garantindo-lhe que disporá do fruto do seu trabalho, é só por si suficiente para fazer com que um país floresça, não obstante as inúmeras regulamentações absurdas do comércio, [...]. O esforço natural de cada indivíduo para melhorar a sua própria condição, quando lhe é permitido exercê-lo com liberdade e segurança, é um princípio tão poderoso que, só por si e sem qualquer outro contributo, é não só capaz de criar a riqueza e prosperidade como ainda de vencer um grande número de obstáculos com que a insensatez das leis humanas tantas vezes cumula em suas ações [...]” (SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*, tradução de Luís Cristóvão de Aguiar, 2. ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, vol. II, p. 68).

encargos fiscais¹⁵³, o que, em nossa realidade, pode soar como um ideal inatingível.

Não basta, contudo, a edição de lei em sentido formal. A propósito, calha lembrar que Gustav Radbruch, ferrenho positivista alemão, revisou seu entendimento depois da guerra, passando a sustentar a existência de “injustiça legal”, de “direito supralegal” e de “leis que não são direito”.

Recentemente, conforme relato de Andréas Krell, a Corte Constitucional Alemã se valeu da teoria de Radbruch para confirmar a condenação por homicídio de vários soldados da antiga Alemanha comunista que, amparados por lei autorizadora do uso de arma para impedir qualquer “fuga da República”, mataram centenas de cidadãos que tentaram ultrapassar a fronteira para o lado ocidental.¹⁵⁴

Do exposto decorre a necessidade de que os diplomas legais se apresentem materialmente justos para que promovam, efetivamente, igualdade e justiça. A questão da justiça é, pois, remetida precipuamente ao legislador.

Acerca da justiça aplicada à relação jurídico-tributária, escreveu Douglas Yamashita¹⁵⁵:

O legislador que observa a teoria do Direito Tributário justo demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária. O cidadão que paga impostos segundo leis tributárias justas demonstra moral tributária ou age moralmente em matéria tributária.

O Direito Tributário, assim como os demais ramos do Direito, é orientado por um sistema de valores. Seja para o Estado de Direito dependente de impostos, seja em relação ao conjunto de contribuintes, o valor supremo é a justiça fiscal.

Onde quer que se identifique o fenômeno tributário, haverá, em maior ou menor medida, a preocupação com seus pressupostos éticos. Trata-se de um tema a ser explorado. Os filósofos dele pouco se ocuparam. Especialistas em Ciência das Finanças é que deram alguma atenção ao assunto. Como, por muito tempo, os doutrinadores cuidaram apenas da arrecadação, deixando para um

¹⁵³ ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 297.

¹⁵⁴ KRELL, Andréas J.. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 36, n. 144, out.-dez. 1999, p. 251.

¹⁵⁵ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

segundo plano a gestão dos recursos auferidos e a questão da equidade na tributação, há muito por fazer em se tratando de justiça fiscal. Ela não pode ser desprezada.

A justiça fiscal é o princípio estruturante do sistema jurídico-tributário e um princípio hermenêutico fundamental de aplicação das normas jurídico-tributárias. Na condição de princípio estruturante, orienta todos os demais dela derivados, tais como a isonomia fiscal, a capacidade contributiva, a progressividade e a seletividade. Enquanto princípio hermenêutico, incide no momento de aplicação normativa, entendendo-se que a interpretação integra o momento de aplicação da norma.¹⁵⁶

A justiça fiscal pode ser ainda entendida em três sentidos: sintático, semântico e pragmático. O primeiro reside em sua afirmação como critério seletor de sentido na composição da estrutura semântica das normas jurídicas. Assim, quando na presença de duas ou mais proposições ou sentidos possíveis na composição da norma, a justiça fiscal atua como critério de seleção (justificação) da norma mais adequada ao caso e ao sistema (coerência). De acordo com o sentido semântico, a noção mínima de justiça é extraída das noções de igualdade (capacidade contributiva) e de liberdade (limitações ao poder de tributar). Já no sentido pragmático, a justiça fiscal traduz uma relação de adequação entre a norma e seu usuário, por meio da relação intersistêmica entre política, economia e direito.¹⁵⁷

A tarefa do jurista é encontrar no sistema um meio de realização da justiça. Conforme Karl Larenz, concerne igualmente a filósofos e a juristas a determinação dos requisitos que um ordenamento jurídico requer para que seja considerado *conforme com a justiça na medida do possível* (Direito justo).¹⁵⁸

A concretização da justiça fiscal permite que se alcance também a justiça social. Não obstante se cuide do conceito mais fundamental do Direito, é também o mais abstrato. Além disso, ele é contingente, no sentido de que costuma refletir os valores sociais de uma determinada época. O conceito de justiça é variável no

¹⁵⁶ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista de Interesse Público*, n. 29, Porto Alegre, ano VI, jan.-fev 2005, p. 195.

¹⁵⁷ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista de Interesse Público*, n. 29, Porto Alegre, ano VI, jan.-fev 2005, p. 174.

¹⁵⁸ LARENZ, Karl. *Derecho justo: fundamentos de ética jurídica*. Madri: Civitas, 1985, p. 21-32.

tempo e no espaço, como sucede com o bem-estar social.¹⁵⁹ Apesar de relativo, não há como negar que encerra um mínimo de significação. A grande questão é, pois, firmar um conceito mínimo de justiça.

Da justiça em sentido genérico se ocuparam os filósofos, notadamente Aristóteles, cujo pensamento influenciou toda a Idade Média. A chamada *justiça distributiva* diz respeito à justiça ou injustiça das próprias leis que consagram certas formas de distribuição das rendas, das honras, das posições e de outros bens entre os membros de uma comunidade.¹⁶⁰

Pressuposto de uma distribuição justa é que os indivíduos sejam tratados com equidade, respeitando-se as suas diferenças.

O conceito de justiça distributiva de Tomás de Aquino é mais amplo que o aristotélico porque se estende para além da comunidade política, abrangendo a família, a comunidade de ensino, etc. Na distribuição de um cargo de magistério, por exemplo, o critério seria uma qualidade pessoal do indivíduo que integra a comunidade, como o saber, e, na distribuição de bens de uma herança, o parentesco. Assim, a fórmula da justiça distributiva seria “dar a cada um segundo [...]”, acrescida de uma qualidade pessoal do destinatário.¹⁶¹

¹⁵⁹ Hannah Arendt escreveu sobre a formação do vínculo nas comunidades que, segundo ela, seria fundado na igualação decorrente da amizade e não propriamente na justiça, conforme segue: “É através do igualar-se, *isasthénai*, que nasce a comunidade. Tal igualação ocorre em qualquer intercâmbio, como o que se dá entre o médico e o fazendeiro, e baseia-se no dinheiro. A igualação política, não econômica, é a amizade, *philia*. O fato de que Aristóteles ponha a amizade em analogia com a necessidade e a troca relaciona-se com o materialismo inerente à sua filosofia política, isto é, à sua convicção de que, em última análise, a política é necessária pelas necessidades da vida, das quais os homens esforçam-se por se libertar. Assim como comer não é a vida mas a condição para viver, viver em conjunto na polis não é a boa vida, mas a sua condição material. Desse modo, Aristóteles vê a amizade essencialmente do ponto de vista do cidadão individual, e não do cidadão da polis: a justificativa suprema da amizade é que “ninguém escolheria viver sem amigos, mesmo que possuísse todos os outros bens”. A igualação na amizade não significa, naturalmente, que os amigos se tornem os mesmos, ou sejam iguais entre si, mas, antes, que se tornem parceiros iguais em um mundo comum – que, juntos, constituam uma comunidade. O que a amizade alcança é justamente a comunidade, e é óbvio que essa igualação traz em si, como ponto polêmico, a diferenciação sempre crescente dos cidadãos, inerente a uma vida agonística. Aristóteles conclui que é a amizade, e não a justiça (como afirmava Platão na República, o grande diálogo sobre a justiça), que parece ser o vínculo nas comunidades. Para Aristóteles, a amizade está acima da justiça, porque a justiça deixa de ser necessária entre amigos.” (ARENDDT, Hannah. **A dignidade da política**. Trad. de Helena Martins e outros 3. ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002, p. 98).

¹⁶⁰ AZEVEDO, Plauto Faraco. **Justiça distributiva e aplicação do direito**. Porto Alegre: Fabris, 1998, p. 7.

¹⁶¹ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 113 e 130.

Seguindo a tradição tomista, o jesuíta italiano Louis Taparelli d'Azeglio foi o primeiro a utilizar a expressão “justiça social”, em sua obra *Saggio teoretico di diritto naturale*, de 1840, tendo como pressuposto uma sociedade de iguais, em que as posições ocupadas por cada um são consideradas secundárias em matéria de justiça. A justiça social, nessa linha de argumentação, consistia tão-somente na justiça entre homem e homem.¹⁶²

O desenvolvimento do conceito teve grande impulso com as encíclicas sociais da igreja católica, que propugnavam a verdade evangélica da igualdade universal do gênero humano e a dignidade de todos os seus membros. A Encíclica *Quadragesimo anno*, de Pio XI, editada em 1931, foi além, aplicando-se à esfera econômica, para avaliar a distribuição da renda e da riqueza. Uma vez que o bem comum é o bem de todos, é realizado somente “quando todos e cada um tiverem todos os bens que as riquezas naturais, a arte técnica e a boa administração econômica podem proporcionar”.¹⁶³

Não se pense, contudo, que a justiça social tenha por esfera de aplicação tão-somente a dimensão econômica. Conforme a Encíclica *Divini Redemptoris*, de 1937, a justiça social deve reger toda a sociedade. Além dessa concepção, a Encíclica teve o mérito de definir justiça social da seguinte forma: “É precisamente próprio da justiça social exigir dos indivíduos quanto é necessário ao bem comum.” Consoante Luís Fernando Barzotto, quer significar que a justiça social exige de cada um aquilo que é necessário para a efetivação da dignidade da pessoa humana dos outros membros da comunidade, ao mesmo tempo em que atribui a cada um os direitos correspondentes a esta dignidade. A justiça social considera o ser humano simplesmente na sua condição de pessoa humana, nos seus direitos e deveres humanos. As conseqüências desse conceito são radicais: para a justiça social, os seres humanos são iguais e, portanto, toda a desigualdade em aspectos constitutivos da pessoa deve ser afastada. A justiça social suprime toda a sorte de privilégios, no sentido de uma desigualdade de direitos. A igualdade da justiça social é uma igualdade absoluta porque considera

¹⁶² BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 115.

¹⁶³ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 117.

simplesmente os indivíduos na sua condição de pessoa ou na sua igual dignidade.¹⁶⁴

Ficará evidenciado, ao longo deste estudo, que este não é o entendimento a que nos filiamos, essencialmente porque defendemos a consideração das diferenças inerentes a todo organismo social, segundo critérios jurídicos, de modo que todos alcancem ao menos um patamar mínimo em dignidade.¹⁶⁵ Com isso, não se está a sustentar a fórmula “a todos a mesma coisa”. É fato notório que o Estado deve prestar mais a alguns indivíduos, a fim de que adquiram condições de se desenvolverem como pessoas. O custeio das prestações sociais básicas que permitem o atingimento desse *status* se dá, essencialmente, pelos recursos advindos da tributação. Na medida em que os detentores de maior potencial de riqueza contribuem em maior escala, opera-se a função redistributiva, com “maximização do saldo líquido de satisfações”. Já dizia John Rawls que “A justiça social é o princípio da prudência aplicado a uma concepção somática do bem-estar do grupo”.¹⁶⁶

A justiça na tributação é, pois, o caminho para que se chegue à justiça social, com superação das gritantes diferenças que entravam o desenvolvimento nacional. Essas deficiências são, no entendimento de Jacques Maritain, a causa primeira da desordem. Assim, todas as objeções teóricas ou reivindicações particulares, por mais justificadas que sejam em sua esfera concreta, serão inevitavelmente consideradas secundárias frente à necessidade vital – não somente material, se não moral – de satisfazer necessidades e direitos da pessoa

¹⁶⁴ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 115-129.

¹⁶⁵ Nesse sentido, sustenta Ingo Wolfgang Sarlet a diferença entre uma concepção teórica geral e abstrata (de igual dignidade para todos os membros da comunidade) e uma fundamentação calcada nas especificidades (ou seja, na dignidade concreta de cada pessoa, portadora de necessidades físicas e psíquicas particulares). No entendimento do autor, nem todos os direitos diretamente fundados na dignidade e atribuídos a todas as pessoas (justamente porque são seres iguais em dignidade) constituem direitos de “justiça social”, o que os faria devidos a todos os membros da comunidade, indistintamente. A divergência com relação ao entendimento esposado por Luís Fernando Barzotto, na obra referida, acaba sendo contornada pelo consenso de que a dignidade impõe a satisfação das condições para uma vida saudável, exigindo, portanto, um conjunto de direitos (sociais) a prestações por parte do Estado e da comunidade. (SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 91).

¹⁶⁶ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 26.

humana há muito tempo descuidados, nos estratos mais profundos da sociedade.¹⁶⁷

3.1.1 A concepção de justiça do sistema constitucional brasileiro

Justiça social, em traços muito amplos, quer significar a superação das injustiças na repartição, em nível pessoal, do produto econômico, de forma a disseminar o bem-estar entre a comunidade.¹⁶⁸

O conceito encerra um valor ideológico, pelo que é considerado pragmático e contingencial.

No caso da Constituição brasileira, a noção de justiça social é extraída do preâmbulo, onde se lê que o Estado Democrático deve “assegurar o exercício dos direitos sociais”, os quais, junto com o bem-estar e a justiça, são os “valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos”.

O conceito é delineado por vários dispositivos constitucionais. No artigo 1º, são arrolados os fundamentos do Estado Democrático de Direito, destacando-se a cidadania, a dignidade humana e os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.

No artigo 3º, constam como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Um extenso rol de direitos individuais e coletivos, além de outro relativo a direitos sociais foi positivado no Título II, capítulos I e II, do texto constitucional. Há também os relativos à ordem social e econômica. Todos esses preceitos atuam como vetores interpretativos das demais normas constitucionais e da legislação infraconstitucional.

¹⁶⁷ MARITAIN, Jacques. *El hombre y el Estado*. Tradução de Juan Miguel Palacios. Madrid: Fundación Humanismo y Democracia e Encuentro Ediciones, 1983, p. 34.

¹⁶⁸ GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 55-56.

Sua análise denota que a Constituição adotou o conceito aristotélico de justiça distributiva, em que a equidade é o instrumento de distribuição de direitos e obrigações, tendente à redução das desigualdades. Só haverá justiça social onde a distribuição contemplan os mais necessitados com um número maior de benefícios.¹⁶⁹

O desenvolvimento social é a síntese dos objetivos históricos nacionais, estando em relação de interdependência com o desenvolvimento econômico. De nada adianta a eficiência econômica se não atender aos mais elementares padrões de justiça.

Acredita-se que o processo de desenvolvimento só é obtido pela eliminação das desigualdades, por isso é que tem como um de seus pressupostos a mobilidade social. Desenvolvimento implica uma noção eminentemente qualitativa, distinta da de crescimento, esta sim meramente quantitativa. O desenvolvimento, na expressão de Eros Roberto Grau, exige não apenas crescimento econômico, mas, sobretudo, a elevação do nível cultural-intelectual comunitário, além de um processo ativo de mudança social.¹⁷⁰

O direito ao desenvolvimento é tão relevante que, no âmbito da Organização das Nações Unidas, foi conceituado, após muitas discussões, como mais um direito fundamental, integrante dos direitos de solidariedade, a ser garantido e promovido pelo Estado. Sobre ele reza o artigo 10, da Declaração da Conferência Mundial de Direitos Humanos, realizada em Viena no dia 12 de julho de 1993:

A Conferência Mundial sobre Direitos Humanos reafirma o direito ao desenvolvimento, conforme estabelecido na Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, como um direito universal e inalienável e parte dos direitos humanos fundamentais. Como afirma a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, a pessoa humana é o sujeito central do desenvolvimento. Embora o desenvolvimento facilite a realização de todos os direitos humanos, a falta de desenvolvimento não poderá ser invocada como justificativa para se limitarem direitos humanos internacionalmente reconhecidos. Os Estados devem cooperar uns com os outros para garantir o desenvolvimento e eliminar os obstáculos ao mesmo. A comunidade internacional deve promover uma cooperação internacional eficaz visando à realização do direito ao desenvolvimento. O progresso duradouro necessário à realização do direito ao

¹⁶⁹ Diz Plauto Faraco de Azevedo (1998, p. 49), que “o desenvolvimento apenas pode ser sinônimo de progresso se tiver como fulcro o homem, em suas dimensões pessoal e social, isto é, na medida em que favorecer a realização da plenitude de seu ser”.

¹⁷⁰ GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 54-55.

desenvolvimento exige políticas eficazes de desenvolvimento em nível nacional, bem como relações econômicas eqüitativas e um ambiente econômico favorável em nível internacional.¹⁷¹

Força reconhecer que o Estado brasileiro se defronta com um sério problema no que tange à elaboração de um projeto nacional de desenvolvimento, talvez derivado das peculiaridades na formação do Estado nacional. São as desigualdades regionais, em parte decorrentes da forma federativa de Estado, em parte devidas a opções políticas. A desigualdade jurídica e de competências entre as unidades federadas é a marca do chamado federalismo assimétrico.¹⁷²

Para combater essas diferenças, o Estado teria que atuar mais como agente normativo e regulador, como previsto no artigo 174, *caput* e parágrafo 1º, da CF de 1988. Não restam dúvidas de que o planejamento qualifica a ação do setor público no processo econômico, por constituir uma forma racional de tomada de decisões.¹⁷³

No entendimento de Gilberto Bercovici, a um Estado Social como o nosso o modelo adequado seria o de federalismo cooperativo¹⁷⁴, cujo pressuposto é a homogeneização – e não centralização - do planejamento de políticas públicas pelos entes federados.

Nessas políticas de desenvolvimento regional, o sistema tributário ocupa um papel fundamental. A base do federalismo cooperativo, em termos fiscais, é a cooperação financeira, que se desenvolve, em virtude da necessidade de solidariedade federal, por meio de políticas públicas conjuntas e de compensações das disparidades regionais.¹⁷⁵ Por essa razão, reputam-se as transferências de recursos um instrumento de redistribuição de renda e não uma forma de caridade dos entes federativos mais ricos para com os mais pobres. Sabe-se, no entanto, que a igualação financeira decorrente da repartição das

¹⁷¹ BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 38-41.

¹⁷² Paulo Bonavides defende a idéia de um federalismo de inspiração regional, o que conferiria aos Estados reunidos maior força e expressão. (BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 359).

¹⁷³ GRAU, Eros Roberto. *Elementos de direito econômico*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981, p. 36.

¹⁷⁴ CF de 1988, art. 23. "É competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios: [...] Parágrafo único. Lei complementar fixará normas para a cooperação entre a União e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, tendo em vista o equilíbrio do desenvolvimento e do bem-estar em âmbito nacional."

¹⁷⁵ Cf. Jean Anastopoulos, *Les Aspects Financiers du Fédéralisme*, apud BERCOVICI, Gilberto. *Desigualdades Regionais, Estado e Constituição*. São Paulo: Max Limonad, 2003, p. 157.

receitas tributárias não resolve, por si só, os problemas gerados pelas desigualdades regionais. Defende-se a necessidade de um programa econômico que preveja a atuação conjunta da União e dos demais entes federados.

A igualação das condições de vida dos habitantes da federação em prol da justiça social é, sem dúvida, tarefa das mais difíceis. Diz-se que a Constituição de 1988 é uma Constituição dirigente porque traça um plano de evolução política. Esse plano contempla inúmeras metas de cunho social, as quais demandam recursos orçamentários de grande monta e, em especial, uma real vinculação dos Poderes de Estado aos direitos fundamentais.

A utilização da receita tributária como instrumento de transformação social já era sustentada por Adolfo Wagner, o maior financista alemão da segunda metade do século passado. A idéia, que parecia revolucionária na época, foi acolhida pela maior parte das nações civilizadas. Hoje, é cediço que o sistema tributário pode operar, por meio da despesa pública, a redistribuição da renda nacional.¹⁷⁶

3.2 Cidadania fiscal

A existência de uma comunidade sempre traz consigo alguma forma de tributação. Hodiernamente, contudo, a tributação não é mais concebida como mera relação de poder, tampouco como uma relação contratual firmada entre Estado e indivíduo. Ela é tomada na acepção de pacto fundamental. Esse pacto impõe uma contribuição cidadã para a manutenção das esferas pública e privada.

A questão da legitimação da exação tributária merece abordagem específica, porque imprescindível para que o Estado Moderno não seja considerado um expropriador¹⁷⁷. Sem fundamento legítimo, a obrigação de pagar tributo se torna questionável.

¹⁷⁶ Na década de 70, a Suprema Corte norte-americana apreciou o caso do Distrito Rodriguez, onde se discutiu se era justo que bairros e distritos pobres do Texas que apresentavam baixa arrecadação do imposto territorial tivessem escolas de nível inferior em virtude do princípio *escola-vizinhança-imposto*. Por uma vitória apertada da maioria conservadora (5 x 4), predominou a corrente liderada pelo juiz Marshall, em prol da igualdade de oportunidades dos mais pobres. Com isso, reconheceu-se que a aplicação dos recursos provenientes da arrecadação tributária guarda um sentido democrático e redistributivo da renda. (BALEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 564).

¹⁷⁷ “Em tempos recuados e até bem pouco – há cerca de três séculos apenas – o *jus tributandi* e o *jus puniendi* eram atributos do poder sem peias dos governantes. Muito poder e abuso e pouca

As normas tributárias sempre foram alvo de grande rejeição social. Isso se explica pelo fato de que raramente na história humana a tributação se mostrou justa¹⁷⁸.

Parece que, na medida em que aumentam os tributos, aumenta também a propensão dos detentores do poder para gastar.¹⁷⁹ Mesmo nos países ditos periféricos, a maior parte da receita é canalizada para a manutenção das estruturas de poder, em vez de contemplar a prestação de serviços públicos. Nesse quadro de descalabro e improvisação no trato da coisa pública, a tendência é o Estado exigir sempre mais da comunidade do que para esta seria desejável. O conflito entre o direito do contribuinte de sofrer uma tributação justa e voltada para o social, e o Estado de exigir do cidadão aquilo que, na maior parte das vezes, não o ajudou a ganhar é permanente.

Marshall, juiz da Suprema Corte dos Estados Unidos, chegou ao extremo de igualar o poder de tributar ao poder de destruir.¹⁸⁰ É o que acontece quando a carga tributária é demasiada ou quando a receita tributária é usada especialmente para a cobertura de déficits causados por administradores ímprobos. Por isso é que as leis fiscais têm de observar critérios racionais e precisos, alheios às necessidades momentâneas dos governos.¹⁸¹ Nesta seara, exige-se planejamento e não improvisação.

justiça.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 17).

¹⁷⁸ A análise do impacto psicológico causado pela carga tributária é feita por Jean Dubergé: “Desdramatizar o imposto consiste principalmente em reduzir, e até em suprimir, o que se pode chamar de “custos psicológicos acessórios” (*coûts psychologiques accessoires*) do imposto. A palavra “acessórios” não significa secundários, pois essas custas são capazes de provocar, mais do que se acredita, traumatismos graves e conduzir às vezes o indivíduo à loucura ou ao suicídio. Esses custos psicológicos acessórios se opõem ao custo principal do imposto, isto é, à soma a pagar”. (DUBERGÉ, Jean. *Dédramatiser l’Impôt*. Marseille: Presses Universitaires D’Aix-Marseille, 1994, p. 22, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3ª ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 32-33).

¹⁷⁹ Muito bem ponderado por James Marins, (2005, p. 147), que na idéia de repartição justa da carga tributária entram não somente os princípios de Direito Tributário justo como também um programa justo de gastos públicos, a conferir transparência à tributação.

¹⁸⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. _____. **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 45.

¹⁸¹ O que realmente importa, segundo Thomas Nagel (2005, p. 36), não é se os impostos são cobrados justamente, mas se é justa a maneira global pela qual o governo trata os cidadãos – os impostos cobrados e os gastos efetuados.

A dissociação entre tributo e cidadania fez com que o dever tributário, de qualquer espécie, sempre fosse visto como um sacrifício e não como uma forma cidadã de participação no custeio das necessidades coletivas públicas¹⁸².

Está, portanto, na hora de implementar a dimensão de tributo como dever fundamental, como “contribuição patrimonial individual que permite o convívio coletivo organizado através de uma entidade chamada Estado”.¹⁸³

Ocorre que somente a construção gradativa de um Direito Tributário justo pode conduzir à formação de uma concepção coletiva de solidariedade. Para isso, é imprescindível que a equidade seja adotada por todas as instituições sociais como objetivo primordial, segundo o modelo preconizado por John Rawls¹⁸⁴.

Embora ainda não sedimentada entre nós, a idéia de cidadania, como se sabe, é bastante antiga, remontando à antigüidade clássica. Entre os gregos e romanos, a cidadania se referia ao elo entre o homem e a cidade, do qual derivavam direitos e obrigações.

Durante o patrimonialismo, a concepção de cidadania ainda se mostrava bastante incipiente, sendo relacionada com o estamento a que pertencia o indivíduo, que lhe conferia determinado *status*.

Após a Revolução Francesa, a concepção de cidadania se expandiu para abranger os *direitos fundamentais* (entendidos como direitos de liberdade, a serem concretizados na cidade e no Estado); os *direitos do homem* (direitos inerentes à pessoa humana abstrata) e os *direitos vinculados à idéia de igualdade e justiça* (*liberté, égalité et fraternité*).

Um dos desdobramentos da cidadania em sua acepção moderna é a cidadania fiscal. Assim, pertencer a uma comunidade tem como desdobramento a contribuição para a sua manutenção, o que implica dizer que cidadão e contribuinte são conceitos co-extensivos.

¹⁸² TIPKE, Klaus. “Enno Becker, Schopfer der Reichsabgabenordnung”. *StuW* 67 (1): 76 “os impostos que o cidadão pague espontânea e alegremente ainda não foram inventados”, *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 6.

¹⁸³ PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 366.

¹⁸⁴ RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 6 e ss.

No entendimento de Ricardo Lobo Torres¹⁸⁵, o melhor fundamento da cidadania fiscal ainda é o *status*, desde que superados os resquícios do patrimonialismo.

De acordo com essa teoria, são três as espécies de *status*.

O *status negativus* se relaciona com os direitos de liberdade, englobando o poder de autodeterminação do indivíduo. No campo tributário, ele se afirma por meio das imunidades fiscais, que vedam a incidência de imposto sobre a esfera de liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência.

O *status positivus libertatis* diz com a exigibilidade de prestações positivas que podem, inclusive, desafiar a “reserva do possível”.

A cidadania fiscal compreende ainda o *status positivus socialis*, que designa as prestações positivas realizadas pelo Estado por meio de políticas públicas e sociais¹⁸⁶. Ao contrário do *status positivus libertatis*, não se relaciona com o mínimo existencial. A nota distintiva é que essas prestações, derivadas da idéia de justiça, não são, para Ricardo Lobo Torres, obrigatórias, no que se extremam do *status positivus libertatis*, onde constituem direito subjetivo público do cidadão, uma vez que sem o mínimo necessário à existência cessa a própria possibilidade de sobrevivência.

Cumprе esclarecer que Ricardo Lobo Torres, ao vincular o mínimo existencial à liberdade, em vez de à dignidade, discrepa da doutrina constitucional. Outro ponto de dissonância é a não-consideração dos direitos sociais como autênticos direitos fundamentais¹⁸⁷. Ainda assim, suas contribuições teóricas para a formação da noção do mínimo existencial são insubstituíveis.

¹⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário. Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. 3ª ed. V. III. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 35.

¹⁸⁶ Robert Alexy define os direitos a prestações como sendo todos os direitos fundamentais a um ato positivo, uma ação do Estado, identificando-os como a contrapartida exata ao conceito de direitos de defesa. (ALEXY, 1997, p. 427). Já Canotilho refere que os direitos sociais prestacionais promovem uma inversão relativamente ao objeto do direito subjetivo, na exata medida em que postulam uma proibição de omissão estatal, impondo aos poderes públicos uma intervenção ativa, traduzida no dever de fornecimento de prestações positivas, embora o façam por intermédio de imposições constitucionais que, em razão da vagueza e indeterminação, dependem sempre a interposição do legislador ordinário e demais órgãos aptos à concretização da norma jusfundamental. (CANOTILHO, J. J. Gomes. Tomemos a sério os direitos econômicos, sociais e culturais. Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, v. 38, 1962, p. 26-27 *apud* FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos fundamentais. Limites e restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 71).

¹⁸⁷ Ingo Wolfgang Sarlet não só considera os direitos sociais autênticos direitos fundamentais como os inclui entre as cláusulas pétreas, pelo que se lhes estende a proteção contra a ação do

O mínimo, tema específico do item 4.4.2, encerra duas dimensões: uma negativa, a impedir o exercício do poder tributário em virtude da precária situação econômica da pessoa, e uma positiva, referente à prestação de serviços públicos destinados à, como se queira, preservação da liberdade ou à promoção da dignidade humana.

Nos países periféricos, por óbvio, guarda especial relevância a dimensão positiva.¹⁸⁸

Entre a teoria do mínimo existencial, ligado, segundo Ricardo Lobo Torres, ao *status positivus libertatis*, e os direitos fundamentais sociais, certo é que deve ser estabelecida uma vinculação estreita, sem que isso invalide a tese do autor. No entendimento de Fernando Scaff, trata-se apenas de diferenciais de aplicabilidade e de enfoque em países que, como o Brasil, encontram-se na periferia do capitalismo, de modo que os objetivos da República sejam

poder de reforma constitucional. Esse entendimento se aplica, inclusive, aos direitos sociais sediados fora do Título II da Constituição. SARLET. Ingo Wolfgang. Os direitos fundamentais sociais como cláusulas pétreas. **Revista de Interesse Público**, Porto Alegre, n. 17, 2003, p. 56-74.

¹⁸⁸ Neste ponto, deve-se ressaltar a importância das políticas públicas. No Brasil, em que pese a rigidez do sistema orçamentário, a condução da despesa pública sempre apresentou inúmeros vícios. Gastos supérfluos, desvio de verbas e outros fatos que ao longo da história vem colocando em situação de extremo abandono grande contingente da população suscitaram na doutrina a discussão sobre a possibilidade do controle judicial das políticas públicas. Sabe-se que o poder público goza de amplo espaço de atuação discricionária, mas ainda existe grande resistência quanto ao controle judicial do mérito dos atos por ele praticados, mesmo estando em jogo a eficácia dos direitos fundamentais sociais. Fábio Konder Comparato (COMPARATO, Fábio K. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas, **Revista de Informação Legislativa**, n. 138, Brasília, abr.-jun. de 1998, p. 46) é um dos mais árdios defensores do controle que, em seu entendimento, deveria analisar não somente as finalidades, sejam elas expressas ou tácitas, como também os meios empregados. Diz o autor que a criação de mecanismos de controle judicial das políticas públicas é uma condição do próprio desenvolvimento. O controle propugnado verificaria a compatibilidade formal e material de determinada política pública, na área da educação, saúde, assistência, previdência, trabalho ou habitação, para citar alguns exemplos, com os princípios e regras da Constituição. Consistiria num exame de adequação – e não de mera legalidade - das medidas adotadas pelo Poder Público com o conteúdo e os fins da Constituição. Nesse sentido, uma norma infraconstitucional em desajuste com preceitos como os constantes do artigo 3º incorreria em inconstitucionalidade material. O controle judicial das políticas públicas tem esbarrado, contudo, nas objeções do princípio da separação dos poderes, da necessidade de previsão orçamentária e da “reserva do possível”. Com isso, a prestação material de serviços públicos pelo Estado fica sempre na dependência de recursos econômicos e inteiramente sujeita à discricionariedade dos governos e dos parlamentos. Andreas Krell (1999, p. 241-242 e 246) refuta com veemência esses argumentos, sustentando uma revisão do vetusto dogma da separação dos poderes no que tange ao controle dos gastos públicos e à prestação dos serviços sociais básicos no Estado Social, visto que, no Brasil, os Poderes Legislativo e Executivo se mostram historicamente incapazes de garantir um cumprimento racional dos preceitos constitucionais. Acrescenta, especialmente, que, em sendo os direitos sociais “mandados de otimização”, o seu cumprimento só poderia ser negado pelo Estado temporariamente e em virtude de uma impossibilidade material evidente e comprovável, opinião que endossamos, sob pena de ineficácia desses direitos.

implementados, para a criação de condições reais que garantam a todos o exercício da liberdade jurídica.¹⁸⁹ Importa, contudo, deixar claro que filiamo-nos à corrente de que a vasta gama de direitos sociais consagrados no segundo capítulo II do Título II da Constituição contém, sim, autênticos direitos fundamentais, com todas as conseqüências inerentes a essa categoria. Como enfatizado por Andreas Krell, não se pode interpretar os direitos sociais segundo uma “lógica jurídica”, mas com consciência social. Nesse sentido, a transposição de teorias jurídicas do chamado Primeiro Mundo, mais especificamente da jurisprudência constitucional alemã, relativas à existência de recursos para a prestação material de serviços públicos pelo Estado é bastante questionável.¹⁹⁰ Consideramos que, em países com baixo grau de consciência social, suprimir dos direitos sociais a nota de fundamentalidade é extremamente temerário e até condenável.

No Brasil, é histórico o déficit de prestações sociais, não se podendo conceber uma interpretação regressiva desses direitos. A teoria do mínimo existencial visa atribuir ao indivíduo um direito subjetivo contra o poder público também nos casos de insuficiência ou de diminuição da prestação de serviços sociais básicos que propiciem uma existência digna. Aqui entra em cena o princípio da proibição de insuficiência¹⁹¹, que é um contraponto à proibição de excesso.

Conforme a lição de Juarez Freitas, tanto

quer significar que o Estado não deve agir com demasia, tampouco de modo insuficiente na consecução de seus objetivos. Exageros, para mais ou para menos, configuram irretorquíveis violações ao princípio.¹⁹²

¹⁸⁹ SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 226.

¹⁹⁰ KRELL, Andreas J.. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais, p. 40. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **A Constituição Concretizada. Construindo Pontes com o Público e o Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

¹⁹¹ No direito brasileiro, consta que Luís Virgílio Afonso da Silva foi o primeiro autor a utilizar a terminologia, em artigo intitulado “O proporcional e o razoável”, publicado na Revista dos Tribunais, n. 798, abril de 2002, p. 23 e ss, *apud* SARLET, Ingo Wolfgang. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. **Revista de Estudos Criminais**, Porto Alegre, 12, ano 3, 2003.

¹⁹² FREITAS, Juarez. **O controle dos atos administrativos**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 56.

É sabido que o Estado tem, com relação aos indivíduos, deveres de proteção, a que Claus-Wilhelm Canaris denomina “imperativos de tutela”¹⁹³. Esses deveres restam frustrados quando o poder público deixa de atuar ou mesmo quando age de forma insuficiente, pelo que se configura uma omissão inconstitucional. Segundo o autor, não basta à concretização da proibição de insuficiência a mera transposição, sem qualquer modificação, do estrito princípio da proporcionalidade no contexto da proibição do excesso.

A problemática reside em fundamentar a existência de um dever jurídico de agir. No âmbito das omissões, não se pode impor ao Estado o mesmo ônus de fundamentação exigido para as ações interventivas. Enquanto estas se referem à única medida, naquelas o ônus incidiria sobre uma multiplicidade de medidas de proteção que foram omitidas ou sequer adotadas.

Muitas vezes, uma proteção totalmente abrangente sequer é faticamente possível, podendo levar, além disso, a uma insustentável colocação dos cidadãos sob tutela estatal e a intervenções em direitos fundamentais de terceiros. A problemática da omissão refere-se não somente ao legislador, que usufrui de um amplo espaço de conformação dos deveres de proteção, mas igualmente à jurisprudência, cuja competência depende de saber se sobre aquele recai um correspondente dever de proteção. Não se pode olvidar também que o imperativo jurídico-constitucional de tutela carece muitas vezes de complementação pelo direito ordinário.

Por essas razões é que a eficácia da função do imperativo de tutela, em combinação com a proibição de insuficiência, é substancialmente mais fraca do que a da função dos direitos fundamentais como proibições de intervenção, conjugada com a proibição de excesso.¹⁹⁴

Apesar disso, existe entre as categorias do excesso e da insuficiência um elo, consubstanciado no critério da necessidade, entendida como a real exigibilidade da restrição ou do imperativo de tutela¹⁹⁵.

¹⁹³ CANARIS, Claus-Wilhelm, *Direitos fundamentais e direito privado*. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003, p. 58.

¹⁹⁴ CANARIS, Claus-Wilhelm. *Direitos fundamentais e direito privado*. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003, p. 65-68.

¹⁹⁵ Na síntese do Professor Willis Santiago Guerra Filho *apud* MORAES, Germana de Oliveira. *Controle jurisdicional da Administração Pública*. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2004, p. 85, “pode-se dizer que uma medida é adequada, se atinge o fim almejado; exigível, por causar o

O grande mérito do princípio da proporcionalidade está em fornecer a técnica de controle judicial dos atos administrativos e, especialmente, de controle de constitucionalidade dos atos legislativos decorrentes da execução dos deveres constitucionais.

O controle de constitucionalidade fundado em princípios explícitos ou implícitos é plenamente possível. Nenhuma lei ou ato normativo pode ser editado se qualquer de seus dispositivos confrontar um princípio da Lei Maior. O legislador está umbilicalmente obrigado a legislar de acordo com a Constituição, entendida no seu todo principiológico, sendo os princípios a condição de possibilidade do sentido da Constituição. Princípios são normas e, portanto, vinculam.¹⁹⁶

3.3 O dever fundamental de pagar tributos como manifestação da cidadania

O tema dos deveres fundamentais é um dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea.¹⁹⁷

Isso se explica pelo fato de que, em face dos excessos do poder, sempre houve uma preocupação maior com a defesa e a afirmação de posições jurídicas dos particulares. Tanto é assim que boa parte das Constituições da Europa Ocidental foi adotada na seqüência de regimes totalitários.

O conceito de dever surgiu nos domínios religioso e ético, passando para o campo do direito somente com a chegada da Idade Moderna.

O primeiro suporte dos deveres clássicos do Estado liberal foi o artigo 10, da Constituição de Massachussetts, de 1780. Em claro apelo à idéia de contrato social, estabeleceu que cada cidadão é obrigado a contribuir para a organização do sistema de proteção estatal mediante serviços pessoais ou mediante pagamento de um equivalente.

menor prejuízo possível, e finalmente, proporcional, em sentido estrito, se as vantagens que trará superarem as desvantagens”.

¹⁹⁶ STRECK, Lenio Luiz. A (necessária) filtragem hermenêutico-constitucional das (novas) penas alternativas. *Revista da AJURIS. Doutrina e jurisprudência*. Porto Alegre, ano XXVI, n. 77, março de 2000, p. 297-298 e 312.

¹⁹⁷ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 15-16.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão que lhe sucedeu, em 1789, consagrou três dos deveres fundamentais clássicos, a saber: o dever de obediência, com expressão na última parte do artigo 7º; o dever de pagar impostos, constante do artigo 13 “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”, e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública, referida no artigo 17.

Como bem aponta Canotilho, ao contrário do que sucede com os direitos fundamentais, as Constituições não sinalizam qualquer abertura para a existência de deveres fundamentais extraconstitucionais. A Constituição de Weimar, por exemplo, capitulou os “Direitos fundamentais e deveres fundamentais dos alemães” em uma parte específica.

Essa característica denota que os deveres fundamentais formam uma categoria constitucional própria, sem que isso necessariamente implique simetria com os direitos. Assim, nem sempre um direito fundamental pressupõe um dever correspondente.¹⁹⁸ O dever de pagar tributos é um bom exemplo de dever autônomo ou não conexo com um direito fundamental.

Releva sinalar a relação dos deveres fundamentais com a idéia de responsabilidade comunitária.¹⁹⁹ Nesse sentido, viver em sociedade é viver em débito. Todos devem algo a todos como membros da comunidade.²⁰⁰

A dimensão objetiva dos deveres fundamentais deflui do fato de expressarem valores e interesses comunitários merecedores de tutela. Como os deveres fundamentais estão a serviço da realização da dignidade da pessoa que integre uma comunidade estatal, diz-se que a proteção desta mesma pessoa é apenas mediata ou indireta.

¹⁹⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 527-530.

¹⁹⁹ Conforme Douglas Yamashita (2002, p. 15), “O Direito Tributário de um Estado de Direito não é direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade”.

²⁰⁰ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. *Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS*, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 130-132.

O desenvolvimento da responsabilidade social é de extrema importância, quer se trate de direitos ou de deveres fundamentais. O condicionamento entre liberdade e responsabilidade é muito bem abordado por José Casalta Nabais:

Há que se ter em conta a concepção de homem que subjaz às atuais constituições, segundo a qual ele não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas sim uma pessoa solidária em termos sociais, constituindo precisamente esta referência e vinculação sociais do indivíduo – que faz deste um ser ao mesmo tempo livre e responsável – a base do entendimento da ordem constitucional assente no princípio da repartição ou da liberdade como uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e de responsabilidade, ou seja, uma ordem de liberdade limitada pela responsabilidade. Enfim, um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos face aos deveres fundamentais ou, socorrendo-nos de Klaus Stern, um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo.²⁰¹

Em síntese, os deveres fundamentais outra coisa não são senão direitos a uma repartição geral dos encargos comunitários. Direitos esses que, para não constituírem meros privilégios, têm de apresentar a nota da universalidade.

O tributo, como várias vezes assinalado, exerce uma função instrumental. Via de regra, atua como instrumento indireto, servindo de suporte financeiro das despesas necessárias à realização das tarefas do Estado.

O dever de pagar tributos encontra pressuposto e justificação no princípio do Estado Fiscal. Este foi o modelo adotado pela generalidade dos países contemporâneos, mormente os desenvolvidos. A expressão e o conceito de Estado Fiscal foram cunhados por Lorenz von Stein, na obra *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, I, 1885, e II, 1886. Sua divulgação decorreu da polémica travada durante a Primeira Guerra quanto à solução dos problemas financeiros enfrentados pelos Estados.²⁰²

O tributo tem como destinatários não a integralidade dos cidadãos de um Estado, mas apenas os fiscalmente capazes, ainda que estrangeiros. A assertiva não fere o princípio da universalidade, que lhe é inerente. Uma releitura deste princípio conduz à conclusão de que a imposição deve é ser dirigida a todos os cidadãos do mesmo grupo ou categoria objetiva, ou seja, a todos aqueles relativamente aos quais se verifiquem os correspondentes pressupostos objetivos,

²⁰¹ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 31.

²⁰² NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 191.

não havendo lugar para quaisquer exceções, a menos que apresentem um fundamento racional suficiente.

Assim, diferentemente dos direitos fundamentais, em que a igualdade de tratamento apenas é exigida nos casos constitucionalmente previstos, em se cuidando de deveres há uma exigência geral de igual tratamento, que é afastada apenas se e na medida em que a Constituição o autorize. Isto é, os deveres fundamentais recaem, em princípio, sobre todos e com igual peso, a menos que a Constituição autorize a prescrever diferentemente.

No Estado Fiscal Social, a tributação é alargada para permitir o funcionamento de uma estrutura que permita o atendimento de inúmeras prestações sociais. Nesse modelo, o Estado é economicamente interventor e socialmente conformador.

A opção por um Estado Fiscal serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço a pagar pela manutenção da liberdade em uma sociedade civilizada. Não se trata de uma opção absolutamente necessária, nem tem o condão de torná-la uma solução justa, mas é a medida que se mostra mais consentânea com a realização de uma justiça relativa, como é toda a justiça realizável de nosso tempo.

Importa salientar que, no Estado Fiscal, ao mesmo tempo em que existe o dever de pagar tributos, há, no outro pólo, a vinculação dos agentes públicos a um dever específico de respeito, de proteção e de promoção dos direitos fundamentais.²⁰³ Essa força vinculativa dirige-se, em primeiro lugar, ao legislador, obrigado a realizar certas tarefas, a respeitar limites e a acatar proibições, conforme um quadro de valores constitucionalmente definido.²⁰⁴

Mesmo uma ordem constitucional democrática necessita de direitos de defesa, na medida em que também a democracia não deixa de ser exercício de poder dos homens sobre homens, estando exposta às tentações do abuso de

²⁰³ MACINTYRE, Alasdair. **Justicia y racionalidad. Conceptos y contextos**. Traducción y presentación de Alejo Jose G. Sison. 2. ed. Ediciones Internacionales Universitarias. Madrid 1994, p. 115. Em uma *polis* de cidadãos livres, o bom cidadão deve ter conhecimento e habilidade tanto para governar como para ser governado. Para ser um bom governante, requer-se o mesmo tipo de excelência que para ser um homem bom. Não podemos ser bons governantes sem saber como ser bons cidadãos. Portanto, a bondade na *polis* (e vemos que a excelência humana requer a polis) requer a habilidade de exercer as virtudes específicas tanto no modo em que um súdito necessita das virtudes como no modo em que um governante delas necessita.

²⁰⁴ ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 219.

poder, além do que também num Estado de Direito os poderes públicos correm o risco de praticar injustiças.²⁰⁵

A função defensiva dos direitos fundamentais não implica a total exclusão do Estado, mas a limitação de sua intervenção, no sentido de vinculá-la a determinadas condições e pressupostos de natureza material e procedimental.

Cabe ao Estado zelar, inclusive em caráter preventivo, pela proteção dos direitos fundamentais, seja contra ingerências indevidas por parte dos poderes públicos, seja contra agressões provindas de particulares e até mesmo de outros Estados. Os modos de realização dessa proteção são múltiplos. A forma como o Estado assume e efetiva seus deveres de proteção permanece no âmbito de seu próprio arbítrio. Contudo, as medidas implementadas devem alcançar pelo menos um mínimo de eficácia, ainda que não excluam por completo a ameaça que buscam atacar. Os direitos à proteção não se restringem à vida e à integridade física, alcançando tudo o que se encontra sob a proteção dos direitos fundamentais. Consoante formulação do Tribunal Constitucional Federal alemão, o dever de proteção é diretamente proporcional à posição ocupada pelo bem fundamental a ser protegido.²⁰⁶ Os bens jurídicos mais afetados pela tributação - liberdade, propriedade e, por vezes, a dignidade humana -, situam-se no ápice do sistema normativo constitucional. Nesse sentido, não incidirá o dever fundamental de pagar tributo quando a riqueza não exceder o mínimo existencial.

3.4 A igualdade como meio de promoção da justiça fiscal

Tamanha é a importância dos direitos fundamentais que Paulo Bonavides os considera o “oxigênio das Constituições democráticas”²⁰⁷. Dentre esses direitos, destaca-se, em posição de proeminência, o de igualdade.

A igualdade é um princípio estruturante do Estado de Direito e do Estado Social²⁰⁸.

²⁰⁵ Cf. Konrad HESSE, *Grundzüge*, p. 131, *apud* SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 180.

²⁰⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 180-181 e 206-208.

²⁰⁷ BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros: 2004, p. 375.

²⁰⁸ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 430.

Diz-se que ela é o pressuposto da uniformização do regime das liberdades individuais porque traz ínsita a idéia de igual dignidade da pessoa humana e de igual dignidade social, funcionando não apenas como fundamento contra discriminações, mas também como princípio jurídico-constitucional que manda compensar a desigualdade de oportunidades. Qualifica-se, pois, como limitação positiva e negativa da ação tributária.

Se o desenvolvimento pessoal é um processo de expansão das liberdades reais, precisa incluir a eliminação de privações.²⁰⁹ Para isso, o Estado Social prevê alguns instrumentos, como o pleno emprego, a segurança existencial e a conservação da força de trabalho.

O trabalho permite que o homem alcance não somente igualdade como dignidade²¹⁰. Sua importância é tamanha que a Constituição dirigente de 1988 consagrou o *princípio do primado do trabalho* e arrolou-o, simultaneamente, como fundamento do Estado Democrático de Direito (artigo 1º, inciso IV); como direito social (artigo 6º); como fundamento da ordem econômica (artigo 170), e como base da ordem social (artigo 193). A concretização desse princípio propicia sejam alcançados os objetivos de bem-estar e de justiça social.²¹¹

Já quando falta o trabalho, fica comprometido o exercício de diversos direitos sociais, como alimentação, moradia, educação e cultura. E, numa sociedade marcada por intensas desigualdades, não há como reinar a paz social.

Quanto maiores os contrastes, maior o sentimento de revolta generalizada. É inquestionável que o atendimento das necessidades básicas deve ser feito pelo Estado. A simples atitude de abstenção acaba sendo um fator de desigualação. Ao inverso, a criação de oportunidades sociais, pela prestação de

²⁰⁹ SEM, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. 5. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2005, p. 52-53.

²¹⁰ Fábio Konder Comparato chama a atenção para a extraordinária antecipação histórica do artigo 162, da Constituição de Weimar (1919), que fixou padrões mínimos de regulação internacional do trabalho assalariado, bem como para o artigo 163, que assentou o direito ao trabalho, negado pelo sistema liberal-capitalista. Este implica para o Estado o dever de desenvolver uma política de pleno emprego. Já no artigo 165, foi instituída a participação de empregados e empregadores na regulação estatal da economia. (COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 201-202).

²¹¹ Adverte Dalmo Dallari que é preciso “ter em conta que todos os seres humanos são essencialmente iguais, ou seja, enquanto ser humano, nenhum vale mais do que o outro. Isso é importante para que a afirmação dos direitos fundamentais se faça de modo a assegurar uma igualdade de possibilidades. Se não forem dadas oportunidades iguais para todos, pelo menos desde o instante do nascimento, a proclamação constitucional de igualdade será apenas um

serviços públicos, contribui para o desenvolvimento econômico. Portanto, a contribuição do crescimento econômico tem de ser julgada não apenas pelo aumento de rendas privadas, mas pela expansão dos serviços sociais que este mesmo crescimento possibilitar.

Somente a efetiva atuação do Estado na área social permite que todos os indivíduos exerçam plenamente suas liberdades políticas. Sem capacidade, não há condições para o exercício da liberdade e não há como se alcançar a dignidade. Segundo Amartya Sem, o desenvolvimento consiste justamente “na eliminação de privações de liberdade que limitam as escolhas e as oportunidades das pessoas de exercer preponderantemente sua condição de agente”²¹².

Em vista disso, não resta dúvida quanto ao estado de dependência do indivíduo em relação às prestações do Estado. Há que fazer com que este último cumpra a tarefa igualitária e distributivista, sem a qual não haverá nem democracia nem liberdade.²¹³

Na compreensão de Guenther Winkler, os direitos fundamentais deixaram de ser unicamente limites para se converterem em valores diretivos da administração e da legislação²¹⁴. Compete assim ao poder público, uma vez constadas as desigualdades de fato, recriar as condições que permitam a todos usufruir dos mesmos direitos e cumprir os mesmos deveres. A igualdade assume relevo como geradora de igualdade de oportunidades e de condições reais de vida²¹⁵. Refere-se a uma política de justiça social que concretize as imposições constitucionais de efetivação dos direitos econômicos, sociais e culturais.

formalismo hipócrita, mascarando uma desigualdade de fato”. (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 151).

²¹² SEM, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. 5. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2005, p. 57 e 10.

²¹³ J. J. Gomes Canotilho suscita o problema de saber se os direitos econômicos, sociais e culturais exigem a garantia de um núcleo essencial como condição do mínimo de existência (núcleo essencial como *standard* mínimo). Tendo em vista que a ordem econômico-social portuguesa tem como princípio jurídico estruturante o princípio da universalidade, todos têm o direito fundamental a um núcleo básico de direitos sociais, na ausência do qual o Estado português deve se considerar infrator das obrigações constitucionais e internacionalmente impostas. Nessa perspectiva, o rendimento mínimo é um direito social originariamente derivado da Constituição. (CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 513).

²¹⁴ *Wertbetrachtung in Recht und ihre Grenzen*, p. 47, *apud* BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 379.

²¹⁵ A Constituição Italiana, em seu artigo 3º, item 2, proclamou como missão da república remover os obstáculos de ordem econômica e social que, “limitando de fato a liberdade e a igualdade dos cidadãos, impeçam o pleno desenvolvimento da personalidade humana e a efetiva participação de todos os trabalhadores na organização política e social do País.”

Desde Platão e Aristóteles, igualdade se vincula à justiça²¹⁶. Ao longo da história, porém, o conceito sofreu grandes transformações.

A antiga igualdade jurídica do liberalismo se converteu em igualdade material. Em decorrência, já não podem ser ignorados o fator ideológico nem considerações outras de natureza axiológica. Ideologia e valores passaram a integrar o conceito de igualdade, provocando uma ruptura do antigo conceito de igualdade formal.

O Estado Social deve atuar como produtor de igualdade fática. Para isso, os três poderes de Estado ficam vinculados à tarefa de desenvolver os pressupostos reais indispensáveis ao exercício dos direitos fundamentais. Ao legislador compete construir um direito igual para todos os cidadãos, o que inclui o aperfeiçoamento da legislação existente.

O sistema jurídico não mais se compraz com a mera igualdade perante a lei. É necessária igualdade na própria lei.²¹⁷ De nada vale a legalidade se não for marcada pela igualdade²¹⁸.

Destaca-se como imposição da igualdade social a correção das desigualdades na distribuição da riqueza e dos rendimentos, nomeadamente através da política fiscal. Por meio da igualdade material é que se trata igualmente o que é igual e de forma distinta o que é desigual. Logo, a igualdade impõe diferenciações.

Conforme Canotilho, a igualdade justa pressupõe um juízo e um critério de valoração.²¹⁹

Ao contrário do que se pensa, o mandado de igualdade na formulação do direito não significa que o legislador tenha que colocar todos nas mesmas

²¹⁶ O conceito de justiça em Aristóteles, como norma que manda tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida da desigualdade, partia do critério do mérito. O mérito, todavia, sofria uma redução considerável, naquelas relações consideradas de superior para inferior. O justo ou o igual ficou circunscrito aos cidadãos (da *polis*), excluídas as mulheres, as crianças, os bárbaros e os escravos. Conforme DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários aos RE n. 220.323-3 – Minas Gerais, 236.604 – Paraná e 153.771 – Minas Gerais. In: _____. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 96.

²¹⁷ Conforme Alexy (1997, p. 383), o artigo 3, parágrafo 1, da Lei Fundamental (“Todas as pessoas são iguais perante a lei”) foi interpretado pelo Tribunal Constitucional Federal como não somente um mandado de igualdade na aplicação do direito como também de igualdade na formulação do direito, pelo que vinculado está, também, o legislador.

²¹⁸ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. Atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 160.

²¹⁹ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 428.

posições jurídicas, nem que deva procurar que todos apresentem as mesmas propriedades naturais e que se encontrem nas mesmas situações fáticas.²²⁰

A igualdade, segundo a lição clássica, consiste, na verdade, em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades. Isso sim é justiça.

A questão que se coloca, então, é determinar quem são os iguais e quem são os desiguais. Não se cuida de incumbência fácil. O tema é tormentoso. A história demonstra que, em nome da igualdade, fizeram-se inúmeras revoluções, fundadas em teorias filosóficas e em utopias que não resistiram ao tempo²²¹. É altamente controverso separar igual e desigual, pois esses conceitos estão sujeitos a variações axiológicas históricas. Sobre ele, dificilmente se chegará a um consenso.

No mundo fático, não existe igualdade absoluta. As desigualdades existem e decorrem da própria natureza, devendo ser combatidas pelo Estado quando, ao lume da Constituição, forem ilegítimas. A igualdade de oportunidades é um postulado fundamental do sistema democrático. Não se pode aceitar que, com base nas desigualdades naturais, sejam dadas oportunidades diferentes a pessoas que se encontrem na mesma situação.²²²

Existem, pois, diferenças que, no plano jurídico, a Constituição Federal rechaça para o efeito de atribuir aos cidadãos regime jurídico diverso. Se o princípio geral de igualdade dirigido ao legislador não pode exigir que todos sejam tratados da mesma maneira e tampouco que todos devam ser iguais em todos os aspectos, por outro lado não pode permitir qualquer diferenciação.²²³ Ele atua perante situações ou termos de comparação reputados concretamente iguais e, antes de tudo, à luz de padrões valorativos. Assim, são vedados, na promoção do bem comum, preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

²²⁰ ALEXY, Robert. *Teoria de los derechos fundamentales*. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 384.

²²¹ GODOL, Marciano Seabra de. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999, p. 10.

²²² CARRAZZA, Elizabeth Nazar. *IPTU e progressividade. Igualdade e capacidade contributiva*. Curitiba: Juruá, 2002, p. 27.

²²³ O filósofo John Rawls (1997, p. 66 e ss.) considera que a injustiça é gerada quando são instituídas desigualdades que não beneficiam a todos. *A contrario sensu*, a desigualdade só é justificada quando implica para todos um benefício individual, ainda que em diferentes medidas.

A igualdade inaugura o capítulo da Constituição relativo aos direitos e deveres individuais e coletivos. O artigo 5º prescreve que “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza”. O inciso I do mesmo dispositivo reafirma que homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos da Constituição²²⁴.

O princípio da igualdade consta também do artigo 19, inciso III, do texto constitucional, que proíbe aos entes federativos “criar distinções entre brasileiros ou preferências entre si”.

No campo tributário, o princípio veda que as pessoas jurídicas de direito público interno instituem tratamento desigual para contribuintes que se encontrem em situação equivalente, ou que os distingam em razão de ocupação profissional ou função (art. 150, inciso II, da Constituição Federal).²²⁵

Do exposto conclui-se que nem todas as diferenças são relevantes para o direito. Quando a disciplina jurídica diferenciadora não se basear num fundamento sério, não tiver um fundamento legítimo ou pelo menos um fundamento razoável, haverá, no entendimento de Canotilho, violação arbitrária da igualdade²²⁶.

A associação do princípio da igualdade com o princípio da proibição do arbítrio constitui um critério essencialmente negativo, por meio do qual é feito o controle judicial de casos em que a desigualdade é flagrante e intolerável. Decisões do Tribunal Constitucional português proclamam a proibição geral do arbítrio. O entendimento também é adotado pelo Tribunal Constitucional Federal alemão, conforme a seguinte linha de raciocínio:

A máxima da igualdade é violada quando para a diferenciação legal ou para o tratamento legal igual não é possível encontrar uma razão razoável, que surja da natureza da coisa ou que, de alguma outra forma, seja concretamente compreensível, quer dizer, quando a disposição tenha que ser qualificada de arbitrária.²²⁷

Com isso, pretende-se que os menos privilegiados alcancem uma posição econômica mais favorável, nem que seja pela redistribuição dos bens materiais.

²²⁴ Conforme o artigo 13º, da Constituição Portuguesa, “1. Todos os cidadãos têm a mesma dignidade social e são iguais perante a lei. 2. Ninguém pode ser privilegiado, beneficiado, prejudicado, privado de qualquer direito ou isento de qualquer dever em razão de ascendência, sexo, raça, língua, território de origem, religião, convicções políticas ou ideológicas, instrução, situação econômica, condição social ou orientação sexual.”

²²⁵ A Constituição de 1946, em seu artigo 203, excluía os jornalistas, professores e autores da obrigação de pagar qualquer imposto, além de o artigo 27, do ADCT, livrar o imóvel de jornalistas, por quinze anos, da incidência do Imposto sobre a transmissão de Bens Imóveis. (GODOY, Walter. **Os direitos dos contribuintes**. 2. ed., Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 18).

²²⁶ CANOTILHO, J.J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 428.

²²⁷ BVerGE 1, 14 (52), indicada por ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997, p. 391.

A jurisprudência norte-americana também estabelece condições para o estabelecimento de critérios de exclusão. Como regra geral, a lei precisa basear-se em princípios justos que, se não verificados no caso, dão lugar ao arbítrio. O princípio do justo fornece os critérios para medir o que é digno de pena, de prêmio, de ajuda social, de subvenção ou de imposto. Assim, o princípio da igualdade “[...] proíbe ao legislador adotar a lógica da valoração nula (sem efeito), pois, no mínimo, ele precisa justificar-se por meio de um outro princípio (contraprincípio ou exceção)”.²²⁸

Essas fórmulas expressam a vedação de privilégios e discriminações; privilégios entendidos como situações de vantagem não fundadas, e discriminações como situações de desvantagem.

Os fatores de desigualdade enunciados pelo legislador são fruto da interpretação da consciência jurídica da comunidade, mas não são os únicos constitucionalmente insuscetíveis de alicerçar privilégios ou discriminações. Por essa razão, não basta proibir, é preciso conferir às pessoas proteção efetiva, inclusive nas esferas penal e civil.

Kelsen preconizava um modelo extremo, o *princípio de justiça da igualdade*. Esse princípio se resumia em tratar os indivíduos por igual, desconsiderando-se todo e qualquer critério distintivo. Esse entendimento vai de encontro ao da maioria dos juristas, no sentido do tratamento desigual para os desiguais, na exata medida de suas desigualdades. O próprio autor acabou por reconhecer que sua concepção é irrealizável. Como ele mesmo assevera,

de fato, não há nenhum sistema moral que contenha a norma que manda tratar os menores da mesma forma que os adultos, os homens da mesma forma que as mulheres, os doentes mentais como as pessoas normais, os desordeiros da mesma forma que os pacíficos. Não é possível deixar de lado todas as desigualdades em toda e qualquer espécie de tratamento. Certas desigualdades têm de ser tomadas em consideração.²²⁹

Situações há em que o princípio da justiça obriga a distinguir. Entende-se

²²⁸ TIPKE, p 26-27, *apud* BALEEIRO, 2003, p. 548.

²²⁹ KELSEN, Hans. O problema da justiça. São Paulo: Martins Fontes, 1993, p. 56, *apud* GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 17.

por discriminações positivas as hipóteses de vantagem fundadas. Trata-se de desigualdades jurídicas criadas em resposta a desigualdades de fato e tendentes à superação destas. Por essa razão têm, em regra, caráter temporário.

No Direito Tributário, o critério que distingue os desiguais é a capacidade contributiva. Para Sainz de Bujanda, o princípio da igualdade é a expressão lógica do valor justiça e, em matéria tributária, praticamente se reduz ao princípio da capacidade contributiva.²³⁰

A importância do princípio da capacidade contributiva deflui do seguinte exemplo formulado por Canotilho²³¹:

Uma lei fiscal impositiva da mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual, mas seria profundamente desigual quanto ao seu conteúdo, pois equiparava todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar.

A capacidade contributiva é um princípio constitucional expresso pelo artigo 145, parágrafo 1º, inserido no capítulo da Constituição reservado ao Sistema Tributário Nacional. Possui a seguinte redação:

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

[...]

§1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Chega-se à capacidade econômico-contributiva após a dedução dos gastos com renda ou patrimônio, assim como do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família.

O princípio da capacidade contributiva permite que a lei implemente a justiça tributária na medida em que cria deveres tributários mais leves para os economicamente mais fracos e mais gravosos para aqueles que apresentarem maior renda. Ele é relativo, pressupondo a comparação. Se desta se puder concluir pela identidade de forças econômicas, vedada será a diferenciação.

²³⁰ *Leciones de Derecho Financiero*, 10ª ed., Madri, Universidad Complutense, 1993, p. 104, *apud* MARINS, James. ***Direito processual tributário brasileiro***. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 140.

²³¹ CANOTILHO, J. J. Gomes. ***Direito Constitucional e Teoria da Constituição***. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 427.

Pode-se afirmar que a igualdade depende necessariamente da medida empregada na comparação - no caso, a capacidade contributiva, e do fim comparativo utilizado, ou seja, a obtenção de receita tributária. A capacidade contributiva é, ao mesmo tempo, medida, porque traduz o critério de uma justa tributação, e finalidade da ação, porque representa algo cuja existência fundamenta a realização da própria igualdade.²³²

Concretiza-se o princípio da igualdade conferindo o mesmo tratamento para quem apresentar igual capacidade contributiva e tratamento diferenciado para os que revelarem riquezas diferentes.

No entanto, cumpre confirmar se, no exercício da competência tributária, o legislador não discriminou onde lhe era vedado; se diferenciou apenas dentro da margem em que podia legitimamente diferenciar e finalmente, se não deixou de distinguir onde lhe era obrigatório fazê-lo. Em qualquer dessas hipóteses, a isonomia e, possivelmente, a capacidade contributiva terão sido feridas.²³³

Importa destacar, em conclusão deste ponto, a importância de que os fatores materiais determinantes de um tratamento normativo desigual comportem justificação. A desigualdade de tratamento só será consentida quando os critérios de distinção se compatibilizarem com os objetivos da lei, concluindo-se que a Constituição, à luz dos princípios que adota e dos fins que comete ao Estado, autoriza o tratamento diferenciado das situações delimitadas na lei ordinária. Isso porque a regra é a generalidade da tributação.

A essência da aplicação do princípio da igualdade encontra o seu ponto de apoio na determinação dos fundamentos fáticos e valorativos da diferenciação jurídica consagrada no ordenamento. Isso significa que a prevalência da igualdade como valor supremo tem de ser harmonizada, caso a caso, com a liberdade que assiste ao legislador de ponderar os diversos interesses em jogo e de diferenciar o seu tratamento, se entender que se justifica.

²³² ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 88.

²³³ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 133-134.

Além da necessidade de que as leis sejam isonômicas, também sua interpretação pelo Executivo e pelo Judiciário deve levar esses postulados até suas últimas conseqüências no plano concreto de aplicação.²³⁴

²³⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. Atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 158.

CAPÍTULO 4 – LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS MATERIAIS AO PODER DE TRIBUTAR

4.1 Noções gerais

A tributação sempre esteve presente no curso da história. Dela não prescindiram nem mesmo os regimes comunistas.

Conforme Aliomar Baleeiro, “O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos.”²³⁵

Preocupa o Direito Tributário moderno a questão da legitimidade da imposição, sendo certo que esta só é encontrada onde houver respeito aos direitos fundamentais e aos princípios constitucionais.

Todos os países cuja Constituição é rígida e que possuem um controle judiciário de leis e atos normativos adotaram uma série de limitações ao poder de tributar. O objetivo é que o sistema tributário se movimente

sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitem os excessos acaso detrimntosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais.²³⁶

Na relação jurídico-tributária, o ator fundamental é o cidadão, titular de diversos direitos fundamentais. Alguns desses direitos se abrem ao poder financeiro do Estado, como ocorre com o direito de propriedade e com o livre exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, previstos, respectivamente, no artigo 5º, incisos XXII e XIII, da CF.²³⁷

As liberdades possuem um caráter ambivalente porque, ao se autolimitarem, abrindo-se à tributação, também impõem freios ao exercício do poder financeiro do Estado, que não as poderá sufocar nem aniquilar.²³⁸ Ao

²³⁵ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 1.

²³⁶ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 2.

²³⁷ Acerca do item XIII do artigo 5º, importa esclarecer que o direito protegido contra a intervenção estatal, inclusive na via tributária, é o de exercício e de escolha de um trabalho e de uma profissão. Ele não se confunde, portanto, com o direito de ter um trabalho ou um vínculo empregatício com o Estado, como pretendem alguns. (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 217).

²³⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 63.

mesmo tempo em que fazem oposição ao poder estatal, paradoxalmente também servem para gerá-lo.

Ao Estado são atribuídos diversos deveres de abstenção. Em nome da dignidade humana, exige-se que conserve o mínimo necessário à existência digna do contribuinte, assim como a livre iniciativa e a livre concorrência demandam que respeite o poder de direção das atividades privadas.²³⁹

Trabalho e profissão têm uma aptidão para se transformarem em dinheiro, mas, se a tributação for excessiva, pode aniquilar essa fonte de recursos. Por essa razão é que a Constituição contém uma imunidade implícita, decorrente de uma liberdade preexistente.²⁴⁰

Somente o agir tributário dentro do campo circunscrito pelas limitações é considerado legítimo e, como tal, merecedor de proteção jurídica.

Além de deveres de abstenção, são cometidos ao Estado também inúmeros deveres de proteção, cuja fonte de custeio principal são as receitas tributárias. Nesse sentido, não é exagero afirmar que, para assegurar dignidade, direitos fundamentais e justiça, o Estado necessita tributar. Ocorre que, para isso, atinge direitos fundamentais dos cidadãos, pelo que exsurtem as limitações ao poder de tributar como “limites dos limites”.²⁴¹

Nenhuma das Constituições brasileiras foi mais minuciosa que a de 1988 ao regular a matéria.²⁴² A Constituição construiu um sistema tributário norteado por uma série de valores. Destacam-se o reforço ao federalismo, a igualdade, a capacidade contributiva e a segurança jurídica²⁴³.

²³⁹ Humberto ÁVILA. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 71-72.

²⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 217.

²⁴¹ A terminologia é alemã (*schraken-schraken*), designando os requisitos constitucionais, de ordem formal ou material, impostos às limitações e restrições aos direitos fundamentais, a serem atendidos sob pena de serem consideradas constitucionalmente inadequadas e, por conseguinte, inconstitucionais. (FREITAS, Luiz Fernando Calil de. *Direitos Fundamentais. Limites e Restrições*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 185)

²⁴² Conforme Aliomar Baleeiro, As Constituições brasileiras do período republicano, em contraste com a Carta de 1824, inscreveram vários princípios disciplinadores da tributação. O convívio de três competências fiscais simultâneas sobre o mesmo campo econômico, por efeito do regime federal, explica, em grande parte, a presença dessas regras. (BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 11).

²⁴³ Segundo José Souto Maior Borges, deve haver segurança jurídica tanto na criação quanto na aplicação do tributo, o que significa, sinteticamente, segurança jurídico-tributária. (BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 22, jul. 1997, p. 24).

A moralidade foi erigida à condição de princípio geral da Administração Pública, dela decorrendo os princípios da boa-fé, que tem caráter individual e concreto, e da proteção da confiança, que guarda caráter geral e abstrato. A moralidade é prevista expressamente no artigo 37, da Constituição Federal, ao passo em que a proteção da confiança e a boa-fé são limitações implícitas, decorrentes dos sobreprincípios do Estado de Direito e da segurança jurídica. Na verdade, a segurança jurídica é uma dedução do próprio princípio do Estado de Direito.

Todos esses postulados traduzem um ideal de estabilidade e confiabilidade na atuação do Poder Público. Guardam um sentido particular no Direito Tributário, atuando como limitações materiais.

A segurança jurídica não é algo que se contraponha à justiça, ela é uma exigência da própria justiça. O conflito entre justiça e segurança jurídica só existe quando se toma a justiça como valor absoluto, de tal maneira que o justo nunca poderia se transformar em injusto e nem o injusto perder essa natureza.²⁴⁴

Nosso sistema constitucional é absolutamente incompatível com a surpresa. Demanda-se a absoluta previsibilidade da ação estatal, como consequência do prestígio da segurança jurídica²⁴⁵. Não que essa noção de previsibilidade seja absoluta, porquanto impossível a petrificação da ordem jurídica. O que a segurança jurídica faz, como indutora de estabilidade, é criar mecanismos para um mínimo de continuidade dos efeitos advindos das relações jurídicas.²⁴⁶

Em matéria tributária, a lealdade surge como incontornável exigência. A segurança jurídica diz com as limitações ao poder de tributar, mediante vinculação à legalidade estrita; à proibição expressa de utilização de tributo com efeito confiscatório e à observância incondicional da capacidade contributiva,

²⁴⁴ SILVA, Almiro do Couto e. Os princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 18, n. 46, 1988, p. 12.

²⁴⁵ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 171 e 174.

²⁴⁶ MAFFINI, Rafael. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 52.

materializando a garantia de que o poder de tributar não engloba o poder de destruir.²⁴⁷

Além da segurança jurídica, o sistema constitucional confere enorme importância ao princípio da dignidade humana. Diz-se que ela exerce eficácia indireta sobre a matéria tributária porque essa categoria de normas possui tanto uma eficácia de encargo, implicando a subtração de dinheiro, como de comportamento, por tangenciarem os direitos fundamentais de liberdade e propriedade. Assim, essas leis só não serão consideradas atentatórias à dignidade se mantiverem um mínimo em liberdade e em propriedade.

As atividades e os objetos excluídos do poder de tributar são decorrência dos fins a serem promovidos pelo Estado. Há tarefas que lhe incumbem precipuamente. Tais tarefas, segundo José Casalta Nabais, devem ser perseguidas “porque assim o requer a constituição e não porque constituam uma exigência de subsistência do Estado”.²⁴⁸ Para atendê-las, são necessários recursos. Por isso, fala-se em um “mínimo de subsistência estadual”, à semelhança do que acontece com o mínimo de existência fisiológico e cultural dos indivíduos. Abaixo desse limite, o Estado seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares.

Ocorre que essa premência de recursos financeiros freqüentemente desborda para o excesso. Quando se apela para a idéia de Estado fiscal, questionando sua dimensão, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão presentes. Procura-se saber até onde pode ir o “leviatã fiscal” que o crescimento contínuo das despesas públicas e dos impostos tem alimentado.

A determinação da carga tributária encerra um dever de coerência e de harmonia entre interesses públicos e privados²⁴⁹. Esse percentual, por toda a

²⁴⁷ JÚNIOR, Neyton Fantoni. Segurança jurídica e interpretação constitucional. *Revista Jurídica*, Porto Alegre, n. 238, ano XLV, agosto 1997, p. 17.

²⁴⁸ NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 1998, p. 216-217.

²⁴⁹ Consta que, no início da década de 1950, a carga tributária brasileira oscilava em torno de 15% do Produto Interno Bruto (PIB). A partir da promulgação da Constituição de 1988, que deu início a um regime de repartição de receitas tributárias mais favorável a Estados e Municípios, essa carga disparou. Disponível em: <http://conjur.estadao.com.br>. Acesso em: 26/01/06. Em 2005, a carga tributária brasileira, composta pelo total de impostos e contribuições, foi de 37,37% do PIB, ante os 35,88% em 2004, como anunciado pela Receita Federal e veiculado na imprensa escrita (Jornal “O Correio do Povo” de 25/08/06). O problema é que o aumento da carga não foi acompanhado pelo crescimento da economia. Já a média de tributação sobre os salários, que era de 41,71% em 2002, passou para 42,15% em 2003 e evoluiu para 42,50% em 2005. Para se determinar a carga tributária sobre os salários, são considerados tanto os tributos cujo ônus seja do empregado (INSS

parte do mundo desenvolvido, já ultrapassou os 30% do Produto Interno Bruto (PIB), aproximando-se, em alguns casos, dos 50%.²⁵⁰

Concretizar tais limites, quando não constem especificamente da Constituição, é uma tarefa tormentosa.

Para a concepção liberal clássica, que partia da idéia de um Estado socialmente neutro e mínimo, o imposto tinha uma função exclusivamente financeira. A receita obtida visava ao custeio de tarefas então circunscritas à defesa, justiça e serviços públicos insuscetíveis de propiciar lucro. Expressão máxima dessa concepção era a célebre regra de Edimburgo “*leave them as you find them*”, que apregoava uma neutralidade total do imposto.

Para satisfazer essa exigência, o imposto deveria apresentar as seguintes características: ser mínimo, geral, proporcional e exclusivamente fiscal. O grande problema é que onde há proporcionalidade, não há pessoalidade; logo, a cobrança do imposto não atenta para a real capacidade econômica. Por isso é que Misabel Derzi sustenta ser a proporcionalidade inconciliável com o Estado Social Democrático, na medida em que não tem por objetivo atenuar as grandes disparidades econômicas.²⁵¹ Ora, independentemente da função fiscal, o imposto tem que assumir uma função político-social de correção da repartição dos rendimentos e do patrimônio.

Seja para promover a redistribuição de renda, seja para adequar a carga tributária à população do Estado, necessita a atividade tributária de planejamento. Enuncia o artigo 174, da Constituição, que o planejamento é determinante para o setor público. O planejamento fiscal, especificamente, instaura um clima de

ou Institutos de Previdência dos Estados/Municípios, e Imposto de Renda Pessoa Física), quanto aqueles que são arcados pelo empregador (INSS ou Institutos de Previdência dos Estados/Municípios, FGTS, terceiros: SAT, salário-educação, Sistema “S”. O FGTS não foi computado, pois se trata de um benefício financeiro ao trabalhador. Essa pesquisa foi realizada pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e pela Associação Brasileira de Defesa do Contribuinte (ABDC), estando disponível nos sites www.tributarista.org.br e www.ibpt.com.br, cujo acesso se deu em outubro de 2006.

²⁵⁰ A carga tributária brasileira, em relação ao PIB, já superou a de treze (dos 16) países de primeiro mundo, entre os quais se incluem as três maiores economias (EUA, Japão e Alemanha). Somente França e Itália possuem cargas tributárias maiores do que a brasileira (em 2004, somavam, respectivamente, 43,7% e 42,2%). Disponível em: www.ibpt.com.br e em www.noticiasforenses.com.br/artigos/online. Acesso em: out. 2006.

²⁵¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Comentários aos RE n. 220.323-3- Minas Gerais, 236.604-Paraná e 153.771-Minas Gerais, p. 111. In: _____. **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

segurança e previsibilidade acerca das decisões de governo muito propício à liberdade de iniciativa e ao direito de trabalhar.

Como se vinha dizendo, o poder de tributar esbarra em diversas limitações, que podem ser de natureza formal ou material. As chamadas limitações materiais contêm uma referência a valores permanentes e superiores a qualquer decisão política. Elas traçam a disciplina do poder, inclusive do poder constituinte, pela contenção dos governantes e a defesa dos direitos dos governados, traduzindo-se no respeito pela autonomia destes últimos e implicando instrumentos jurídicos de garantia.²⁵²

Sejam quais forem os fins do Estado, o fato é que a efetividade da limitação do poder depende, em última instância, da concepção de governantes e governados sobre suas relações recíprocas. Somente se verifica limitação quando o Estado realmente admite e promove essa liberdade na sua ação concreta.

4.2 Da disciplina constitucional brasileira

A Constituição brasileira é extremamente analítica no que diz respeito à matéria tributária, em especial com relação às limitações ao poder de tributar. Essa afirmação decorre, também, da comparação com os sistemas de outros países, especialmente os constituídos sob a forma federativa, considerando que, com relação a Estados unitários, os dispositivos constitucionais sobre a matéria são forçosamente mais sucintos, já que não há a necessidade de regras de atribuição de competências, nem conflitos federativos a serem prevenidos.²⁵³

A expressão *limitações ao poder de tributar*, constante da seção II do Título VI da Constituição Federal, alberga princípios e imunidades. Trata-se de institutos jurídicos diversos. As imunidades expressas estabelecem, por determinação da Constituição, o que não pode ser tributado, proibindo ao legislador o exercício de sua competência tributária sobre certos fatos, pessoas ou situações.²⁵⁴

²⁵² MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 217.

²⁵³ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000, p. 32.

²⁵⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 167-168.

Em que pesem as diferenças, imunidades e princípios produzem efeitos similares no que concerne à disciplina da competência tributária.

Grande parte das imunidades e dos princípios são autênticas especializações dos direitos e garantias individuais ou de outros princípios estruturais. Em decorrência, são imodificáveis por emenda constitucional ou mesmo por revisão, já que integram o núcleo irredutível contido no artigo 60, parágrafo 4º, da Constituição Federal.

A seção “das limitações do poder de tributar” alberga hipóteses de imunidade e alguns princípios, deixando expressamente consignada a existência de outras limitações estruturais. A redação do *caput* do artigo 150, que se transcreve, torna indiscutível o caráter não-exaustivo do rol: “Art. 150. *Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...]*” (grifou-se)

As limitações decorrem de vários dispositivos constitucionais situados fora do Sistema Tributário, especialmente no Título II (Dos direitos e garantias fundamentais) e no Título VII (Da ordem econômica e financeira).

Como explica Ricardo Lobo Torres, o artigo 150, sede constitucional das imunidades, é o contraponto fiscal do artigo 5º, que declara os direitos de liberdade. Todo o capítulo versa a respeito da proteção da liberdade, nada tendo a ver com a justiça ou a utilidade.²⁵⁵

Qualquer dos direitos fundamentais declarados pelo artigo 150 exibem, como qualidade essencial, a intributabilidade absoluta por parte da União, dos Estados e dos Municípios, ainda que não o diga o artigo 150. Em decorrência, são imunes a impostos, taxas e contribuições a profissão, a família, o acesso à justiça e a personalidade do cidadão. Essa intributabilidade se estende ainda a direitos decorrentes do regime e dos princípios adotados pela Constituição, como capitulado no parágrafo 2º do artigo 5º da CF de 1988.²⁵⁶

²⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 64. José Souto Maior Borges alerta, porém, para o fato de que imunidades há que nada tem que ver com a preservação de direitos e garantias fundamentais, que se pretende ou não pré-estatais. É o caso da intributabilidade da União, Estados-Membros, Distrito Federal e Municípios, prevista no artigo 150, inciso VI, alínea “a”. (BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 40, ano 9, set.-out. 2001, p. 207-208).

²⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 216.

Estão pulverizados no texto constitucional vários dispositivos de cunho não-tributário que conferem proteção à igualdade, ao matrimônio, à família, à liberdade e à propriedade. O artigo 226, da CF declara que “a família, base da sociedade, tem especial proteção do Estado”. Embora situado fora do catálogo dos direitos fundamentais, o casamento e a família estão compreendidos no campo da liberdade e da dignidade do homem. Portanto, também a tributação da família deve observar o princípio da capacidade contributiva. Deflui do parágrafo 3º do mesmo artigo 226 que o casamento é regra prestigiada pela Constituição, não podendo resultar em maiores encargos fiscais. Cônjuges são, cada um por si, sujeitos passivos tributários individuais. É inadmissível, segundo Douglas Yamashita²⁵⁷, que os rendimentos dos cônjuges sejam calculados em conjunto, aplicando-se uma alíquota progressiva sobre os rendimentos totais. Tampouco o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, consagrado no artigo 229, pode desencadear conseqüências fiscais mais gravosas. Reputa-se inconstitucional o tributo que, de tão exacerbado, atinja a faixa de renda situada além da capacidade contributiva, desestruturando a família ou desestimulando o casamento.

Existem ainda restrições previstas fora da Constituição. Exemplos são as leis complementares que regulem as próprias limitações ao poder de tributar ou que estabeleçam normas gerais em matéria tributária, traçando especificações para além do texto constitucional.

As limitações ao poder de tributar são dirigidas precipuamente ao Poder Legislativo. Aquilo que pode ser feito em termos de tributação está previsto na Constituição, às vezes pormenorizadamente. A Constituição não apenas define as hipóteses de incidência como o conteúdo material para o exercício da competência. Daí o significado fundamental da dimensão *negativa* das normas constitucionais.

O conceito de limitação é enriquecido quando se estende sua aplicação ao campo das forças econômicas e sociais. Setores influentes da economia e regiões de grande influência política podem, em alguma medida, tolher direitos fundamentais, cuja salvaguarda são as mesmas limitações ao poder de tributar. Assim, é um equívoco pensar que as limitações pressupõem apenas uma relação

²⁵⁷ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade**

estática entre um particular e o Estado, estendendo-se também às relações entre particulares.²⁵⁸

Como já acentuado, as limitações materiais ao poder de tributar dizem respeito ao conteúdo da restrição. Os parâmetros constitucionais do poder de tributar dependem da eficácia na instituição de tributos e das finalidades pretendidas pelo Estado. Ensina Humberto Ávila²⁵⁹, baseado em Birk, que a eficácia das normas tributárias pode ser dividida em dois grupos: *eficácia oneratória (Belastungswirkung)* e *eficácia formativa (Gestaltungswirkung)*.

A norma tributária cujo fim é a obtenção de receita é denominada norma com finalidade fiscal ou *norma repartidora de encargo* e deve ser avaliada somente de acordo com um parâmetro de justiça, traduzido na capacidade contributiva. Sua finalidade, a obtenção de receita, chamada por Humberto Ávila de fim interno, não é idônea para estruturar sua interpretação. Conforme o autor, em se cuidando de finalidade meramente arrecadatória, o meio utilizado para a instituição do tributo será sempre adequado, não havendo espaço para aplicação do dever de proporcionalidade. Dessa forma, o fim global de obtenção de receitas estatais permite qualificar praticamente qualquer imposto duradouro como um meio adequado, necessário e proporcional.²⁶⁰

Somente com relação às normas diretivas é que tem lugar o princípio da proporcionalidade, em sua aplicação trifásica. A explicação reside no funcionamento dessas normas, que dizem respeito à persecução indireta e motivada de fins externos, consubstanciados em finalidades administrativas concretas ou extrafiscais. Como possuem eficácia formativa, exteriorizada em recomendações comportamentais, a intensidade dos comandos deve ser examinada à luz dos direitos fundamentais e do dever de proporcionalidade quanto à eventual restrição. Como sabido, a proporcionalidade tem por pressuposto uma relação entre meio e fim. Trata-se de um princípio a ser aplicado pelo Poder Legislativo e pelo Poder Executivo somente quando houver um fim externo. O mesmo não ocorre com a *proibição de excesso*. Nesta, o que existe é

Contributiva. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 32.

²⁵⁸ Há muito já se percebeu, em face da opressão sócio-econômica exercida pelos poderes sociais, que o Estado nunca foi o único e maior inimigo das liberdades e dos direitos fundamentais em geral. (ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004, p. 273).

²⁵⁹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 82-83.

²⁶⁰ OSTERLOH, *apud* ÁVILA, 2004, p. 97.

o dever de compatibilização dos direitos fundamentais com o interesse público na tributação.²⁶¹

A questão do excesso é aqui ventilada porque não raro a instituição de tributos, especialmente impostos, avança a ponto de aniquilar os direitos de liberdade, de propriedade ou mesmo outros direitos fundamentais. Nessas hipóteses, a realização de um bem jurídico acaba restringindo outro de tal forma que este fica sem eficácia alguma. Quando o exame se ocupar de bens jurídicos colidentes, sem uma relação decorrente de um fim externo, fala-se em controle de proibição de excesso, porque inexistente uma relação de causalidade entre meio e fim. Logra aplicação tão-somente o dever material de proporcionalidade ou a proibição material de excesso. Assim, quando o encargo tributário é tão alto que o direito de propriedade não conserva um mínimo de eficácia, a norma instituidora é inconstitucional. Fica claro, pela ponderação de princípios, que a aplicação de uma norma tributária tendente à obtenção de receita não pode implicar a impossibilidade de aplicação de outra garantidora da propriedade. A proibição de excesso é ainda explicada em conjunto com os direitos fundamentais da dignidade e da liberdade de iniciativa, mas nunca à luz do princípio da proporcionalidade. Essa é a teoria sustentada por Humberto Ávila, da qual não ousamos discordar.

Vislumbra-se que as diversas limitações ao poder de tributar possuem uma índole nitidamente política. Esse caráter, contudo, não afasta sua eficácia, pois é da natureza da atividade judiciária o sopesamento contínuo de regras e princípios. Quando se pensa na Constituição como um pacto fundamental, “que funde valores e interesses antagônicos, muitas vezes é necessário balancear princípios e conceitos, na busca da melhor solução”.²⁶²

Sacha Calmon se exalta ao afirmar, em face da vasta gama de princípios constitucionais tributários, que todo o Direito Tributário brasileiro seria controlável pelo Supremo Tribunal Federal a partir deles.²⁶³

²⁶¹ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 82-86, 103-104.

²⁶² DWORKIN, Ronald. *Taking Rights Seriously*, Cambridge, Mass. Harvard University Press, 1977 *apud* BALEEIRO, Aliomar *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 34.

²⁶³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 196.

A supremacia dos princípios é sublinhada em mais de uma passagem do texto constitucional. Nessa função exegética, os princípios conferem ao ordenamento jurídico estrutura e coesão. Não é exagero afirmar que o menoscabo por um princípio importa a quebra de todo o sistema jurídico.

Dentre os princípios constitucionais que terão projeção sobre o presente estudo destacam-se a vedação de confisco, a capacidade contributiva e a dignidade humana, no aspecto da preservação do mínimo existencial.

4.3 O princípio da vedação de confisco

Confiscare é um termo latino que significa desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado²⁶⁴.

No Direito Romano, durante a Era Republicana, o confisco de bens de um cidadão condenado à morte ou ao exílio revertia automaticamente em favor do erário do povo romano (*publicatio bonorum*); sob o Principado, era uma sanção especial, aplicada autonomamente, revertendo em favor do fisco mediante apreensão pelo funcionário competente (*ademptio bonorum*). Posteriormente, os dois institutos fundiram-se numa sanção patrimonial, por vezes aplicada autonomamente, mas com caráter acessório em relação à pena capital, à *deportatio* e eventualmente também à *relegatio*.²⁶⁵

No Brasil, o artigo 185, da Constituição Federal de 1934, estabelecia que “Nenhum imposto poderá ser elevado além de vinte por cento do seu valor ao tempo do aumento.”

A Constituição de 1988, por sua vez, não só garante o direito de propriedade como coíbe o confisco, ao estabelecer prévia e justa indenização, nos casos em que autoriza, tão-somente, a desapropriação (artigos 5º, inciso XXIV; 182, parágrafos 3º e 4º; 184). Apenas em caráter de exceção é o desapossamento autorizado, como sucede com o tráfico ilícito de entorpecentes e drogas afins (artigo 243, parágrafo único, das Disposições Constitucionais

²⁶⁴ SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, v. I. Rio de Janeiro: Forense, 1963, p. 395.

²⁶⁵ Cf. *Dizionario Enciclopedico del Diritto*. Edipem, Novara, p. 324, traduzido, referido por CASSONE, Vittorio. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 391.

Gerais), e na hipótese do 5º, inciso XLVI, “b”, da CF de 1988, porque relativa a produto de crime.

O confisco de natureza tributária é vedado de forma expressa. Conforme dicção do artigo 150, inciso IV, do texto constitucional, nenhum dos entes federativos pode utilizar tributo “com efeito de confisco”²⁶⁶.

Na visão de Ricardo Lobo Torres, trata-se de autêntica imunidade fiscal, relacionada com a proteção da liberdade e consubstanciada na propriedade, em vez de mero princípio jurídico vinculado à justiça ou à segurança jurídica. Tributar onde não há capacidade econômica importa desrespeito aos direitos fundamentais.²⁶⁷

Permitimo-nos divergir. Pensamos que não se cuida de exclusão da competência tributária em relação a pessoas ou objetos determinados, mas do regramento do seu exercício, segundo limites quantitativos. O que se tem, portanto, é uma outorga e não a exclusão de uma competência²⁶⁸.

O exame da referida norma revela que a Constituição não apenas impede o confisco como vai além, proibindo a utilização de tributo “com efeito de confisco”. Ives Gandra da Silva Martins explica de que forma o “efeito confisco” deve ser interpretado:

Não é fácil definir o que seja confisco, entendendo eu que, sempre que a tributação agregada retire a capacidade de o contribuinte se sustentar e se desenvolver (ganhos para suas necessidades essenciais e ganhos superiores ao atendimento destas necessidades para reinvestimento ou desenvolvimento, estar-se-á perante o confisco.²⁶⁹

Do excerto se extrai que a compreensão de riqueza tributável guarda não somente um sentido individual mas de empresa, no sentido de direito de auto-organizar negócios. Em realidade, a livre iniciativa é uma projeção da liberdade individual, compondo com o trabalho humano o rol de fundamentos da ordem econômica. Ela compreende o direito de se lançar no mercado de trabalho por

²⁶⁶ “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV – utilizar tributo com efeito de confisco.”

²⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 155-157.

²⁶⁸ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 261.

²⁶⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva; BASTOS, Celso. *Comentários à Constituição do Brasil*. T. 1, 6º v., São Paulo: Saraiva, 1990, p. 161-165.

sua conta e risco e de se lançar à atividade econômica sem encontrar restrições do Estado.²⁷⁰

Não pode a tributação atingir níveis tão exorbitantes que desincentivem a atividade privada, pelo comprometimento da “mais valia”.²⁷¹

Essa idéia é bastante importante em se tratando de microempresas e de empresas de pequeno porte, as quais, nos termos do artigo 170, inciso IX, da CF, deverão gozar de tratamento favorecido. Não se contesta o louvável propósito da norma em fomentar o desenvolvimento dessas empresas, de forma que possam também contribuir para os cofres públicos. É por demais sabido que uma tributação exacerbada destrói a fonte desses recursos, revelando-se antieconômica por inviabilizar o desenvolvimento das atividades geradoras de riqueza ou promotoras da circulação desta.²⁷² Essa visão está bem mais desenvolvida no direito alemão do que entre nós. A Constituição de Weimar já previa, em seu artigo 151, inciso III, que

a disciplina da atividade econômica deve corresponder aos princípios da justiça, com vista a assegurar uma existência humana digna para todos. Nesses limites assegurar-se-á a liberdade econômica dos indivíduos.²⁷³

O fato de o efeito confiscatório resguardar também as pessoas jurídicas confirmaria, na visão de Luiz Difini, que o seu âmbito de aplicação é mais amplo que o da não-tributação do mínimo existencial, a proteger apenas o contribuinte pessoa física e sua família.²⁷⁴ Para nós, a questão não pode ser colocada nesses termos, o que, cremos, ficará evidenciado ao longo do capítulo.

A tributação se insere no contexto econômico e social, sem que constitua propriamente um mecanismo de intervenção econômica. O fim por ela visado é o estabelecimento de uma contribuição justa, que assegure a manutenção da

²⁷⁰ PETTER, Lafayette Josué. *Direito econômico*. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006, p. 46.

²⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 507. O imposto que tornar impossível o exercício de uma profissão é passível de declaração de inconstitucionalidade, porque o contribuinte não pode perder a base de sua existência econômica. Entra em ação a chamada proibição de excesso, no sentido de que a realização de um bem jurídico assegurado não pode onerar outro tão substancialmente a ponto de não mais desenvolver eficácia alguma.

²⁷² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 1998, p. 191.

²⁷³ HÄBERLE, Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal, trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e de Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.), *Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 92.

²⁷⁴ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 266.

esfera pública. Releva destacar a necessidade de que a tributação seja o mais neutra possível, para que não se converta em elemento de distorção do sistema, de diminuição geral da eficiência e de obstáculo ao desenvolvimento.²⁷⁵ O sistema tributário é norteado tanto pelo princípio da justiça fiscal como pelo princípio da neutralidade, em graus idênticos de relevância. O princípio da neutralidade pretende estabelecer a correlação entre a tributação e busca da prosperidade, entendida como eficiência. Parte-se da premissa de que povo sem justiça é oprimido pelo poder e que povo sem prosperidade é escravo da miséria.²⁷⁶ No Estado Fiscal, é muito importante a riqueza das nações, ou seja, a riqueza da sociedade.²⁷⁷

Ao proibir o tributo com efeito de confisco, a Constituição Federal de 1988 vedou o seu uso como instrumento de absorção, pelo Estado, dos meios de produção, ou seja, a substituição do setor privado por um regime de economia estatizada.

No regime vigente, o tributo com efeito de confisco está proibido sob todos os aspectos, seja qual for a interpretação adotada para os dispositivos pertinentes ao direito de propriedade e ao regime econômico prevalente. O disposto no artigo 150, inciso IV não permite dúvidas a esse respeito.²⁷⁸

A evolução dos estudos em Direito Tributário pode ser sentida pela mudança de foco: a teoria da imposição cedeu espaço aos fundamentos da justiça fiscal, traduzida no necessário equilíbrio entre o dever fundamental de pagar tributos e o direito fundamental de auto-organizar negócios.

²⁷⁵ Conforme Thomas Nagel (2005, p. 51), há de ser revista a análise tributária, no aspecto da existência de um direito natural à propriedade da renda pré-tributária, renda essa que não existiria sem um governo sustentado pelos impostos. A renda pré-tributária de cada um, e que o governo deve retirar equitativamente, é uma ficção. Ocorre que o sistema tributário não é algo que se impõe sobre uma distribuição de bens proprietários já supostamente legítima. Antes, conta-se entre as condições que criam um conjunto de bens proprietários, cuja legitimidade só pode ser aferida pela avaliação da justiça do sistema como um todo, do qual fazem parte os impostos. Assim, o sistema tributário é um elemento essencial do quadro estrutural e não algo que se introduz *a posteriori* nesse quadro.

²⁷⁶ CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. *Revista de Interesse Público* 29, Porto Alegre, ano VI, jan.-fev 2005, p. 176.

²⁷⁷ SMITH, Adam. *Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. 2. ed. V. II. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989, p. 536. Ainda conforme o autor, todo o imposto é, para quem o paga, não um sinal de escravatura, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao governo, mas que, como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor.

²⁷⁸ MACHADO, Hugo de Brito. *Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p. 66.

No modelo de Estado Social, sobressai o direito do cidadão de ter garantido o seu bem-estar pela ação positiva do Estado como afiançador da qualidade de vida do povo, do qual o progresso é instrumento.

Para que a tributação seja considerada legítima em vez de confiscatória, deve seguir os limites implicitamente traçados pela Constituição. A possibilidade constitucional de tributação não começa com a pura e simples existência de riqueza. É necessário que essa riqueza exceda o mínimo necessário para a realização de direitos constitucionais básicos, sem os quais é impossível falar em existência digna. Pensa-se na preservação da dignidade do cidadão isoladamente considerado, bem como da estrutura familiar e das atividades produtivas.²⁷⁹

Contudo, não mais existe, no ordenamento jurídico pátrio, regra que, a exemplo da Constituição de 1934, vede o aumento exorbitante do valor do imposto. A lacuna é grave, visto que a diferença entre o imposto constitucional, ainda que elevado, e o confiscatório é apenas de grau. Muitas vezes, fica-se a um passo do confisco, sem que esse seja reconhecido e afastado²⁸⁰. Logo, não se sustenta a ilusão de que a propriedade, em nosso sistema, goza de uma proteção absoluta. Não. A vedação de tributo com efeito de confisco impossibilita tão-somente que a propriedade seja atingida em seus limites máximos.

Por isso é que o princípio da vedação de confisco deve atuar *pari passu* com o da capacidade contributiva. Problema dos mais difíceis é determinar o limite entre a capacidade contributiva e o confisco.

Os tributos que mais se prestam a efeitos confiscatórios são os diretos, porque assumidos pelo contribuinte sem a possibilidade de repasse a terceiros. São exemplos o imposto de renda, o IPTU, o IPVA, o ITR e algumas contribuições sociais. No caso do imposto de renda retido na fonte, a verificação da confiscatoriedade é facilitada porque o beneficiário recebe somente o valor líquido do rendimento, que continua a ser acréscimo patrimonial, embora desfalcado do valor do imposto deduzido. Em se tratando de tributos indiretos, porém, é mais difícil argüir o confisco, demandando-se prova de que a tributação realmente inviabiliza a comercialização do bem ou serviço.

²⁷⁹ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O princípio do não-confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 169-170.

²⁸⁰ MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. V. II. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993l, p. 127.

Quando a definição de um instituto não consta de norma legal cabe à doutrina e à jurisprudência suprirem a lacuna. Não está dito na Constituição qual seria o percentual considerado ponto de partida para o confisco, como sucede em alguns sistemas alienígenas. A vedação de tributos confiscatórios é uma cláusula aberta, a reclamar critérios para o seu preenchimento.

A Suprema Corte da Argentina, em certa ocasião, fixou em 33% o limite máximo para o imposto sobre sucessões e territorial.²⁸¹ No direito francês, devem ser somadas as alíquotas do imposto de renda e do imposto sobre grandes fortunas, que, juntos, não podem ultrapassar 70% da renda do contribuinte.

Contudo, o risco em estabelecer percentuais é grande, dado seu caráter aleatório. Ademais, em se tratando de impostos indiretos, onde se verifica o fenômeno da repercussão econômica, o critério meramente quantitativo é imprestável.

Definitivamente, a vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; trata-se de um critério informador da atividade do legislador²⁸² e de um preceito dirigido ao intérprete e ao julgador que, à vista das características da situação concreta, verificarão se um determinado tributo invade ou não o território do confisco.²⁸³

Se o confisco inicia no exato ponto em que termina a capacidade contributiva, o problema reside em saber até onde a tributação pode avançar sobre o patrimônio.

A temática das linhas demarcatórias do confisco ainda não foi desenvolvida de modo satisfatório, reclamando urgente construção doutrinária. Consoante relato de Paulo de Barros Carvalho, nenhum dos trabalhos elaborados por autores do assim chamado direito continental europeu logrou obter as

²⁸¹ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Proibição de tributos com efeito de confisco*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 36.

²⁸² Evitar o efeito confisco é uma incumbência do Poder Legislativo e não, obviamente, da autoridade administrativa. A respeito, decidiu o 1º Conselho de Contribuintes, no acórdão nº 101-93.365, proferido em sessão de 21/02/2001, cuja ementa se transcreve:

“PRELIMINAR – LANÇAMENTO – CONFISCO – A proibição inscrita no inciso IV, art. 150 da Constituição Federal de 1988, de utilizar o tributo com efeito de confisco, destina-se ao legislador, porque, para a autoridade administrativa, a atividade de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional”. In: GODOY, Walter. *Os direitos dos contribuintes*. 2. ed. Porto Alegre: Síntese, 2003, p. 21.

²⁸³ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 142.

fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a matéria requer.²⁸⁴ A jurisprudência, igualmente, não tem esclarecido qual o critério demarcatório do ingresso nos territórios do confisco.

Todas as tentativas encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica.

A intuição é um poderoso instrumento cognoscitivo, mas não oferece diretriz segura. Qualquer excesso impositivo, quer se cuide do IPTU ou do IPVA, apenas para citar alguns exemplos, gera a sensação de confisco, porém difícil é traçar seus contornos. Haverá sempre uma zona nebulosa, na qual as soluções tenderão a resvalar para o subjetivismo.

Ademais, a fixação de parâmetros está sujeita a uma agravante, a influência da ideologia política reinante. Em outro contexto, por exemplo, Marx e Engels recomendavam a adoção de impostos fortemente progressivos como meio de conquista do poder pelo proletariado, enquanto os neoliberais encaram a tributação com desconfiança.²⁸⁵

Os critérios quantitativos dos liames tributários são a base de cálculo e a alíquota. Eles estabelecem o *quantum debeatur*. Só excepcionalmente admite-se que um tributo contenha alíquotas elevadas. É o que ocorre quando o tributo é utilizado com finalidades extrafiscais, tendo por objetivo proteger valores de extrema relevância social ou econômica. Como exemplo, refere-se o imposto de consumo incidente sobre o fumo.

Além dessa função, a alíquota visa a concretizar o princípio da igualdade tributária, ora constando sob a forma fixa ou progressiva.²⁸⁶

A contenção da alíquota dentro de certos limites evita que a tributação ganhe ares de confisco. Essa tarefa é do legislador. O legislador, ao instituir o

²⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 161.

²⁸⁵ TORRES, Ricardo Lobo *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 159-160.

²⁸⁶ Relata Walter Godoy que o Sindicato dos Auditores Fiscais (Unafisco Sindical) desenvolveu intensa campanha para a correção da tabela do Imposto de Renda das pessoas físicas, alegando que a falta de atualização do valor dos rendimentos, desde 1995, estaria provocando efeito confiscatório, o que, aliás, já vinha sendo reconhecido pelo Judiciário. (GODOY, Walter. *Os Direitos dos Contribuintes*. 2. ed. Porto Alegre: Editora Síntese, 2003, p. 20).

tributo, pode graduá-lo segundo a capacidade econômica, mas não pode chegar ao extremo de expropriar.

Como se dizia, acima da capacidade contributiva haverá desde a mutilação da propriedade, onde se inicia o efeito do confisco, até sua completa aniquilação, com a ocorrência do confisco propriamente dito²⁸⁷.

A tributação demasiadamente gravosa gera ainda outra consequência negativa: exacerba a litigiosidade sempre presente entre Fisco e contribuinte.²⁸⁸ Ao longo da história, os cidadãos sempre foram penalizados por uma carga tributária elevada, em grande parte explicada pela instabilidade do poder e pelo desperdício público. Mesmo países desenvolvidos, como Estados Unidos, França, Itália, Holanda, Inglaterra e Japão, viram-se obrigados a reduzir a carga tributária global por meio do enxugamento da máquina administrativa e pela retração do Estado na exploração de atividade econômica.

Além da precariedade dos serviços públicos, a revolta é gerada também pelo fato de que enquanto alguns recolhem imposto diretamente na fonte pagadora outros reiteradamente sonegam, acobertados por uma máquina fiscalizadora ineficiente.

No Brasil, a carga tributária é uma das mais altas do mundo, ao contrário dos demais países emergentes, em que ela raramente atinge 20% do PIB.

A configuração do confisco deve levar em conta esse dado - a universalidade da carga tributária incidente sobre um único contribuinte. Esse é o entendimento esposado por Ives Gandra Martins.²⁸⁹ Se a soma de todos os tributos incidentes impedir o contribuinte de viver e de se desenvolver, todo o sistema deverá ser revisto, especialmente aquele tributo que, quando criado, ultrapassou o limite da capacidade contributiva. Nesse caso, há um tributo confiscatório e um sistema confiscatório decorrencial. Tanto um como outro são vedados pela Constituição.

²⁸⁷ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. *O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 162-163.

²⁸⁸ Relata Ricardo Lobo Torres (1991, p. 47-48) que, durante todo o período do Estado Patrimonial, houve resistência à opressão fiscal, seja pela voz da doutrina, seja pela luta armada. A excessiva tributação dos pobres, os confiscos e as crises financeiras geraram inúmeras revoltas fiscais nos séculos XVI e XVII.

²⁸⁹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: _____ (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias*. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 49.

Dessa forma, se a carga tributária está, por exemplo, em 30% do PIB, qualquer acréscimo, seja pelo aumento dos tributos existentes, seja pela instituição de um novo tributo, será considerado como de “efeito confiscatório”, mormente se o acréscimo se operar por meio de tributo indireto.

É que, destinando-se os tributos ao Estado, que é um só, muito embora dividida a federação em várias esferas de governo, a exigência deve ser medida pelo conjunto e não apenas por cada tributo em particular, sopesando-se as diversas incidências fiscais e a superposição de gravames.

A concreção do chamado “efeito de confisco” pela doutrina e pela jurisprudência é feita com o auxílio do princípio da razoabilidade. Assim, um tributo será razoável e não terá efeito de confisco quando o *quantum* de sua exigência não for arbitrário; não atingir a moralidade na gestão pública; não representar grave lesão à equidade; for passível de justificação pela argumentação prática racional e de aceitação por ao menos parcela ponderável da comunidade.²⁹⁰

Não se trata de um princípio de estrutura formal tão rigorosa quanto o da proporcionalidade²⁹¹. Os itens indicados constituem apenas critérios de aplicação e não propriamente elementos da razoabilidade.

Um tributo considerado confiscatório por certo nunca será razoável; cumpre, porém, destacar que o só fato de não ser razoável é insuscetível de levar à conclusão quanto à sua confiscatoriedade.

Outro critério importante para caracterizar o confisco é a economicidade, hoje alçado à categoria de princípio constitucional financeiro, conforme o artigo 70, significando que o tributo deve corresponder à necessidade mínima do Estado para atender à parcela máxima de interesse público. Os princípios da razoabilidade e da economicidade permitem a compreensão dos diferentes tributos (impostos sobre o patrimônio, sobre a circulação de riquezas, sobre o

²⁹⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 107-108.

²⁹¹ Como destacado anteriormente, em se tratando da razoabilidade, não é de grande auxílio o estabelecimento entre meios e fins, visto que o tributo será sempre o meio adequado para o relevante fim de carrear recursos para o Estado. A proibição de utilização de tributo com efeito de confisco não é um mandamento *prima facie*, que possa entrar em colisão com outros e ser solucionada pela ponderação de meios e fins. Por isso, o princípio da proporcionalidade, com sua estrutura formal, não é aqui aplicável. (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 108)

comércio exterior, taxas, contribuições, etc), e sua repercussão na conjuntura econômica do país.²⁹²

Pode-se, por exemplo, afirmar que o imposto de renda à alíquota de 10% não é confiscatório, mas que a de 80% é. Já decidiu o Supremo Tribunal Federal, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.010-2/DF, julgada em 30/09/99, que a contribuição previdenciária de 11% não é confiscatória, mas que a de 25% é.²⁹³

Ocorre que os percentuais são específicos para cada imposto e não levam em conta os demais encargos fiscais. Em vista disso, são alvo de inúmeras críticas.

Na Alemanha, a Lei Fundamental não possui grande quantidade de normas expressas; no entanto, essas normas são semanticamente abertas. Coube à jurisprudência e à doutrina desenvolver a questão das restrições ao poder de tributar, remetendo a outras normas não necessariamente afetas à fiscalidade, mas à dignidade da pessoa, ao princípio da igualdade e ao direito fundamental à família.²⁹⁴

Dito isso, explicada está a razão de o tributarista Paul Kirchhof haver buscado um limite à tributação no artigo 14, inciso II, daquela Constituição, que apresenta a seguinte redação: “A propriedade obriga. Seu uso deve servir da mesma forma ao bem da coletividade.” Ele elaborou o “*princípio da repartição pela metade*”²⁹⁵, segundo o qual cinquenta por cento dos rendimentos auferidos deveriam permanecer com o contribuinte e a outra metade com a coletividade, após o pagamento dos impostos.

Em 1989, o então senador Fernando Henrique Cardoso apresentou projeto de lei para alteração do Código Tributário Nacional, em que sugeria um limite à tributação. Esse projeto contou inclusive com a aquiescência do jurista Geraldo Ataliba. O projeto recebeu o nº 173, mas encontra-se paralisado no Congresso Nacional. Transcreve-se o artigo 7º:

²⁹² COSTA, Antônio José da. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 431.

²⁹³ DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 27.

²⁹⁴ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 443-445.

²⁹⁵ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 46-47.

Art. 7º. Considerar-se-á caracterizada a utilização de tributo com efeito de confisco sempre que seu valor, na mesma incidência, ou em incidências sucessivas, superar o valor normal de mercado dos bens, direitos ou serviços envolvidos no respectivo fato gerador ou ultrapassar 50% do valor das rendas geradas na mesma incidência.

§ 1º. É vedada a pena de perdimento em matéria fiscal, ressalvadas as normas sobre abandono de mercadorias previstas na legislação vigente.

§ 2º. Para os efeitos deste artigo computar-se-ão todos os tributos federais, estaduais ou municipais, que incidam no bem, direito ou serviço com fatos geradores simultâneos, ou decorrentes de um único negócio.

§ 3º. As normas deste artigo não se aplicam ao imposto de importação utilizado como instrumento regulador do comércio exterior.

São dignos de nota os fundamentos revelados pela quinta justificação do referido anteprojeto:

5º Vedação de confisco mediante aplicação de tributos (art. 150, IV). Caberia esclarecer se apenas se deseja eliminar a pena de perdimento de bens no caso de dano ao Erário, constante do art. 153, § II, da Constituição de 1969, ou se se pretende coibir taxações que representem confisco dos bens do contribuinte. Seria conveniente, nessa última hipótese, estabelecer-se algum parâmetro para determinar-se o ponto a partir do qual o tributo estaria sendo utilizado com efeito de confisco. Se tal não for possível, pelo menos definir o que é “efeito de confisco”. Teria efeito de confisco um imposto que fosse absorvendo uma parcela do patrimônio do indivíduo, podendo transferi-lo para o poder público no período normal de vida de seu titular? Teria efeito de confisco a tributação de um bem que não produz renda suficiente para cobrir o imposto que sobre ele incide? Teria efeito de confisco o imposto que retira alto percentual da renda do indivíduo? Será confiscatório o imposto que, sem levar em conta reais despesas do contribuinte, acaba tributando como renda líquida valor que na realidade é renda bruta e por isso fica o contribuinte em “déficit” para cuidar de suas necessidades, depois que faz o pagamento do imposto dele exigido? É confiscatório o imposto que excede o valor residual do bem após pouco tempo de uso? O confisco refere-se a um imposto só ou a todo o sistema? É dos impostos federais só ou dos Estados só, ou dos municípios só, ou dos impostos de duas ou três esferas de Governo? Talvez a solução esteja na criação de um rito processual posto à disposição dos contribuintes, de modo que cada um, julgando-se atingido por confisco em virtude da tributação por um ou por vários impostos que tenha de suportar, possa ter como ajustar a carga tributária que entende confiscatória.²⁹⁶

Fora esse precedente, não houve, por parte da doutrina brasileira, preocupação em aprofundar a questão. A marca do autoritarismo no país talvez explique o déficit teórico.

Segundo Humberto Ávila, uma das causas de o Supremo Tribunal Federal não examinar o confisco em todos os casos é o procedimento do controle

²⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: _____ (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 50-52.

difuso de constitucionalidade, que não autoriza o refazimento de prova de fato. Nos casos em que ela não for necessária, contudo, deveria o tribunal decidir sobre a questão.²⁹⁷

Em vista disso, o referido artigo 150, inciso IV, da CF não passa de um alerta ao legislador tributário, fixador de um rumo axiológico demasiadamente tênue. Para que um tributo não seja considerado confiscatório, deve estar em consonância com o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, deve ser examinado à luz do princípio da razoabilidade, verificando-se, ainda, se a onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores da propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade e da dignidade humana.

Considera-se, tendo em vista os propósitos eleitos pelo constituinte para proteger o cidadão e permitir que a nação alcance o desenvolvimento econômico e social, que a interpretação da norma em questão não pode ser restritiva. Segundo José Delgado, toda carga tributária que ultrapasse o princípio da razoabilidade, em comparação com o patrimônio financeiro e econômico do contribuinte e que o impeça de desenvolver as condições de sua cidadania, em qualquer dos níveis permitidos, pessoal ou profissional, possui natureza confiscatória e, como tal, deve ser combatida.²⁹⁸ Somente assim se confere eficácia ao princípio da dignidade humana.

4.4 O princípio da capacidade contributiva

O princípio da capacidade contributiva, freqüentemente referido como política de Estado democrático, é, na verdade, um preceito milenar.

Com efeito, em Roma, a cada quatorze anos, era realizado um censo para dimensionar a potencialidade tributável global. Por isso é que Foustel de

²⁹⁷ ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 326.

²⁹⁸ DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias*. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 99.

Coulanges associa a capacidade contributiva coletiva, então desconhecida sob essa denominação, aos direitos de cidadania.²⁹⁹

A declaração francesa de direitos de 1789 consagrou o princípio em seu artigo 13, onde se lê que a contribuição para as despesas da administração “*doit être également répartie entre les citoyens en raison de eurs facultés*”.

No Brasil, a Constituição outorgada de 1824 continha a seguinte previsão no inciso 15 do artigo 179: “Ninguém será isento de contribuir para o Estado, na proporção de seus haveres.”

A Constituição de 1946 expressamente previu que os tributos deveriam ter caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do sujeito passivo. A mesma Constituição garantiu, no parágrafo 1º do artigo 15, o mínimo existencial, de modo que os produtos essenciais à moradia, à alimentação, à vestimenta e à assistência médica ficassem imunes ao imposto sobre circulação de mercadorias. Esses dispositivos não foram, contudo, incorporados expressamente à Constituição de 1967. A discussão ressurgiu com a promulgação da Constituição de 1988, que tratou da capacidade contributiva em seu artigo 145, parágrafo 1º:

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.³⁰⁰

Esse dispositivo não encerra mera diretriz programática, o que significa dizer que a observância do princípio da capacidade contributiva é obrigatória, salvo quando absolutamente impossível³⁰¹.

²⁹⁹ ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. *Princípios de direito na jurisprudência tributária*. São Paulo: Atlas, 2000, p. 69.

³⁰⁰ Enquanto nos países cujo sistema contém regra jurídica juridizadora do princípio da capacidade contributiva o legislador tem o dever jurídico de escolher, para a composição da hipótese de incidência tributária, fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital acima do mínimo indispensável, nos demais em que não há essa regra constitucional qualquer fato lícito pode integrar a composição da hipótese de incidência tributária. Neste caso, a justiça ou injustiça do tributo não invalida a regra jurídica tributária, pois é problema pré-jurídico de política fiscal. (BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 264).

³⁰¹ Douglas Yamashita (2002, p. 58-59), na obra já várias vezes referida, apresenta as conclusões do XIV Simpósio Nacional de Direito Tributário acerca do artigo 145, parágrafo 1º, da CF: “1.A expressão ‘sempre que possível’ contida no §1º, art. 145, da CF significa que os impostos deverão ter, obrigatoriamente, caráter pessoal e ser graduados segundo a capacidade econômica do

A redação do parágrafo 1º do artigo 145 incluiu dois princípios constitucionais tributários: o da *personalização*, segundo o qual os impostos terão caráter pessoal, e o da capacidade contributiva, claramente referido como capacidade econômica. Personalizar significa estruturar o modelo de incidência em consideração às características concretas dos indivíduos, tais como número de dependentes e volume de despesas médicas. O alcance da capacidade econômica será analisado a seguir.

Portanto, para ser contribuinte de tributo duas capacidades são exigidas: capacidade civil, concernente ao *status civitatis*, e capacidade de pagar. Independentemente de o contribuinte ser pessoa física ou jurídica, ele só deve ser tributado se manifestar capacidade econômico-contributiva.

A contrario sensu, onde não há propriedade não pode haver tributação. No tom jocoso de Luciano Amaro, o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas, pois onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.³⁰² Explica o autor que,

[...], na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando-se evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica.

Embora se reconheça que uma diminuição patrimonial é inerente à tributação, também é cediço que essa atividade não pode conduzir à destruição do patrimônio. Assim, haverá sujeição passiva tributária somente daqueles que puderem pagar. Todos têm de pagar tributos, mas todos os que possam, naturalmente.³⁰³

Conforme Regina Helena Costa,

contribuinte, salvo se, por natureza, isso for impossível [...]; 2.O não-atendimento quer do caráter pessoal, quer da capacidade econômica, salvo quando isto for impossível, sempre enseja as medidas judiciais pertinentes, tendo em vista que a norma constitucional é auto-aplicável.”

³⁰² AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 136.

³⁰³ LAPATZA, J. J. Ferreiro. *Justicia tributaria*. *Revista de Direito Tributário*, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 13.

O conceito de capacidade contributiva, ainda que o termo que o expressa padeça de ambigüidade e da imprecisão características da linguagem do direito positivo, pode ser singelamente definido como a aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.³⁰⁴

Do parágrafo 1º do artigo 145 se extrai um limite negativo, do qual deflui a inconstitucionalidade de uma lei ordinária que institua imposto na ausência de manifestação de capacidade contributiva. Esse efeito negativo confere ao contribuinte a faculdade de exigir que o poder tributante não pratique atos em contradição com seu perfil econômico.³⁰⁵

A seguir, passa-se a analisar a capacidade contributiva como critério de aplicação do princípio da igualdade.

A igualdade possui uma natureza dúplice, muito bem destacada por Roque Carrazza:

O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.³⁰⁶

Interessante sublinhar como o princípio da igualdade ora proíbe, ora obriga o legislador a distinguir. O primeiro aspecto decorre do artigo 150, inciso II, da Constituição de 1988, que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente. No segundo caso, deve haver, sob pena de incompatibilidade da norma com o princípio invocado, correlação lógica entre o fator de discrimen e o regramento.³⁰⁷

Em matéria de tributação, o princípio da capacidade contributiva é o único fator de discriminação legítima. Ele exclui da apreciação qualquer critério extra-econômico, tais como sexo, raça, religião ou nacionalidade. Nesse sentido, o

³⁰⁴ COSTA, Regina Helena. *Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 101.

³⁰⁵ Entendimento esposado por Kiyoshi Harada, exemplificado da seguinte forma: seria inconstitucional a instituição de alíquotas progressivas de IPTU na razão inversa do valor venal dos imóveis: quanto menor o valor venal do imóvel maior a alíquota do imposto. (HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 360-361).

³⁰⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 57.

³⁰⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Princípio da Isonomia: Desequiparações Proibidas e Desequiparações Permitidas. *Revista Trimestral de Direito Público*, n. 1, São Paulo, 1993, p. 82.

modelo de incidência deve tomar em consideração, tão-somente, as diferenças de riqueza, de modo a conferir tratamento desigual para os desiguais.

O princípio da capacidade contributiva se revela como um dos mais importantes especialmente por fornecer a medida para as comparações intersubjetivas.³⁰⁸ A comparação é imprescindível à realização da igualdade e, última análise, da justiça. Há desigualdade e, por conseguinte, injustiça quando se exige de todos igual contribuição ou quando se tributa mais os pobres que os ricos.

Por essa razão é que a equidade desempenha papel singular na fase de elaboração das normas de direito tributário, devendo ser observada a maior discriminação possível entre as situações individuais³⁰⁹.

Cumpra esclarecer que, embora igualdade e justiça estejam muito próximas, não se confundem. A igualdade, ao atuar como medida de justiça, é um princípio vazio. A justiça, por sua vez, é impensável sem igual repartição das cargas fiscais. A igualdade, porém, transcende a justiça, eis que penetra também em outros valores e pode estar presente na própria injustiça.³¹⁰

Na aplicação do Direito Tributário, não podem ser desconsideradas as inúmeras desigualdades inerentes a uma economia de mercado. Enquanto o princípio da igualdade exige que a carga tributária seja distribuída de maneira uniforme entre todos, o componente social da justiça impõe que os mais abastados contribuam proporcionalmente mais que os pobres. Jacques Maritain denomina essa igualdade de “*égalité de proportion*”³¹¹.

³⁰⁸ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 358. Sinteticamente, o juízo de igualdade depende necessariamente do critério e da finalidade que estruturam a comparação. O critério geral do Direito Tributário é a capacidade econômica e a finalidade é o pagamento do tributo.

³⁰⁹ Todos concordam com a idéia de que o sistema tributário deve tratar os contribuintes de maneira eqüitativa, mas divergem quanto ao que seja esse tratamento eqüitativo. Segundo Thomas Nagel, é possível fazer uma distinção entre eqüidade vertical e horizontal. A eqüidade vertical diz com as exigências de justiça quanto ao tratamento tributário de pessoas com níveis diversos de renda (ou de consumo, ou de qualquer que seja a base tributária), e a eqüidade horizontal se refere às exigências da justiça quanto ao tratamento de pessoas com rendas iguais. Do ponto de vista analítico, a eqüidade vertical é mais importante, uma vez que a igualdade de renda só tem significado para a formulação do sistema tributário quando se acredita que pessoas com rendas diversas devam ser tributadas de maneira diversa. (NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 18).

³¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia**. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 349.

³¹¹ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. V. II. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993, p. 112.

Em virtude desses fatores, decorre a necessidade de revisão do conceito corrente de igualdade, de modo a concluir que receberão do legislador igual tratamento somente as pessoas que se encontrem em circunstâncias idênticas.³¹²

A concretização da igualdade somente é obtida pela personalização e escalonamento dos tributos.³¹³ Uma lei tributária assim estruturada promove a justiça pela redistribuição da riqueza, já que não se deve esquecer que a capacidade contributiva é fruto da evolução histórica da tributação rumo a um sistema verdadeiramente equânime.³¹⁴

4.4.1 Os limites negativos da capacidade contributiva e o direito (e garantia) do mínimo existencial

Não parece crível a instituição de impostos sem substrato na capacidade das pessoas para pagá-los. Todavia, isso ocorre com uma frequência maior que a desejável.

No presente tópico, aborda-se a questão do mínimo existencial. Cuida-se de expressão ainda desconhecida por parte da doutrina e de invocação pouco frequente pelos Tribunais, que não mais encontra previsão expressa no texto constitucional, a exemplo da Constituição de 1946, que a ele fazia menção no artigo 15, parágrafo 1º: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita atividade econômica.”³¹⁵

³¹² São admitidas, porém, normas de simplificação, que desconsiderem peculiaridades das situações individuais, adotando uma “normalidade média”. Elucida Giuliani Fonrouge: “[...] o princípio da igualdade não se refere à igualdade numérica – que daria lugar às maiores injustiças – mas à necessidade de assegurar o mesmo tratamento aos que se encontrem em análogas situações, de modo que não constitui regra férrea, porque permite a formação de distinções ou categorias sempre que sejam razoáveis, com exclusão de toda discriminação arbitrária, injusta ou hostil contra determinadas pessoas ou categorias de pessoas.” FONROUGE *apud* CARRAZZA, Elizabeth Nazar. ***IPU e Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva***. Curitiba: Juruá, 2002, p. 31.

³¹³ BALEEIRO, Aliomar. ***Limitações constitucionais ao poder de tributar***. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 185.

³¹⁴ Alerta Celso Furtado que “A visão do processo econômico somente deixa de ser simplesmente virtual quando adquire consistência política, capta os sistemas de dominação social que prevalecem.” (FURTADO, Celso. ***O Longo Amanhecer***. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999, p. 13).

³¹⁵ SPINELLI, Luiz Mário Silveira. ***Capacidade contributiva. Um princípio constitucional***. Erechim: EDIFAPES, 2001, p. 72.

Designa o direito a condições mínimas de existência humana digna, que não pode ser objeto de incidência fiscal e que, por outro lado, ainda exige prestações estatais positivas tendentes à sua promoção.³¹⁶

Nesse aspecto, cumpre ponderar que a garantia jurídico-objetiva de um mínimo existencial material nem sempre exige prestações materiais para o reconhecimento de direitos jurídico-subjetivos, visto que ela pode ser concretizada no sentido jurídico-defensivo, por meio da proibição da intervenção no mínimo existencial. Assim, em certas circunstâncias, bastaria a proibição de colocar em risco o mínimo existencial em decorrência de uma carga tributária demasiadamente alta, sem necessidade de prestações materiais complementares.³¹⁷ Não é que ocorre, contudo, nos chamados países periféricos, em que grande contingente de cidadãos vive abaixo da linha de pobreza, pelo que mais necessárias se tornam as prestações positivas.

Feito esse parênteses, deve-se referir que o mínimo existencial resulta tanto da dignidade humana como do princípio do Estado Social.³¹⁸ Muito embora a Constituição não conceitue o modelo de Estado Brasileiro como social, nem por isso pairam dúvidas quanto ao seu acolhimento pelo ordenamento constitucional, que consagrou uma extensa gama de direitos fundamentais sociais. É um reflexo da preocupação do constituinte com um país que, não obstante se afirme como democracia, está mergulhado em grande desigualdade sócio-econômica, caracterizada por intensa concentração de capital e nenhuma redistribuição de renda. Não surpreende que os direitos fundamentais e o mínimo existencial ganhem maior extensão nos países em desenvolvimento, em virtude da necessidade de proteção dos bens essenciais à sobrevivência das populações miseráveis.³¹⁹

A origem da teoria do mínimo existencial, porém, é alemã. Ela foi desenvolvida pela doutrina num contexto bem particular, o do pós-guerra, em

³¹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 69.

³¹⁷ KLOEPFER, Michael. Vida e dignidade da pessoa humana. Trad. de Rita Dostal Zanini. Revisão de Ingo Wolfgang Sarlet. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). *Dimensões da dignidade. Ensaios de filosofia do direito e direito constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 170.

³¹⁸ YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34-52.

³¹⁹ KRELL, Andreas J.. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). *Revista de Informação Legislativa*, ano 36, n. 144, Brasília, out.dez. 1999, p. 247.

razão da ausência de previsão de direitos fundamentais sociais naquela Lei Fundamental.

O sistema valorativo da Lei de Bonn de 1949 elegeu o direito ao livre desenvolvimento da personalidade como eixo central. A Corte Constitucional alemã procedeu à análise do artigo 1, I, da Lei Fundamental, bem como dos dispositivos relativos ao direito à vida e à integridade física em face do princípio do Estado Social para, em interpretação sistemática, assentar que a norma em questão encerra dupla direção protetiva da cláusula da dignidade humana: a de direito fundamental do indivíduo contra o Estado (e contra a sociedade), no sentido do *status negativus*, e de encargo constitucional endereçado ao Estado, que deve criar condições de defesa da dignidade humana em face da sociedade ou de seus grupos.³²⁰ O fato de definir objetivos a serem realizados pelo Estado confere à dignidade um caráter principiológico.³²¹

A importância da teoria do mínimo existencial para a proteção dos direitos fundamentais reside, pois, no fato de circunscrever uma área de direitos básicos a serem garantidos pelo Estado.

O mínimo abrange os direitos relacionados com a sobrevivência e com o desenvolvimento digno tanto do ser humano quanto de uma determinada atividade produtiva. A respeito, escreve Gisele Lenke³²²:

Outra idéia contida no princípio da capacidade contributiva é a do mínimo vital. Como já referido diversas vezes, não basta a existência da riqueza, é preciso que ela seja superior ao mínimo necessário à sobrevivência. Ou seja, só pode ser tributada a riqueza além daquela utilizada pelo indivíduo para sobrevivência sua e de sua família. Tratando-se de pessoa jurídica, é preciso deduzir de sua receita as despesas necessárias ao seu funcionamento e mais a parcela destinada à reposição do capital e a novos investimentos na própria atividade da empresa, de modo que ela possa se manter competitiva. Só assim se saberá qual a quantidade de renda disponível para tributação.

³²⁰ HÄBERLE, Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal, trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e de Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.), **Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 136-137.

³²¹ AVILA, Humberto, **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 483.

³²² LENKE, Gisele. Imposto de renda – os conceitos de renda e de disponibilidade econômica e jurídica, 1998, p. 51-52, *apud* DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 95. Aqui, cabe uma pequena observação, no sentido de que o *mínimo vital* se situa em patamar inferior ao do já reduzido mínimo existencial, pelo que se impõe a diferenciação.

O mínimo posto a salvo da tributação para a preservação da dignidade se refere à satisfação das *necessidades vitais médias* dos cidadãos-contribuintes. Esse rol, segundo Ingo Sarlet, inclui não só a sobrevivência física, como uma sobrevivência que atenda aos mais elementares padrões de dignidade. Portanto, segundo o mesmo autor, não basta assegurar um mínimo vital, ligado à mera existência ou à garantia da vida; é preciso pensar grande, em termos de uma vida saudável. Urge não confundir, pois, mínimo vital com mínimo existencial.³²³

O mínimo não possui um conteúdo específico, abrangendo qualquer prestação, considerada em sua dimensão essencial ou existencial, bem como a sua correspondente proteção e dever de efetivação. No entanto, um esboço do conjunto dessas necessidades básicas foi traçado por Ricardo Lobo Torres:

Os direitos à alimentação, saúde e educação, embora não sejam originariamente fundamentais, adquirem o *status* daqueles no que concerne à parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive.³²⁴

Ana Paula de Barcellos acrescenta à proposta de concretização do mínimo existencial a assistência no caso de necessidade e o acesso à justiça.³²⁵

Acredita-se que somente um debate sério, travado na esfera parlamentar, permitirá que se estabeleçam os contornos das diversas dimensões da dignidade. Com isso, não se pretende, absolutamente, uma espécie de tabelamento das prestações integrantes do mínimo existencial. Um rol que não seja meramente exemplificativo é sempre temerário, podendo-se desde logo apontar um lapso grave de parte de ambos os autores referidos ao não inserir o direito à moradia. Por óbvio, a falta de uma moradia decente ou mesmo de um espaço físico adequado ao exercício de atividade profissional comprometem gravemente os pressupostos básicos para uma vida com dignidade.³²⁶

³²³ Ingo Wolfgang Sarlet menciona que a doutrina e a jurisprudência alemãs reconhecem a existência de um direito fundamental subjetivo não-escrito à garantia de recursos materiais mínimos para uma existência digna, suprimindo a inexistência, naquela Constituição, dos direitos fundamentais ao salário mínimo, à previdência ou a assistência social, à saúde e à moradia. Outros casos por ele referidos passaram pela análise do Tribunal Constitucional da Colômbia, que consagrou um direito inominado ao mínimo vital, e pela Corte Constitucional do Chile, que admitiu a exigibilidade de direitos a prestações relacionadas ao mínimo vital. (SARLET, Ingo Wolfgang, **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p.306).

³²⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 133.

³²⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 305.

³²⁶ Cf. Ingo Wolfgang Sarlet, na 4ª edição, revista e atualizada, de seu livro *A Dignidade da Pessoa Humana*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 89.

Tem sido muito importante a atuação da doutrina e da jurisprudência, que cuidaram de estabelecer as linhas basilares do conceito de mínimo existencial, embora não se possa, ainda, falar em uma definição consensual.³²⁷ Das manifestações da jurisdição constitucional foram extraídas diversas conseqüências jurídicas, decisivas para a proteção da dignidade.

Muito embora as prioridades do Estado sejam revisáveis ao longo do tempo, por certo deve haver um comprometimento permanente com essas condições elementares da existência humana. A conclusão é que o núcleo de condições materiais se impõe como uma regra e não como um princípio. Dessa forma, se elas não forem implementadas, não há o que ponderar ou otimizar, ao modo dos princípios; a dignidade terá sido violada, da mesma forma como as regras o são.³²⁸

Na expressão de Dürig³²⁹, “Sem o mínimo existencial o homem não vive, vegeta”, desaparecendo as condições iniciais de liberdade. O processo de desenvolvimento, quando julgado pela ampliação da liberdade, precisa incluir a eliminação das privações a que essa pessoa se encontra submetida.³³⁰

Assim, quando se tratar dos bens necessários à sobrevivência biológica e social do cidadão em condições mínimas de dignidade humana, a tributação não encontrará justificativa racional.³³¹

A dignidade é um *prius*. Apesar de o princípio não haver sido incluído entre as cláusulas pétreas, como sucedeu na Lei Fundamental da Alemanha, seguramente ostenta a condição de limite implícito ao poder de reforma

³²⁷ Ingo Wolfgang Sarlet conceitua dignidade como “a qualidade intrínseca e distintiva de cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo e qualquer ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável.” (SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 60).

³²⁸ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 194.

³²⁹ Apud Ricardo Lobo TORRES, Tratado..., ob. cit., p. 176.

³³⁰ Amartya SEM, Desenvolvimento como liberdade. 5. reimpressão. São Paulo: Ed. Schwarcz Ltda, p. 53.

³³¹ TORRES, Ricardo Lobo. O IPI... (RDTT 18/95), apud YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 113-114. Roque Carrazza, acerca do Imposto de Renda, afirmou que: “Não nos parece excessivamente arrojado sustentar que, em função deste art. 145, § 1º da Lei das Leis, quem tem poucos rendimentos, apenas suficientes para sobreviver (digamos, ganha o salário-mínimo, pouco mais ou menos), está imune à tributação por via de imposto sobre a renda.” (CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 66).

constitucional, apresentando-se, junto com o direito à vida, como valor e norma jurídica de maior relevo, integrando a essência da Constituição formal e material.³³²

Peter Häberle considera que o crescente número de textos nacionais e internacionais que consagram a dignidade apresentam uma dimensão prospectiva, tendente à construção de um futuro compatível com esse valor. Conforme o autor, a inclusão da dignidade em preâmbulos confere-lhe um significado singular: o de ponto de partida. Já a conexão entre preâmbulos e direitos fundamentais revela a dimensão objetiva da dignidade e sua função fundante tanto para a comunidade política como para os direitos humanos e os direitos fundamentais individuais.³³³

Cumprir destacar que a dignidade se refere sempre a uma pessoa concreta, seja homem ou mulher, e não a um ser ideal e abstrato. Nesse sentido, não se pode confundir as noções de dignidade da pessoa humana e de dignidade humana (da humanidade).³³⁴

Os termos da Declaração Universal da ONU e a doutrina majoritária, inclusive estrangeira, reconduzem o elemento nuclear da noção de dignidade da pessoa humana à matriz kantiana, centrada na autonomia e no direito de autodeterminação de cada pessoa. Tem-se que “A permanência da concepção kantiana repudia toda e qualquer espécie de coisificação e instrumentalização do ser humano, pois a pessoa é o fim e não um meio”.³³⁵ Logo, mesmo em face das ações mais indignas e infames a dignidade não pode ser desconsiderada.

Além de se relacionar com a condição humana de cada indivíduo, a dignidade possui também uma dimensão comunitária ou social, uma vez que todos são iguais em dignidade e direitos, nos termos da Declaração Universal de 1948. A dimensão ontológica da dignidade assume pleno significado no contexto

³³² SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 137.

³³³ HÄBERLE, Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal, trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e de Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.), *Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 90-95.

³³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 116.

³³⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 35.

da intersubjetividade que caracteriza as relações humanas. Todos os cidadãos têm direito à mesma dignidade social. Fora de uma comunidade, como preceitua o artigo 29, nº 1, da Declaração Universal, “não é possível o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade”.

Se a dignidade é intrínseca à pessoa humana, o correto é falar em seu reconhecimento, visto ser ela preexistente, e não na possibilidade de ser concedida ou até retirada pelo Estado, ao sabor da situação.³³⁶ Sobressai aqui a dimensão defensiva da dignidade. Ingo Sarlet, colacionando lição de Podlech, afirma que,

na condição de limite da atividade dos poderes públicos, a dignidade necessariamente é algo que pertence a cada um e que não pode ser perdido ou alienado, porquanto, deixando de existir, não haveria mais limite a ser respeitado (este sendo considerado o elemento fixo e imutável da dignidade).³³⁷

A dignidade não é apenas mais uma prestação estatal. Num Estado constitucional, ela é um atributo prévio e de todos, por isso não necessita ser conquistada pelos indivíduos. Quando se fala em direito à dignidade, refere-se, em verdade, o direito ao respeito e ao desenvolvimento dessa dignidade, e não em sua concessão, pelo que se pode sustentar que a dignidade não é e nem poderá ser um direito fundamental.³³⁸

O que a implementação de políticas públicas visa é permitir o pleno exercício de uma dignidade preexistente, de forma que todos vivam em clima de liberdade e de segurança. Sua efetiva realização depende do grau de reconhecimento e proteção outorgado por cada ordem jurídica. Isso porque, no Estado moderno,

os direitos fundamentais clássicos ligados à liberdade estão cada vez mais fortemente dependentes da prestação de determinados serviços públicos, sem os quais o indivíduo sofre sérias ameaças. Os direitos fundamentais de defesa somente podem ser eficazes quando protegem, ao mesmo tempo, as condições materiais mínimas necessárias para a possibilidade da sua realização. Especialmente na área dos direitos básicos da vida e da integridade física, as prestações positivas do

³³⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 41.

³³⁷ PODLECH, *Alternativ Kommentar*, v. I, p. 280-1. *apud* SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 47.

³³⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 71.

Estado para a sua defesa não podem ficar na dependência da viabilidade orçamentária.³³⁹

Acerca dessas prestações, transcreve-se a lição de Pérez Luño, no sentido de que

No Estado de Direito os direitos fundamentais não aparecem como concessões, senão como corolário da soberania popular, através do princípio de que a lei não implica apenas um dever, mas um direito para o indivíduo.³⁴⁰

4.4.2 O mínimo existencial no âmbito da tributação

A inexistência de condições mínimas para uma existência digna pode transformar uma pessoa em mero objeto, sujeito, portanto, a toda espécie de arbítrio e de injustiças.³⁴¹

Um autor que desde longa data se preocupou com a questão do mínimo existencial em sede de tributação foi Ricardo Lobo Torres. Muito embora neste estudo se revisem alguns pontos de sua doutrina, diversas serão as menções à sua obra neste item, dado o seu caráter doutrinário precursor.

O tema em questão guarda uma importância muito grande para a fiscalidade tendo em vista que o “O Estado não pode, como Estado Tributário, subtrair o que, como Estado Social, deve devolver.”³⁴²

A fiscalidade moderna se processa inteiramente sob a ótica dos direitos fundamentais. Em função disso,

passa a se fazer com fundamento no princípio da capacidade contributiva e no seu subprincípio da progressividade, que ingressam nas Constituições da França e do Brasil, entre outras, o que implica a proibição da incidência sobre a parcela *mínima necessária à existência humana digna*, que, estando além da capacidade econômica e constituindo reserva da liberdade, limita o poder fiscal do Estado.³⁴³

³³⁹ KRELL, Andrés J.. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). *Revista de Informação Legislativa*, Brasília, ano 36, n. 144, out.dez. 1999, p. 245.

³⁴⁰ LUÑO, Antonio Enrique Pérez. *Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución*. 6. ed. Madri: Tecnos, 1999, p. 212.

³⁴¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p. 59.

³⁴² YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, 34.

³⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, 169-170.

Muito embora o direito a condições mínimas de existência digna haja sido proclamado pela Declaração Universal dos Direitos do Homem e pela Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento, ainda hoje o direito ao mínimo existencial não possui previsão constitucional. Somente a Constituição do Japão fez constar em seu artigo 25 que “Todos terão direito à manutenção de padrão mínimo de subsistência cultural e de saúde”. Na Alemanha, o *Karl Bräuer Institut* propôs recentemente fosse acrescentado ao artigo 105 da Constituição de Bonn que “o mínimo existencial é imune a impostos”.³⁴⁴

A Constituição brasileira de 1988 não proclama o mínimo existencial de forma expressa. Nela há tão-somente ordens de erradicação da pobreza, da marginalização e de redução das desigualdades sociais e regionais (artigo 3º, inciso III), além de vedações à incidência de tributos nos casos do artigo 5º, incisos XXXIV, LXXII, LXXIII, LXXIV, e do artigo 153, parágrafo 4º. Somente a Lei nº 8.742, de 07/12/93, relativa à organização da assistência social, que tem caráter não-contributivo, fez menção aos “mínimos sociais”.³⁴⁵

Na falta de dicção constitucional, o mínimo existencial deve ser extraído do próprio princípio da dignidade humana, considerado um dos fundamentos da República Brasileira pelo artigo 1º, inciso III, da Constituição Federal. Aqui nos extremos de Ricardo Lobo Torres, que fundamenta a proteção do mínimo existencial essencialmente da idéia de liberdade.³⁴⁶

Em matéria tributária, a proteção ao mínimo existencial significa sua não-tributação. Tem-se que a capacidade contributiva só começa para além do mínimo necessário à existência humana digna, e termina aquém do limite destruidor da propriedade. Conseqüentemente, a intributabilidade desse patamar mínimo coincide com a total ausência de capacidade contributiva.

Além de o mínimo existencial ser protegido negativamente contra a intervenção do Estado, também é garantido positivamente pelas prestações

³⁴⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 171.

³⁴⁵ Na tentativa de fixar parâmetros, afirma Douglas Yamashita: “O princípio da ‘unidade do ordenamento jurídico’ determina que o mínimo existencial fiscal não fique abaixo do mínimo existencial do direito da seguridade social.” (YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 34).

³⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 175.

estatais, o que o torna um direito de *status negativus e positivus*.³⁴⁷ O primeiro se afirma, no campo tributário, pela via das imunidades fiscais. Já as prestações positivas interessam ao Direito Financeiro, dentre outros ramos da ciência jurídica, porque dizem com o emprego dos recursos auferidos pelo Estado por força da tributação, com vistas à promoção de uma vida para todos em condições de dignidade.

Especificamente das imunidades relacionadas ao mínimo existencial falaremos no próximo tópico.

4.4.2.1 Imunidades constitucionais implícitas e explícitas relacionadas com o mínimo existencial

Algumas das hipóteses incluídas neste título não têm sede constitucional, o que pode causar estranheza ao leitor. Amparamo-nos em Ricardo Lobo Torres para explicar que não é o elemento formal que verdadeiramente caracteriza uma imunidade. Ela, ao contrário, define-se pela circunstância de ser um predicado dos direitos de liberdade e por possuir um fundamento pré-constitucional. Dessa forma, as imunidades apenas implícitas no texto constitucional não são prejudicadas pela falta de declaração expressa.³⁴⁸

O primeiro caso é o da cesta básica.

A Constituição de 1946, em seu artigo 15, parágrafo 1º, garantia a imunidade ao mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas com capacidade econômica restrita. Incompreensivelmente, esse dispositivo foi excluído dos textos que lhe seguiram, ficando a proteção limitada a isenções de IPI e de ICMS, instituídas por meras leis ordinárias. Hoje, apenas o ICMS, imposto da competência dos Estados-Membros e do Distrito Federal, pode, nos expressos termos do artigo 155, parágrafo 2º, inciso III, da CF de 1988 ser seletivo, conforme o critério de essencialidade das mercadorias e dos serviços.

³⁴⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 203.

³⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 189.

A segunda hipótese de imunidade constitucional implícita é o mínimo existencial familiar, protegido pela não-incidência do imposto de renda. Essa imunidade ora aparece sob a forma de isenção de uma determinada faixa de renda, ou de abatimento do aludido imposto em relação aos filhos, ou de isenção para os idosos.

A questão do abatimento para os filhos foi muito debatida na Alemanha, tendo a Corte Constitucional declarado a inconstitucionalidade da lei do imposto de renda que não garantia esse desconto, sob o argumento de que,

da mesma forma que o Estado deve, segundo as normas constitucionais, assegurar aos cidadãos pobres as prestações sociais, não pode ele cobrar do contribuinte uma importância equivalente sobre sua renda, que se caracteriza como mínimo existencial.

Tanto a jurisprudência como a doutrina da República Federal Alemã consideram a proteção à família e ao casamento princípio tributário fundamental.

A Constituição Federal Brasileira também assegura proteção especial à família. Assim, não poderia a lei do imposto de renda limitar o número de deduções por dependente, nem ignorar os demais gastos com educação e assistência à prole. A desconsideração dos encargos pessoais e familiares tem ocasionado a redução da progressividade, o que vulnera o disposto no artigo 153, parágrafo 2º, inciso I, que impõe a variação de alíquotas para que se fuja de uma tributação objetiva. A capacidade contributiva é sempre pessoal.³⁴⁹

A imunidade ao imposto de renda de pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos era expressamente garantida pelo artigo 153, parágrafo 2º, inciso II, da CF, tendo sido revogada pela emenda constitucional nº 20, de 15 de dezembro de 1998. Ricardo Lobo Torres sustentou na ocasião a absoluta inconstitucionalidade dessa emenda, por considerar que a imunidade fundada nos direitos individuais dos idosos também é cláusula pétrea e, como tal, insuscetível de modificação, conforme dicção do artigo 60, parágrafo 4º, da CF.

Além desses casos, a imunidade se estende ao imposto territorial rural, que não incide sobre as pequenas glebas rurais exploradas por proprietário que não possua outro imóvel, nos termos do artigo 153, parágrafo 4º, inciso II, da Constituição.

³⁴⁹ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 539.

A terceira hipótese de imunidade constitucional implícita diz respeito à moradia, cuja classificação depende, segundo Ricardo Lobo Torres, de seu titular. Somente para os indigentes e sem-teto a moradia constituiria um direito fundamental, integrado ao mínimo existencial e por isso de prestação obrigatória pelo Estado. Já em se cuidando da classe média, a moradia seria um direito social condicionado a políticas públicas e a opções orçamentárias. Nesse sentido, somente fazem jus à isenção de IPTU a população de baixa renda e os idosos que, além de proprietários de um único imóvel, não percebam proventos significativos. A propósito, menciona-se o disposto na legislação do Município de Porto Alegre – Lei Complementar Municipal nº 7/73, que contempla diversas dessas hipóteses³⁵⁰.

O mínimo existencial comporta ainda outras imunidades, que aparecem no texto constitucional de forma explícita, mas distanciados do artigo 150, inciso VI. Assim o artigo 5º, inciso XXXIV, que veda o pagamento de taxas para a defesa de direitos, mediante petição aos poderes públicos ou para a obtenção de certidões. A fim de facilitar o acesso à justiça, a Constituição, no artigo 5º, itens LXXII, LXXIII e LXXVII estabelece a gratuidade da ação popular, do *habeas corpus* e do *habeas data*. Também no artigo 5º, inciso LXXIV, a Constituição garante que “o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos”. Essa imunidade abrange qualquer tributo vinculado ao patrocínio do defensor público, bem como a taxa judiciária e as custas e emolumentos relativas aos atos processuais de interesse dos pobres.³⁵¹ Também se estende ao tributo que, de tão excessivo, tolha o ingresso em juízo, como bem reconhecido pelo Supremo Tribunal Federal, por seu Tribunal Pleno, em sessão de 28 de março de 1984, ao apreciar a Representação nº 1077. No julgamento dessa representação, o Ministro-Relator Moreira Alves, ao declarar a

³⁵⁰ Artigo 70, da Lei Complementar Municipal nº 7, de 7 de dezembro de 1973: “Ficam isentos do pagamento do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana as seguintes pessoas físicas e jurídicas: VIII – viúva ou órfão menor não emancipado, reconhecidamente pobres; X – aposentado por motivo de doença contraída em local de trabalho e incapacitado para o exercício de qualquer outra atividade, reconhecidamente pobre; XI – deficiente físico, deficiente mental, ou seus responsáveis legais, reconhecidamente pobre; XVII – aposentados, inativos, pensionistas, cuja renda seja igual ou inferior a 3 (três) salários mínimos, proprietário de um único imóvel no Município, utilizado exclusivamente como residência de seu beneficiário.”

³⁵¹ Ricardo Lobo Torres (2005, p. 195-196) relata que a gratuidade para os pobres remonta às Ordenações Filipinas: “E sendo o agravante tão pobre, que jure que não tem bens móveis, nem de raiz, nem por onde pague o agravo, e dizendo na audiência uma vez o *Pater Noster* pela alma del

inconstitucionalidade do artigo 18, da Lei nº 383, de 4 de dezembro de 1980, do Rio de Janeiro, majoradora dos valores da taxa judiciária, concluiu que,

se a taxa judiciária, por excessiva, criar obstáculo capaz de impossibilitar a muitos a obtenção de prestação jurisdicional, ela é inconstitucional, por ofensa ao disposto na parte inicial do parágrafo 4º do artigo 153 da Constituição (de 1969)³⁵².

Por fim, a Constituição, no artigo 5º, inciso LXXVI, declara que são gratuitos, para os reconhecidamente pobres, na forma da lei, o registro civil de nascimento e a certidão de óbito.

No capítulo reservado ao Sistema Tributário Nacional, no artigo 150, item VI, alínea “c”, a Constituição afasta ainda a incidência de impostos sobre as instituições de educação e de assistência social. Trata-se de mais uma imunidade do mínimo existencial a proteger as entidades filantrópicas que verdadeiramente prestem à população carente assistência social ou educação, numa atuação substitutiva à do Estado.

No que tange ao direito à saúde, Ricardo Lobo Torres distingue as prestações necessárias à existência e à garantia do mínimo existencial e por isso gratuitas das integrantes da medicina curativa, classificadas como direitos sociais, a serem custeadas mediante contribuição. Segundo o autor, essa distinção deflui da comparação dos artigos 6º e 196, da CF. O artigo 196 enuncia saúde como

direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal e igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação.

O artigo 6º declara que “são direitos sociais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados”.

Dessa disciplina decorreria a obrigatoriedade de remuneração, a menos que se cuide de indigentes e pobres, da medicina curativa e do atendimento nos hospitais públicos, mediante contribuições ao sistema de seguridade. Portanto, somente os hipossuficientes é que teriam direito ao mínimo de saúde

Rei D. Diniz, ser-lhe-há havido, como que pagasse os novecentos reais, contanto que tire de tudo certidão dentro no tempo, em que havia de pagar o agravo (Livro terceiro, Tit. LXXIV, § 10)”.
³⁵² MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 142.

independentemente de contraprestação. No entanto, o Sistema Único de Saúde, instituído pela Lei nº 6.080, de 19 de setembro de 1990, criou no Brasil a utopia da gratuidade das prestações públicas nessa área, o que, segundo Ricardo Lobo Torres, desarticulou a ação estatal, em prejuízo visível do atendimento.

Essa não-incidência de taxas e de contribuições sobre as prestações estatais não constitui autêntica imunidade porque não protege apenas o mínimo existencial e os direitos fundamentais.³⁵³

Desse entendimento discorda Luís Fernando Barzotto, conforme segue:

Do ponto de vista jurídico, todos têm esse direito: ricos e pobres, trabalhadores, crianças, etc. Os serviços públicos de saúde não podem estabelecer nenhum tipo de diferenciação. A pessoa humana, considerada em si mesma, é o sujeito desse direito.³⁵⁴

Convém, porém, assinalar que o fato de que todos devam titular o direito à saúde não significa que não possa haver, em certos casos, a cobrança dos serviços, do que se conclui que acesso universal realmente não pode ser entendido como acesso gratuito.

O direito à educação fundamental é outro elemento do mínimo existencial, compondo o núcleo da dignidade humana e, portanto, sendo oponível aos poderes constituídos.

A Declaração Universal dos Direitos do Homem, em seu artigo XXVI, proclama que

1. Toda pessoa tem direito à instrução. A instrução será gratuita, pelo menos nos graus elementares e fundamentais. A instrução elementar será obrigatória. A instrução técnico-profissional será acessível a todos, bem como a instrução superior, esta baseada no mérito.

³⁵³ Raciocínio semelhante é traçado por Sacha Calmon Navarro Coelho, conforme segue: “Pessoalmente, somos por uma fiscalidade neutra e por uma despesa seletiva, corretora das desigualdades. No Brasil, v.g., o Estado tem o dever indeclinável de ofertar educação, saúde e segurança a todos os pobres [...] e não a todos os brasileiros (os ricos têm acesso fácil a todos os bens da vida sem necessidade do Estado, apesar dele). Por aí começa a igualdade, tratando diferentemente os desiguais.” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 275).

³⁵⁴ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 120.

Em nossa Constituição, o artigo 206, inciso IV garante a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais. O artigo 208, inciso I estatui como dever do Estado a garantia de “ensino fundamental, obrigatório e gratuito, inclusive para os que a ele não tiveram acesso na idade própria”. O parágrafo 1º desse dispositivo acrescenta que “O acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo”.

Enquanto Ana Paula de Barcellos considera que o atendimento do ensino fundamental, correspondente aos primeiros anos de escolaridade, não pode ficar na dependência exclusiva da ação dos Poderes Executivo e Legislativo, cumprindo ao Judiciário e ao Ministério Público tutelarem-no³⁵⁵, Ricardo Lobo Torres acredita que, com referência à educação, não se pode falar em imunidade a taxas porque, além do mínimo existencial, estaria em jogo o exercício de políticas públicas de sustentação dos direitos sociais. A nós parece que, como o legislador constituinte visivelmente considerou o analfabetismo um obstáculo grave ao pleno desenvolvimento da pessoa, este é um mal a ser erradicado, independentemente de objeções quanto à “reserva do possível”. Para usar a terminologia da justiça, a educação é um direito social de justiça social, devido a todas as pessoas humanas membros da comunidade brasileira. A restrição que se faz é quanto ao acesso ao ensino superior que, conforme a redação do artigo 208, inciso V, dar-se-á “segundo a capacidade de cada um”, o que revela seu caráter de direito social de justiça distributiva, regulado pelo critério “a cada um segundo sua capacidade”.³⁵⁶

A questão de os direitos embasados num critério de justiça social, como a saúde e a educação, serem ou não devidos a todos os membros da comunidade, sem distinções, em virtude de sua igual dignidade, demanda maior reflexão, que o presente estudo não comporta. De antemão, porém, podemos antecipar, baseados nas lições de Ingo Sarlet, que um critério eminentemente formal, no sentido da igual dignidade, não dispensaria outros referenciais, designadamente de natureza material, visto que a igualdade concreta de cada pessoa, portadora

³⁵⁵ BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 267-268.

³⁵⁶ BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2, p. 139-140.

de necessidades físicas e psíquicas específicas, é o dado essencial a ser considerado no reconhecimento de determinado direito social.³⁵⁷

Por fim, em se cuidando da última espécie, a assistência social, fica afastada a problemática da imunidade tributária, uma vez que a gratuidade lhe é intrínseca. Conforme o artigo 203, da Constituição, a assistência “será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social”.

4.4.2.2 A concretização do mínimo existencial pelos Poderes de Estado

O mínimo existencial tem *status* constitucional, lá radicando de forma explícita ou implícita. Todavia, é muito freqüente que leis ordinárias a ele façam menção, ocorrendo a conversão das imunidades fiscais em isenções de, por exemplo, impostos indiretos sobre bens de consumo popular ou sobre bens necessários à alimentação; em deduções do imposto de renda advindas de despesas familiares e com tratamento médico; em subvenções, etc. Essa quantificação das necessidades do mínimo existencial por simples lei ordinária inspira cuidados, devendo observar os limites formais e materiais firmados pela Constituição Federal.

Além da legislação, a concretização do mínimo existencial, seja em seu aspecto negativo ou positivo, necessita da atuação da administração e, sobretudo, da jurisprudência.

No âmbito da administração, as garantias do mínimo existencial são aperfeiçoadas pela via do poder regulamentar. A Administração Pública pode, sem prejuízo da unidade normativa, baixar regulamentos autônomos para a garantia de direitos como educação primária e medicina preventiva. Cumpre frisar, porém, que, como o mínimo existencial é um direito subjetivo, o Poder Público tem a obrigação de prestar esses serviços públicos independentemente do pagamento de tributo ou de contraprestação financeira, mesmo na ausência de lei ou de regulamento. A violação desse direito, por ação ou omissão, sujeita-se a

³⁵⁷ SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006, p.91.

controle jurisdicional, estando o princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional insculpido no artigo 5º, inciso XXXV, da Constituição Federal.

O mínimo existencial se efetiva ainda por intermédio do processo administrativo e da eficiência dos órgãos administrativos. Ricardo Lobo Torres ressalta a importância de um processo administrativo célere e justo, além de boas escolas, bons hospitais; eficiente administração financeira e monetária; estatísticas corretas sobre os níveis de pobreza, que permitam a reorientação dos investimentos estatais; de políticas públicas destinadas à erradicação da miséria.

Também as decisões judiciais constituem valiosa fonte de reconhecimento do mínimo existencial³⁵⁸, muito embora a proteção da propriedade e da livre iniciativa ainda esteja restrita a seu núcleo essencial.

A dignidade humana funciona como limite à tributação sobre esse núcleo intangível, como demonstra a seguinte decisão do Supremo Tribunal Federal, na ação direta de inconstitucionalidade nº 2.010, julgada pelo Tribunal Pleno, relator o Ministro Celso de Mello, publicada no Diário da Justiça de 12 de abril de 2002:

A proibição constitucional do confisco em matéria tributária nada mais representa senão a interdição, pela Carta Política, de qualquer pretensão governamental que possa conduzir, no campo da fiscalidade, à injusta apropriação estatal, no todo ou em parte, do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes, comprometendo-lhes, pela insuportabilidade da carga tributária, o exercício do direito a uma existência digna, ou a prática de atividade profissional lícita ou, ainda, a regular satisfação de suas necessidades vitais (educação, saúde e habitação, por exemplo).

Na linha da proteção do núcleo essencial, o Supremo Tribunal Federal vem distinguindo o tributo *proibitivo* do tributo *excessivo*. Assim, um tributo é excessivo quando impede que o capital investido seja remunerado compensatoriamente, segundo casos similares, e é proibitivo quando torna praticamente impossível o exercício de uma atividade lícita. Em ambos os casos, há uma limitação ao núcleo essencial, incorrendo o Estado em violação da

³⁵⁸ No dizer de Luigi Ferrajoli, a Constituição é um ambicioso modelo normativo que não pode deixar de experimentar, como de fato experimenta, descumprimentos e violações de seus comandos. É um projeto vinculante e seu grau de realização depende, em última instância, do tratamento dado às garantias. Daí a relevância do papel da jurisdição, em concreto, da atitude com que a mesma se exerça. (FERRAJOLI, Luigi. *Derechos y garantías. La ley del más débil*. Madri: Editorial Trotta, 1999, p. 11).

proibição total (excessividade plena) ou de restrição excessiva (excessividade restrita) aos princípios da liberdade e da propriedade.³⁵⁹

Na vigência da Constituição de 1946, foi julgado o recurso extraordinário nº 18.976, relator o Ministro Barros Barreto, logrando decisão unânime no sentido de que

Sem dúvida, todo imposto que torne praticamente proibitiva a exploração de um comércio lícito, deve ser considerado inconstitucional, por ofensivo ao art. 141, § 34 da Carta Magna. A questão principal está em saber quando um tributo fiscal pode ser considerado como verdadeiramente proibitivo.

Nesse caso, deu-se o aumento do antigo imposto sobre licença em 600%, ou seja, de 0,05% para 35% da receita bruta. Digna de transcrição, ainda, a seguinte passagem, em que o Tribunal afasta tanto o tributo que possa “tolher” (tributação proibitiva) o exercício de determinada atividade quanto o que possa cerceá-la ou dificultá-la (tributação excessiva):

A meu ver, porém, faz-se dispensável qualquer referência expressa nesse sentido, pois os próprios dispositivos fundamentais, que asseguram as liberdades individuais, entre os quais se incluiu o exercício de qualquer profissão, comércio e indústria, constituem uma implícita limitação ao poder de tributar do Estado, no concernente à criação de impostos exagerados, vedando, por conseqüência, que a administração, por meio de tributos excessivos, possa tolher, cercear ou dificultar o pleno exercício dos direitos básicos conferidos ao cidadão.

Na mesma decisão, a obrigação do Estado de respeito à capacidade contributiva é extraída da seguinte citação: “*The power to tax is the power to keep alive*”. Merece destaque o seguinte trecho do voto do Ministro-Relator: “Atualmente o poder de tributar é o poder de conservar, de manter, conciliando assim as necessidades do Estado com os direitos assegurados ao indivíduo”.

Algumas diretrizes para a constatação de uma tributação excessiva foram traçadas em 1951 pelo Supremo Tribunal Federal, no recurso extraordinário nº 18.331, relatado pelo Ministro Orozimbo Nonato, ficando assentado que “A cobrança do selo proporcional com a multa de cinco vezes o valor é excessiva.” O

³⁵⁹ O Supremo Tribunal Federal vem utilizando os princípios da proporcionalidade e da razoabilidade indistintamente, como se fossem sinônimos. (DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 89). Ao contrário do que sustentamos no presente estudo, também o postulado da proibição de excesso tem sido normalmente aplicado pelo Supremo em associação com a proporcionalidade (artigos 1º e 5º, inciso LIV, da CF de 1988) ou com a liberdade de comércio (artigo 170, parágrafo único, da CF). (ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 321).

Supremo declarou que a competência do Estado para instituir tributos não autoriza a anulação de direitos fundamentais do cidadão, estando inserida nessa competência a obrigação de manter as atividades dos contribuintes.

Curiosamente, esse precedente não foi valorizado nem pelos Tribunais, nem pela doutrina, que só mais recentemente passaram a examinar o limite da proibição de excesso em sede de tributação.³⁶⁰

Importante é que, embora em escassos precedentes, o Supremo Tribunal Federal pacificou o entendimento de que nenhuma medida estatal pode: a) proibir o exercício de um direito fundamental, inviabilizando-o substancialmente, independentemente do seu motivo; b) restringir em excesso o livre exercício da atividade econômica, ainda que a medida não inviabilize por completo a atividade empresarial.³⁶¹

Uma das causas de a Corte Constitucional não examinar o confisco em todos os casos, já se disse, é o impedimento quanto ao refazimento da prova de fato, quer se cuide do controle difuso ou do controle concentrado de constitucionalidade³⁶².

O controle abstrato de normas tem, sabidamente, um caráter objetivo, não comportando o exame das pretensões individuais eventualmente violadas. Segundo Humberto Ávila, disso não decorre, todavia, a proibição de análise dos

³⁶⁰ Assim, o Tribunal Regional Federal da 5ª Região, por sua 2ª Turma, no MAS 2.078/RN, publicado no DJU de 11/11/94, em que atuou como relator José Delgado, considerou que “A vedação do confisco, muito embora seja de difícil conceituação no direito pátrio, face à ausência de definição objetiva que possibilite aplicá-lo concretamente, deve ser estudado em consonância com o sistema sócio-econômico vigente, observando-se a proteção da propriedade em sua função social”.

Com relação à contribuição de melhoria, já se manifestaram nossos Tribunais no sentido de que “nulo se afigura o lançamento tributário sob as vestes de contribuição de melhoria, quando seu valor excede o custo de mercado do imóvel imputado como valorizado pela obra pública de pavimentação de via pública onde se situa, eis que evidenciado o efeito de confisco do tributo e sua conseqüente inconstitucionalidade” (AC 88.688-0, TAPR, 7ª Câmara Cível, relator Juiz Ronald Moro, DJPR 06.09.1996).

Na ADIn nº 1.075-1-DF, publicada no DJU-1 de 29.06.1998, na p. 41, o STF concedeu medida liminar para suspender a execução e a aplicabilidade do artigo 3º, parágrafo único, da Lei 8.846/94, que previa multa de 300% por falta de emissão de documento fiscal, por ofensa ao art. 150, inciso IV, da CF/88.

No Recurso Especial nº 194.952/SC, publicado no DJU de 29.11.1999, na p. 127, restou assentado o seguinte:

“Tributário – Empréstimo compulsório – Correção monetária – Termo inicial – Lei 4.357/64, art. 3º - DL 1.512/76, art. 2º. I – Na interpretação da lei tributária, não se pode fazer tábula rasa da vedação constitucional ao confisco velado (CF, art. 150, IV). II – Negar correção monetária a valores arrecadados a título de empréstimo compulsório é utilizar a lei tributária, como instrumento de confisco, em desafio à vedação constitucional. III – A conjunção entre o art. 2º do DL 1.516/76 e o art. 3º da Lei 4.357/64 disciplina o tratamento contábil reservado aos valores recolhidos pelos consumidores de energia elétrica, a título de empréstimo compulsório. Em homenagem à vedação de confisco velado (CF, art. 150, IV), tais valores, antes de se inscreverem na rubrica ‘crédito’, devem ser corrigidos monetariamente. Não é lícito ao Estado colocar os créditos do contribuinte ao largo do tempo e da inflação, como se um e outra não existissem.”

³⁶¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 327.

³⁶² ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 279.

efeitos gerais das normas tributárias, de modo que uma inconstitucionalidade seja constatada independentemente de seus efeitos concretos. Tanto é assim que o Supremo Tribunal Federal vem apreciando, pela via da ação direta, com uma frequência um pouco maior, a suposta inconstitucionalidade de tributos em razão de sua excessividade, passível de conduzir à injusta apropriação estatal do patrimônio ou dos rendimentos dos contribuintes.

Em recurso extraordinário, também não se questiona que ao Supremo não é dado reavaliar provas de fato. Todavia, certo é que essa reavaliação é dispensável quando a inconstitucionalidade disser respeito a valores, podendo ser verificada sem qualquer vinculação a uma realidade individual.³⁶³

Reclama-se, portanto, uma postura mais ativa dos operadores nessa seara, sob pena de violação do princípio da *proibição de destruição da existência*, expressão cunhada por Otto Bachof³⁶⁴.

O delineamento do mínimo existencial exige uma sedimentação paulatina de direitos mínimos geralmente aceitos e considerados essenciais à preservação da dignidade humana³⁶⁵. Para isso, mostra-se imprescindível o cumprimento intransigente das funções estatais pelos três Poderes de Estado. Não garantir as condições elementares de vida importa desrespeito ao princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, traduzindo-se numa ação ou omissão inconstitucional.

4.5. O Estatuto do Contribuinte e seu papel na proteção dos direitos fundamentais e da dignidade da pessoa humana

³⁶³ Como exemplo, colaciona-se a seguinte decisão do STF: “Constitucional. Tributário. Taxa florestal do Estado de Minas Gerais. CF, art. 145, § 2º; art. 150, IV.

I – Base de cálculo da taxa florestal distinta da base de cálculo do ICMS: aquela é custo estimado da atividade estatal; esta é o valor decorrente da operação de circulação de mercadorias.

II – Alegação no sentido de que a taxa florestal tem caráter confiscatório: necessidade de reexame da questão de fato, o que não é possível em sede extraordinária.

III – RE inadmitido. Agravo inadmitido” (Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 196.465-MG, STF, 2ª T., 12.08.1997 – DJ 26.09.1997, p. 47.485 – Agte.: Ferroeste Industrial Ltda.; Agdo.: Estado de Minas Gerais – Disponível em: www.stf.gov.br. Acesso em: 26 nov. 06).

³⁶⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 316.

³⁶⁵ GARCIA, Emerson. *O Direito à Educação e suas Perspectivas de Efetividade*. Disponível em: www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?. Acesso em: 04 nov. 04.

Considerando que o presente estudo é todo pautado pelos direitos fundamentais em matéria tributária, não há como não incluir um item específico destinado ao Estatuto do Contribuinte.

Os direitos do contribuinte conferem uma garantia, em seu sentido mais amplo, da vida do particular frente ao poder do Estado. Esses direitos, ao contrário dos de segunda e terceira geração, não dependem da ação positiva do Estado, consistindo, ao contrário, na garantia de que o Poder Público não vai agir de modo arbitrário, atingindo a liberdade de produzir, de circular, de exercer um ofício ou profissão, ou de simplesmente *ter*.

Por serem autênticos direitos fundamentais, gozam de aplicabilidade imediata, nos expressos termos do artigo 5º, parágrafo 1º, da CF, não podendo ser abolidos nem por emenda constitucional, conforme o artigo 60, parágrafo 4º, inciso IV.

Para designar o rol de garantias do sujeito passivo, a doutrina faz referência a um “Estatuto do Contribuinte”, expressão cunhada por Louis Trotabas.³⁶⁶

O Estatuto representa, segundo Paulo de Barros Carvalho,

a somatória, harmônica e organizada, dos mandamentos constitucionais sobre matéria tributária que, positiva ou negativamente, estipulam direitos, obrigações e deveres do sujeito passivo, diante das pretensões do Estado. E quaisquer desses direitos, deveres e obrigações, porventura encontrados em outros níveis da escala jurídico-normativa, terão de achar respaldo de validade naqueles imperativos supremos, sob pena de flagrante injuridicidade.³⁶⁷

A matéria foi introduzida no Brasil pelo esforço de Rubens Gomes de Souza³⁶⁸; infelizmente, porém, não logrou a devida atenção por parte dos

³⁶⁶ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 109.

³⁶⁷ Paulo de Barros CARVALHO, Estatuto do contribuinte. Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e o Contribuinte. *Vox Legis*, p. 141-36. Disponível em: www.sobral.ce.gov.br/sec/safin/APOSTRI.doc. Acesso em: 26 nov. 06.

³⁶⁸ Em seu Compêndio, na p. 76, Rubens Gomes de Souza (1981) relata que, na antigüidade, os tributos eram instituídos e cobrados pelo soberano a seu exclusivo critério: os cidadãos não tinham qualquer interferência na elaboração das leis tributárias, nem qualquer possibilidade de controle quanto ao emprego do dinheiro arrecadado. Os juriconsultos a serviço do governo elaboraram a teoria de que as dúvidas na interpretação das leis tributárias deveriam ser sempre solvidas a favor do Fisco, o que, em tese, era justificado pela alegação de que o interesse público

doutrinadores. Somente a partir do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 9.397, julgada pelo Plenário do Supremo Tribunal Federal em 15 de dezembro de 1993, em que foi Relator o Ministro Sidney Sanches, passou-se a considerar o estatuto como um complexo de direitos fundamentais da cidadania.

Mais recentemente, o Supremo, na Petição nº 1.466, originária da Paraíba, com despacho do Ministro Celso de Mello datado de 28 de agosto de 1998, publicada no Diário de Justiça da União de 2 de setembro de 1998, proclamou o seguinte:

ESTATUTO CONSTITUCIONAL DO CONTRIBUINTE. O princípio da anterioridade da lei tributária – imune, até mesmo, ao próprio poder de reforma do Congresso Nacional (RTJ 151/755-756) – representa uma das garantias fundamentais mais relevantes outorgadas ao universo dos contribuintes pela Carta da República, além de traduzir, na concreção do seu alcance, uma expressiva limitação ao poder impositivo do Estado”. O Ministro Celso de Mello afirmou ainda no seu despacho: “Cabe destacar, neste ponto, na linha do entendimento consagrado pelo acórdão ora impugnado, que a garantia constitucional da anterioridade tributária, mais do que simples limitação ao poder de tributar do Estado, qualifica-se como um dos mais expressivos postulados que dão substância ao estatuto jurídico dos contribuintes, delineado, em seus aspectos essenciais, no texto da própria Constituição da República.

Importa salientar que o Estatuto do Contribuinte, como um complexo de direitos e deveres de cidadania fiscal, compreende não somente normas constitucionais como também aquelas previstas na legislação infraconstitucional e nos tratados internacionais.

O capítulo das limitações constitucionais ao poder de tributar, que se estende dos artigos 150 a 152 da CF de 1988, contém o núcleo essencial da cidadania fiscal. Outros dispositivos também são importantes: o artigo 145, parágrafo 1º, que proclama, em nome da justiça tributária, o princípio da capacidade contributiva; os artigos 153, parágrafo 4º, 196 e 208, inciso I, que protegem o mínimo existencial; os artigos 153 a 156, sistematizadores da partilha

deveria prevalecer sobre o interesse particular. É compreensível que, como reação ao autoritarismo da teoria oficial, e como consequência da falta de confiança do povo no governo, dada a impossibilidade de seu controle, os juriconsultos independentes hajam elaborado uma teoria exatamente contrária, a do *“in dubio contra fiscum”*, porque, à semelhança do Direito Penal, ao devedor deve ser dado o tratamento mais favorável.

tributária no federalismo brasileiro e, por isso mesmo, limitadores da atividade tributária.

No âmbito da legislação ordinária, é relativamente recente a preocupação em proteger o contribuinte. A fonte de inspiração de diversas medidas protetivas tem sido o princípio constitucional da moralidade administrativa. Há quem sustente que também o princípio da boa-fé objetiva é aplicável à relação obrigacional tributária.³⁶⁹

A problemática reside no fato de ainda não haver sido editado um diploma legislativo único, que sistematize todo o *status* jurídico do contribuinte.

Na data de elaboração do presente estudo, está em tramitação no Congresso Nacional o projeto de lei complementar nº 646, de 1999, de autoria do senador Jorge Bornhausen, intitulado “Lei de Direitos e Garantias do Contribuinte”. Essa lei complementar pretende estabelecer normas gerais sobre os direitos e garantias aplicáveis à relação tributária estabelecida entre o contribuinte e as administrações fazendárias das diversas esferas da federação.

Consoante o artigo 2º do projeto, tanto a instituição quanto a majoração de tributos atenderão aos princípios da justiça tributária, estabelecendo o parágrafo único desse dispositivo que se considera justa a tributação se em consonância com os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da eqüitativa distribuição da carga tributária, da generalidade, da progressividade e da não-confiscatoriedade.

Importantes iniciativas legislativas de âmbito estadual merecem destaque. Minas Gerais editou o seu Código de Defesa do Contribuinte, consubstanciado na Lei nº 13.515, de 7 de abril de 2000.

São Paulo, por sua vez, instituiu o “Código de Direitos, Garantias e Obrigações do Contribuinte”, por via da Lei Complementar nº 939, de 3 de abril de 2003. São objetivos deste Código, dentre outros, os constantes do artigo 2º, incisos II e IV:

³⁶⁹ Segundo Luiz Felipe Silveira Difini (2007, p. 266), ambos os participantes da relação obrigacional tributária devem adotar uma conduta cooperativa, com consideração dos interesses da contraparte. Haveria quebra da boa-fé objetiva quando a tributação desconsidera o legítimo interesse do sujeito passivo de só ser tributado nos limites de restrição aceitáveis a direitos seus, caracterizando o efeito de confisco.

Art. 2º - São objetivos do Código:

II – proteger o contribuinte contra o exercício abusivo do poder de fiscalizar, de lançar e de cobrar tributo instituído em lei;

IV – prevenir e reparar os danos decorrentes de abuso de poder por parte do Estado na fiscalização, no lançamento e na cobrança de tributos de sua competência.

Nos termos do artigo 21, da lei paulista, fica instituído o Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte – CODECON, órgão de composição paritária, integrado por representantes dos poderes públicos e de entidades empresariais e de classe, com atuação na defesa dos interesses dos contribuintes.

Em Santa Catarina, foi editada a Lei Complementar nº 313, de 22 de dezembro de 2005, e no Paraná a Lei Complementar nº 107, de 11 de janeiro de 2005.

Verifica-se que os direitos fundamentais do contribuinte e a busca da justiça fiscal são os dois vetores do direito hodierno, tanto no plano nacional quanto internacional. Embora o processo de retirada de parcela da riqueza dos cidadãos seja compulsório, ele só se legitima pela observância dos princípios reveladores do Estado de Direito.³⁷⁰

No plano internacional, foram firmados, nos últimos anos, tratados de relevante interesse para o tema da cidadania fiscal, ainda que de forma indireta, como sucede com a Convenção Européia dos Direitos do Homem; a Convenção Modelo da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) e o Tratado de *Maastricht*.

Nos Estados Unidos, duas leis, editadas com o objetivo de emendar o Código das Rendas Internas, ampliaram sobremaneira o âmbito de proteção dos direitos do contribuinte. A “Declaração de Direitos do Contribuinte II”, sancionada pelo Presidente Clinton em 30 de julho de 1996, adotou diversas medidas importantes, dentre as quais a criação do Advogado do Contribuinte, figura dotada de elevado nível de independência, autoridade e responsabilidade. Cumpre referir aqui que também no projeto brasileiro de Estatuto (nº 646) está previsto este cargo.

³⁷⁰ HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 301.

Na “Declaração de Direitos do Contribuinte III” (*Taxpayer Bill of Rights III – TBR3*), destaca-se principalmente a inversão do ônus da prova em processos judiciais relativos à responsabilidade tributária, diminuindo a presunção de veracidade dos atos do Fisco.

Em 1998, foi criada na Espanha a *Ley de Derechos y Garantias de los Contribuyentes* nº 1. Essa lei, conforme a exposição de motivos, contém somente direitos e garantias, não fazendo referência alguma a obrigações tributárias, uma vez que essas aparecem devidamente estabelecidas nos textos legais e nos regulamentos. Merecem menção alguns direitos previstos no art. 3º, da Ley 1/98:

Art. 3º - Constituyen derechos generales de los contribuyentes los siguientes:

[...]

j) Derecho a que las actuaciones de la Administración tributaria que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que le resulte menos gravosa.

n) Derecho a ser informado, al inicio de las actuaciones de comprobación e investigación llevadas a cabo por la Inspección de los Tributos, acerca de la naturaleza y alcance de las mismas, así como de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que se desarrollen en los plazos previstos en la presente Ley.

Em Portugal, o problema da positivação do estatuto do contribuinte está sendo objeto de larga discussão, enquanto a Itália conta com o seu desde julho de 2000.

Na visão de Ricardo Lobo Torres, de cuja obra se extraíram os precedentes mencionados, o fenômeno mundial da positivação do estatuto do contribuinte traz inúmeros benefícios, podendo levar

ao melhor relacionamento entre a fazenda pública e o sujeito passivo, conduzindo não só a fortalecer os direitos do cidadão-contribuinte como também a lhe aprimorar as virtudes cívicas e lhe inibir a síndrome de evasão. Por outro lado, serve para desdramatizar os tributos, coarctando a violência do fisco, e para exigir das autoridades fiscais as condutas pautadas na moralidade administrativa³⁷¹.

Visível é que o Estado moderno operou uma inversão na relação com o contribuinte: passou-se da prioridade dos deveres dos súditos à prioridade dos

³⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia*. V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 26/33.

direitos do cidadão, emergindo um modo diferente de encarar a relação política.³⁷² Nesse sentido, cumpre ao Estado conferir, de forma gradativa, conformação, regramento formal e meios de defesa aos contribuintes, pois sem uma relação juridicamente determinada entre o dever de contribuir e os direitos de quem contribui, não há efetivo Estado Democrático de Direito.³⁷³

³⁷² BOBBIO, Norberto. ***A Era dos Direitos***. Trad. Carlos Nelson Coutinho, 16ª tiragem, Rio de Janeiro: Campus, 1992, p. 3.

³⁷³ GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. ***O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 111.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação tributária não é mais concebida como mera relação de poder. Ela nasce sob a reserva dos direitos fundamentais, o que constitui um fator de legitimação da própria atuação estatal na seara tributária e do dever de contribuição por parte do cidadão.

Direitos fundamentais são posições jurídicas que o ordenamento considera, de forma explícita ou implícita, merecedoras de proteção especial.

Os direitos fundamentais de todas as dimensões são os pressupostos de uma vida livre e digna. Sabidamente, porém, nem todos os indivíduos deles usufruem plenamente, notadamente dos direitos fundamentais sociais. Esse alijamento entrava o processo de desenvolvimento pessoal, tendente à expansão das liberdades reais. Mais do que isso, impede a uniformização de oportunidades. O problema é que uma sociedade marcada pela exclusão social não alcança nem paz nem progresso. Acredita-se que o indivíduo só é livre e digno numa comunidade livre; a comunidade, por sua vez, só é livre se composta por homens livres e dignos.

Para que o bem-estar social seja maximizado, os preceitos relativos aos direitos fundamentais não mais podem ser pensados apenas sob o ponto de vista de direitos subjetivos (positivos e negativos), mas especialmente como decisões valorativas da Constituição, que vinculam a atuação dos três Poderes.

A nota distintiva do Estado Democrático e Social de Direito é o caráter transformador da realidade. A busca da igualdade fática depende de intervenções, em regra de natureza legislativa, que impliquem alterações substanciais nas relações comunitárias, de forma a assegurar condições mínimas de vida a todos os brasileiros. Só se pode exigir que o cidadão assuma

responsabilidades, especialmente de natureza tributária, quando a comunidade política realmente demonstrar que o reconhece como membro, inclusive pela garantia de direitos sociais básicos.

Um dos objetivos fundamentais da República é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e que tenha por fundamento a dignidade da pessoa humana. Para isso, é necessário que o sistema promova a justiça social, cujo pressuposto é a superação das distorções na repartição do produto econômico. A atividade tributária se insere nesse processo quando opera a redistribuição da riqueza, tributando mais intensamente quem tem maior capacidade contributiva e direcionando a receita pública precipuamente aos hipossuficientes, na forma de serviços públicos.

O acesso aos meios de inclusão social é uma forma de promoção dos direitos fundamentais mais intimamente ligados à dignidade, sem os quais o indivíduo não consegue efetuar escolhas em condições de liberdade, porque sujeito a inúmeras privações.

Portanto, é indispensável assegurar o mínimo existencial, seja qual for o modelo de organização social a ser implementado. Essa garantia, muito embora sem previsão constitucional, estabelece, de um lado, uma esfera insuscetível de tributação, sob pena de comprometimento da sobrevivência individual, familiar e negocial, bem como um direito subjetivo ao fornecimento de um conjunto de prestações sociais básicas, pelo que a dignidade adquire também a feição de regra jurídica.

Falando-se em mínimo, não se está a dizer que o Estado fica desobrigado de promover condições de vida para além desse patamar. A atuação deficitária, especialmente na área social, pode ser controlada à luz do princípio da proibição de insuficiência.

Por essas razões, o presente estudo enfocou mais a importância do caráter instrumental do tributo do que sua conceituação e disciplina legal. Não restam dúvidas de que a existência material do Estado não prescinde da tributação. Mas, para que se concretize a justiça fiscal, deve a atividade apoiar-se nos direitos e nos princípios fundamentais.

Os direitos do contribuinte são proclamados em Declarações, em tratados internacionais, nas Constituições de cada país e também na legislação

infraconstitucional. Estatutos do Contribuinte vêm sendo instituídos em vários Estados brasileiros, por via de leis ordinárias ou complementares.

Esse regramento sempre contém limitações formais e materiais mais ou menos extensas, delimitando o espaço aberto ao exercício das competências tributárias.

As limitações visam resguardar os direitos de propriedade e de livre iniciativa, tendo em vista que o nascimento do poder tributário sempre provoca, em alguma medida, a sua restrição. A justificativa para que os indivíduos vejam diminuída a disponibilidade desses bens jurídicos reside na participação cidadã para o custeio das necessidades públicas. A repartição dos encargos inerentes à vida em sociedade justifica a ingerência do Estado sobre as rendas individuais e sobre o produto da atividade econômica.

Contudo, a premência de arrecadação não pode comprometer esses bens jurídicos de forma tão excessiva que não conservem eficácia alguma. O controle das normas com finalidade eminentemente fiscal é feito à luz dos princípios da proibição de excesso, da razoabilidade, da capacidade contributiva e da vedação de confisco.

Além de representar um parâmetro de justiça na tributação, foi a capacidade contributiva eleita pelo legislador constituinte como o critério distintivo legítimo dos sujeitos passivos que não se encontrem em situação jurídica equivalente, pelo que possibilita a aplicação concreta do princípio da igualdade. Igualdade fiscal para a Constituição significa proibição de arbitrariedade ou de excesso. Nessa linha, quem se encontra na mesma situação jurídica deve ser tributado na mesma intensidade. Quem possui maior potencial de riqueza incorre na aplicação de uma alíquota superior, observada a vedação de confisco. Quem não ultrapassou o patamar do mínimo existencial é excluído da tributação.

Especialmente por fornecer a medida para as comparações intersubjetivas, a importância do princípio da capacidade contributiva é indiscutível.

Na questão da medida da carga tributária, ele é complementado pelo princípio da dignidade humana, de um lado, e pelo princípio da vedação de tributo com efeito de confisco, no outro extremo. Quer-se dizer que a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana e que

termina no ponto aquém do limite destruidor da propriedade ou da liberdade de iniciativa.

Os princípios fundamentais funcionam como vetores interpretativos da Constituição. Entre eles e os direitos fundamentais existe uma vinculação estreita. Os princípios protegem os direitos contra restrições arbitrárias. Todos os direitos fundamentais possuem um núcleo que deve permanecer intocado. Esse núcleo duro é impenetrável até mesmo pelo poder de tributar, pois o Estado deve se abster de ingerências na esfera patrimonial que reflexamente atentem contra a dignidade humana.

As condições para o exercício da dignidade se confundem com o fundamento do direito ao mínimo existencial. O homem não pode ser privado, nem por força da tributação, do mínimo necessário à conservação de uma vida saudável. Todo o homem, individualmente considerado, tem direito à dignidade.

Em que pese o grande número de limitações consagradas pelo sistema constitucional tributário, a abranger os artigos 5º; 145, parágrafo 1º; 150 a 152, dentre outros, o controle da atuação estatal não tem se mostrado satisfatório, o que parece comprovar a tese de que a normatividade de uma Constituição pode ser inversamente proporcional à quantidade de dispositivos.

Não resta dúvida de que a questão da efetividade das limitações passa pela vinculação teleológica dos três Poderes de Estado, especialmente o Poder Judiciário. A análise de alguns precedentes jurisprudenciais demonstra a incipiência do controle judicial das normas com finalidade fiscal quanto aos aspectos ventilados no presente estudo.

Ora, em países como o Brasil, onde a carga tributária elevada não encontra correspondência em serviços públicos, verificando-se um nível baixíssimo de desenvolvimento humano, deve haver insistência, inclusive popular, pela concessão de um padrão mínimo de segurança material. Urge imunizar, de forma expressa, o mínimo existencial, mas também e especialmente promovê-lo por meio de políticas públicas sérias e duradouras.

Lembre-se que a legitimidade do poder tributário se afirma tanto pelo respeito aos direitos fundamentais como pela atualização dos princípios constitucionais vinculados à justiça, à igualdade e à dignidade humana. Só existe

justiça tributária quando o Estado logra conciliar todos esses fatores, de forma equânime.

No Brasil, há um longo caminho a trilhar, em rumo da repartição isonômica da carga tributária. Considerando os cerca de cinqüenta milhões de miseráveis³⁷⁴, deveria a tributação atuar como um mecanismo para a minimização das diferenças.

É necessário que o enfoque governamental não fique centrado apenas na arrecadação. A atividade tributária tem de desempenhar, também, as funções regulatória e distributiva. O sistema deve buscar o crescimento econômico e a geração de empregos.

Numa conjuntura de afastamento dos preceitos elementares de justiça fiscal, é importante resgatar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e do não-confisco. A justiça somente será alcançada se observada a capacidade contributiva, com respeito à faixa de liberdade individual pertinente ao mínimo existencial. A violação do mínimo existencial afronta a dignidade humana, não podendo, portanto, ser tolerada pelo sistema constitucional, pautado pela necessidade de uma tributação justa e conforme às exigências da dignidade da pessoa humana e dos direitos fundamentais.

³⁷⁴ Estudo da FGV-SP

(Disponível em: <http://educaterra.terra.com.br/almanaque/miscelanea/brasil.htm>. Acesso em: outubro de 2006) considerou indigentes os mais de 50 milhões de brasileiros que não conseguem juntar R\$ 80 mensais para sobreviver, o que equivale a 29,3% da população. Conforme dados da OMS, esse seria o valor mínimo de que o indivíduo necessita para se alimentar segundo os preços praticados em São Paulo. Revelou, outrossim, que o problema da miséria no País é uma questão de má distribuição de renda e não de falta de recursos. Segundo os dados, em cinco anos, se houver crescimento econômico e melhor distribuição de renda, o índice de indigência poderá cair quase pela metade, ficando em pouco mais de 15%.

REFERÊNCIAS

- ALEXY, Robert. **Teoría de los derechos fundamentales**. Madri: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- ALTAMIRANO, Alejandro C. *Legalidad y discrecionalidad*. In: TORRES, Heleno Taveira (coord). **Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.
- ALVES, José Carlos Moreira. Direitos fundamentais do contribuinte. In: Conferência inaugural – XXIV Simpósio Nacional de Direito Tributário. **Pesquisas Tributárias**. Nova Série n. 6, São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
- AMARO, Fernanda Pereira. O serviço público sob a perspectiva da garantia constitucional de direitos humanos fundamentais. **Revista de Direito Constitucional e Internacional do Instituto Brasileiro de Direito Constitucional**, São Paulo, n. 50, jan.-mar. 2005.
- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2004.
- ARENDT, Hannah. **A dignidade da política. Ensaios e conferências**. Trad. de Helena Martins e outros. 3ª ed. Rio de Janeiro: Relume Dumará, 2002.
- ASSUNÇÃO, Lutero Xavier. **Princípios de direito na jurisprudência tributária**. São Paulo: Atlas, 2000.
- ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2. ed. atualizada por Rosalea Miranda Folgosi. São Paulo: Malheiros, 1998.
- ÁVILA, Humberto. A distinção entre princípios e regras e a redefinição do dever de proporcionalidade. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 215, jan.-mar. 1999.
- _____. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2004.

AZEVEDO, Plauto Faraco de. **Justiça distributiva e aplicação do direito**. Porto Alegre: Fabris, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A Eficácia Jurídica dos Princípios Constitucionais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

BARZOTTO, Luís Fernando. Justiça social. Gênese, estrutura e aplicação de um conceito. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 28, ano XXV, 2003/2.

_____. Os direitos humanos como direitos subjetivos: da dogmática jurídica à ética. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, v. 31, ano XXVII, n. 1, julho 2005.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BERCOVICI, Gilberto. **Desigualdades regionais, Estado e Constituição**. São Paulo: Max Limonad, 2003.

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Trad. Carlos Nelson Coutinho, 16ª tiragem, Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. **Estado, governo, sociedade; por uma teoria geral da política**. Trad. Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Editora Paz e Terra S/A, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BORGES, Humberto Bonavides. **Planejamento tributário**. São Paulo: Atlas, 1999, p. 28-29.

BORGES, José Souto Maior. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 22, julho de 1997.

_____. Direitos humanos e tributação. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, n. 40, ano 9, set.-out. 2001.

BRASIL. **Constituição Federal**. Brasília: Senado Federal, 1988.

CADART, Jacques. **Institutions politiques et droit constitutionnel**. 3. ed., tomo 1, Paris: Econômica, 1999.

CALIENDO, Paulo. Da justiça fiscal: conceito e aplicação. **Revista de Interesse Público** 29, Porto Alegre, ano VI, jan.-fev 2005.

CANARIS, Claus-Wilhelm. **Direitos fundamentais e direito privado**. Trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e Paulo Mota Pinto. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 6ª ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e Progressividade. Igualdade e Capacidade Contributiva**. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2002.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

_____. Estatuto do Contribuinte. **Direitos, garantias individuais em matéria tributária e limitações constitucionais nas relações entre o Fisco e o contribuinte**. *Vox Legis*, p. 141-36. Disponível em: www.sobral.ce.gov.br/sec/safin/APOSTRI.doc. Acesso em: 26 nov. 06.

CASÁS, José Osvaldo. El principio de legalidad en materia tributaria. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSONE, Vittorio. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 7ª ed.. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. Sistema tributário e conceito de tributo no direito brasileiro. In: TORRES, Heleno Taveira (coord.). **Tratado de direito constitucional tributário. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. São Paulo: Saraiva, 2005.

COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 2. ed. revista e ampliada. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. **Revista de Informação Legislativa**, n. 138, Brasília, abril-junho de 1998.

COSTA, Antônio José da. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 1993.

DALLARI, Dalmo. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

DELGADO, José Augusto. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

DERZI, Misabel Abreu Machado . Comentários aos RE n. 220.323-3 – Minas Gerais, 236.604 – Paraná e 153.771 – Minas Gerais. In: _____. **Construindo o direito tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DÍAZ, Elías. **Estado de Derecho y sociedad democrática**. Madri: Taurus ediciones, 1988.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Proibição de tributos com efeito de confisco**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

DUVERGER, Maurice. **Sociologia política**. Trad. de Maria Helena Kühner. Rio de Janeiro: Forense, 1968.

JÚNIOR, Neyton Fantoni. Segurança jurídica e interpretação constitucional. **Revista Jurídica**, Porto Alegre, n. 238, ano XLV, agosto 1997.

FERRAJOLI, Luigi. **Derechos y garantías. La ley del más débil**. Madri: Editorial Trotta, 1999.

FILHO, Manoel Gonçalves Ferreira. **Curso de direito constitucional**. 32. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

FREITAS, Juarez. **A interpretação sistemática do direito**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **O controle dos atos administrativos e os princípios fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

FREITAS, Luiz Fernando Calil de. **Direitos Fundamentais. Limites e Restrições**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

FÜLOP-MILLER, René. **Os grandes sonhos da humanidade. Condutores de povos, sonhadores e rebeldes**. Trad. de René Ledoux e Mário Quintana. Porto Alegre: Livraria do Globo, 1937.

FURTADO, Celso. **O Longo Amanhecer**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1999.

GARCIA, Émerson. **Direito à Educação e suas Perspectivas de Efetividade**. Disponível em: www.jus.com.br/doutrina/texto.asp?id. Acesso em: 04 nov. 04.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes**. 2. ed. Porto Alegre: Editora Síntese, 2003.

GOLDSCHMIDT, Fábio Brun. **O Princípio do Não-Confisco no Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **Elementos de direito econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1981.

HÄBERLE, Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal, trad. de Ingo Wolfgang Sarlet e de Pedro Scherer de Mello Aleixo. In: SARLET, Ingo Wolfgang (org.). **Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 12. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**. Trad. de Gilmar Ferreira Mendes. Porto Alegre: Fabris, 1991.

JAMUR, Marilena. Solidariedade: uma noção tensionada entre o privado e o público. **Revista de Administração Pública**, Rio de Janeiro, v. I, n.1, Fundação Getúlio Vargas, 1967.

JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da Rosa. **Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

KLOEPFER, Michael. Vida e dignidade da pessoa humana. Trad. de Rita Dostal Zanini. Revisão de Ingo Wolfgang Sarlet. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da Dignidade. Ensaios de Filosofia do Direito e Direito Constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

KRELL, Andreas J.. Controle Judicial dos Serviços Públicos Básicos na Base dos Direitos Fundamentais Sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **A Constituição Concretizada. Construindo Pontes com o Público e o Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

_____. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 36, n. 144, out.-dez. 1999.

LARENZ, Karl. **Derecho justo: fundamentos de ética jurídica**. Madri: Civitas, 1985.

LAPATZA, J. J. Ferreiro. *Justicia tributaria*. **Revista de direito tributário**, n. 46. São Paulo: Revista dos Tribunais.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 13ª ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

_____. Tributação oculta e garantias constitucionais. **Revista de Interesse Público**, Porto Alegre, ano 5, n. 20, julho-agosto de 2003.

MACINTYRE, Alasdair. **Justicia y racionalidad. Conceptos y contextos**. Traducción y presentación de Alejo Jose G. Sison. 2. ed. Ediciones Internacionales Universitarias. Madrid 1994.

MAFFINI, Rafael. **Princípio da proteção substancial da confiança no direito administrativo brasileiro**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

MARINS, James. **Direito processual tributário brasileiro**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2005.

MARITAIN, Jacques. **El Hombre y el Estado**. Trad. de Juan Miguel Palacios. Madri: Fundación Humanismo y Democracia, 1983.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Direitos fundamentais do contribuinte. In: _____ (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série – 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____; BASTOS, Celso. **Comentários à Constituição do Brasil**. T. 1, 6ª v., São Paulo: Saraiva, 1990.

MATTE, Luiza. Considerações acerca do caráter absoluto do princípio da dignidade da pessoa humana. **Revista Direito e Justiça da Faculdade de Direito da PUCRS**, Porto Alegre, V. 28, ano XXV, 2003/2.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Princípio da Isonomia: Desequiparações Proibidas e Desequiparações Permitidas. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 1, São Paulo, 1993.

MENEZES, Aderson de. **Teoria Geral do Estado**. Rio de Janeiro: Forense, 1969.

MIRANDA, Jorge; Rui MEDEIROS. **Constituição Portuguesa Anotada**. Coimbra: Coimbra Editora, 2005. Tomo I.

_____. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Compêndio de Direito Tributário**. V. I e II. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1993.

MORAES, Germana de Oliveira. **Controle Jurisdicional da Administração Pública**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2004.

MORAIS, José Luís Bolzan de. **Mediação e Arbitragem**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

MOREIRA, Eduardo. *Aspectos tributários. Fisco vs contribuyente? In: BEVENUTTI, et al. **Límites al poder fiscal***. Jornadas de derecho tributario. Santa Fé – 4 y 5 de noviembre de 1993, 21, Colección Jurídica y social. Secretaria de Posgrado y Servicios a terceros. Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales. Universidad Nacional del litoral, 1994.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NAGEL, Thomas; MURPHY, Liam. **O mito da propriedade**. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NEUMANN, Franz. **Estado democrático e Estado autoritário**. Trad. de Luiz Corção. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1969.

OLIVEIRA, Nythamar de. *Tractatus Ethico-Politicus. **Genealogia do Ethos Moderno***. Porto Alegre: EDIPUCRS, 1999.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação constitucional e direitos fundamentais: uma contribuição ao estudo das restrições aos direitos fundamentais na perspectiva da teoria dos princípios**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PÉREZ-LUÑO, Antonio-Enrique. **Derechos humanos, Estado de derecho y Constitución**. 6. ed. Madri: Tecnos, 1999.

_____. **Los derechos fundamentales**. 6. ed. Madri: Tecnos, 1995.

PERLINGIERI, Pietro. **Perfis do direito civil. Introdução ao direito civil constitucional**. Trad. de Maria Cristina De Cicco. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PETTER, Lafayette Josué. **Direito econômico**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.

PINTO, Cristiano Paixão Araújo. O controle de constitucionalidade e as leis tributárias. **Revista de Informação Legislativa**, n. 128, Brasília, out.-dez. 1995, ano 32.

PONTES, Helenilson Cunha. Direitos fundamentais do contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

PRATA, Ana. **A tutela constitucional da autonomia privada**. Coimbra: Almedina, 1982.

RADBRUCH, Gustav. **Filosofia do direito**. Trad. L. Cabral de Moncada. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1979.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

_____. **Liberalismo político**. Trad. Sergio René Madero Báez. México: Fondo de Cultura Econômica, 1992.

RIGAUX, François. **Les attributs du droit de la personnalité face à l'intangibilité de la dignité humaine**. Alemanha: Nomos Verlagsgesellschaft Baden-Baden, 2002.

ROCHA, Carmen Lúcia Antunes. O constitucionalismo contemporâneo e a instrumentalização para a eficácia dos direitos fundamentais. **Revista Trimestral de Direito Público**, São Paulo, 16/1996.

ROUSSEAU, J. J. **O contrato social**. Trad. de Antônio de P. Machado. 5. ed. São Paulo: Ed. Edigraf Ltda, 1958.

SARLET, Ingo Wolfgang. As dimensões da dignidade da pessoa humana: construindo uma compreensão jurídico-constitucional necessária e possível. In: _____. (org.). **Dimensões da Dignidade. Ensaios de filosofia do direito e direito constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

_____. Constituição e proporcionalidade: o direito penal e os direitos fundamentais entre proibição de excesso e de insuficiência. **Revista de Estudos Criminais**, Porto Alegre, 12, ano 3, 2003.

_____. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

_____. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 4. ed. revista e atualizada. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

_____. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

_____. Os direitos fundamentais sociais como cláusulas pétreas. **Revista de Interesse Público**, Porto Alegre, n. 17, 2003.

SARMENTO, Daniel. Constituição e globalização: a crise dos paradigmas do direito constitucional. **Revista de Direito Administrativo**, 215, Rio de Janeiro, jan.-mar. 1999.

SCAFF, Fernando Facury. O Estatuto Mínimo do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Direitos fundamentais do contribuinte. Pesquisas Tributárias**. Nova Série 6. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

_____. Reserva do possível, mínimo existencial e direitos humanos. **Revista de Interesse Público**, n. 32. Porto Alegre, jul.-ago. 2005.

SEM, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. 5. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2005.

SCHÄFER, Jairo Gilberto. **Direitos fundamentais**. Proteção e restrições. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

SHOLLER, Heinrich. O princípio da proporcionalidade no direito constitucional e administrativo da Alemanha. **Revista de Interesse Público**, São Paulo, ano 1, n. 2, abril-junho de 1999.

SILVA, Almiro do Couto e. Os princípios da legalidade da Administração Pública e da segurança jurídica no Estado de Direito contemporâneo. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 18, n. 46, 1988.

SILVA, De Plácido e. **Vocabulário Jurídico**, v. I. Rio de Janeiro: Forense, 1963.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 9ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

SMITH, Adam. **Inquérito sobre a natureza e as causas da riqueza das nações**. 2. ed. V. II. Trad. de Luís Cristóvão de Aguiar. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1989.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária Ltda, 1981.

SPINELLI, Luiz Mário Silveira. **Capacidade contributiva. Um princípio constitucional**. Erechim: EDIFAPES, 2001.

STEINMETZ, Wilson Antônio. **Colisão de Direitos Fundamentais e Princípio da Proporcionalidade**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. A (necessária) filtragem hermenêutico-constitucional das (novas) penas alternativas. **Revista da AJURIS. Doutrina e jurisprudência**, Porto Alegre, Ano XXVI, n. 77, março de 2000.

STRECK, Lenio Luiz; MORAIS, José Luís Bolzan de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TEMER, Michel. **Elementos de direito constitucional**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TEPEDINO, Gustavo. **Temas de direito civil**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

_____. ***Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação: Imunidades e Isonomia.*** V. III. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. ***A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal.*** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. ***Limitações constitucionais ao poder de tributar e tratados internacionais.*** Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

YAMASHITA, Douglas; TIPKE, Klaus. ***Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.*** São Paulo: Malheiros, 2002.