

ano 12 - n. 47 | janeiro/março - 2012
Belo Horizonte | p. 1-272 | ISSN 1516-3210
A&C – R. de Dir. Administrativo & Constitucional

Revista de Direito
Administrativo & Constitucional

A&C

A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional

IPDA

Instituto Paranaense
de Direito Administrativo

INSTITUTO DE DIREITO
ROMEUFELIPE
BACELLAR

© 2012 Editora Fórum Ltda.

Todos os direitos reservados. É proibida a reprodução total ou parcial, de qualquer forma ou por qualquer meio eletrônico ou mecânico, inclusive por meio de processos xerográficos, de fotocópias ou de gravação, sem permissão por escrito do possuidor dos direitos de cópias (Lei nº 9.610, de 19.02.1998).



Luís Cláudio Rodrigues Ferreira
Presidente e Editor

Av. Afonso Pena, 2770 - 15º/16º andares - Funcionários
CEP 30130-007 - Belo Horizonte/MG - Brasil
Tel.: 0800 704 3737
Internet: www.editoraforum.com.br
e-mail: editoraforum@editoraforum.com.br

Impressa no Brasil / Printed in Brazil
Distribuída em todo o Território Nacional
Os conceitos e opiniões expressas nos trabalhos assinados
são de responsabilidade exclusiva de seus autores.

Coordenação editorial: Olga M. A. Sousa

Revisão: Lourdes Nascimento

Luiz Fernando de Andrada Pacheco

Patrícia Falcão

Bibliotecários responsáveis: Izabel Antonina A. Miranda - CRB 2904 - 6ª Região

Lissandra Ruas Lima - CRB 2851 - 6ª Região

Ricardo Neto - CRB 2752 - 6ª Região

Tatiana Augusta Duarte - CRB 2842 - 6ª Região

Capa: Igor Fernandes Jamur Vieira

Projeto gráfico: Virginia Loureiro

Diagramação: Karine Rocha

A246	A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional. ano 3, n. 11, jan./mar. 2003. Belo Horizonte: Fórum, 2003.
	Trimestral ISSN 1516-3210
	Ano 1, n. 1, 1999 até ano 2, n. 10, 2002 publicada pela Editora Juruá em Curitiba
	1. Direito administrativo. 2. Direito constitucional. I. Fórum.
	CDD: 342 CDU: 342.9

Revista do Programa de Pós-graduação do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar (Instituição de Pesquisa especialmente credenciada pelo Ministério da Educação – Portaria nº 2.012/06), em convênio com o Instituto Paranaense de Direito Administrativo (entidade associativa de âmbito regional filiada ao Instituto Brasileiro de Direito Administrativo).

A linha editorial da A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional segue as diretrizes do Programa de Pós-Graduação do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar em convênio com o Instituto Paranaense de Direito Administrativo. Procura divulgar as pesquisas desenvolvidas na área de Direito Constitucional e de Direito Administrativo, com foco na questão da efetividade dos seus institutos não só no Brasil como no direito comparado, com ênfase na questão da interação e efetividade dos seus institutos, notadamente América Latina e países europeus de cultura latina.

A publicação é decidida com base em pareceres, respeitando-se o anonimato tanto do autor quanto dos pareceristas (sistema double-blind peer review).

Desde o primeiro número da Revista, 75% dos artigos publicados (por volume anual) são de autores vinculados a pelo menos cinco instituições distintas do Instituto de Direito Romeu Felipe Bacellar.

A partir do volume referente ao ano de 2008, pelo menos 15% dos artigos publicados são de autores filiados a instituições estrangeiras.

Esta revista está indexada em:

- Ulrich's Periodicals Directory
- RVBI (Rede Virtual de Bibliotecas – Congresso Nacional)
- Library of Congress (Biblioteca do Congresso dos EUA)

A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional realiza permuta com as seguintes publicações:

- Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo (USP), ISSN 0303-9838
- Rivista Diritto Pubblico Comparato ed Europeo, ISBN/EAN 978-88-348-9934-2

Diretor-Geral

Romeu Felipe Bacellar Filho

Diretor Editorial

Paulo Roberto Ferreira Motta

Editores Acadêmicos Responsáveis

Ana Cláudia Finger

Daniel Wunder Hachem

Conselho Editorial

Adilson Abreu Dallari (PUC-SP)	José Mario Serrate Paz (Universidad de Santa Cruz – Bolívia)
Adriana da Costa Ricardo Schier (Instituto Bacellar)	Juan Pablo Cajarville Peluffo (Universidad de La República – Uruguai)
Alice Gonzalez Borges (UFBA)	Justo J. Reyna (Universidad Nacional del Litoral – Argentina)
Carlos Ari Sundfeld (PUC-SP)	Juarez Freitas (UFRGS)
Carlos Ayres Britto (UFSE)	Luís Enrique Chase Plate (Universidad Nacional de Asunción – Paraguai)
Carlos Delpiazzo (Universidad de La República – Uruguai)	Marçal Justen Filho (UFPR)
Cármem Lúcia Antunes Rocha (PUC Minas)	Marcelo Figueiredo (PUC-SP)
Célio Heitor Guimarães (Instituto Bacellar)	Márcio Cammarosano (PUC-SP)
Celso Antônio Bandeira de Mello (PUC-SP)	Maria Cristina Cesar de Oliveira (UFPA)
Clèmerson Merlin Clève (UFPR)	Nelson Figueiredo (UFG)
Clovis Beznos (PUC-SP)	Odilon Borges Junior (UFES)
Edgar Chiuratto Guimarães (Instituto Bacellar)	Pascual Caiella (Universidad de La Plata – Argentina)
Emerson Gabardo (UFPR)	Paulo Eduardo Garrido Modesto (UFBA)
Enrique Silva Cimma (Universidad de Chile – Chile)	Paulo Henrique Blasi (UFSC)
Eros Roberto Grau (USP)	Pedro Paulo de Almeida Dutra (UFMG)
Irmgard Elena Lepenies (Universidad Nacional del Litoral – Argentina)	Regina Maria Macedo Nery Ferrari (UFPR)
Jaime Rodríguez-Arana Muñoz (Universidad de La Coruña – Espanha)	Rogério Gesta Leal (UNISC)
José Carlos Abraão (UEL)	Rolando Pantoja Bauzá (Universidad Nacional de Chile – Chile)
José Eduardo Martins Cardoso (PUC-SP)	Sergio Ferraz (PUC-Rio)
José Luís Said (Universidad de Buenos Aires – Argentina)	Valmir Pontes Filho (UFCE)
	Weida Zancaner (PUC-SP)
	Yara Stroppa (PUC-SP)

Homenagem Especial

Guillermo Andrés Muñoz (in memoriam)
Jorge Luís Salomoni (in memoriam)
Julio Rodolfo Comadira (in memoriam)
Lúcia Valle Figueiredo (in memoriam)
Manoel de Oliveira Franco Sobrinho (in memoriam)
Paulo Neves de Carvalho (in memoriam)

A tributação e a dignidade da pessoa humana

Leonardo Buissa Freitas

Juiz Federal da 12ª Vara Federal de Goiás. Juiz do Tribunal Regional Eleitoral de Goiás. Professor do Curso de Especialização em Direito Tributário da Universidade Federal de Goiás. Professor do IBET (Instituto Brasileiro de Estudos Tributários) e do Axioma Jurídico. Mestre em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás.

Resumo: Este artigo aborda a ligação entre tributação e dignidade da pessoa humana. O sistema tributário nacional prevê um conjunto de princípios e normas que protegem o cidadão, salvaguardando as liberdades constituídas. O presente estudo analisa, pois, a dignidade humana como fundamento do Estado e o sistema tributário com valores, princípios, critérios e normas que vão tutelar este fundamento.

Palavras-chave: Tributação. Dignidade da pessoa humana. Valores, princípios, critérios e normas. Segurança Jurídica. Justiça Fiscal.

Sumário: 1 O tema objeto de estudo – 2 O poder de tributar no Estado Democrático de Direito – 3 Relação jurídica tributária e estatuto do contribuinte – 4 Valor, princípio, subprincípio e norma – 5 Valor jurídico da Segurança Jurídica e a dignidade da pessoa humana – 6 O valor jurídico da justiça fiscal e a dignidade da pessoa humana – 7 A isonomia tributária e a dignidade da pessoa humana – 8 A capacidade contributiva, a pessoalidade e a dignidade da pessoa humana – 9 O não confisco e a dignidade da pessoa humana – 10 Os subprincípios ou critérios tributários e a dignidade humana – 11 Considerações finais – Referências

1 O tema objeto de estudo

Neste trabalho será abordada a tributação e a sua ligação com a dignidade da pessoa humana. O tema está situado, no Direito, dentro do que se pode chamar Direito Constitucional Tributário, ou seja, o Direito Tributário vislumbrado sob a ótica das opções políticas fundamentais do Estado, plasmadas no Texto Constitucional. Além deste aspecto, cumpre não perder de mira que há um inegável liame deste particular tema do direito com áreas extrajurídicas, como a economia, a teoria do Estado e a ciência política.

Em nosso direito positivo, a dignidade da pessoa humana é um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, como se observa da simples leitura do artigo 1º, inciso III da Constituição de 1988. E é um fundamento a ser respeitado por qualquer ramo do Direito, inclusive e principalmente pelo Direito Tributário que, pela sua própria natureza, pública e cogente, termina por avançar sobre a pessoa humana, tendo o poder de agredir o patrimônio, a renda, a intimidade, a liberdade econômica, enfim de vulnerar aspectos caros da dignidade humana, fixados pelos postulados basilares da estrutura do Estado Democrático de Direito.

O sistema tributário nacional, fixado na Constituição democrática de 1988, prevê um conjunto de princípios e normas que visam proteger o cidadão contribuinte de possíveis abusos por parte do Estado. Este sistema então forma o que se costuma denominar de estatuto mínimo do contribuinte, sendo um potente garantidor de proteção às liberdades constituídas.

É sob esta perspectiva que se dá o presente estudo. A dignidade humana como fundamento do Estado e o sistema tributário com valores, princípios, critérios e normas que vão tutelar aquele fundamento.

Para tanto, serão analisados alguns pontos de curial importância. A começar pelo conceito de poder de tributar no Estado Democrático de Direito, passando pelo estudo teórico de valores, princípios e normas, rumando para temas como a segurança jurídica e a justiça na tributação, chegando, por fim, a tópicos mais objetivos e diretos tais como a isonomia tributária, a capacidade contributiva, o não confisco e a garantia de proteção ao mínimo existencial, a tutela da propriedade e da liberdade econômica.

Esta salada de temas, com ingredientes básicos, apetitosos complementos, temperados pelo sal e azeite da realidade é que convido o leitor a saborear comigo nos próximos instantes.

2 O poder de tributar no Estado Democrático de Direito

O fundamento do poder de tributar era, inicialmente, a soberania que o Estado exerce em seu território, determinando que os súditos estatais colaborassem com a despesa pública através do pagamento de tributos. A ideia era centralizada na soberania do Estado, havendo então uma relação de poder entre o soberano (acima de todos) e os súditos. A relação de poder era justificada pela supremacia do interesse da coletividade sobre os interesses dos particulares.

Sobre esta concepção, calha transcrever o ensinamento de Hugo Machado: "Como se sabe, o Estado é entidade soberana. No plano internacional representa a nação em suas relações com outras nações. No plano interno tem o poder de governar todos os indivíduos que se encontrem no seu território. Caracteriza-se a soberania como a vontade superior às vontades individuais, como um poder que não reconhece superior. No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. Institui o tributo. O *poder de tributar* nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta."¹ No mesmo diapasão, vale transcrever a lição de Ricardo Lobo Torres: "A atividade financeira emana do poder ou da soberania financeira do Estado. O poder financeiro, por seu turno, é uma parcela ou emanção do poder estatal (ou da soberania), ao lado do poder de polícia, do poder penal, do poder de domínio eminente."²

A doutrina moderna, entretanto, tem visualizado no poder de tributar uma exteriorização do Estado de Direito. Assim, tal poder advém do consentimento da população, o que se dá por intermédio da lei. A ideia básica da teoria do tributo consentido, vale dizer, o postulado segundo o qual o sujeito somente é tributado se anuir, se concordar com a tributação, o que se dá com a produção legislativa, dentro de uma democracia representativa.

Há, portanto, uma firme ligação entre o poder de tributar e o princípio da legalidade, já que a tributação somente acontece com a existência da lei tributária. Fazendo um breve esboço histórico acerca do princípio da legalidade, eis como leciona Luiz Emygdio F. da Rosa Júnior: "O princípio da legalidade tributária teve seu berço de origem na *Magna Carta Libertatum*, documento imposto, em 1215, pelos barões ingleses ao Rei João Sem Terra, com a finalidade de limitar os seus poderes reais, em razão principalmente da maneira exorbitante e abusiva com que impunha tributos aos cidadãos. Assim, o art. XII dessa primeira constituição inglesa prescrevia que o Reino não faria exigências de auxílios pecuniários sem a prévia autorização do Conselho de Comuns. Mais tarde o referido Conselho passou a ter também o direito de conhecer a aplicação dos recursos cujo percebimento autorizara, tendo, em seguida, sido transformado em autêntico órgão de representação popular, como Câmara dos Comuns. Posteriormente, a Constituição Federal dos Estados Unidos, de 1787, em seu art. I, seção 8ª, conferiu ao Congresso, órgão de representação popular,

¹ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 53.

² TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro tributário. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 4.

a competência exclusiva para fixar e cobrar exações, direitos, impostos e tributos. Finalmente, a 'Declaração de Direitos', de 1789, em seu art. 13, exigiu a aprovação de impostos por órgão de representação popular. Hodiernamente, o princípio da legalidade tributária encontra-se expresso em quase todas as Constituições vigentes."³

Visualiza-se, pois, que o poder de tributar muito mais do que uma consequência da soberania estatal é produto do assentimento popular. Por isso, afirma Sacha Calmon: "A consciência jurídica contemporânea repele a ideologia de que o poder de tributar é corolário da soberania do Estado. A doutrina jurídica dos povos cultos e democráticos acredita na preeminência do princípio da legalidade em matéria tributária."⁴

Luiz Emygdio Rosa Júnior apresenta o poder de tributar advindo da soberania estatal, aliando, contudo, tal ideia ao consentimento popular por intermédio da lei, isto é, do princípio democrático da legalidade tributária. Eis a lição do culto mestre: "A atividade financeiro-tributária desempenhada pelo Estado também deve se subordinar aos elementos caracterizadores do Estado de Direito, inclusive para justificar a própria existência do Direito Tributário. Dissemos anteriormente que o Estado acha-se investido do poder de soberania para obter das pessoas juridicamente a ele subordinadas as contribuições pecuniárias necessárias à consecução de seus fins, pelo que tais contribuições devem ser prestadas pelos cidadãos de forma compulsória. É o que se denomina de poder de tributar, que consiste no exercício do poder geral do Estado aplicado no campo da imposição dos tributos. O fundamento do poder de tributar reside na soberania que o Estado exerce em seu território, podendo exigir de todos os que estão a ele submetidos que contribuam, de forma obrigatória, com recursos para que possa através do serviço público satisfazer as necessidades públicas. O poder de tributar decorre diretamente da Constituição Federal e somente pode ser exercido pelo Estado através de lei, por delegação do povo, logo este tributa a si mesmo. Assim, a norma jurídica deve preexistir ao exercício do poder de tributar."⁵

Resta patente, pois, que o poder de tributar, na democracia, já nasce limitado. A limitação primeira é, portanto, o consentimento popular, o princípio

³ ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. Manual de direito financeiro & direito tributário: doutrina, jurisprudência e legislação atualizada. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 278.

⁴ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992. p. 276.

⁵ Op. cit., p. 271.

da legalidade, a regra básica de que sem a anuência da representação popular tal poder estatal não pode ser exercido.

Vê-se então que a consolidação do Estado Democrático de Direito, fundado na representação popular presente nos parlamentos, passa inevitavelmente pelo consentimento também em matéria tributária, uma vez que o Direito Tributário avança sobre o patrimônio, a renda, os negócios da pessoa, física ou jurídica, só se legitimando, portanto, tal atividade, com o beneplácito da própria população, representada por seus lícitos representantes.

3 Relação jurídica tributária e estatuto do contribuinte

O fundamento do poder de tributar não somente na soberania estatal, mas também e principalmente no consentimento popular, conduziu a se visualizar na relação tributária uma relação jurídica, com direitos e deveres recíprocos e não somente uma relação de poder.

Tal advertência aparece com nitidez na lição de Hugo Machado: “Importante, porém, é observar que a relação de tributação não é simples relação de poder como alguns têm pretendido que seja. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado.”⁶

No mesmo sentido e ainda com maior abrangência, eis o ensinamento de 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 a sua fiscalização e determinação: mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito: mas tem direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados.”⁷

Observa-se, pois, que predomina a ideia de que a relação tributária, muito mais que relação de poder, é uma relação jurídica, com direitos e obrigações de ambas as partes. Enquanto a Administração tem o poder-dever de fiscalizar e arrecadar tributos, eis que a atividade é plenamente vinculada, o administrado tem um conjunto de princípios e normas que lhe protegem contra uma tributação desmesurada; é o que se denomina de estatuto do contribuinte.

⁶ Op. cit., p. 53.

⁷ Op. cit., p. 206.

Acerca do chamado estatuto do contribuinte, calha trazer à lume a lição de Roque Antônio Carrazza, quando o erudito autor assim pontua: "O estatuto do contribuinte, como vimos, impõe limitações aos Poderes Públicos, inibindo-os de desrespeitarem os direitos subjetivos das pessoas que devem pagar tributos. Inexistisse, e o legislador poderia, por meio de uma tributação atrabiliária, até espoliar as pessoas... O 'estatuto do contribuinte' exige que a tributação, livre de qualquer arbitrariedade, realize a ideia de Estado-de-Direito."⁸

Com isso, nota-se que o direito tributário cuida não só do poder estatal de tributação, mas, sobretudo, de regras de limitação a este poder, a fim de ordenar a relação jurídica fisco-contribuinte.

Ricardo Lobo Torres indica que a doutrina mais moderna se posiciona neste diapasão, asseverando que: "A doutrina mais moderna e mais influente estuda a relação jurídica tributária a partir do enfoque constitucional e sob a perspectiva do Estado de Direito, estremando-se das relações jurídicas do direito privado: a sua definição depende da própria conceituação do Estado. Assim pensam, entre outros, T. Tipke (*op. cit.*, p. 29) na Alemanha e F. Escrivano (*op. cit.*, p. 156) na Espanha. Claro que, apesar da abordagem constitucional do problema, a relação jurídica continua a se definir como obrigação *ex lege*."⁹ A ideia central é de que é uma relação jurídica *ex lege*, mas que advém do direito público, do direito constitucional. Neste tópico, similar é a lição do professor Roque Antônio Carrazza: "O legislador (federal, estadual, municipal ou distrital) ao tributar, encontra, pois, perfeitamente iluminado, no Texto Supremo, o caminho que pode validamente percorrer. A tributação só pode desenvolver-se com apoio na Constituição."¹⁰

Assim sendo, parece-me que o Estado utiliza o seu poder para criar a lei; contudo, após a sua criação o Estado a ela se submete (princípio da legalidade estrita), estando em pé de igualdade com o contribuinte, dentro da relação jurídica.

Em resumo, pode-se afirmar que a relação é, pois, jurídica obrigacional, com fulcro na lei e na Constituição, mormente no Direito Tributário hodierno, onde há nitidamente o fenômeno da constitucionalização, trazendo para o bojo da Carta Política o sistema tributário, como vários princípios e regras. Tal fenômeno, como se abordará adiante, serve, inclusive, para dar maior

⁸ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de direito constitucional tributário. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993. p. 235.

⁹ *Op. cit.*, p. 209.

¹⁰ *Op. cit.*, p. 209.

segurança jurídica às relações tributárias, havendo um rígido controle da constitucionalidade das normas tributárias, tanto por via incidental quanto pela senda direta.

4 Valor, princípio, subprincípio e norma

O culto professor Ricardo Lobo Torres apresenta esta divisão, que parte de ideias gerais, abstratas, os chamados valores, passando por princípios, alguns abstratos e outros normatizados, os denominados princípios-norma, indo para os subprincípios ou critérios, que são princípios menos generalizados, mais específicos, até atingir o grau de concretude das normas, ou seja, regras que tutelam as relações jurídicas, com direitos e deveres, com prerrogativas e sujeições.

Assim, insta notar que enquanto o valor é uma concepção teórica, nitidamente abstrata, a norma já é concreta, havendo, portanto, um caminhar que parte do abstrato ao concreto, dentro do sistema normativo pátrio.

Calha aqui, pois, transcrever as abalizadas lições do douto professor. Em primeiro lugar, sobre o conceito de valor jurídico, eis o que diz Ricardo Lobo Torres: "Os valores jurídicos são idéias inteiramente abstratas, supraconstitucionais, que informam todo o ordenamento jurídico e que jamais se traduzem em linguagem normativa. A justiça e a segurança ou paz jurídica são as idéias básicas do Direito. De nada adiantaria a Constituição proclamar que a República Federativa do Brasil é justa e segura, posto que tais valores só se concretizam pelos princípios, subprincípios e normas que se afirmam na prática constitucional."¹¹

Os valores são, pois, conceitos abstratos, como justiça fiscal e segurança jurídica, conceitos que terminam por nortear os princípios constitucionais tributários, como será observado ulteriormente.

Prosseguindo no caminhar que parte do abstrato e ruma ao concreto se atinge o princípio jurídico, matéria que será abordada detidamente no item subsequente. Sobre tal conceito, eis a valiosa lição de Ricardo Lobo Torres: "Os princípios representam o primeiro estágio de concretização dos valores jurídicos a que se vinculam. A justiça e a segurança jurídica começam a adquirir concretude normativa e ganham expressão escrita. Mas os princípios ainda comportam grau elevado de abstração e indeterminação. Alguns se subordinam

¹¹ Op. cit., p. 79.

à idéia de justiça (capacidade contributiva, economicidade, etc.). Abrem-se para a ponderação, consequência da dimensão de peso que possuem.”¹²

Os denominados subprincípios, por seu turno, apresentam-se ainda mais concretos, muito embora não criem direitos e sujeições, como ocorre com a norma. Eis o esclarecedor exemplo apresentado pelo citado professor: “O princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF), por exemplo, vinculado à idéia de justiça, tem a sua concretização aumentada através dos subprincípios da progressividade (art. 153, §2º, I), da seletividade (art. 153, §3º, I e art. 155, §2º, III).”¹³

Por derradeiro, vislumbra-se na norma, ou na regra do direito, a chegada ao destino do concreto, apresentando direitos e deveres e subordinando-se ao subprincípio, ao princípio e ao valor jurídico, expressões mais abstratas.

Acerca das normas, calha transcrever a abalizada lição de José Afonso da Silva, vazada nos seguintes termos: “As normas são preceitos que tutelam situações subjetivas de vantagem ou de vínculo, ou seja, reconhecem, por um lado, a pessoas ou a entidades a faculdade de realizar certos interesses por ato próprio ou exigindo ação ou abstenção de outrem e, por outro lado, vinculam pessoas ou entidades à obrigação de submeter-se às exigências de realizar uma prestação, ação ou abstenção em favor de outrem.”¹⁴

Nota-se, portanto, que a norma tem o condão de tutelar vantagem ou vínculo, conferindo ao sujeito, direitos e sujeições, de forma absolutamente concreta.

Antes de prosseguir, vale apresentar o seguinte exemplo do caminhar do abstrato ao concreto. O valor jurídico da justiça se apresenta por intermédio do princípio constitucional tributário da isonomia (art. 150, II, CF), que, por sua vez, é informado pelos subprincípios da generalidade, universalidade e da progressividade, critérios informadores do imposto de renda, previstos no art. 153, §2º, I, da Constituição Federal e que estão efetivamente normatizados pelas Leis nºs 9.249/95 e 9.250/95, que regulam o imposto de renda pessoa jurídica e o imposto de renda pessoa física, ou seja, que estabelecem regras jurídicas de vantagem ou de vínculo no pertinente a este imposto federal.

¹² Idem, p. 79.

¹³ Idem, ibidem, p. 79.

¹⁴ SILVA, José Afonso da. Curso de direito constitucional positivo. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990. p. 81-82.

5 Valor jurídico da Segurança Jurídica e a dignidade da pessoa humana

A segurança jurídica é um valor abstrato, não escrito, implícito, a ser observado, no afã de salvaguardar o próprio Estado Democrático de Direito. Vale, de pronto, salientar que três princípios constitucionais tributários, ou seja, legalidade, anterioridade e irretroatividade objetivam proteger o valor jurídico da segurança. Não há democracia onde inexistente segurança.

Sobre tal valor, impende transcrever as judiciosas ponderações do ilustre professor Roque Antônio Carrazza, apresentadas nos seguintes termos: “... o Direito, com sua positividade, confere segurança às pessoas, isto é, ‘cria condições de *certeza* e *igualdade* que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros.’ Portanto, a certeza e a igualdade são indispensáveis à obtenção de tão almejada segurança jurídica.”¹⁵ Nota-se então que a segurança é alcançada quando presentes a certeza e a igualdade. Esta certeza é entendida também como previsibilidade, não surpresa, valores inerentes ao sistema tributário numa democracia. A igualdade, como se observará ulteriormente ao se estudar os princípios constitucionais tributários da isonomia, capacidade contributiva e não confisco, é imprescindível na tributação dentro do princípio republicano e democrático.

Indicando a importância da segurança jurídica em matéria tributária, Roque Carrazza assevera ainda que: “Na tributação tais objetivos são alcançados quando a lei, longe de abandonar o contribuinte aos critérios subjetivos e cambiantes da Fazenda Pública, traça uma *ação-tipo* (abstrata) que descreve o fato que, acontecido no mundo fenomênico, fará nascer o tributo e, mais do que isto, prevê as ações concretas que o fisco deverá realizar para arrecadá-lo.”¹⁶ Desta lição, observa-se nitidamente o liame entre segurança jurídica, como valor implícito decorrente do sistema, e legalidade, irretroatividade e anterioridade, como princípios explícitos a regular positivamente tal sistema.

Para concluir este tópico, bastante esclarecedor é o ensinamento de Ricardo Lobo Torres, vazado nos seguintes termos: “Segurança jurídica, portanto, é uma das idéias fundamentais do direito. Abstrata como qualquer valor, a segurança jurídica não aparece diretamente no discurso normativo, eis que vai ganhar positividade através de inúmeros princípios constitucionais. A segurança jurídica é a própria paz social. Não se confunde com a segurança

¹⁵ Op. cit., p. 237.

¹⁶ Idem, p. 237.

nacional (do Estado) nem com a segurança social (= seguridade social). Visa à garantia dos direitos fundamentais do cidadão e do contribuinte. A segurança jurídica no direito financeiro adquire concretude através dos princípios tributários (tipicidade, anterioridade, etc.) ou orçamentários (exclusividade, não-afetação etc.).¹⁷

Observa-se, portanto, que a tributação fundamentada na segurança jurídica é capaz de respeitar a dignidade da pessoa humana. Surpresas, normalmente desagradáveis, são inconciliáveis com o Estado Democrático de Direito. Costumo expressar que a democracia é um regime monótono, sem surpresas, sem solavancos, sem emoção, eis que tudo já está previsto, anterior e expressamente, nos claros ditames da lei. A insegurança, por seu turno, é inerente aos regimes de exceção.

A regra da biologia de que um determinado organismo acuado, estressado, fora do seu habitat natural tem dificuldade para se desenvolver e até para sobreviver vale também para o organismo social; a sociedade somente cresce e desenvolve e não perece quando está no natural habitat da segurança.

Trazendo para o Direito, os objetivos da República Federativa do Brasil, fixados no artigo 3º da Constituição somente se efetivarão num ambiente de segurança institucional, sem o que é impossível se construir uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e regionais e promovendo o bem de todos. Quem prega que tais objetivos devam ser alcançados na lei ou “na marra” está longe de indicar um caminho correto para a solução dos históricos e graves problemas da sociedade brasileira.

6 O valor jurídico da justiça fiscal e a dignidade da pessoa humana

Este valor jurídico alcançou grande importância com o advento do Estado de Direito e do liberalismo. Clara a lição de Ricardo Lobo Torres ao historiar tal evolução: “Antes, ao tempo do Estado Patrimonial, o tributo era cobrado com fundamento na só necessidade do Príncipe e a justiça, comutativa ou privada, apenas lhe servia de justificativa periférica. Com o advento do Estado Fiscal as finanças passaram a se basear no tributo, cobrado agora com

¹⁷ Op. cit., p. 94.

fundamento na justiça distributiva e no seu princípio maior da capacidade contributiva, sobre os quais se desenvolveu importante literatura.”¹⁸

A justiça fiscal, em resumo, é um valor fundamental no Estado Democrático de Direito, onde o tributo deixa de ser neutro e passa a ser funcional, vale dizer, a ter uma função, um objetivo, com contornos nitidamente extrafiscais.

A tributação neste caso segue os objetivos da República Federativa do Brasil estabelecidos no artigo 3º da Lei Maior. Visa, pois, construir uma sociedade livre, justa e igualitária, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais, enfim promover o bem de todos, sem preconceitos.

Tal valor se exterioriza e concretiza em princípios explícitos fixados na Constituição tais como a isonomia, a capacidade contributiva e o não confisco. O respeito a estes princípios é imprescindível para que a tributação efetivamente se faça nos estritos lindes da proteção à dignidade da pessoa humana.

Outrossim, convém salientar que tais princípios explícitos, que fluem do valor jurídico da justiça, devem ser analisados conjuntamente, uma vez que um completa o outro.

Assim, não se pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente (art. 150, II, CF), devendo os impostos ser graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte (art. 145, §1º, CF), não podendo utilizar o tributo com efeito de confisco (art. 150, IV, CF), eis que o tributo tem que ser proporcional, razoável, garantindo a preservação de valor para o sustento do mínimo existencial.

Todos estes conceitos ligados à ideia de justiça e também à proteção da dignidade da pessoa humana serão apreciados, ainda que brevemente, nos tópicos subsequentes.

7 A isonomia tributária e a dignidade da pessoa humana

O direito, ou princípio da igualdade, constitui um signo marcante da democracia, mormente no sentido de afastar privilégios e regalias. Uma conquista do constitucionalismo, do liberalismo foi a chamada isonomia formal, ou seja, que todos são iguais perante a lei (art. 1º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789). O art. 5º da Constituição começa com tal

¹⁸ Op. cit., p. 81.

direito. Nos objetivos da República Federativa do Brasil também se encontra presente tal princípio (art. 3º, III e IV, CF).

A isonomia significa, como se sabe, não simplesmente tratar todos de maneira exatamente igual, o que terminaria por conduzir a injustiças, mas igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Assim, observa-se que existem desigualdades permitidas e que ao contrário de repudiar o princípio da isonomia acaba por confirmá-lo.

Insta salientar que a norma de distinção tem de levar em consideração aspectos diferenciadores lógicos e objetivos e não mero casuísmo, criando distinções aleatórias, que não possuem qualquer correlação com o fato em que é tal lei aplicada. Neste sentido, os seguintes ensinamentos do professor Celso Antônio Bandeira de Mello: “Em verdade, o que se tem de indagar para concluir se uma norma desatende a igualdade ou se convive bem com ela é o seguinte: se o tratamento diverso outorgado a uns for ‘justificável’, por existir uma ‘correlação lógica’ entre o ‘fator de discrimen’ tomado em conta e o regramento que se lhe deu, a norma ou conduta são compatíveis com o princípio da igualdade; se, pelo contrário, inexistir esta relação de congruência lógica ou — o que ainda seria mais flagrante — se nem ao menos houvesse um fator de discrimen identificável, a norma ou a conduta serão incompatíveis com o princípio da igualdade... Ao cabo do quanto se disse, é possível afirmar, sem receio, que o princípio da igualdade consiste em assegurar regramento uniforme às pessoas que não sejam entre si diferenciáveis por razões lógicas e substancialmente (isto é, à face da Constituição), afinadas com eventual disparidade de tratamento.”¹⁹

No que tange à isonomia tributária, espécie da isonomia geral prevista no art. 5º da Lei Maior, visualiza-se que ela é forma de se realizar a justiça fiscal. A norma visa precipuamente abolir privilégios para categorias como magistratura, diplomacia, legisladores, militares, etc. que, como se sabe, anteriormente à Constituição de 1988 eram tributadas em parcela ínfima de sua remuneração.

Resta, pois, claro, do inciso II do art. 150 da Constituição Federal que não se pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão da ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos e direitos. Observa-se, pois, que é permitido

¹⁹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da isonomia. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 1, p. 81-83.

instituir tratamento desigual quando haja desigualdade entre os contribuintes. O que não é tolerado, por inconstitucional, é o tratamento desigual feito arbitrariamente.

Neste diapasão, abalizada e clara é a lição de Humberto Ávila: "O princípio da igualdade abrange o dever de tratar os iguais da mesma forma e a proibição de desigualar arbitrariamente os contribuintes. Na concretização desta exigência, deve-se investigar se a distinção legal era permitida ou se a lei tratou desigualmente hipótese na qual isso era obrigatório. Desigualdade arbitrária, isto é, sem justificação constitucional, é inconstitucional."²⁰

Este princípio explícito decorre nitidamente do valor ou sobreprincípio da justiça fiscal, possuindo estreito vínculo com a proteção da dignidade da pessoa humana. Se não se pode instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente é plenamente possível tratar desigual os contribuintes desiguais.

Aqui se encontra então o fundamento jurídico-político das discriminações positivas no âmbito tributário. Tratar com mais benevolência o mais pobre, aquele que sofre de alguma enfermidade ou deficiência, o idoso, as micro e pequenas empresas, entre outras circunstâncias, não vai contra a isonomia e sim a confirma plenamente em seu aspecto mais prático. A isenção, a imunidade, o diferimento, a anistia, enfim as vantagens tributárias lícitas se fundamentam, muitas vezes, na igualdade material colimada pelo Estado Democrático de Direito.

Do mesmo modo, a tributação mais exasperada para determinadas pessoas em razão do acúmulo de riqueza, da alta renda ou do valoroso patrimônio; a carga tributária mais pesada sobre determinados setores no afã de desestimular tais atividades, o que se conhece como extrafiscalidade proibitiva, tal como ocorre no caso da indústria do fumo, de bebidas alcoólicas e de produtos de luxo, também se apresentam como consonantes à igualdade tributária, salvaguardando a dignidade da pessoa humana.

Tais aspectos mais concretos serão novamente apreciados na análise dos chamados subprincípios ou critérios a ser realizada em próximos tópicos deste trabalho.

Por hora, vale salientar que a isonomia tributária não significa tratar todos da mesma maneira, mesmo porque isto, na seara tributária, afrontaria o

²⁰ ÁVILA, Humberto. Sistema constitucional tributário: de acordo com a Emenda n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 362.

valor da justiça. Havendo, pois, razões plausíveis de descrímen, a tributação diferenciada é plenamente adequada.

Complementando este princípio, aparece com força o princípio da capacidade contributiva, em que a capacidade econômica do contribuinte surge como um elemento discriminador importante objetivando a justiça e a dignidade humana.

8 A capacidade contributiva, a personalidade e a dignidade da pessoa humana

O artigo 145, §1º, da Constituição Federal, explicita o princípio da capacidade contributiva e da personalidade estabelecendo no seguinte sentido: "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."

Este dispositivo constitucional cuida, portanto, do princípio da capacidade contributiva e da personalidade, esta última considerada por relevante parte da doutrina como um critério, um subprincípio e não um princípio em si. De qualquer modo, para o tema objeto do estudo específico deste trabalho, ou seja, para a proteção da dignidade humana em matéria tributária, tanto a observância da personalidade quanto da capacidade contributiva são de suma relevância.

A análise de que as pessoas são diferentes, de que as suas peculiaridades devem ser levadas em consideração na tributação e de que a capacidade econômica do contribuinte é o ponto central da graduação da incidência tributária confirma, no concreto, o princípio da isonomia antes abordado e ilumina a princípio do não confisco a ser estudado proximamente, já que o desrespeito aos critérios e princípios ora apreciados desvirtua a igualdade tributária e termina por conduzir a uma tributação despótica, ditatorial, que ultrapasse os limites da razoabilidade, da proporcionalidade, do bom senso, enfim, que chegue às raias do confisco, o que é firmemente vedado no Estado Democrático de Direito.

Sobre o inegável liame existente entre igualdade e capacidade contributiva eis como leciona Humberto Ávila: "Alguns autores sustentam que o princípio da capacidade contributiva é algo mais e algo diferente relativamente ao princípio da igualdade. Outros defendem que o princípio da capacidade

contributiva é precisamente o critério de aplicação do princípio da igualdade no âmbito do Direito Tributário... A capacidade contributiva é, na verdade, um critério de aplicação da igualdade. A determinação da medida, que a eficácia econômica desigual de uma regra não poderá ultrapassar, deve ser obtida pela análise das decisões valorativas da Constituição em favor, por exemplo, da proteção da família e do casamento e da solidariedade social.”²¹

A lição do ilustre professor reforça sobremodo o que se vem pugnando neste texto, ou seja, que os princípios de justiça devem ser valorados no afã de dar proteção à vida humana, ou, como disse a lição supra, à família, ao casamento e à solidariedade social. É a tributação como instrumento garantidor do bem-estar da sociedade e do indivíduo.

Indicando a importância da capacidade contributiva na história da construção da democracia vale transcrever a erudita lição de Ricardo Lobo Torres: “A transição do patrimonialismo para o capitalismo, como vimos, se caracterizou justamente na idéia de que o imposto deveria se basear na capacidade contributiva de cada cidadão, princípio que se transformou em um dos pontos cardeais do liberalismo na obra de Adam Smith e nos textos jurídicos fundamentais, como a Declaração dos Direitos do Homem.”²²

Fixados estes contornos teóricos indicadores da proteção da dignidade da pessoa humana por intermédio da igualdade, da pessoalidade e da capacidade contributiva, visualizo ser interessante analisar, ainda que brevemente, o dispositivo constitucional antes transcrito.

Analisando tal dispositivo, insta asseverar que quando se fala “sempre que possível” está se referido ao caráter pessoal dos tributos, ao princípio da pessoalidade, eis que para tributos indiretos (ICMS) não é possível o caráter pessoal. A expressão “sempre que possível” não indica do modo algum que a capacidade contributiva seja aplicada quando possível, havendo uma faculdade. Nada disso; o princípio é peremptório e deve ser sempre observado pelo legislador, sob pena de se instituir tributo nitidamente confiscatório, o que é expressamente vedado.

Neste sentido, leciona Hugo Machado: “É certo que a expressão ‘sempre que possível’, utilizada no início do mencionado dispositivo, pode levar o intérprete ao entendimento segundo o qual o princípio da capacidade contributiva somente será observado quando possível. Não nos parece, porém, seja essa a

²¹ Op. cit., p. 365.

²² Op. cit., p. 82.

melhor interpretação, porque sempre é possível a observância de tal princípio. A nosso ver, o *sempre que possível*, do §1º do art. 145, diz respeito apenas ao caráter pessoal dos tributos, pois na verdade nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal.”²³

Assim, a capacidade contributiva é um princípio que informa sempre o Direito Tributário, ao qual o legislador deve sempre buscar. Consoante já se salientou, a capacidade contributiva é questão de justiça, de isonomia, de solidariedade social. Cada um deve pagar segundo a sua capacidade. Os mais ricos, mais e os mais pobres, menos. Uma tributação “Robin Hood” tira de quem pode e dá a quem nada ou pouco pode através de benefícios sociais.

O princípio é endereçado prioritariamente ao legislador que deve fazer uma lei tributária compatível com a capacidade da pessoa de arcar com o tributo. Colima-se atingir o justo jurídico e constitucional, como relata Sacha Calmon. O mesmo autor explica o que se entende por capacidade contributiva: “A capacidade contributiva é a possibilidade econômica de pagar tributo (*ability to pay*). É subjetiva, quando leva em conta a pessoa (capacidade econômica real). É objetiva, quando toma em consideração manifestações objetivas da pessoa (ter casa, carro do ano, sítio numa área valorizada etc.). Aí temos “signos presuntivos de capacidade contributiva”. Ao nosso sentir o constituinte elegeu como princípio a capacidade econômica real do contribuinte.”²⁴

A isenção pode, em tese, vulnerar o princípio da capacidade contributiva. Ex: incentivos fiscais para atrair grandes empresas, enquanto que as pequenas e médias não têm qualquer incentivo, não obstante terem muito menos capacidade contributiva que as primeiras. O que termina por justificar tal prática é a finalidade extrafiscal da tributação, servindo a isenção para atração de capitais, gerando renda e emprego, o que, em última análise, se configura como instrumento promotor da dignidade humana.

Convém ainda analisar que pela redação do §1º do art. 145 da Constituição fica parecendo que o princípio em tela é apenas para impostos, não atingindo as taxas e as contribuições de melhoria. Todavia, o melhor entendimento é que um tributo não pode ultrapassar o limite do razoável, do tolerável, deve observar, portanto, a capacidade do contribuinte de pagá-lo, sob pena de se tornar confiscatório. Insta notar que, enquanto no imposto o princípio se realiza positivamente — paga quem pode pagar —, na taxa ele se

²³ Op. cit., p. 63.

²⁴ Op. cit., p. 90.

realiza negativamente, — não se pode criar taxa acima da capacidade econômica do sujeito passivo.

Eis, a respeito, a valiosa lição de Sacha Calmon: “Por ser do homem a capacidade de contribuir, a sua medição é pessoal, sendo absolutamente desimportante intrometer no assunto a natureza jurídica das espécies tributárias. É errado supor que, sendo a taxa um tributo que tem por fato jurígeno uma atuação do Estado, só por isso, em relação a ela, não há que se falar em capacidade contributiva. Ora, a atuação do Estado é importante para dimensionar a prestação, nunca para excluir a consideração da capacidade de pagar a prestação, atributo do sujeito passivo e não do fato jurígeno. O que ocorre é simples. Nos impostos, mais que nas taxas e contribuições de melhoria, está o campo de eleição da capacidade contributiva. Assim mesmo os impostos “de mercado”, “indiretos” não se prestam a realizar o princípio com perfeição. É nos impostos patrimoniais, com refrações e nos impostos sobre a renda, principalmente nestes, que a efetividade do princípio é plena, pela adoção de tabelas progressivas e das deduções pessoais. Nas taxas e contribuições de melhoria o princípio realiza-se negativamente, pela incapacidade contributiva, fato que tecnicamente gera remissões e deduções subjetivas do montante a pagar imputado ao sujeito passivo sem capacidade econômica real. É o caso, *v.g.*, da isenção da taxa judiciária para os pobres e o da redução ou mesmo isenção da contribuição de melhoria em relação aos miseráveis que, sem querer, foram beneficiados em suas humílimas residências, por obras públicas extremamente valorizadoras. Obrigá-los a vender suas propriedades para pagar a contribuição seria impensável e inadmissível, a não ser em regimes totalitários de direito.”²⁵

A capacidade contributiva deve, pois, ser almejada para todos os tributos, uma vez que é um signo da democracia, um indicador claro de respeito à dignidade da pessoa humana e a proteção da liberdade individual, tão cara na construção do desenvolvimento econômico e social.

Não se pode olvidar, contudo, que a busca da capacidade contributiva esbarra na proteção dos direitos individuais, como expressamente preconiza o dispositivo constitucional sob apreciação. Assim, não se pode pretender alcançar a justiça fiscal afrontando outro princípio caro, que é o da segurança jurídica ou então vulnerando garantias de não incidência prevista no próprio Texto Constitucional, ou seja, a imunidade tributária. Nesta faceta, vale transcrever a

²⁵ Op. cit., p. 97.

douta lição de Ricardo Lobo Torres: “Quando a CF diz que a efetivação da capacidade contributiva não pode prejudicar os direitos individuais, quer significar que a igualdade ínsita nesse princípio de justiça não pode ofender a igualdade consubstanciada nos direitos da liberdade (garantias constitucionais da imunidade e dos privilégios) e nos princípios da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade).”²⁶

Nota-se, então, que o conjunto de valores existentes no Estado Democrático de Direito deve ser respeitado pela tributação. A dignidade da pessoa humana se faz na justa ponderação entre segurança e justiça. Descabe alcançar a justiça, espezinhando a segurança ou ser seguro perpetuando a injustiça.

9 O não confisco e a dignidade da pessoa humana

Conforme se tem analisado, a Constituição Federal de 1988 possui um conjunto de princípios e normas que visam dar proteção às liberdades, tutelando, de conseqüente, a dignidade da pessoa humana.

No que concerne à tributação como, aliás, já abordamos em tópicos anteriores deste trabalho, tais princípios e normas se apresentam como um estatuto mínimo do contribuinte a lhe proteger contra a exacerbação da atividade fiscal. Há, portanto, um vínculo entre os temas já vistos, objetivando salvaguardar a dignidade humana.

O princípio do não confisco, plasmado no art. 150, IV, da Constituição, que veda a utilização do tributo com efeito de confisco, acompanha a segurança jurídica e também os postulados da isonomia, da capacidade contributiva, da proporcionalidade e da razoabilidade em matéria de tributação. O confisco é uma afronta ao cidadão contribuinte que termina por vulnerar direitos tais como de propriedade, da função social da propriedade, da liberdade econômica, entre outros.

Historiando acerca deste princípio protetor das liberdades, calha transcrever a lição de Ricardo Lobo Torres: “No Estado Patrimonial admitia-se largamente o confisco, que em Portugal e no Brasil incidiu inúmeras vezes sobre os bens dos judeus e da Igreja. No Estado de Direito a propriedade privada ganhou o status de direito fundamental e a proibição de confisco passou a ser a regra. Nas Constituições em que não aparece explicitamente, o princípio está contido na norma que assegura o direito de propriedade.”²⁷

²⁶ Op. cit., p. 84-85.

²⁷ Op. cit., p. 58.

Passa-se, assim, de uma fase em que o confisco era aplicado para outra em que ele é frontalmente repudiado, em face da proteção à liberdade. Acontece, porém, que o direito de propriedade no nosso sistema não é absoluto, somente se justificando se acompanhado da função social da mesma. Tal o que se infere nitidamente no artigo 5º, incisos XXII e XXIII, do Texto Constitucional.

Deve haver entre o direito estatal de fiscalização e arrecadação e a proteção do direito à propriedade uma ponderação. Em regra, o tributo não pode confiscar a propriedade, eis que esta é direito fundamental. Porém, tal direito cede à constatação de que não se está respeitando a constitucional função social da propriedade.

A este respeito, vale trazer à baila os seguintes ensinamentos de Sacha Calmon: "Nas sociedades modernas, penetradas pelo social mais que pelo individual, o princípio do não-confisco tem horas que assoma como velharia. É que o constitucionalismo moderno, nos países democráticos, prestigia e garante a propriedade referindo-se, porém, a sua função social."²⁸

Indicando tal ponderação entre o interesse público e o privado em matéria tributária, impende trazer a lume a lição de Humberto Ávila, apresentada nos seguintes termos: "O dever de coerência exige que exista uma principal relação de tensão entre a competência do Poder Legislativo para instituir tributos e a dignidade humana e os direitos fundamentais de liberdade de os sujeitos passivos desenvolverem sua propriedade privada e sua iniciativa privada, em virtude da qual deve ser encontrada uma harmonia entre interesses privados e públicos na determinação da carga tributária."²⁹

Das esclarecedoras lições acima se infere nitidamente que a Constituição possui um conjunto de princípios e normas que visam proteger a liberdade e a propriedade, valores caros e inafastáveis da democracia. Tais valores não podem ser afrontados pela tributação. Aí se encontra efetivamente o fundamento da vedação de confisco, previsto textualmente no inciso IV do artigo 150 da Lei Maior.

Além do aspecto do direito à propriedade, ainda que qualificado pela função social da mesma, não se pode perder de mira que o tributo com caráter confiscatório feriria de morte a liberdade econômica, postulado basilar da

²⁸ Op. cit., p. 333.

²⁹ Op. cit., p. 326.

opção política e econômica da República Federativa do Brasil na Constituição democrática de 1988.

A Ordem Econômica do Brasil é fundada em dois pilares: a valorização do trabalho humano e a livre iniciativa (art. 170, CF). Harmoniza-se, assim, a livre iniciativa, tão propalada pelo capitalismo, à proteção do trabalho humano, ardorosamente defendida pela ideologia socialista nas suas mais diversificadas facetas, do marxismo à social democracia, passando também pela Doutrina Social da Igreja.

Outrossim, a livre concorrência é um dos seus princípios (art. 170, IV, CF). A utilização de tributo com efeito de confisco teria o condão, pois, de vulnerar a liberdade concorrencial, força vital da opção constitucional na ordem econômica.

Com isso, nota-se que a intervenção do Estado na economia não pode ser de tal ordem que retire a atividade produtiva da iniciativa privada, o que afrontaria uma das liberdades postas como fundamentais no Texto Constitucional.

Todavia, não se pode perder de vista que há a possibilidade de tributação exorbitante, pesada, se houver razão plausível para isto, inclusive, no afã de implementar a justiça fiscal. Esta tributação com conteúdo nitidamente extrafiscal esbarra, porém, no próprio direito fundamental em si, isto é, pode haver uma tributação justificada mais exacerbada, mas desde que não golpeie de morte a liberdade e a propriedade, direitos fundamentais intangíveis na democracia brasileira.

A este respeito, utilizo-me uma vez mais das judiciosas ponderações de Humberto Ávila quando o afamado professor sintetiza que: "O Supremo Tribunal Federal também decidiu que um tributo pode até ser exorbitante, mas somente se houver um fundamento constitucional justificativo (por exemplo, produtos de luxo). Essas regras também têm uma finalidade extrafiscal (por exemplo, indireta limitação do exercício de atividade econômica). De qualquer modo, deve-se examinar, mediante perícia a ser feita diante do caso concreto, se a liberdade de iniciativa não foi aniquilada. Ou, para utilizar uma expressão do Tribunal: se o livre exercício de qualquer profissão 'estaria golpeado de morte.'³⁰

Vê-se, portanto, que a utilização de extrafiscalidade, por intermédio de tributação mais exacerbada ou de critérios como a progressividade, não pode ultrapassar o limite do razoável, do tolerável, enfim afrontando o próprio direito em si.

³⁰ Op. cit., p. 332.

Por fim, vale salientar que a doutrina tem apontado alguns indicadores para demonstrar que determinado tributo é confiscatório. Para Aliomar Baleeiro, citado por Harada, o tributo confiscatório é aquele que absorve todo o valor da propriedade, aniquila a empresa ou impede o exercício de uma atividade lícita e moral.³¹ Ives Gandra, igualmente mencionado na lição de Harada, entende que o confisco “é a forma clássica de desrespeito à capacidade contributiva.”³²

O próprio Kiyoshi Harada leciona que “para saber se um tributo é confiscatório ou não, deve-se analisar o mesmo sob o princípio da capacidade contributiva que, por sua vez, precisa ser examinado em consonância com o princípio da moderação ou da razoabilidade da tributação verificando, ainda, se a eventual onerosidade da imposição fiscal se harmoniza com os demais princípios constitucionais, garantidores do direito de propriedade, da liberdade de iniciativa, da função social da propriedade.”³³

Assim, todo o conjunto de valores, princípios e normas estudados anteriormente auxiliam no diagnóstico de ocorrência ou não do confisco em determinada exação fiscal.

10 Os subprincípios ou critérios tributários e a dignidade humana

Conforme apreciado no tópico 4 deste artigo, pode-se partir de ideias abstratas, supraconstitucionais, as quais chamamos de valores ou sobreprincípios, passar pelos princípios, alguns bem abstratos, outros normatizados, mas que ainda são ideias gerais que assumem uma parcela de concretude, rumando então para os critérios ou subprincípios que são ainda mais concretos, mas que não tem o condão de criar vínculos ou vantagens como ocorre com as normas propriamente ditas.

Este caminhar foi percorrido neste trabalho. Iluminados pelos valores da segurança e da justiça foram analisados também os princípios constitucionais tributários que são informados por tais valores. Todavia, é mister uma maior concreção para que se fixe os reais contornos da norma.

Assim, ao se falar que a República Federativa do Brasil é justa a situação é assaz vaga. Pode-se dar uma maior concretude ao indicar que a justiça se alcança, em matéria tributária, através dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e do não confisco. Mas ainda assim, a ideia ainda não tem

³¹ HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007. p. 389.

³² Idem, p. 390.

³³ Op. cit., p. 391.

contornos mais precisos. Como visto, a capacidade contributiva e mesmo a vedação de confisco são princípios abertos e incertos, necessitando, pois, de parâmetros melhor delineados, que serão conferidos exatamente pelo critério ou subprincípio.

Pode-se visualizar, por exemplo, a pessoalidade, a proporcionalidade e a progressividade como critérios indutores da justiça fiscal. A pessoalidade, fixada no art. 145, §1º, da Constituição já foi antes analisada. Tratar pessoas diferentes de modo diferente, sempre que possível, isto é, mormente nos tributos pessoais, é dar efetividade ao princípio constitucional tributário da isonomia e também da capacidade contributiva. Tratar todos iguais, ricos e pobres, sadios e doentes, grandes e pequenos, casado e solteiro, definitivamente vai contra a concepção jurídica de igualdade.

No mesmo diapasão é a importância dos critérios da proporcionalidade e da progressividade na busca do valor ideal da justiça e do princípio concreto da capacidade econômica do contribuinte. O tributo fixo, por alguns defendido por causa da sua simplicidade na fiscalização e arrecadação, é ontologicamente injusto, malferindo a dignidade da pessoa humana preconizada pelo Texto Constitucional. Cobrar um valor único ou uma única taxação para todos tende a desrespeitar a capacidade econômica do contribuinte, podendo chegar a ser confiscatório em relação às camadas mais empobrecidas da sociedade.

Por isso, é de curial importância o critério da proporcionalidade. Este subprincípio, como leciona Ricardo Lobo Torres, “indica que o imposto incide sempre pelas mesmas alíquotas, independentemente do valor da base de cálculo, o que produzirá maior receita na medida que o bem valer mais.”³⁴ Tal o que acontece em diversos impostos que não utiliza a técnica da progressividade. Por exemplo, no imposto sobre transmissão *inter vivos* de bens imóveis (art. 156, II, da Constituição).

Já a progressividade “significa que o imposto deve ser cobrado por alíquotas maiores na medida em que se alargar a base de cálculo” (TORRES, 2003).³⁵ Aqui a ideia de justiça fiscal ressalta com mais força. Tributa-se mais pesadamente quem mais pode suportar a carga tributária, aumentando-se as alíquotas junto com a ampliação da base de cálculo, em manifesto prestígio ao princípio da capacidade contributiva.

³⁴ Op. cit., p. 84.

³⁵ Op. cit., p. 83.

Não se pode perder de vista a cristalina redação do art. 153, §2º, I da Constituição que diz textualmente que o Imposto de Renda será informado pelos critérios da generalidade, universalidade e progressividade.

Impende, pois, reiterar que tais critérios funcionam como subprincípios a darem efetividade aos princípios explícitos da isonomia tributária e da capacidade contributiva e ao valor maior, ao princípio implícito, da justiça fiscal, que deve permear todo o sistema tributário nacional em manifesta proteção à dignidade humana.

A generalidade significa que o imposto de renda deve abranger todos os contribuintes, não sendo permitidas discriminações odiosas, somente sendo toleradas as discriminações positivas, ou seja, as que tenham uma razão lógica, plausível para ocorrerem, em obediência, inclusive, ao fixado no dispositivo atinente à isonomia tributária (art. 150, II, CF).

A universalidade, por seu turno, se refere à base de cálculo do tributo, no sentido de que deve abranger todas as rendas e proventos auferidos pelo contribuinte, ressalvadas apenas as excluídas por força constitucional (imunidades) ou legal (isenções).

A progressividade, que acabamos de analisar em parágrafos anteriores, é um critério que visa nitidamente dar efetividade ao valor democrático da justiça fiscal.

Ainda quanto aos subprincípios, calha mencionar aquele presente no IPI e no ICMS, ou seja, a seletividade. Utilizando-me outra vez das corretas assertivas de Ricardo Lobo Torres vê-se que: "O subprincípio da seletividade, que informa o IPI e o ICMS, inscrito nos arts. 153, §3º, I, e 155, §2º, III, aponta para a incidência em razão inversa da essencialidade do produto. Representa um elemento de personalização agregado a um tributo que originalmente se definiria como imposto real."³⁶

O afamado autor ao abordar o imposto federal assim se manifesta: "O IPI se subordina ao princípio da seletividade, que é um dos subprincípios da capacidade contributiva, a significar que o tributo deve incidir progressivamente na razão inversa da essencialidade dos produtos: quanto menor a utilidade do produto maior deve ser a alíquota e vice-versa."³⁷ Resta patente que a alíquota da água deve ser bem mais baixa que da pinga, que a alíquota do arroz, do óleo, do sal, do feijão deve ser menor que a do caviar, do salmão, enfim, de produtos mais requintados e caros.

³⁶ Idem, p. 84.

³⁷ Idem, *ibidem*, p. 340-341.

Importa notar que a seletividade para o IPI é cogente, enquanto que para o ICMS é apenas facultativa (art. 155, §2º, III, CF). Assim, o IPI “será” seletivo, enquanto que o ICMS “poderá ser seletivo”.

Enfim, pode-se concluir desta parte que os critérios são de grande importância para a consecução dos valores abstratos, trazendo para o concreto o sobreprincípio da justiça e balizando o legislador na feitura da norma que concede vantagem ou vínculo ao cidadão contribuinte.

11 Considerações finais

O Título I da Constituição Federal contempla as opções políticas fundamentais do estado brasileiro, indicando os princípios que o fundamentam. Esta pequena parte introdutória da Constituição influencia sobremaneira a tributação.

Neste trabalho, procurou-se demonstrar a inegável ligação entre os fundamentos da República Federativa do Brasil, mormente da dignidade da pessoa humana e o sistema tributário preconizado pela própria Carta de 1988.

Outrossim, não se pode perder de mira que os objetivos da República Federativa do Brasil estipulados no artigo 3º do Texto Constitucional somente poderão ser alcançados em plenitude se houver uma tributação adequada a tais metas.

A construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional, a erradicação da pobreza e marginalização e redução das desigualdades sociais e regionais, bem como a promoção do bem de todos, objetivos protetores da dignidade da pessoa humana, apenas serão atingidos com uma tributação que respeite os valores da segurança jurídica e da justiça, consubstanciados nos princípios jurídicos tributários da legalidade, anterioridade, irretroatividade, isonomia, capacidade contributiva e vedação de confisco, como também balizados por critérios de justiça tais como a pessoalidade, a proporcionalidade, a progressividade e a seletividade dos tributos.

A tributação segura, sem surpresas, fundamentada na legalidade e na previsibilidade é o único caminho para o desenvolvimento. Como salientado no bojo deste trabalho, a regra da biologia de que um determinado organismo acuado, estressado, fora do seu habitat natural tem dificuldade para se desenvolver e até para sobreviver vale também para o organismo social; a sociedade somente cresce e desenvolve e não perece quando está no natural habitat da segurança.

Além de segura, a tributação tem de ser justa. Deve-se tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais para que, desigualando, possa se efetivar a igualdade, respeitando-se a dignidade humana e propiciando a erradicação da pobreza e a diminuição da desigualdade social, realidade perversa ainda presente em nosso País.

A justiça fiscal se alcança com o respeito à capacidade econômica do contribuinte, tributando-se mais quem mais pode e cuidando-se para não afrontar, com uma tributação exacerbada, confiscatória, a liberdade e a propriedade, valores caros e inafastáveis da democracia.

Nota-se, então, que o conjunto de valores existentes no Estado Democrático de Direito deve ser respeitado pela tributação. A dignidade da pessoa humana se faz na justa ponderação entre segurança e justiça. Descabe alcançar a justiça, espezinhando a segurança ou ser seguro perpetuando a injustiça.

Os valores, princípios e critérios estão postos. O caminho rumo à construção de uma sociedade livre, justa e solidária é árduo. Mas nem por isso se deve desanimar. Vale lembrar o poeta, o passarinho Mário Quintana:

Se as coisas são inatingíveis... ora!
Não é motivo para não querê-las...
Que tristes os caminhos, se não fora
A presença distante das estrelas!

A força para atingir as coisas inatingíveis referidas pelo poeta é o amor. O amor à justiça, ao direito, às opções fundamentais da nossa democracia. Um amor que é tal como um peso a nos conduzir na simples, cotidiana, porém extraordinária arte de apreender, cultuar e recriar o direito.

Encerro com a exortação de Santo Agostinho nas Confissões quando fala também do peso do amor. Eis como se expressa: "O corpo, devido ao peso, tende para o lugar que lhe é próprio, porque o peso não tendo só para baixo, mas também para o lugar que lhe é próprio. Assim o fogo encaminha-se para cima, e a pedra para baixo. Movem-se segundo o seu peso. Dirigem-se para o lugar que lhes compete. O azeite derramado sobre a água aflora à superfície; a água vertida sobre o azeite submerge-se para o lugar que lhes compete. As coisas que não estão no próprio lugar agitam-se, mas quando o encontram, ordenam-se e repousam. O amor é o meu peso. Para qualquer parte que vá, é ele quem me leva."

Taxation and the Human Dignity

Abstract: This article discusses the link between taxation and human dignity. The tax system provides a set of principles and rules that protect the citizenas, safeguarding the freedoms established. The presente study analyzes the human dignity as the foundation of the State and the tax system with values, principles, criteria and rules that will protect this foundation.

Key words: Taxation. Human dignity. Values, principles, criteria and rules. Legal Security. Tax Justice.

Referências

- ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com a Emenda n. 51, de 14.02.2006. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.
- CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988: sistema tributário*. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1992.
- HARADA, Kiyoshi. *Direito financeiro e tributário*. 16. ed. São Paulo: Atlas, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. O conteúdo jurídico do princípio da isonomia. *Revista Trimestral de Direito Público*, São Paulo, v. 1.
- ROSA JÚNIOR, Luiz Emygdio F. da. *Manual de direito financeiro & direito tributário*: doutrina, jurisprudência e legislação atualizada. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 6. ed. 2. tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

Informação bibliográfica deste texto, conforme a NBR 6023:2002 da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT):

FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. *A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional*, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan./mar. 2012.

Recebido em: 22.11.11

Aprovado em: 15.03.12