

**FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ  
CURSO DE DIREITO**

**ALEXANDRE VALENÇA LEAL DE LIMA**

**RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE COM A FAZENDA PÚBLICA:  
os direitos fundamentais dos contribuintes, o princípio do não-confisco e a cidadania  
fiscal**

**RECIFE  
2011**

**ALEXANDRE VALENÇA LEAL DE LIMA**

**RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE COM A FAZENDA PÚBLICA:  
os direitos fundamentais dos contribuintes, o princípio do não-confisco e a cidadania  
fiscal**

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução Cristã, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

**Área de Concentração: Ciências Jurídicas**  
**Orientadora: Prof<sup>a</sup> Dr.<sup>a</sup> Bruna Estima Borba**

**RECIFE**  
**2011**

**Lima, Alexandre Valença Leal de**

**Relação tributária do contribuinte com a fazenda pública: os direitos fundamentais dos contribuintes, o princípio do não-confisco e a cidadania fiscal./ Alexandre Valença Leal de Lima. – Recife: O Autor, 2011.**

**62 folhas**

**Orientador(a): Bruna Estima Borba**

**Monografia (graduação) – Faculdade Damas da Instrução Cristã. Trabalho de Conclusão de curso, 2011.**

**Inclui bibliografia.**

**1. Direito 2. Direitos Fundamentais 3. Confisco 4. Cidadania  
I. Título.**

**340 CDU (2.ed.)  
340 CDD (22.ed.)**

**Faculdade Damas  
TCC 2011- 045**

**ALEXANDRE VALENÇA LEAL DE LIMA**

**RELAÇÃO TRIBUTÁRIA DO CONTRIBUINTE COM A FAZENDA PÚBLICA:  
os direitos fundamentais dos contribuintes, o princípio do não-confisco e a cidadania  
fiscal**

**DEFESA PÚBLICA** em Recife, 16 de junho de 2011

**BANCA EXAMINADORA**

**Presidente:** Orientadora Professora Doutora em Direito Bruna Estima Borba (FDIC)

---

**1º Examinador:** Professora Mestre em Ciência Política Artemis Cardoso Holmes (FDIC)

---

**2º Examinador:**

---

**RECIFE  
2011**

## **DEDICATÓRIA**

Aos meus filhos Aline, Henrique e Mariana,  
que mudaram a minha visão do mundo.

**RECIFE**  
2011

## AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar agradeço aos meus pais Lima e Livinha, *in memoriam*, por seus exemplos de vida que valeram mais que mil palavras, e por terem, apesar de todas as dificuldades, dado prioridade incondicional à educação dos filhos.

Agradeço à minha filha primogênita, Aline, dedicada promotora de justiça do Ministério Público Estadual, por seu incentivo à minha extemporânea “aventura jurídica”.

Aos meus outros dois filhos, Henrique e Mariana, orgulhos para qualquer pai, pela graça de tê-los como filhos, e pelo estímulo que esse simples fato sempre me trouxe.

Agradeço especialmente à professora doutora Bruna Estima Borba, orientadora da presente monografia, mestra abnegada e dedicada auditora fiscal da Receita Federal, por seus valorosos ensinamentos teóricos e práticos no campo do Direito Tributário, e por seu incentivo e ajuda inestimável ao desenvolvimento do trabalho.

À minha companheira Silvia Regina, minha gratidão pela paciência e compreensão pelas ausências que esta jornada demandou, e pelo amor demonstrado em todos os momentos.

Finalmente, agradeço a todos os colegas da Faculdade Damas, corpo administrativo e professores, pelo ambiente sadio de aprendizagem e de camaradagem.

A todos esses, meus sinceros agradecimentos.

Quando o arbítrio e a ilegalidade se aventuram audaciosamente a levantar a cabeça, é sempre um sinal certo de que aqueles que tinham por missão defender a lei não cumpriram o seu dever (IHERING, 2001, p. 41).

**Rudolf Von Ihering**

Quem disser que conhece  
perfeitamente a legislação tributária  
brasileira ou é um gênio ou um  
mentiroso. Nunca encontrei um gênio.

**Ives Gandra da Silva Martins**



## RESUMO

O tributo não pode mais ser visto como uma mera relação de poder entre o Estado e o contribuinte. Valores como a solidariedade e a cidadania, ambos explicitamente previstos no texto constitucional, amparam a assertiva da existência de um dever fundamental de pagar impostos, dever não menos importante que os direitos humanos, os políticos, os sociais e econômicos e os coletivos e difusos, posto que sem aqueles deveres a maioria desses direitos seria apenas peça de retórica. A contribuição para as despesas do Estado deve se dar na proporção de capacidade contributiva de cada um, repartindo-se o ônus tributário, segundo a respectiva capacidade econômica de suportar o encargo, na busca de um ideal de justiça fiscal. No exercício do seu poder-dever de tributar, o Estado deve respeitar a proibição ao efeito confiscatório de uma tributação exacerbada, de forma a garantir o direito constitucional de propriedade do contribuinte, até como forma de preservar as atividades econômicas geradoras de riquezas (e tributos futuros). A intributabilidade do mínimo existencial, compreendido também como direito e garantia fundamental, mesmo sem expressa previsão constitucional, assegura o direito de sobrevivência do homem e as condições mínimas de uma liberdade efetiva. A cidadania fiscal, informada pelos valores da liberdade (efetiva), da igualdade e da justiça, coloca o cidadão carente (entendido como tal o cidadão com renda inferior ao mínimo existencial para si e para os seus dependentes) como sujeito credor da solidariedade do Estado, que nessa posição tem o dever de aplicar com a máxima eficiência e efetividade o produto da arrecadação fiscal.

**Palavras-Chave:** tributos; direitos-fundamentais; confisco; cidadania; mínimo-existencial.

## ABSTRACT

Tax can no longer be seen simply as a power relationship between the State and the taxpayer. Values such as solidarity and citizenship, both explicitly foreseen in the Constitution, sustain the assertion of the existence of a fundamental duty to pay taxes, duty no less important than human rights, the political, social and economic rights and the collective and diffuse, because without those duties most of these rights would be only piece of rhetoric. A contribution towards the expenses of the State should give in proportion to ability to pay of each one, distributing the tax burden according economic capacity to bear the burden, in search of an ideal fair taxation. In exercising its power and duty to tax, the State must comply with the prohibition to exacerbated taxation with the confiscatory effect, to ensure the constitutional right of the taxpayer's property, even to preserve the economic activities that generate wealth (future taxes). The no taxability of the existential minimum, also understood as a fundamental right and guarantee, even without express constitutional prevision, ensures the right of survival of man and the minimum conditions for an effective freedom. Fiscal citizenship, informed by the values of freedom (effective), equality and justice, puts the citizen in need (perceived as such citizen with income below the basic standard of living for themselves and their dependents) as the subject of creditor solidarity of the State that, in this position, has a duty to apply with maximum efficiency and effectiveness the product of tax revenues.

Keywords: tax; fundamental-rights; confiscation; fiscal-citizenship; existential-minimum.

## **LISTA DE SIGLAS**

CF/88:	Constituição Federal do Brasil
CP:	Código Penal
CTN:	Código Tributário Nacional
EC:	Emenda Constitucional
IOF:	Imposto sobre Operações Financeiras
STF:	Supremo Tribunal Federal
STJ:	Superior Tribunal de Justiça

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO 1 - DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS .....</b>	<b>15</b>
1.1 Escorço Histórico.....	15
1.2 Direitos Fundamentais dos Contribuintes como Limites Materiais e Formais do Poder de Tributar do Estado.....	19
<b>CAPÍTULO 2 - O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO.....</b>	<b>29</b>
2.1 O Conceito de Tributo.....	29
2.2 A Distribuição da Competência Tributária.....	34
2.3 Prerrogativas do Fisco frente ao Contribuinte.....	35
<b>CAPÍTULO 3 - O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO.....</b>	<b>40</b>
3.1 O Alcance da Vedação ao Tributo Confiscatório.....	41
3.2 As Multas Confiscatórias na Esfera Administrativa e na Esfera Penal.....	42
3.3 O Direito ao não-Confisco, Capacidade Contributiva e o Mínimo Existencial.....	45
<b>CAPÍTULO 4 - A CIDADANIA FISCAL .....</b>	<b>48</b>
4.1 O Dever Fundamental de Pagar Impostos.....	48
4.2 Conceito de Cidadania Fiscal.....	51
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>58</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>59</b>

## INTRODUÇÃO

O Estado foi criado através de um contrato social, como teorizado por contratualistas como Hobbes, Locke e Rousseau, com a finalidade de viabilizar a vida em sociedade, garantindo determinados direitos fundamentais aos cidadãos, de forma a tutelar aqueles bens jurídicos considerados essenciais. Referidos direitos, ao longo da história, foram constitucionalmente positivados, seja determinando que o Estado se abstinhasse de interferir na vida do cidadão, como forma de protegê-lo da atuação do próprio Estado (direitos de liberdade, de primeira geração), seja atribuindo ao Estado o dever de determinadas prestações positivas aos cidadãos (direitos de igualdade e de fraternidade, ou direitos de segunda, terceira e quarta gerações), em setores considerados fundamentais ao desenvolvimento da sociedade, consolidando-se internacionalmente na Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1948.

Ocorre que muitas vezes essa dicotomia entre determinações de “não fazer”, de não intervencionismo estatal, e de “fazer”, de intervencionismo estatal, implica conflitos que, no fundo, são conflitos ideológicos. O liberalismo privilegia os direitos individuais de liberdade, como o direito à vida, à propriedade, à segurança, às liberdades de locomoção, associação, pensamento, etc. São os direitos consagrados principalmente no art. 5º da Constituição Federal. Já o socialismo privilegia os direitos sociais, econômicos e culturais, que asseguram um mínimo aceitável de igualdade entre os cidadãos, como o direito à saúde, à educação, ao trabalho, à moradia, ao lazer, à assistência social, a um meio ambiente sadio, etc. São os direitos contemplados principalmente nos arts. 6º e 7º da Carta Magna. Esse conflito é latente na sociedade, e se expressa através de uma sucessão de governos com características predominantes que hora se aproxima para um lado e outra hora para o outro.

Para fazer face a todas essas demandas, o Estado, autorizado constitucionalmente, tem o poder-dever de estruturar a atividade tributária, entendida como a atividade de criar, fiscalizar e arrecadar impostos, recursos absolutamente necessários ao custeio da chamada “máquina pública”, necessária para o cumprimento dos seus deveres fundamentais.

Mas esse poder não é absoluto, nem depende de governos. Deve ser exercido nos exatos termos dos poderes e competências estabelecidos no ordenamento jurídico, que tem a Constituição Federal como sua “pedra fundamental”, considerando justamente a dimensão desse poder e a necessidade de garantir a segurança jurídica dos cidadãos .

A atividade tributária tem que ser entendida como uma atividade de Estado, independente de governos, que são temporários. No entanto, é sabido que muitas vezes autoridades públicas confundem interesses legítimos do Estado legalmente constituído com interesses de governos, violando ou pondo em risco direitos constitucionais de pessoas físicas e jurídicas, tão duramente conquistados ao longo da história.

Não é lícito que esse mesmo Estado, cujos poderes e direitos, principalmente no âmbito fiscal, foram detalhadamente conferidos pelos cidadãos através de uma Constituição, sob o pretexto de garantir a efetividade da jurisdição fiscal, venha violar direitos de pessoas físicas e jurídicas, direitos não menos importantes que aqueles. Ainda mais quando são direitos que ele, Estado, teria por obrigação garantir.

De outra banda, a doutrina nacional e internacional tem, cada vez com maior frequência, invocado o dever fundamental de pagar impostos, atribuído a todas as pessoas físicas e jurídicas, como uma decorrência lógica e jurídica dos valores da solidariedade e da cidadania, ambos citados explicitamente no texto constitucional. A partir desse entendimento, o imposto não pode mais ser encarado nem como um mero poder do Estado soberano, nem como um mero sacrifício para a sociedade, constituindo-se antes a contribuição de cada um para o desenvolvimento social.

A discussão desse tema tem conquistado na doutrina, e mesmo nos meios de comunicação, cada vez mais espaço, por conta dos crescentes conflitos entre o Fisco e o contribuinte, seja pessoa física ou jurídica. O Estado tem aumentado a carga tributária e atribuído, continuamente, mais e mais poderes ao Fisco, através de legislação infraconstitucional, e mesmo normativo infralegal, sempre visando ao aumento da arrecadação de impostos. Ao menos em teoria isso resultaria em melhoria na prestação de serviços à população, beneficiária final de toda e qualquer ação do Estado. Mas esse Estado, em todos os níveis da federação, não consegue atribuir a mesma importância e disciplina que atribui à arrecadação ao gerenciamento da aplicação desses recursos, apesar do marco legal existente e da estrutura de fiscalização existente.

Tributaristas como Hugo de Brito Machado, Ricardo Lobo Torres e José Casalta Nabais, só para citar alguns, têm, com alguma frequência, trazido à tona exemplos dessa dicotomia, direitos fundamentais dos contribuintes *versus* efetividade da arrecadação tributária, argumentando a respeito da necessidade de consideração da teoria dos valores no Direito Tributário, superando teses eminentemente positivistas que ainda preponderam no segmento.

Parte da sociedade reivindica até um código de defesa do contribuinte, ou um estatuto do contribuinte como preferem alguns, que defina direitos, deveres e garantias do contribuinte frente ao Fisco, e mesmo frente ao Estado, como agente arrecadador e aplicador dos recursos públicos. Países como os Estados Unidos, a Itália e a Espanha já contam com normativos semelhantes. Alguns Estados brasileiros também já possuem, ou cogitam possuir, normativos dessa ordem. Por exemplo, São Paulo já possui um Código de Defesa do Contribuinte, aprovado pela Lei Complementar nº 939/2003, enquanto o Estado do Rio Grande do Sul já discute o texto a ser submetido à Assembleia Estadual através do Projeto de Lei nº 122/2003. No Congresso Nacional também já tramitam projetos de lei nesse sentido, a exemplo do Projeto de Lei Complementar nº 38/2007, com o objetivo de criar um Código Nacional de Defesa do Contribuinte.

Em sentido contrário, profissionais do Fisco, em todas as esferas de governo, vêem nesses projetos verdadeiros “códigos de defesa dos sonegadores”. Argumentam que a eventual aplicação das garantias pleiteadas iria engessar as ações de fiscalização e execução tributária, com evidente prejuízo para o Estado e para o cidadão cumpridor de suas obrigações fiscais. Na opinião desses profissionais, os únicos beneficiários desses projetos seriam os sonegadores.

Nesse contexto, o presente trabalho se propõe a analisar os direitos fundamentais dos contribuintes na relação com a Fazenda Pública, sob o ponto de vista da Constituição da República e do normativo fiscal positivado, e de outro lado, o dever fundamental de pagar impostos, como uma decorrência de valores constitucionais como a ética, a cidadania, a solidariedade, a igualdade. Na discussão são exploradas as relações entre o direito ao não-confisco, a capacidade contributiva, e o direito do cidadão ao mínimo existencial.

Na discussão do assunto o trabalho analisa inicialmente, no capítulo primeiro, os direitos fundamentais dos cidadãos contribuintes, como limites materiais e formais do poder de tributar do Estado, que delimitam aquele poder-dever, à luz dos direitos humanos fundamentais como uma construção histórica.

Em seguida, no capítulo segundo, são analisados o conceito de tributo, o poder-dever de tributar do Estado, a distribuição da competência tributária entre os entes federativos, bem como as prerrogativas do Fisco frente ao contribuinte.

Na seqüência, no capítulo terceiro, é analisado o direito constitucional ao não-confisco, como uma decorrência do direito à propriedade, e sua repercussão como proibição a uma tributação exacerbada, com efeitos confiscatórios, avaliando-se o alcance dessa vedação em termos de tributos e multas fiscais. No mesmo capítulo são analisadas as relações

recíprocas entre o direito ao não-confisco, a capacidade contributiva, como limite superior da capacidade econômica do cidadão para pagar tributos, e o direito ao mínimo existencial, como renda mínima, intributável, necessária a prover uma vida digna ao cidadão e seus dependentes.

No quarto capítulo são discutidos o dever fundamental de pagar tributos, decorrência de valores fundamentais de um Estado social, como a solidariedade, a ética, a cidadania, a liberdade e a justiça, e o conceito de cidadania fiscal, que procura superar, no Direito Tributário, teses meramente positivistas.

Por fim, apresenta-se conclusão a respeito dos pontos abordados, ressaltando os pontos de maior relevância, mormente quanto ao dever fundamental de pagar tributos aplicável a todos os cidadãos e pessoas jurídicas, em contraponto ao dever fundamental do Estado de respeito aos direitos dos cidadãos, incluindo entre estes o dever de aplicação eficiente e eficaz dos recursos fiscais arrecadados.

A importância do tema é percebida em razão de comportar diversas interpretações, prestando-se, muitas vezes, a discussões até de caráter ideológico. Não é um problema simples. Tentativas legítimas e bem intencionadas do Estado de melhorar a justiça fiscal, aperfeiçoar seus procedimentos de fiscalização e melhorar a arrecadação de impostos, e visando coibir condutas criminosas de sonegadores contumazes, são sempre desejáveis. Ocorre que muitas vezes elas violam direitos constitucionais de cidadãos e empresários honestos. Nessa área, a linha que divide a ação legal e responsável de um Estado preocupado em prover o bem-estar dos seus cidadãos, de outro Estado que se utiliza de meios autoritários para atender a conveniências e interesses de um ou outro governo não é tão bem definida. A atuação dura e ética de um auditor fiscal no cumprimento de suas obrigações profissionais, vinculadas, diga-se de passagem, de uma atuação ilegal e movida por interesses pessoais, ou de grupos, é tênue.

Por tudo o exposto anteriormente, o tema em discussão reveste-se de grande relevância e atualidade, e de interesse tanto para a comunidade acadêmica quanto nas fileiras dos que militam na área tributária, sejam advogados tributaristas, sejam membros do Poder Judiciário e do Ministério Público, sejam profissionais das Fazendas Públicas nas três esferas de governo: federal, estadual e municipal.



# 1 DIREITOS HUMANOS FUNDAMENTAIS

## 1.1 Escorço Histórico

A doutrina ao referir-se aos direitos da pessoa humana, utiliza diversas expressões, cada uma delas com seu significado próprio, função do momento histórico da sua conquista, ou de sua abrangência de aplicação. Expressões como direitos naturais, direitos públicos subjetivos, liberdades públicas, direitos morais, direitos dos povos, direitos humanos e direitos fundamentais tratam de conceitos semelhantes, traduzindo um conjunto de direitos e garantias do ser humano contra o abuso de poder do Estado, e direitos e garantias de condições mínimas de vida compatível com a dignidade devida a todo ser humano, que lhe permita o desenvolvimento sadio de sua personalidade (SIQUEIRA; PICCIRILLO, 2010).

Esses direitos e garantias foram conquistados pela humanidade através do seu desenvolvimento histórico, através de lutas dos povos por melhores condições de vida, de trabalho, por liberdades religiosas, por liberdades individuais, por liberdades políticas. Na lição de Rudolf Von Ihering (2001, p. 1), na sua célebre obra “A Luta pelo Direito”, “a vida do direito é uma luta: luta dos povos, do Estado, das classes, dos indivíduos”.

Para a Dra. Flávia Piovesan (2006, p 6), citando Hannah Arendt

[...] os direitos humanos não são um dado, mas um construído, uma invenção humana, em constante processo de construção e reconstrução. Compõe um construído axiológico, fruto da nossa história, de nosso passado, de nosso presente, a partir de um espaço simbólico de luta e ação social.

Sem adentrar nos detalhes dos significados particulares de cada uma das expressões acima elencadas, por fugir ao escopo do presente trabalho, convém aqui, pelo menos, explicitar o significado da expressão direitos fundamentais na doutrina constitucional, diferenciando-a dos conceitos de direitos naturais e direitos humanos.

A expressão “direitos naturais” tem sido utilizada para se referir a direitos intrínsecos do ser humano desde os primórdios das civilizações, na fase do jus-naturalismo, que tratava o Direito como fruto de uma revelação divina, parte de uma ordem natural objetiva não construída pelo homem, não levando em conta, portanto, a sua construção histórica. O Direito Natural prevaleceu até por volta dos séculos XVI ou XVII quando, no final da Idade Média, com o Renascimento e o Iluminismo, o antropocentrismo surgido na sociedade permitiu que a humanidade evoluísse para ver o Direito não como uma realidade posta por uma ordem divina, mas como algo construído pela própria racionalidade humana

(CANOTILHO, 1993; LAFER, 1988; DEL VECCHIO, 2004). Algumas passagens do pensamento e do discurso de Hugo Grócio (1583/1645), filósofo e jurista holandês de grande relevância na evolução do Direito, exemplificam o pensamento da época:

Entre as coisas, pois, que são adequadas ao homem, está o desejo de sociedade, isto é, de comunidade, não de qualquer sociedade, mas de sociedade pacífica e ordenada exclusivamente em benefício de sua inteligência [...].

Direito Natural é imposição da reta razão que indica, para determinado ato, que é ele uma torpeza moral ou uma necessidade moral, segundo sua conveniência ou não conveniência como própria razão natural ou social [...].

Na verdade, como é do direito natural que os pactos são estáveis, dessa mesma fonte decorreram os direitos civis [...].

E essas coisas que já afirmamos, também diríamos que existem, mesmo que (o que não poderia ser dito sem grande crime) não existisse Deus, ou não cuidasse ele das coisas humanas (GRÓCIO *apud* DEL VECCHIO, 2004, p. 69-71).

Essa laicização do Direito, e o nascimento de uma burguesia na Europa deram lugar a uma concepção subjetiva do Direito, abrindo caminho para o surgimento do jusnaturalismo moderno, com pensadores como o citado Grócio, Hobbes, Locke, Rousseau, Kant e tantos outros (DEL VECCHIO, 2004). Esses pensadores, através dos seus escritos, plantaram as sementes que deram origem às grandes revoluções liberais na Europa e na América, como a Revolução Gloriosa na Inglaterra (1688), a Revolução Americana (1776), a Revolução Francesa (1789), entre outras, que consolidaram historicamente os direitos naturais reconhecidos até então em cartas constitucionais (CASTRO, 2005, p. 199-265; DALLARI, 1976, p. 182-188).

Apesar do avanço que representou para a humanidade essas revoluções, esclareça-se que todas elas foram revoluções tipicamente liberais, ou seja, com preocupações nitidamente voltadas aos direitos individuais, como o direito à liberdade, à igualdade, à propriedade, à vida, à segurança. E ainda assim voltadas aos direitos individuais de cidadãos de apenas algumas categorias. Por exemplo, alguns desses direitos continuavam sendo negados aos escravos, às mulheres, aos estrangeiros, aos analfabetos, aos homens sem propriedade.

A expressão “direitos humanos” é mais freqüentemente usada para designar aqueles direitos naturais, já no contexto de direitos subjetivos, reconhecendo sua dimensão histórica, ou seja, sua construção ao longo da história da humanidade. A expressão direitos humanos tem sido utilizada pela doutrina para identificar os direitos inerentes à pessoa humana na ordem internacional, sem referência a um ordenamento jurídico específico (CANOTILHO, 1993, p. 517).

Já os “direitos fundamentais” são aqueles considerados inerentes à pessoa humana, quando reconhecidos pelos textos constitucionais e ordenamentos jurídicos dos países, adotados de forma gradativa e histórica. Nesse sentido Canotilho:

As expressões ‘direitos do homem’ e ‘direitos fundamentais’ são frequentemente utilizadas como sinônimas. Segundo a sua origem e significado poderíamos distingui-las da seguinte maneira: direitos do homem são direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente garantidos e limitados espacio-temporalmente. Os direitos do homem arrancariam da própria natureza humana e daí o seu caráter inviolável, intemporal e universal; os direitos fundamentais seriam os direitos objetivamente vigentes numa ordem jurídica concreta (*idem*).

A respeito da evolução histórica dos direitos humanos, a Dra. Flávia Piovesan comenta, citando Norberto Bobbio, que “enquanto reivindicações morais, os direitos humanos nascem quando devem e podem nascer [...] os direitos humanos não nascem todos de uma vez e nem de uma vez por todas” (PIOVESAN, 2006, p. 6). Aduz ainda a Dra. Piovesan que a concepção contemporânea de direitos humanos nasceu com o advento da Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, concepção que foi reiterada pela Declaração de Direitos Humanos de Viena de 1993 (*idem*).

Para contextualizar a evolução dos direitos humanos os doutrinadores passaram a adotar um critério metodológico, que classifica esses direitos em gerações, ou dimensões como preferem alguns. Importante que se ressalte, de início, que essa classificação não é unânime, e que essas gerações não refletem uma sucessão temporal de direitos. Muito ao contrário, essas gerações refletem uma “idéia de expansão, cumulação e fortalecimento dos direitos humanos, todos essencialmente complementares e em constante dinâmica de interação” (PIOVESAN, 2000, p. 147).

Assim, são considerados direitos de primeira geração aqueles surgidos no século XVII, que cuidam da proteção das liberdades públicas, dos direitos civis e políticos. Ou seja, são direitos individuais, “que se baseiam numa clara demarcação entre Estado e não-Estado, fundamentada no contratualismo de inspiração individualista” (LAFER, 1988, p. 126). São compreendidos como aqueles inerentes ao homem e que devem ser respeitados por todos os Estados, como o direito à liberdade, à vida, à integridade física, à propriedade, à manifestação, à expressão, ao voto, entre outros. Como afirma o constitucionalista Walber de Moura Agra, eles são também denominados direitos de defesa, de resistência, e direitos negativos,

[...] pois se concretizam com a abstenção do Estado em realizar determinadas condutas [...] eles marcam a afirmação do indivíduo frente à prepotência do absolutismo estatal, preservando a esfera de autonomia privada do cidadão (AGRA, 2008, p. 130).

Os direitos de segunda geração são os chamados direitos sociais, econômicos e culturais, ou direitos de igualdade, que também têm como destinatário o homem em sua individualidade. A concretização desses direitos passou a exigir, preponderantemente, prestações positivas do Estado, que não pode mais se manter inerte frente a determinadas necessidades essenciais dos cidadãos (LAFER, 1988, p. 127).

Essa geração de direitos nasceu historicamente a partir dos movimentos de cunho socialista, vale dizer, “pelas reivindicações dos desprivilegiados a um direito de participar do ‘bem estar social’, entendido como os bens que os homens, através de um processo coletivo, vão acumulando no tempo” (*idem*). Refere-se ao direito à saúde, ao trabalho, à educação, que buscam assegurar as condições para o pleno exercício dos direitos de primeira geração, na busca do pleno uso das capacidades humanas.

Os direitos de terceira geração, os chamados de solidariedade ou fraternidade, são voltados à proteção de coletividades. Ou seja, são direitos que “têm como titular não o indivíduo na sua singularidade, mas sim grupos humanos como a família, o povo, a nação, coletividades regionais ou étnicas e a própria humanidade” (LAFER, 1988, p. 131). São exemplos de direitos humanos de terceira geração os direitos à autodeterminação dos povos, ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente equilibrado, à conservação do patrimônio histórico e cultural, entre outros.

A partir dessas gerações consagradas de direitos humanos, alguns autores passaram a identificar outras gerações, ainda que não reconhecidas por muitos doutrinadores. Por exemplo, o Professor Paulo Bonavides defende a existência de direitos de quarta geração, correspondentes à última fase de institucionalização do Estado Social, como “os direitos à democracia, ao pluralismo e à informação, todos decorrentes da globalização política na esfera da normatividade jurídica” (BONAVIDES apud MACHADO, 2009, p. 21).

Também são reconhecidos direitos de quinta geração,

[...] caracterizados como direitos pós-materiais e pós-democráticos, em que se busca analisar as implicações éticas decorrentes das pesquisas científicas, principalmente nas áreas de medicina e biologia. São direitos da bioética, ou seja, da ética da vida, fazendo com que os primados humanos direcionem as pesquisas científicas, respeitando a dignidade da pessoa humana e do equilíbrio do ecossistema (AGRA, 2008, p. 130).

No processo histórico brasileiro os principais direitos fundamentais foram formalizados na Carta Constitucional de 1988, no Título II, agrupados em capítulos cada

categoria de direitos. Assim, tem-se no capítulo I, no art. 5º, os direitos individuais e os direitos coletivos conferidos ao homem como integrante de uma coletividade. No capítulo II, do art. 6º ao 11, estão consagrados os direitos sociais, subdivididos em direitos sociais propriamente ditos (art. 6º) e os direitos trabalhistas (art. 7º ao 11). Os direitos à nacionalidade, que expressam o vínculo jurídico-político entre o cidadão e o Estado são tratados no capítulo III, nos arts. 12 e 13. Por fim, os direitos políticos, que tratam do direito de participação do cidadão na vida política do Estado, são tratados do art. 14 ao 17, nos capítulos IV e V. Os direitos sociais como o direito à seguridade social, à saúde, à educação, à cultura, ao desporto e a um meio ambiente saudável são disciplinados no Título VIII da CF/88, intitulado “Da Ordem Social”.

Ainda a respeito dos direitos fundamentais é necessário que se esclareça que eles não são meras diretrizes que dependam de legislação posterior para terem eficácia. São mandamentos constitucionais de eficácia imediata e obrigatória. Nesse sentido o Prof. Gomes Canotilho:

Os direitos fundamentais não são *leges imperfectae* porque, para sua plena concretização não necessitam de complementação legislativa por parte do legislador infraconstitucional. Os mandamentos constitucionais têm um ‘privilégio concretizante’, o que significa uma intensidade vinculativa-constitucional que obriga o legislador constituinte, e até mesmo os membros do Poder Judiciário, a atender a força dirigente dos direitos fundamentais (CANOTILHO *apud* AGRA, 2008, p. 130).

Por fim, há que se destacar que os direitos fundamentais elencados no Título II da CF/88 são exemplificativos na medida em que a própria CF/88, no § 2º do seu art. 5º, estabelece que os direitos e garantias nela expressos “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”. Além disso, doutrina e jurisprudência têm, com frequência, adotado como direitos fundamentais constitucionais outros direitos dispersos em outros artigos do texto constitucional.

## **1.2 Direitos Fundamentais dos Contribuintes como Limites**

### **Materiais e Formais do Poder de Tributar do Estado**

Os direitos fundamentais dos contribuintes são projeções diretas ou indiretas dos direitos fundamentais constitucionais. A maioria está contemplada no título dos direitos e garantias fundamentais, ou no título que cuida da tributação e orçamento, especificamente

aplicáveis ao Direito Tributário. Assim, além da aplicabilidade direta dos referidos princípios constitucionais, os contribuintes gozam de outros direitos fundamentais, emanados de princípios tributários especificados na legislação fiscal. Referidos princípios são explicitados no próprio Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), na Lei 9.784/99, que cuida do processo administrativo no âmbito da Administração Federal direta e indireta, e no Decreto 70.235/72, que rege o processo administrativo fiscal.

Esses princípios, que definem os limites materiais e formais do poder tributar por parte do Estado, podem ser divididos, para efeitos didáticos, em três categorias, a saber (1) princípios processuais definidos constitucionalmente; (2) princípios de direito administrativo; (3) princípios específicos do processo administrativo fiscal. O Prof. Luciano Amaro (2008, 110) esclarece que muitos desses princípios “são já proposições que atingem um grau praticamente exaustivo de normatividade”. Na verdade, alguns desses institutos são denominados “princípios” apenas por comodidade didática, tratando-se, em verdade, de normas tributárias.

Assim, são apresentados a seguir os principais princípios tributários, emanados diretamente da Constituição Federal, ou previstos no Código Tributário Nacional (Lei 5.172/1966), na Lei 9.784/99 ou no Decreto 70.235/72:

- a) Princípio do Devido Processo Legal, previsto no art. 5º, inciso LIV, que constitui princípio fundamental do processo administrativo ou judicial, e que garante ao contribuinte direito a processo previamente regulamentado, que atenda aos princípios do contraditório e ampla defesa, comentados a seguir.
- b) Princípio do Contraditório e Ampla Defesa, previsto no art. 5º, inciso LV, são corolários do princípio do devido processo legal; o contraditório garante igualdade de instrumentos e oportunidades às partes no processo administrativo ou judicial, e se manifesta pelo conhecimento de qualquer ato do processo pelo contribuinte, e pela possibilidade de reagir a esse ato com outro ato adequado, em resposta; a ampla defesa se manifesta no exaurimento de todos os meios de prova, e de todos os instrumentos processuais, em qualquer fase do processo, garantindo ao contribuinte uma defesa técnica.
- c) Direito de Petição, previsto no artigo 5º, XXXIV, que garante ao contribuinte o direito de peticionar ao Poder Público em defesa dos seus direitos, ou contra ilegalidade ou abuso de poder, de forma a obter manifestação sobre o assunto.

- d) Princípio da Igualdade ou Direito a Tratamento Isonômico, previsto no art. 150, II da Carta Magna, que manifesta-se como limitação constitucional ao poder de tributar do Estado, e que veda qualquer tratamento desigual a contribuintes em situação equivalente, sem distinção de qualquer ordem; visa proteger o contribuinte de eventual arbítrio, por parte de agentes do Estado, na prática de atos baseados em juízos de natureza meramente subjetiva.

Sobre o tema Coêlho levanta questões relevantes a respeito de pontos que, ao menos teoricamente, desconsideram o princípio da igualdade no ordenamento tributário brasileiro. Uma das questões levantadas é a proliferação indiscriminada das isenções fiscais, citando inclusive realidades observadas em outros estados democráticos:

Não se pode negar exageros em matéria exonerativa a desmerecer o princípio da igualdade. Na doutrina há quem considere a isenção um *desvio* dos princípios da generalidade e da igualdade, mesmo reconhecendo a necessidade de ‘incentivos fiscais’ para corrigir ‘desigualdades sociais’ e ‘regionais’.

A doutrina italiana, especialmente, em face do confronto norte (rico) e sul (pobre) conhece com intensidade as implicações políticas e sociais do tema. Nesse sentido, Salvatore La Rosa. Sainz de Bujanda qualifica de *terrível* a questão da *isenção* em face do princípio da justiça fiscal, ou seja, da igualdade. Daí porque se requer nesta área o controle jurisdicional. Itália, Espanha e Brasil são países com sérias desigualdades sociais.

[...]

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 tem acesso fácil a todos os bens da vida sem necessidade do Estado, apesar dele). Por aí começa a igualdade, tratando diferentemente os desiguais (COÊLHO, 2003, p. 249-250).

No mesmo diapasão a opinião de Roberto Ferraz discorrendo sobre o mesmo tema:

Ao lado das doutrinas que sustentam a neutralidade fiscal, há as que recriminam o chamado dirigismo fiscal, que consiste no uso de instrumentos fiscais com falsas justificativas de intervenções do Estado na economia, visando na realidade favorecer interesses particulares. [...]

A legislação brasileira tem se distanciado dos elementos básicos da Ciência das Finanças, da Política Fiscal e do Direito, que devem informar o sistema tributário.

Grupos de influência e pressão têm conseguido aproveitar-se da ingenuidade dos que vêm em todas as finalidades louváveis desculpas para ‘incentivos do governo’, quando, na verdade, em sua grande maioria visam apenas proteger interesses desses grupos (FERRAZ *in* FERRAZ, 2009, p. 542).

Outro ponto tratado por Coêlho ao comentar sobre ofensas ao princípio da igualdade é a questão das “ficções e presunções legais”, entendidos como simplificações adotadas pelo Fisco no tratamento de situações fiscais individuais, invocadas em nome de um suposto princípio da “praticabilidade”. Exemplifica com a questão da ínfima limitação de gastos com educação no imposto de renda de pessoa física. Referindo-se ao tema assim se expressa o professor Sacha Calmon Coêlho:

Ao meu sentir, este tal [princípio da “praticabilidade” – comentário nosso] não foi e jamais será princípio jurídico. É simples tendência para igualar e simplificar, sem considerar os princípios da justiça, da igualdade e da capacidade contributiva. E, a não ser que os respeite ou seja benéfico ou opcional para o contribuinte, não poderá prevalecer. Em adversas circunstâncias o princípio do não-confisco na medida que confronta os desvarios fiscalistas, é de grande importância para combater as *ficções* e *presunções* fiscais abusivas (COELHO, 2003, p. 250).

Em sentido contrário cita posição de Mizabel Derzi para quem “a doutrina e a jurisprudência tendem a reconhecer a constitucionalidade das presunções e ficções ou somatórios que sejam definidos na lei”, ressaltando, porém, que a norma legal inferior que trate do assunto não pode ofender a norma constitucional (DERZI *apud* COELHO, 2003, p. 251).

- e) Princípio da Publicidade, previsto no art. 5º, inciso LX, da Constituição Federal, previsto também como princípio constitucional dirigido a toda a Administração Pública, e que visa garantir a necessária transparência da atuação administrativa; observar que a mesma norma constitucional, em casos específicos, garante o sigilo dos atos processuais quando a defesa da intimidade ou o interesse social assim o exigirem.
- f) Princípio da Motivação das Decisões, segundo o qual os atos administrativos deverão ser motivados, sob pena de nulidade; Celso Antonio Bandeira de Mello aduz que

[...] o fundamento constitucional do dever de motivar está – como se esclarece em seguida – implícito tanto no art. 1º, II, que indica a cidadania como um dos fundamentos da República, quanto no parágrafo único deste preceptivo, segundo o qual todo o poder emana do povo, como ainda no art. 5º, XXXV, que assegura o direito à apreciação judicial nos casos de ameaça ou lesão de direito. É que o princípio da motivação é reclamado quer como afirmação do direito político dos cidadãos ao esclarecimento do “porque” das ações de quem gere negócios que lhes dizem respeito por serem titulares últimos do poder, quer como direito individual a não se sujeitarem a decisões arbitrárias, pois só têm que se conformar às que forem ajustadas às leis (MELLO *apud* MACHADO, 2009, p. 51);

Ou seja, o princípio da motivação das decisões administrativas é princípio constitucional implícito; observar, de fato, que o art. 93, X, da Constituição Federal exige a motivação das decisões administrativas, mas tal exigência aplica-se apenas às decisões administrativas no âmbito do Poder Judiciário, o que já seria razão suficiente para considerá-lo aplicável aos demais Poderes da República.

- g) Princípio da Legalidade Tributária (*nullum tributum sine lege*), que vincula a atividade do Fisco à lei; de fato, se ao particular a Constituição garante que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, II), “a Administração Pública só pode fazer o que a lei permite” (DI PIETRO, 2008, p. 63); especificamente na ordem tributária, a principal manifestação desse princípio é a



proibição a todos os entes federativos de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça” (art. 150, I); a respeito desse princípio comenta Machado (2005, p. 274) que

[...] só mediante lei são possíveis a criação e a majoração de tributo. Não mediante decreto, ou portaria, ou instrução normativa, ou qualquer ato normativo que não seja lei, em sentido próprio, restrito [...] Essa regra, porém, admite exceções no que se refere à majoração de certos tributos, que pode ocorrer, dentro de limites fixados em lei, por ato do Poder Executivo. Tais exceções, é importante esclarecer, são somente as previstas na própria Constituição Federal.

Ao comentar o princípio da legalidade da tributação Coêlho (2003, p. 212) ressalta a importância do tema:

Em suma, o princípio da legalidade da tributação, porque na lei estão todos os elementos estruturais do tributo, oferece resistência até a ‘interpretação extensiva’ sem falar em analogia, esta expressamente vedada no CTN. O legislador *pode*, é verdade, equiparar institutos e sacar efeitos tributários específicos *ao fazer a lei*. Mas é o próprio programa da lei que está em foco, sem nenhuma ‘interpretação econômica’. Não será, pois, caso de interpretação, mas de legislação (princípio da legalidade).

Ao propósito, em espécie em que o Fisco queria equiparar um contrato de *leasing* (arrendamento mercantil, como é denominado em nosso Direito) a uma compra-venda a prestações, para o fim de majorar a tributação pelo imposto de renda, tivemos oportunidade de lavrar julgado sobre o tema, quando fomos juiz.

- h) Princípio da Irretroatividade da Lei Tributária, definido no art. 150, III, *a*, que veda a cobrança de tributos “em relação a fatos geradores ocorridos antes da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”; a respeito desse princípio cabe comentar controvérsia existente a respeito de fatos geradores de tributos, já iniciados (“pendentes”), cujo aperfeiçoamento se verifica em dado momento futuro; são fatos denominados complexivos, dos quais o imposto de renda é bom exemplo; neste caso existe dissídio doutrinário se ele pode ou não ser atingido pela nova lei; sobre o assunto o STF emitiu o verbete 584 que estabelece que “ao imposto de renda calculado sobre os rendimentos do ano base aplica-se a lei vigente no exercício financeiro em que deve ser apresentada a declaração”.
- i) Princípio da anualidade ou da anterioridade da Lei Tributária, definido no art. 150, III, *b*, que veda a cobrança da maioria dos tributos “no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”; as exceções são definidas na própria Constituição Federal; este princípio foi tornado ainda mais restritivo pela EC/42, com a inclusão da alínea *c* no mesmo inciso III, que instituiu o princípio da noventena ou da anterioridade mitigada que, sem prejuízo do definido na referida alínea *b* (do art. 150), estipulou que o tributo também não pode ser cobrado “antes de decorridos noventa dias da

data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”; ou seja, para tributos criados ou majorados por leis editadas nos últimos noventa dias de cada exercício financeiro a cobrança efetiva da grande maioria dos tributos só será aplicável no exercício financeiro posterior ao exercício seguinte ao exercício de edição da lei.

- j) Princípio da Capacidade Contributiva, expresso no art. 145, § 1º, que define que “sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”; o mesmo parágrafo faculta à administração tributária, para dar efetividade ao comando, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, respeitados os direitos individuais e de acordo com a lei; referido princípio pode ser entendido como manifestação do princípio da igualdade; de fato, Coêlho (2003, p. 82-83) cita lição de Rui Barbosa para quem

A regra da igualdade não consiste senão em aquinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desiguam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios de inveja, do orgulho ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade seria desigualdade flagrante e não igualdade real.

Importante ressaltar que o poder de investigação a que alude a norma referida tem o propósito claro de aferir a capacidade econômica do contribuinte, de forma a viabilizar o comando de tributar segundo a capacidade de cada um. Coêlho (2003, p. 90). chama a atenção para esse fato comentando que

[...] a investigação que o § 1º do art. 145 permite ao Estado-Administração é justamente para aferir a capacidade contributiva dos estamentos de contribuintes, e não para fiscalizá-los *a posteriori*. Esse poder de polícia o Fisco sempre teve, obedecidos os devidos processos e procedimentos legais e respeitados os direitos individuais, do contrário não faria senso fosse ele esculpido na Constituição.

A aferição da capacidade econômica baseia-se em fatos que exteriorizam o grau de “riqueza” dos potenciais contribuintes. Discorrendo sobre esse fato Costa (2003, p. 30) comenta que

Atualmente sabe-se que os índices de capacidade contributiva reportam-se sempre à renda, ao patrimônio ou ao consumo. Os índices são plurais porque plurais são os fatos reveladores da situação econômica dos sujeitos – argumento que afasta, definitivamente, a possibilidade de um imposto único.

O Princípio da Capacidade Contributiva está intimamente relacionado com o mínimo existencial, ou mínimo vital, entendido como aqueles meios materiais mínimos para assegurar a sobrevivência do contribuinte e de seus dependentes. Teoricamente, o que excede o mínimo existencial está sujeito a tributação. Nesse sentido a lição de Costa

(2003, p. 30) quando chama a atenção para a relação entre a capacidade contributiva, o não-confisco e o mínimo existencial:

Sendo critério de graduação do imposto, a capacidade contributiva atuará, outrossim, como limite da tributação, permitindo a manutenção do 'mínimo vital' e obstando a que a progressividade tributária atinja níveis de confisco ou de cerceamento de outros direitos constitucionais [...].

Ressalte-se que a capacidade contributiva não se confunde com renda, uma vez que a própria Constituição Federal citou outros elementos da capacidade financeira do contribuinte que devem ser avaliados. De qualquer forma, é de se observar que o mínimo existencial é um elemento normativo que depende de um juízo de valor, de difícil definição. Discorrendo sobre o tema, após analisar o direito a um mínimo existencial, valor não tratado diretamente na Constituição Federal, e seu estreito relacionamento com o princípio da dignidade humana e com o direito à vida, preleciona Ingo Sarlet:

De outra parte, mesmo que não se possa adentrar em detalhes, firma-se posição no sentido de que o objeto e conteúdo do mínimo existencial, compreendido também como direito e garantia fundamental, haverá de guardar sintonia com uma compreensão constitucionalmente adequada do direito à vida e da dignidade da pessoa humana como princípio constitucional fundamental. Neste sentido remete-se à noção de que a dignidade da pessoa humana somente estará assegurada – em termos de condições básicas a serem garantidas pelo Estado e pela sociedade – onde a todos e a qualquer um estiver assegurada nem mais nem menos que uma vida saudável.

Dito isso, o que importa, nesta quadra, é a percepção de que a garantia (direito) do mínimo existencial independe de expressa previsão constitucional para poder ser reconhecida, já que decorrente já da proteção da vida e da dignidade da pessoa humana (SARLET *in* SARMENTO; GALDINO, 2006, p. 572).

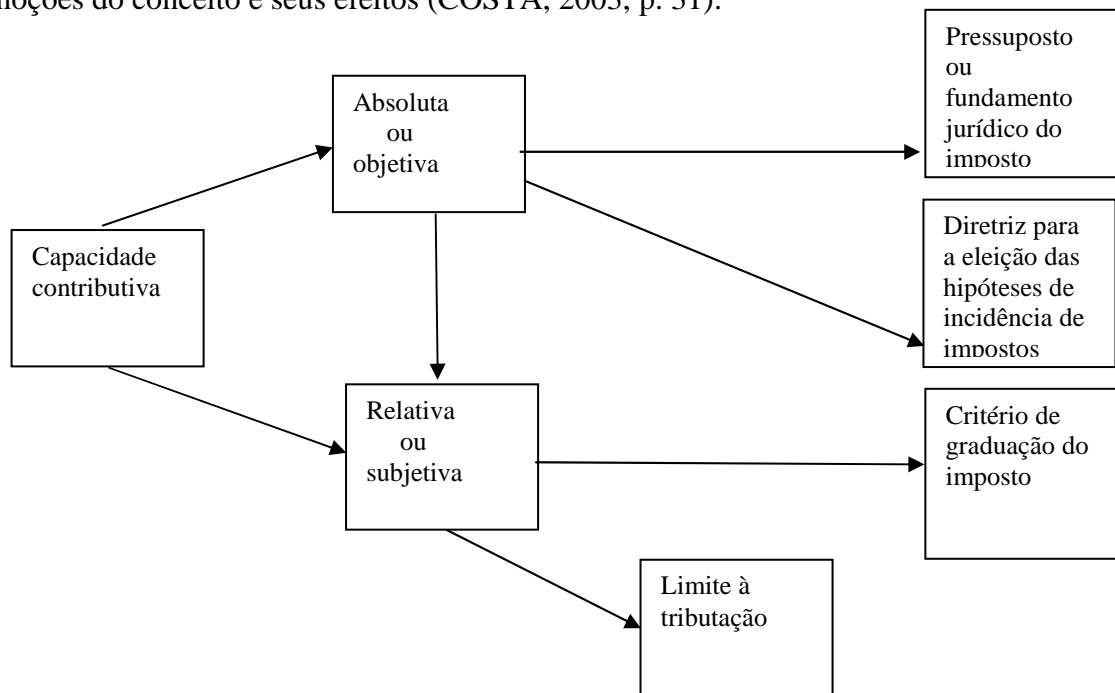
No mesmo sentido se expressa Nabais, ao comentar os limites materiais da tributação no Estado português, estabelecendo um necessário liame com o princípio da igualdade e com o dever de pagar impostos:

Efectivamente, afirmado contra os privilégios próprios do estado pré-liberal, o princípio da igualdade fiscal teve sempre ínsita sobretudo a idéia de generalidade ou universalidade, nos termos da qual todos os cidadãos se encontram adstritos ao cumprimento do dever de pagar impostos, e da uniformidade, a exigir que semelhante dever seja aferido por um mesmo critério – o critério da capacidade contributiva. Este implica assim igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção dessa diferença (NABAIS, 1998, p. 687).

A respeito da relação da capacidade contributiva com o mínimo existencial Regina Helena Costa (2003, p. 107) conclui que

A preservação do 'mínimo vital' é efeito do princípio examinado (o princípio da capacidade contributiva – comentário nosso), correspondendo, exatamente, a uma isenção técnica, fundada na ausência de capacidade contributiva, não podendo, pois, ser revogada.

A mesma doutrinadora apresenta quadro didático que bem demonstra as diferentes noções do conceito e seus efeitos (COSTA, 2003, p. 31):



- k) Princípio da Vedação do Tributo Confiscatório, definido no art. 150, IV, que proíbe a utilização de tributo com efeito de confisco de bens; a registrar que o direito à propriedade é garantido no art. 5º, XXII, como direito individual, e no art. 170, II, como princípio da ordem econômica e financeira; ainda, a Constituição Federal deixa clara a proibição ao confisco ao exigir a prévia e justa indenização nas hipóteses de desapropriação (art. 5º, XXIV, art. 182, § § 3º e 4º, art. 184).

Aqui far-se-á apenas essas poucas considerações sobre o referido princípio, uma vez que o tema será tratado em maior profundidade mais adiante no texto, em capítulo próprio. Por oportuno, no entanto, chama-se a atenção para o fato de que o princípio da vedação do tributo confiscatório é norma vazia, até que se defina o que vem a ser o confisco na seara tributária.

- l) Princípio da Liberdade de Tráfego, definido no art. 150, V, que proíbe os titulares de competência tributária (a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios) de estabelecer limitações ao tráfego de pessoas e mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público. Sacha Calmon Coelho (2003, p. 254) chama a atenção que o referido princípio é quase vazio, na medida em que “os impostos são os

previstos na Constituição e os residuais, não podendo incidir nenhum sobre tráfego (art. 152 da CF)”. A proibição não implica serem não tributáveis as operações interestaduais, o ICMS é um exemplo de imposto com essa característica. O que o princípio veda é que o ônus tributário já existente seja onerado pelo simples fato da operação ser interestadual ou intermunicipal.

- m) Outros Princípios Tributários, esparsos no texto constitucional. Como exemplos pode-se citar o princípio da transparência dos impostos, estipulado no art. 150, § 5º, e tratamento favorecido às empresas brasileiras de pequeno porte, previsto no art. 179, IX, ambos da Constituição Federal (AMARO, 2008, p.147-149).

Além das limitações ao poder de tributar do Estado determinadas pelos princípios tributários, o constituinte impediu que a lei tributária definisse, em algumas situações, hipótese de incidência tributária. São as chamadas imunidades tributárias, que são limitações sobre a competência tributária conferida aos entes federativos, que se consubstancia na imunidade de determinadas pessoas ou coisas.

Por não se referir diretamente ao objeto do presente escrito, far-se-á, apenas, um relato das imunidades previstas no texto constitucional, no capítulo dedicado à tributação e orçamento, com breves observações sobre cada uma delas. Por serem por demais específicas, não se comentará a respeito de outras imunidades dispersas no texto constitucional, nem sobre outras imunidades previstas no próprio Código Tributário Nacional.

A primeira imunidade, prevista no art. 150, VI, *a*, refere-se ao impedimento dos entes federativos instituírem impostos sobre o patrimônio, a renda ou serviços de uns sobre os outros, o que pode ser entendido “como forma de expressão do princípio federativo” (MACHADO, 2005, p. 285). Sobre esta primeira imunidade é oportuno comentar que os §§ 2º e 3º do mesmo art. 150 definem que ela é extensiva às autarquias e fundações mantidas pelo Poder Público, mas apenas no que se refere ao patrimônio, à renda e aos serviços vinculados a suas finalidades essenciais, ou às delas decorrentes, e não se aplica à exploração de atividades econômicas regidas pelas normas aplicáveis a empreendimentos privados, ou em que haja contraprestação ou pagamento de preços ou tarifas pelo usuário. Também não exonera o promitente comprador de imóvel de entidade imune da obrigação de pagar imposto relativamente ao negócio.

A segunda imunidade, prevista no art. 150, VI, *b*, refere-se ao impedimento dos entes federativos instituírem impostos sobre templos de qualquer culto. Novamente aqui deve

ser esclarecido que a vedação aplica-se apenas à cobrança de tributos sobre o patrimônio, à renda e aos serviços vinculados às suas finalidades essenciais, ou às delas decorrentes.

A terceira imunidade, prevista no art. 150, VI, *c*, refere-se ao impedimento dos entes federativos instituírem impostos sobre o patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, respeitados os requisitos da lei. Trata-se de imunidade polêmica, principalmente no tocante às instituições de assistência social sem fins lucrativos, a iniciar pelo próprio conceito dessas entidades, e requisitos para gozarem da imunidade.

A quarta imunidade, prevista no art. 150, VI, *d*, refere-se ao impedimento de instituir tributos sobre livros, jornais, periódicos, bem como sobre o papel destinado à sua impressão.

## **2 O PODER DE TRIBUTAR DO ESTADO**

O poder de tributar do Estado advém, justamente, dos poderes outorgados ao Estado pelos cidadãos, segundo estabelecido na Constituição Federal (COELHO, 2003, 67). Vale registrar que a Constituição não cria efetivamente o tributo, mas confere poderes aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) para, através de legislação específica, instituir e disciplinar as obrigações tributárias. A distribuição desse poder de tributar entre os entes federativos constitui a chamada competência tributária.

Por outro lado, a Constituição também disciplina as fontes das receitas tributárias, definindo o que deve ser objeto de tributação, e cometendo a cada ente federativo parte desse universo tributável, na busca de um modelo justo de tributação.

Mas a Constituição não concede ao Estado um poder ilimitado para tributar. Os agentes do Estado encarregados do mister de legislar sobre tributos podem, por razões as mais diversas, desejar tributar além do considerado razoável pelos cidadãos. Os contribuintes, necessitam de uma proteção contra excessos do Estado no seu poder de tributar. Nas palavras do Prof. Sacha Calmon Coelho (2003, p. 37). “tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos”. Em razão disso, a própria Constituição estabelece uma série de limitações ao poder de tributar, expressas nos seus arts. 150 a 152.

Antes de se adentrar especificamente em considerações sobre o poder de tributar do Estado, sobre a forma como o Estado deve exercer esse poder e sobre as prerrogativas conferidas pela legislação ao Fisco frente ao contribuinte no exercício desse poder, por oportuno, cabe refletir sobre o próprio conceito de tributo.

### **2.1 O Conceito de Tributo**

Qual a finalidade da existência do Estado? Por quê e para quê o Estado arrecada impostos dos seus cidadãos? Qual o fundamento do poder de tributar do Estado? Quem atribuiu poder ao Estado para definir quem e quanto cada um deve pagar de imposto? Qual a natureza desse poder de tributar do Estado? Esses são apenas alguns dos questionamentos que se faz ao se tentar analisar os fundamentos da questão tributária.

O professor e jurista Dalmo de Abreu Dallari, analisando a evolução histórica do Estado, seus diversos modelos e opiniões de diversos pensadores e juristas, como Platão,

Sócrates, Kelsen, Jellinek, Locke, Hobbes, Rousseau, Kelsen, Groppali, Bodin, Ranelletti e outros, a respeito das finalidades do Estado, conclui:

[...] procedendo-se a uma síntese de todas essas idéias, verifica-se que o Estado, como sociedade política, tem um fim geral, constituindo-se em meio para que os indivíduos e as demais sociedades possam atingir seus respectivos fins particulares. Assim, pois, pode-se concluir, que o fim do Estado é o bem comum, entendido este como o conceituou o Papa João XXIII (encíclica *Pacem in Terris*), ou seja, o conjunto de todas as condições de vida social, que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana (DALLARI, 1976, p. 94-95).

Mais à frente no texto o mesmo autor restringe o conceito, contextualizando a definição para um determinado Estado em particular, definindo a sua finalidade como a busca do bem comum de um certo povo, situado em determinado território.

Para atingir esses objetivos o Estado necessita de uma estrutura organizacional e recursos. O ser humano exige cada vez mais, e não só materialmente. O desenvolvimento integral da personalidade humana exige tudo aquilo necessário à vida em sociedade: saúde, segurança (física, patrimonial, jurídica), alimentação, educação, cultura, desenvolvimento econômico, diversão, etc. Os diferentes modelos de Estado preceituam diferentes graus de intervenção do mesmo no domínio econômico e na vida dos cidadãos, e mesmo diferentes papéis na organização da sociedade. Mas todos eles necessitam de uma estrutura e de recursos para o desempenho de suas funções. No escólio do Prof. Rubens Gomes de Sousa (1981, p.31), que chefiou a comissão que elaborou o Código Tributário Nacional:

[...] a atividade financeira do Estado desenvolve-se fundamentalmente em três campos: a receita, isto é, a obtenção de recursos patrimoniais; a gestão, que é a administração e conservação do patrimônio público; e finalmente a despesa, ou seja, o emprego de recursos patrimoniais para a realização dos fins visados pelo Estado. Sob este aspecto, a atividade financeira das entidades públicas assemelha-se à dos particulares; mas enquanto que para o particular a riqueza constitui um fim em si, para o Estado ela é apenas um meio para realizar as finalidades que lhe são próprias, e que se resumem na organização, preservação e aperfeiçoamento da vida humana em sociedade: o que se pode sintetizar dizendo que a finalidade essencial do Estado é a realização do interesse público.

Os recursos de que necessita o Estado para o desempenho de suas finalidades só podem ser obtidos de duas maneiras: ou por meio da exploração do seu patrimônio, em regime de direito privado, ou mediante a exploração do patrimônio do particular. No primeiro caso, a doutrina (HARADA, 2004, p.60) classifica as receitas assim obtidas de originárias, e no segundo caso, de receitas derivadas. Essa última é a principal forma de obtenção dos recursos de que se serve o Estado para a consecução dos seus objetivos: a arrecadação de recursos cobrados das pessoas físicas e jurídicas, originados de suas atividades, consumo e patrimônio. É a contribuição, solidária e cogente, de cada cidadão para o bem comum.



A respeito dos fundamentos do poder de tributar do Estado, Sacha Calmon Coelho (2003, p. 67) informa que todas as pessoas políticas que exercem o poder de tributar, ou seja, a União, os Estados-Membros, o Distrito Federal e os Municípios,

[...] recebem diretamente da Constituição, expressão da vontade geral, as suas respectivas parcelas de competência e, exercendo-as, obtêm as receitas necessárias à consecução dos fins institucionais em função dos quais existem [...]. O poder de tributar originalmente *uno* por vontade do povo (Estado Democrático de Direito) é dividido entre as pessoas políticas que formam a Federação.

De fato, nos modelos de Estados democráticos, qualquer Estado, juridicamente, é fruto de uma conjugação de vontades dos seus cidadãos, formalizada e vivida numa Constituição, produto de uma Assembléia Constituinte, normalmente formada por representantes livremente eleitos por esses mesmos cidadãos, com poderes específicos. Para Coelho (2003, p. 37),

O Estado, ente constitucional, é produto da Assembléia Constituinte, expressão básica e fundamental da vontade coletiva. A Constituição, estatuto fundante, cria juridicamente o Estado, determina-lhe a estrutura básica, institui poderes, fixa competências, discrimina e estatui os direitos e as garantias das pessoas, protegendo a sociedade civil .

Na Constituição Brasileira de 1988 os objetivos da República Federativa do Brasil são definidos logo no seu art. 3º:

Art. 3º - Constituem objetivos da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

E são justamente esses objetivos, resumidos no desiderato de construção de uma sociedade informada pelos valores da liberdade, da justiça e da solidariedade, que autorizam o modelo de imputação progressivamente maior de impostos para aqueles que estão em melhor situação econômica e financeira, que maiores benefícios usufruem do Estado e que mais podem contribuir. É justo que esses contribuam mais, viabilizando ao Estado a aplicação de mais recursos em benefício daqueles menos favorecidos, em busca de uma maior justiça social, através da redução das desigualdades sociais e regionais.

Mas o tributo também pode ser utilizado pelo Estado com uma finalidade adicional, além da simples arrecadação, aproveitando os efeitos colaterais da tributação: a intervenção no domínio econômico e na ordem social. Ora, é sabido que os tributos tornam mais onerosos os produtos e serviços, uma vez que os fornecedores desses produtos e serviços têm que incluir nos seus custos os valores dos tributos a serem repassados ao Fisco, de forma

a cobrir os seus custos efetivos e ainda tirar uma justa margem de lucro. E uma das mais efetivas formas de regular o consumo de um produto ou serviço é por meio do seu preço, e disso se aproveita o Estado para intervir no domínio econômico e social, usando para isso a tributação.

A respeito da natureza do poder de tributar do Estado cabe esclarecer que não se trata de uma simples relação de poder. Trata-se, antes, de uma relação jurídica que estabelece direitos e deveres recíprocos. Sobre o assunto preleciona Machado (2005, p. 63-64):

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas às quais se submetem os contribuintes e também o Estado [...].

Realmente, um dever de solidariedade social, não sendo um dever jurídico, não está acompanhado da responsabilidade jurídica, e sem esta não existirá o estado de sujeição para o devedor [...] No momento em que esse dever é tornado jurídico, aí, sim, surge a responsabilidade para o devedor, que se não cumpre o dever fica sujeito à sanção respectiva.

De fato, apesar da finalidade do tributo ser nobre, voltada para a consecução do bem comum, como vimos anteriormente, ao contribuinte não é dada a escolha de pagar ou não pagar tributo porque a relação jurídica torna o pagamento de tributos uma obrigação jurídica, exigível nos exatos termos da norma, e portanto sujeito às sanções ali definidas.

Assim, respondidas as questões fundamentais que emolduram o conceito de tributo, cabe agora explicitar esse conceito. De início vale dizer que existe definição de tributo expresso na própria lei, no caso a Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional. Define o seu art. 3º:

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

Apenas desdobrando a definição acima, para melhor entendimento, pode-se então dizer que o tributo é (1) toda prestação pecuniária, (2) compulsória, (3) em moeda ou cujo valor em moeda se possa exprimir, (4) que não constitua sanção de ato ilícito, (5) instituída por lei, (6) cobrada mediante atividade administrativa (7) plenamente vinculada.

Comentando essa definição de tributo Luciano Amaro (2008, p. 18-19) aduz que

Esse conceito quis explicitar: a) o caráter pecuniário da prestação tributária (como prestação em moeda); b) a compulsoriedade dessa prestação, idéia com a qual o Código Tributário Nacional buscou evidenciar que o dever jurídico de prestar o tributo é imposto pela lei, abstraída a vontade das partes que vão ocupar os pólos ativo e passivo da obrigação tributária, opondo-se, dessa forma, a compulsoriedade do tributo à voluntariedade de outras prestações pecuniárias; c) a natureza não sancionatória de ilicitude, o que afasta da noção de tributo certas prestações também criadas por lei, como as multas por infração de disposições legais, que têm a natureza de sanção de ilícitos, e não de tributos; d) a origem legal do tributo (como 'prestação instituída por lei'), repetindo o Código a idéia de que o tributo é

determinado pela lei e não pela vontade das partes que irão figurar como credor e devedor da obrigação tributária; e) a natureza vinculada (ou não discricionária) da atividade administrativa mediante a qual se cobra o tributo.

Cabe ressaltar, no entanto, que o conceito jurídico de tributo anteriormente exposto ressalta apenas os seus elementos jurídicos caracterizadores, numa feição indiscutivelmente positivista, denotando ranços de autoritarismo, sem adentrar nos aspectos teleológicos dos tributos, que vinculam o Estado, justamente aqueles aspectos de maior interesse dos contribuintes, colocados no pólo passivo da relação jurídica.

Atento a esse aspecto, Renato Lopes Becho (2009, p. 283-284) ressalta ao comentar a influência da teoria dos valores no Direito Tributário, “antes dominado por um positivismo exacerbado”:

Quer seja em termos normativos, quer seja em termos subjetivos extra-jurídicos, há movimentos dogmáticos que pugnam pela elevação da importância da axiologia na tributação. Várias pessoas não vêem mais o tributo como uma mera relação de poder entre o Estado e o cidadão-contribuinte. Há clamores significativos, medidas e decisões que são tomadas no terreno tributário que são movidos por conceitos éticos, não simplesmente formais ou positivos.

[...]

Para o leigo o mais provável é que esse debate ocorra no tamanho da carga tributária, em uma indagação que pode ser assim exteriorizada: É correto ou justo submeter o contribuinte a uma carga tributária de 40% (englobando vários tributos, como os impostos sobre a renda, a propriedade e o consumo, por exemplo)? É justo recolher aos cofres públicos, a título de tributo 40% do valor da atividade produtiva da sociedade? O Estado não se transformou em um sócio oculto, dado o tamanho da carga tributária? É correto ou justo a carga tributária impedir a criação de empregos e o próprio crescimento econômico do país? Ou ainda: é correto o brasileiro ter que pagar tantos tributos e não ter escolas públicas e serviço médico de qualidade? Podemos citar ainda outros exemplos de nuances discursivas: insegurança pública, malversação de dinheiro público, aparente déficit previdenciário, corrupção etc, como temas de discussão tributária.

E, realmente, os fatos parecem dizer que assiste razão ao juiz federal e professor. Apenas como exemplo, cite-se o relatório da Polícia Federal (inquérito 2474-1/140-stf) sobre o discutido escândalo do “mensalão”, recentemente divulgado, que informa que apenas num fundo criado com recursos públicos e privados para divulgar imagem de um cartão de crédito de um banco público, no período 2001/2005, R\$ 492 milhões (quatrocentos e noventa e dois milhões de reais) foram distribuídos, sem qualquer controle do Estado, e que o banco público em questão recebeu e utilizou, de forma fraudulenta, 30% desses recursos, o equivalente à sua participação no referido fundo.

A respeito do tamanho da carga tributária referida por Becho no texto acima transcrito, cabe um adendo, apenas a título de informação: dados disponibilizados no sítio do Sindifisco Nacional, o sindicato dos servidores da Receita Federal, informa que estudo divulgado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) dá conta que a carga

tributária nacional (entendida como o total de tributos pagos no ano no País, dividido pelo Produto Interno Bruto) atingiu em 2010 a marca de 35,04%, contra 34,41% em 2009<sup>1</sup>.

Assim, para complementar o conceito de tributo de forma a levar em conta os interesses dos cidadãos, caberia explicitar que a sua finalidade, que vincula a outra parte da relação jurídica tributária, no caso o Estado, o obriga, por força constitucional, a aplicar os recursos arrecadados estritamente na consecução do bem comum.

## 2.2 A Distribuição da Competência Tributária

A Constituição de 1988 definiu o princípio federativo da organização política do País logo no seu preâmbulo e art. 1º, ao estabelecer os fundamentos da República Federativa do Brasil, Estado Democrático de Direito formado pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, mantendo tradição que se observa o Brasil desde 1889, quando da proclamação da República.

Segundo José Afonso da Silva (1998, p. 103),

O federalismo, como expressão do Direito Constitucional, nasceu com a Constituição norte-americana de 1787. Baseia-se na união de coletividades políticas autônomas. Quando se fala em federalismo, em Direito Constitucional, quer-se referir a uma *forma de Estado*, denominada *federação ou Estado federal*, caracterizada pela união de coletividades públicas dotadas de autonomia político-constitucional, autonomia federativa.

Destarte, a Constituição, no Título “Da Organização do Estado”, do art. 18 ao art. 43, definiu a forma de organização do Estado brasileiro, concedendo autonomia político-administrativa aos entes federados, no caso a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, ao mesmo tempo em que definiu os pressupostos dessa autonomia, repartindo e delimitando poderes e deveres, e fixando competências. Ainda segundo Silva (1998, p. 104-105),

A *repartição de competências* entre a União e os Estados-membros constitui o fulcro do Estado federal, e dá origem a uma estrutura estatal complexa, que apresenta, a um tempo, aspecto unitário e federativo. É *unitário*, enquanto possui *um único território* que, embora dividido entre os Estados-membros, está submetido a um poder da União no exercício da competência federal, e ainda *uma só população*, formando um único corpo nacional, enquanto regida pela constituição e legislação federais. É *federativo* (associativo), enquanto cabe aos Estados-membros participar na formação da vontade dos órgãos federais (especialmente no Senado Federal, que se compõe de representantes dos Estados, art. 46 da Constituição, e também pela participação das Assembleias Legislativas estaduais no processo de formação das emendas constitucionais, art. 60, III) e enquanto lhes é conferida competência para

<sup>1</sup> (disponível em [http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com\\_content&view=article&id=11405%3ARecorde&catid=45%3Ana-midia&Itemid=73&lang=pt](http://www.sindifisconacional.org.br/index.php?option=com_content&view=article&id=11405%3ARecorde&catid=45%3Ana-midia&Itemid=73&lang=pt))

dispor sobre as matérias que lhes reserva a Constituição Federal, com incidência nos respectivos territórios e populações.

A Constituição assegurou aos entes federativos fontes de recursos por meio de um sistema misto: (1) atribuindo-lhe competência para instituir e cobrar determinados tributos; (2) conferindo-lhe participação no montante dos tributos arrecadados, por meio de um sistema de fundos de participação (AMARO, 2008, p. 93).

### **2.3 Prerrogativas do Fisco frente ao Contribuinte**

As prerrogativas do Fisco frente ao contribuinte são de duas ordens: (1) garantias e privilégios do crédito tributário e (2) poderes das autoridades fiscais, que são reguladas no Capítulo VI, do Título III (Crédito Tributário), do CTN, e no Capítulo I, do Título IV (Administração Tributária), do CTN, respectivamente. Vale observar que o próprio CTN ressalta, no seu art. 183, que as garantias expressas no referido Capítulo VI não exclui outras expressamente previstas em lei, ou seja, não são taxativas as garantias ali previstas.

Importa registrar que aqui não se apresentará as prerrogativas processuais da Fazenda Pública (prazos, prescrição, reexame necessário, custas, o tratamento diferenciado nas cautelares, etc) em juízo, frente a pessoas físicas ou jurídicas de direito privado, diga-se perfeitamente defensável considerando o interesse público, por não se referir a prerrogativas específicas de Direito Tributário, e sim de Direito Processual Civil.

Em relação às garantias e privilégios conferidas pela legislação ao crédito tributário constituído, é importante, de início, diferenciar o que se entende por “garantias” e por “privilégios”. Garantias são meios jurídicos a disposição do credor, que procuram garantir o direito de receber o que é devido pelo sujeito passivo. No caso do Direito Tributário, valores do contribuinte devedor que podem sofrer constrição judicial para honrar o crédito tributário à Fazenda Pública. Já os privilégios são posturas de superioridade ostentadas por uma parte em relação à outra, ou outras, partes. Aplicado ao Direito Tributário vem a ser a preferência que possui o crédito tributário em relação aos demais créditos titularizados pelos demais credores. Coêlho (2003, 745-746). assim diferencia uns dos outros:

Garantia, em acepção ampla, é tudo o que garante o crédito tributário, como por exemplo o dever de informar o Fisco e o dever de documentar as operações tributáveis (todas as obrigações acessórias são garantias em prol do cumprimento da obrigação principal). O mesmo se pode dizer dos casos de transferência da responsabilidade pelo pagamento de tributos e da substituição tributária, para frente e para trás. Em acepção estrita, a garantia envolve a segurança do crédito e a responsabilidade das pessoas ao seu pagamento.

Privilégio é étimo que deriva da locução latina *privata lex*. É lei só para um ou uns, com exclusão dos demais, significando vantagem que a lei concede a determinada pessoa, ou classe de pessoas, com exclusão da generalidade. É exceção aos princípios da generalidade e da igualdade de todos perante a lei. Em matéria tributária, é privilégio, v.g., a exclusão dos créditos fiscais dos juízos universais e concentracionários (desnecessidade de habilitação em falência, concordata<sup>2</sup>, concurso de credores, inventário e arrolamento).

O CTN utiliza o termo “preferências”, para referir-se a privilégios nos processos de execução, que garantem ao Fisco o direito de receber seus créditos antes dos demais credores habilitados, independentemente do tempo de sua constituição, e de sua natureza, ressalvados apenas os créditos decorrentes da legislação do trabalho ou do acidente do trabalho.

O rol de garantias e privilégios do crédito tributário é amplo, e reflete o interesse público presente na espécie. A seguir são listadas garantias e privilégios expressos no CTN para o crédito tributário:

- A inclusão da totalidade dos bens e rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real, ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, independentemente da data de constituição, excetuados apenas os bens que a lei declare absolutamente impenhoráveis (art. 184, CTN);
- Presunção de fraude na alienação ou oneração de bens ou rendas, para o sujeito passivo em débito para com o Fisco, com o crédito tributário regularmente inscrito na dívida ativa, e em fase de execução (art. 185, CTN);
- Em caso de contestação de crédito tributário em processo de falência, garantia de reserva suficiente de bens, retirada da massa oferecida ao concurso de credores, para eventualmente honrar os créditos tributários em discussão e seus acréscidos (art. 188, § 1º, CTN);
- Nos processos de arrolamento e inventário, preferência no pagamento dos créditos tributários em relação a quaisquer outros créditos habilitados, vencidos ou vincendos, exigíveis no decurso do processo (art. 189, CTN);
- garantia de instância, oferecida pelo juízo da falência, do arrolamento ou do espólio, para discussão, no processo competente, de crédito tributário contestado nos processos respectivos (art. 188, parágrafo único, e art. 188, parágrafo único, do CTN);

---

<sup>2</sup> mantida referência a “concordata”, instituto presente no ordenamento jurídico da época, existente na redação original.

- exigência de prova de quitação dos tributos relativos à atividade mercantil do falido ou de habilitante em processo de recuperação judicial, que pleiteie a declaração da extinção de suas obrigações, como condição da concessão do processo de recuperação judicial ou da declaração da extinção das declarações do falido (art. 191 e art. 191-A, CTN);
- condicionamento de prova de quitação de todos os tributos, relativos aos bens do espólio, para que o juiz profira sentença de julgamento de partilha ou adjudicação (art. 192, CTN);
- condicionamento de prova de quitação de todos os tributos devidos à Fazenda Pública interessada, relativos à atividade de interesse, por parte do contratante ou proponente, perante a Administração Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios ou suas autarquias, para celebração de contrato ou apresentação de proposta em concorrência pública (art. 193, CTN)
- o privilégio de preferir a qualquer outro crédito, excetuando-se os provenientes de legislação trabalhista, ou acidente de trabalho, e as exceções previstas em lei (art. 186);
- desnecessidade de habilitação em concurso de credores, nos processo de falência, recuperação judicial, inventário ou arrolamento (art. 187, *caput*, CTN).

Registre-se que existe crítica da doutrina a respeito da quantidade e qualidade das garantias conferidas pela legislação à Fazenda Pública, e ao crédito tributário, frente ao contribuinte, afirmando muitos autores que essa excessiva vantagem iria contra princípios constitucionais (MACHADO, 2009; CHANEL, 2002; COÊLHO, 2003; FERRAZ, 2009).

Por oportuno, apresenta-se a seguir relação adicional de garantias e privilégios da Fazenda Pública dispersos no CTN e legislação material e processual, de autoria de Celso Cordeiro Machado, citado por Coêlho (2003, p. 747-749), que parece dar razão àqueles críticos:

Além das garantias, dos privilégios e das preferências que acabam de ser assinalados, uma análise mais ampla do CTN, e da legislação tributária em geral, mostra a presença de numerosas garantias, tais como a própria indispensabilidade de efetivação destas (CTN, art. 141); a retenção do tributo na fonte (CTN, art. 45, parágrafo único); a possibilidade de se atribuir à fonte pagadora a condição de responsável (CTN, art. 45, parágrafo único); as equiparações a contribuinte (CTN, arts. 22, I, 27, 51, II e III); a ampla utilização de presunções e ficções legais (Decreto-Lei nº 406/68, art. 1º, §§ 1º e 2º, art. 1º, § 5º); a transferibilidade das garantias e privilégios de uma pessoa jurídica de direito público a outra, que venha a ser encarregada de arrecadar ou fiscalizar tributos (CTN, art. 7º, § 1º); a revogabilidade, a qualquer tempo, e por ato unilateral, da atribuição de arrecadar e fiscalizar tributos (CTN, art. 7º, § 2º); a possibilidade de cometimento, a pessoas de direito privado, da função de arrecadar tributos (CTN, art. 7º, *caput*); a possibilidade de se atribuir a condição de responsáveis a pessoas beneficiárias de imunidade (CTN, art. 194, parágrafo único); a flexibilidade de certas técnicas de fixação de

base de cálculo (Decreto-Lei nº 406/68, art. 6º, § 2º); a amplitude de certas fórmulas definidoras da área de incidência (CTN, art. 43, I e II); o conceito de autonomia do contribuinte (Decreto-Lei nº 406/68, art. 6º, §2º); a pluralidade de opções para eleição do fato gerador de certos tributos (CTN, art. 63, IV); a reserva da lei para estabelecer a redução ou a extinção de tributos (CTN, art. 97, I e II); a amplitude do conceito de contribuinte de certos impostos (Decreto-Lei nº 406/68, art. 6º); a exclusão do conceito de majoração do tributo da atualização do valor monetário da base de cálculo (CTN, art. 97, § 2º); a correção monetária dos débitos fiscais; a imposição de penalidades (multas moratórias e de revalidação) pelo descumprimento de obrigações principal e acessórias; a proibição do emprego da equidade para dispensar o pagamento do tributo devido (CTN, art. 108, § 2º); a interpretação literal da legislação tributária que disponha sobre a suspensão ou exclusão do crédito, a outorga de isenção ou a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias (CTN, art. 111); a interpretação da definição legal do fato gerador com abstração da validade jurídica dos atos efetivamente praticados, bem como da natureza do seu objeto e de seus efeitos e dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos (CTN, art. 118); a definição ampla da figura do responsável (CTN, art. 121, II); a inoponibilidade à Fazenda Pública das convenções particulares, relativas a responsabilidade (CTN, art. 123); a rejeição do domicílio eleito pelo contribuinte, por critérios discricionário da administração (CTN, art. 127, § 2º); a substituição legal tributária, dependente apenas da existência de um vínculo entre a terceira pessoa substituta e o fato gerador da obrigação do contribuinte substituído (CTN, art. 128); a perda do caráter espontâneo da denúncia da infração, após o início do procedimento fiscal (CTN, art. 138, parágrafo único); as restrições às retificações da declaração, por iniciativa do declarante, quando vice a reduzir ou excluir o tributo (CTN, art. 147, §1º); as numerosas possibilidades de efetivação e de revisão, de ofício, de lançamento (CTN, art. 149, I a IV); o impedimento da homologação automática do autolancamento, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 150, § 4º); as normas específicas da imputação do pagamento (CTN, art. 163, I a V); a cobrança de juros e penalidades, no caso de improcedência da ação de consignação em pagamento (CTN, art. 164, § 2º); a alterabilidade dos institutos conceitos e forma de direito privado, em função do interesse da eficácia do crédito (CTN, art. 109 e 110); a interpretação funcional ou econômica da lei tributária; a possibilidade de suprimento de nulidades da certidão de dívida ativa até a sentença (CTN, art. 203); a presunção de certeza e liquidez do crédito inscrito em dívida ativa, que só pode ser ilidida por provas inequívocas (CTN, art. 204, parágrafo único).

São institutos, conceitos, formas, critérios, opções doutrinárias e pragmáticas, disseminadas ao longo de todo o CTN, ou do ordenamento jurídico brasileiro, e que resguardam o crédito tributário garantindo-lhe a eficácia privilegiando-lhe a cobrança ou lhe assegurando pagamento preferencial .

A respeito desse assunto, da constitucionalidade de garantias e privilégios do Fisco e do crédito tributário frente ao contribuinte, Hugo de Brito Machado, um dos mais duros críticos dessa situação, relaciona e discute exemplos desse desequilíbrio em artigo intitulado “Ordem Econômica e Tributação” (MACHADO *in* FERRAZ, 2009), e no livro “Direitos Fundamentais dos Contribuintes e a Efetividade da Jurisdição” (MACHADO, 2009). A título exemplificativo cita-se a seguir situações citadas nessas obras nas quais, na visão do autor, autorizações legislativas utilizadas pelo Fisco ferem frontalmente direitos constitucionais dos contribuintes:



- interferência do Fisco na gestão das empresas determinando o que elas podem ou não podem fazer (por exemplo, definindo o máximo de despesa de pessoal admitida para determinada atividade na empresa) (MACHADO in FERRAZ, 2009, p. 378-395);
- o confisco sob pretexto de tributar (idem);
- a proibição de constituir sociedade para profissionais, em áreas em que, segundo o Fisco, pessoas físicas poderiam cumprir a finalidade (norma anti-elisão) (ibidem);
- ameaça de fechamento de empresas com autorização especial para funcionar, em caso de não cumprimento de obrigação tributária, sob o argumento de violação do princípio da livre concorrência (meio coercitivo indireto); nesse tópico comenta Machado que

[...] o Fisco adota, portanto, a sanção política mais severa como instrumento de cobrança de tributos [...] em outras palavras, retira do contribuinte todas as proteções jurídicas contra o arbítrio da Fazenda Pública, à qual atribui o mais absoluto poder para decidir quem prossegue na atividade e quem é obrigado a encerrá-la (MACHADO in FERRAZ, 2009, p. 384).

- A utilização de sanções políticas para coagir o contribuinte ao pagamento de tributos devidos (por exemplo, a suspensão e o cancelamento de inscrição no cadastro fazendário, o que implica, na prática, em proibição ao exercício de atividade econômica pelo contribuinte, ou a apreensão indevida de mercadorias, ou a recusa para impressão de talonário de notas fiscais) (MACHADO in FERRAZ, 2009, p. 387-395);
- Falta de fundamentação de aumento de impostos extrafiscais, como o IOF, por exemplo (MACHADO, 2009, p. 164-168);
- Obstáculos indevidos ao exercício do direito de compensação de eventuais créditos que tenha o contribuinte contra o Estado (MACHADO, 2009, p. 175-177);

### 3 O PRINCÍPIO DO NÃO-CONFISCO

Por representar uma garantia ao direito de propriedade, um dos direitos mais arraigados no ordenamento jurídico e na cultura da sociedade ocidental, talvez seja a proibição ao confisco de bens e valores do contribuinte pelo Fisco o princípio mais polêmico do Direito Tributário.

Na lição de Amaro (2008, p. 144), “confiscar é tomar para o Fisco, desapossar alguém de seus bens em proveito do Estado”. Como visto anteriormente, trata-se, na verdade, de uma limitação ao poder de tributar do Estado, uma verdadeira proteção ao contribuinte, e como não poderia deixar de ser, tem sede constitucional. De fato, o art. 150, IV, da CF/88, veda expressamente a utilização do tributo com efeito confiscatório. Resta então discutir o que vem a ser o ato de tributar com efeito confiscatório.

É importante ressaltar, ainda, que o referido princípio é decorrente de um outro princípio constitucional, garantido inclusive na Declaração Universal dos Direitos do Homem, que é o direito à propriedade. De fato, estipula expressamente a CF/88, art. 5º, XXII, a garantia ao direito de propriedade que, no entanto, deverá atender à sua função social (art. 5º, XXIII). Já a Declaração Universal dos Direitos do Homem, da Organização das Nações Unidas define no seu art. 17:

1. Toda pessoa tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros.
2. Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.

O direito à propriedade, e sua submissão à função social, são também definidos pela CF/88 como princípios fundantes da ordem econômica nacional, no art. 170, incisos II e III.

Em ordenamentos jurídicos de outros estados democráticos o princípio do não-confisco também é uma realidade. De fato, artigo do professor Hugo de Brito Machado cita comentário de José Osvaldo Casás, professor e tributarista espanhol, sobre o princípio do não-confisco na Constituição espanhola:

Nossa Constituição consagra em seu art. 14 o direito de usar e dispor da propriedade, erigindo uma verdadeira cidadela de proteção desse direito através do art. 17, o qual, nas palavras da Corte Suprema da Nação ‘compreende todos os interesses aplicáveis que um homem possa possuir fora de si mesmo, fora de sua vida e de sua liberdade’.

Em tais condições, de nada valeria que a Constituição garantisse a propriedade privada, seu uso e disposição, enquanto por via indireta a tributação esvaziasse de conteúdo efetivo o apontado direito, o qual permitiu ao nosso Supremo Tribunal desqualificar gravames com efeitos ou alcances confiscatórios que absorvam uma parte substancial da renda ou do capital [...] (CASÁS *apud* MACHADO, 2009, p. 136).

Becho (2009, p. 412-413) destaca que “a proibição é ao efeito confiscatório de uma tributação exacerbada, pois toda tributação representa a transferência de uma propriedade do contribuinte para o Estado”, e aduz ainda que “o efeito confiscatório é um conceito indeterminado”.

Para Machado (2005, p. 280),

[...] tributo com efeito de confisco é tributo que, por ser excessivamente oneroso, seja sentido como penalidade. [...] o tributo não pode ser antieconômico, vale dizer, não pode inviabilizar o desenvolvimento de atividades econômicas geradoras da riqueza, ou promotoras da circulação desta.

Becho (2009, p. 412) faz importantes citações de figuras de relevo da história para comentar o poder social destrutivo que pode advir de uma tributação exacerbada, que inviabilize o desenvolvimento econômico:

A tributação deve ser realizada de modo a não retirar o bem ou inviabilizar o direito de propriedade, pois não se espera que o Estado atue contra seus sócios, os partícipes da organização social. As ressalvas à exação exagerada ou insuportável têm em vista o que dela pode decorrer, conforme Marshall (1819, *apud* BALEEIRO, 1997, p. 566): o poder de destruir que existe ínsito na necessidade de o Estado tributar. A proibição de tributação confiscatória é uma decorrência do poder de destruir identificado por Marshall. Na esteira da preocupação com a capacidade destrutiva dos tributos, Oliver Holmes jr. (1928, *apud* BALEEIRO, 1997, p. 568) defendeu o papel da Suprema Corte dos Estados Unidos da América do Norte em evitar que a tributação destrua a riqueza do contribuinte [...].

Coelho (2003, p. 249) defende que o tributo tem efeito confiscatório quando o montante do tributo consome a renda ou a propriedade.

Especulando a respeito do que seria e dos efeitos de uma tributação com efeito confiscatório, Becho (2009, p. 420) comenta que

Se não houver um limite, um freio à tributação, chegará um momento em que a riqueza será transferida em sua totalidade para o Estado, deixando o contribuinte em estado de penúria, com a redução de seu *status*: de contribuinte para mero vassalo, que não mais irá contribuir para a manutenção do Estado, mas passará a ser sustentado pelo Ente Público, em uma inversão das posições hoje existentes. Em última análise, o confisco levará à alteração estrutural do Estado, que deixará de ser capitalista ou socialista e passará a ser comunista, com a transferência dos meios de produção e da própria estrutura física do país (como as residências e os edifícios comerciais) para a detenção do Poder Público.

### **3.1 O Alcance da Vedação ao Tributo Confiscatório**

É importante ter em conta que, apesar da vedação, algumas vezes o tributo pode ter efeito confiscatório, o que pode parecer um paradoxo. Isso ocorre principalmente nas hipóteses em que a propriedade não vem cumprindo a sua função social, como exigido na

Constituição, ou quando o Estado quer desestimular determinadas ações. São as chamadas tributações extrafiscais, que têm justamente o intuito de levar o proprietário a se desfazer da propriedade utilizada de forma socialmente incorreta, ou a desestimular, através do preço final, o consumo de determinados bens considerados supérfluos, ou prejudiciais à saúde, por exemplo. Em razão desse fato entende Coêlho que o princípio do não-confisco valeria apenas no campo da fiscalidade:

Destarte, se há fiscalidade e extrafiscalidade e se a extrafiscalidade adota a *progressividade exacerbada* para atingir seus fins, deduz-se que o princípio do não-confisco atua no *campo da fiscalidade* tão-somente e daí não sai, sob pena de *antagonismo normativo*, um absurdo lógico-jurídico (COÊLHO, 2003, p. 249).

Além disso, vale lembrar que, em certos casos, a própria CF/88 admite medidas com efeito prático idêntico ao confisco de bens, como no art. 5º inciso XLV (perdimento de bens para reparação de dano em sanção penal), inciso XLVI (perdimento de bens como sanção penal), e art. 243 (expropriação de terras onde forem localizadas culturas ilegais de plantas psicotrópicas).

Conclui-se, portanto, que o perdimento de bens para o Estado foi autorizada pelo constituinte apenas como sanção penal por ato ilícito, tornando defesa a prática, expressamente, na atividade tributária, e ainda que a vedação aplica-se apenas no campo da fiscalidade, e não na extrafiscalidade, onde os fins justificam eventual tributação exacerbada.

### **3.2 As Multas Confiscatórias na Esfera Administrativa e na Esfera Penal**

Ainda a respeito do alcance da proibição da tributação com efeito confiscatório resta esclarecer a sua aplicabilidade em relação às multas tributárias, entendidas como sanção administrativa ou mesmo sanção penal. Para distinguir a multa do tributo ensina Machado:

No plano estritamente jurídico, ou plano da Ciência do Direito, em sentido estrito, a multa distingue-se do tributo porque em sua hipótese de incidência a ilicitude é essencial, enquanto a hipótese de incidência do tributo é sempre algo lícito. Em outras palavras, a multa é necessariamente uma sanção de ato ilícito, e o tributo, pelo contrário, não constitui sanção de ato ilícito.

No plano teleológico, ou finalístico, a distinção também é evidente. O tributo tem por finalidade o suprimento de recursos financeiros de que o Estado necessita, e por isto mesmo constitui uma receita ordinária. Já a multa não tem por finalidade a produção de receita pública, e, sim, desestimular o comportamento que configura sua hipótese de incidência, e por isto mesmo constitui uma receita extraordinária ou eventual (MACHADO, 2003, p. 61).

Destarte, a multa sancionatória de ato irregular deve ser severa o bastante para desestimular a conduta. Não fosse assim o contribuinte sonegador, autor da conduta atacada, seria estimulado a “arriscar” a repetição da irregularidade, fazendo um cálculo matemático de

“perdas” *versus* “ganhos”, considerando os “ganhos” em impostos sonegados e eventuais “perdas” com multas fiscais.

No Brasil, o entendimento atual é que as penalidades também estão vinculadas ao princípio do não-confisco, se bem que devam guardar compatibilidade com o princípio da razoabilidade. Nesse sentido transcreve-se abaixo, a título exemplificativo, acórdão<sup>3</sup> do STF sobre o tema.

RE 523471 AgR / MG - MINAS GERAIS  
 AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO  
 Relator(a): Min. JOAQUIM BARBOSA  
 Julgamento: 06/04/2010; Órgão Julgador: Segunda Turma  
 Publicação: DJe-071 DIVULG 22-04-2010 PUBLIC 23-04-2010  
 EMENT VOL-02398-05 PP-00915  
 LEXSTF v. 32, n. 377, 2010, p. 203-209  
 Parte(s)  
 AGTE.(S): UNIÃO  
 ADV.(A/S): PFN - CINARA KICHEL  
 AGDO.(A/S): INDÚSTRIA DE CALÇADOS MARLIN LTDA  
 ADV.(A/S): RUY COSTA E OUTRO(A/S)  
 EMENTA: PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. MULTA. VEDAÇÃO DO EFEITO DE CONFISCO. APLICABILIDADE. RAZÕES RECURSAIS PELA MANUTENÇÃO DA MULTA. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO PRECISA DE PECULIARIDADE DA INFRAÇÃO A JUSTIFICAR A GRAVIDADE DA PUNIÇÃO. DECISÃO MANTIDA. 1. **Conforme orientação fixada pelo Supremo Tribunal Federal, o princípio da vedação ao efeito de confisco aplica-se às multas** (grifo nosso). 2. Esta Corte já teve a oportunidade de considerar multas de 20% a 30% do valor do débito como adequadas à luz do princípio da vedação do confisco. Caso em que o Tribunal de origem reduziu a multa de 60% para 30%. 3. A mera alusão à mora, pontual e isoladamente considerada, é insuficiente para estabelecer a relação de calibração e ponderação necessárias entre a gravidade da conduta e o peso da punição. É ônus da parte interessada apontar peculiaridades e idiosincrasias do quadro que permitiriam sustentar a proporcionalidade da pena almejada. Agravo regimental ao qual se nega provimento.  
 Decisão  
 Negado provimento. Votação unânime. Ausentes, justificadamente, neste julgamento, os Senhores Ministros Celso de Mello e Eros Grau. 2ª Turma, 06.04.2010.

Outro ponto a esclarecer é a eventual diferenciação entre multas moratórias decorrentes de atrasos no recolhimento de tributos, de multas pecuniárias decorrentes de ilícitos fiscais, para efeito de autorização de aplicação do princípio do não-confisco.

Apesar da discussão sobre o assunto, a grande maioria da doutrina e jurisprudência defende que a multa moratória teria “indiscutível caráter punitivo” (MACHADO, 2009, p. 150), e portanto os dois tipos seriam equivalentes para efeito do não-

<sup>3</sup> Disponível em <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+523471+AgR+++2ENUME%2E+OU+RE+523471+AgR+++2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>

confisco, ressaltando-se, no entanto, que um “simples atraso no pagamento, vale dizer, a simples mora, é infração menos grave que muitas outras” (*idem*).

Apesar do posicionamento majoritário comentado, o STF já havia editado as súmulas 191 e 192 diferenciando-as, com ementas transcritas abaixo, em litígio onde a diferenciação era relevante para a demanda, definindo, respectivamente, a inclusão da multa fiscal simplesmente moratória no crédito habilitado na falência, e definindo a sua não inclusão na hipótese de multa fiscal com efeito de pena administrativa. Veja-se abaixo as súmulas referidas:

**Súmula n 191**

INCLUI-SE NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA A MULTA FISCAL SIMPLEMENTE MORATÓRIA (súmula cancelada posteriormente como se verá a seguir).

**Súmula nº 192**

NÃO SE INCLUI NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA A MULTA FISCAL COM EFEITO DE PENA ADMINISTRATIVA.

A Súmula 191 foi cancelada por mudança do entendimento do Pretório Excelso, no julgamento do Recurso Extraordinário nº 79.625<sup>4</sup>, cuja ementa é a seguir transcrita:

Ementa

MULTA MORATORIA. SUA INEXIGIBILIDADE EM FALÊNCIA. ART. 23, PARÁGRAFO ÚNICO, III, DA LEI DE FALÊNCIAS. A PARTIR DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, LEI N 5.172, DE 25.10.966, NÃO HÁ COMO SE DISTINGUIR ENTRE MULTA MORATORIA E ADMINISTRATIVA. PARA A INDENIZAÇÃO DA MORA SÃO PREVISTOS JUROS E CORREÇÃO MONETÁRIA. RECURSO NÃO CONHECIDO.

Esse fato levou o STF a editar a Súmula 565:

A MULTA FISCAL MORATÓRIA CONSTITUI PENA ADMINISTRATIVA, NÃO SE INCLUINDO NO CRÉDITO HABILITADO EM FALÊNCIA.

A partir dessa súmula, ficou evidente a prevalência do entendimento de que não há como se distinguir, no ordenamento tributário brasileiro, a multa moratória da multa punitiva. Em consequência, informa Machado que a Procuradoria da Fazenda Nacional autorizou

[...] a não interposição de recursos e a desistência dos recursos já interpostos, nas ações judiciais com decisões que excluam a incidência de multa fiscal moratória sobre a massa falida, desde que inexistam qualquer outro fundamento relevante (MACHADO, 2009, p. 151).

Decorre desse entendimento, e assim tem sido interpretado pelos tribunais superiores brasileiros, que a aplicação do art. 138 do CTN, que exclui a responsabilidade do

<sup>4</sup> Disponível em

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE+79625%2ENUME%2E+OU+RE+79625%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>

contribuinte em caso de denúncia espontânea, também se aplica para a exclusão da aplicação da multa moratória (*idem*).

### 3.3 O Direito ao não-Confisco, Capacidade Contributiva e o Mínimo Existencial

Como visto anteriormente, na apresentação dos direitos fundamentais dos contribuintes, o princípio da capacidade contributiva está intimamente relacionado com o mínimo existencial, ou o mínimo vital como preferem alguns, esse último entendido como aqueles meios materiais mínimos para assegurar uma vida digna ao contribuinte e aos seus dependentes. E como não poderia deixar de ser, também o direito ao não-confisco está relacionado com ambos, na medida em que os três institutos tratam, cada um ao seu modo, de limitações ao poder de tributar do Estado relacionadas à renda e à propriedade do contribuinte.

Comentando a respeito da capacidade contributiva, Coêlho, citando Misabel Derzi, distingue as formas como ela pode ser vista. De um lado, o ponto de vista objetivo, que enfoca a necessidade de dedução de todos os gastos necessários à aquisição, produção, exploração e manutenção da renda e do patrimônio para se definir a capacidade econômica de contribuir. De outra banda, o ponto de vista subjetivo, que enfoca a necessidade de dedução das despesas necessárias para a manutenção de uma existência digna para o contribuinte e sua família (DERZI *apud* COÊLHO, 2003, p. 78).

A capacidade contributiva também pode ser classificada como absoluta, ou objetiva, para referir-se a “atividade de eleição, pelo legislador, de eventos que demonstrem aptidão para concorrer com as despesas públicas”, ou ainda a capacidade contributiva relativa, ou subjetiva, quando referir-se a “aptidão de contribuir na medida das possibilidades econômicas” de sujeito individualmente considerado (COSTA, 2003, p. 27).

No Direito comparado, também a capacidade contributiva ocupa posição de relevo na limitação do poder de tributar do Estado, e como garantia à propriedade e à renda útil do cidadão e das empresas. Destarte, e apenas para exemplificar, em artigo intitulado “O Princípio da Capacidade Contributiva”, o professor italiano de Direito Tributário Francesco Moschetti assim comenta a respeito do art. 53 da Constituição italiana<sup>5</sup>:

O mesmo conceito de solidariedade é síntese de sociabilidade e liberdade: o estado deve respeitar e tutelar as capacidades dos indivíduos (e seu livre desenvolvimento),

<sup>5</sup> O art. 53 da Constituição italiana tem a seguinte redação: “Todos são chamados a concorrer com as despesas públicas na proporção de sua capacidade contributiva”.

mas estes devem encarregar-se de sua responsabilidade em termos de utilidade social; para paralelamente convergir, tanto mais deverá o Estado respeitar a capacidade efetiva do indivíduo, quanto mais esta tem não somente valor individual mas também coletivo. Justamente, a fim de aglutinar as atuações individuais, o dota de um interesse público que precisa a necessidade de sua tutela.

É o próprio fim solidário, das atitudes individuais, que lhe dá a potência de um interesse público e que lhes dá valor que reclama a necessidade de sua tutela.

Pois bem, esta mescla equilibrada entre a tutela do interesse coletivo e do interesse individual se encontram também no art. 53 da Constituição italiana; tutela-se o *interesse coletivo* de que “todos concorram aos gastos públicos em razão de sua capacidade contributiva” (isso requer a generalidade da tributação e estrutura do sistema tributário sem “desvios” de imposto, cerrando as vias de elisão e evasão tributária), mas ao mesmo tempo é de igual modo tutelado o *interesse do contribuinte individual* de não ser submetido a tributação mais além da própria capacidade contributiva, específica e efetiva (MOSCHETTI in FERRAZ, 2009, p. 298-299).

A relação entre a capacidade contributiva e o princípio do não-confisco é anotada por Carrazza, citado por Becho:

Roque Antonio Carrazza (2003, p. 89-90) aborda o princípio em comento como derivado do princípio da capacidade contributiva. Considera confiscatório “o imposto que, por assim dizer, ‘esgota’ a *riqueza tributável* das pessoas, isto é, não leva em conta suas capacidades contributivas” (CARRAZA *apud* BECHO, 2009, p. 441).

Na opinião da professora Regina Helena Costa (2003, p. 41), a capacidade contributiva seria um subprincípio de um princípio mais geral: o princípio da igualdade, “irradiador de efeitos em todos os setores do Direito”. E para embasar sua opinião cita magistério de José Marques Domingues de Oliveira, a respeito das diversas facetas nas quais desdobra-se o princípio da igualdade no Direito Tributário:

- a) Se todos são iguais perante a lei, *todos* devem ser por ela tributados (princípio da generalidade).
- b) O critério de igualação ou desigualação há de ser a *riqueza* de cada um, pois o tributo visa a retirar recursos do contribuinte para manter as finanças públicas; assim, pagarão *todos* os que tenham riqueza; localizados os que têm riqueza (logo, contribuintes), devem todos estes ser tratados igualmente – ou seja, tributados identicamente na medida em que possuem igual riqueza (princípio da igualdade tributária).
- c) Essa *riqueza* só poderá referir-se ao que exceder o mínimo necessário à sobrevivência digna, pois até este nível o contribuinte age ou atua para manter a si e aos seus dependentes, ou à unidade produtora daquela riqueza (primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, como *pressuposto ou fundamento do tributo*).
- d) Essa tributação, ademais, não pode se tornar excessiva, proibitiva ou confiscatória, ou seja, a tributação, em cotejo com diversos princípios e garantias constitucionais (direito ao trabalho e à livre iniciativa, proteção à propriedade), não poderá inviabilizar ou mesmo inibir o exercício de atividade profissional ou empresarial lícita, nem retirar do contribuinte parcela substancial da propriedade riqueza (segunda acepção do princípio da capacidade contributiva, enquanto *critério de graduação e limite da tributação*) (OLIVEIRA *apud* COSTA, 2003, p.41-42).



Por fim, Torres anota diferença fundamental entre a capacidade contributiva e o mínimo existencial, e contextualiza os dois institutos em relação à proibição ao confisco:

O princípio da capacidade contributiva, subordinado à ideia de justiça, pouco tem a ver com a problemática do mínimo existencial, que se insere no campo da liberdade e dos direitos humanos.

A importância da capacidade contributiva, aqui, é puramente negativa. A imunidade do mínimo existencial se situa aquém da capacidade contributiva, da mesma forma que a proibição de confisco veda a incidência além da aptidão de pagar. Em outras palavras, a capacidade contributiva começa além do mínimo necessário à existência humana digna e termina aquém do limite destruidor da propriedade. As condições iniciais da liberdade e a intributabilidade do mínimo vital, por conseguinte, coincidem com a não-capacidade contributiva, que é a face negativa do princípio que na Constituição aparece positivamente. O mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu balizamento e jamais o seu fundamento. Participam ambos da mesma equação de valores, em contraponto com a iteração existente entre liberdade e justiça, ideias nas quais estão imbricados. Na teoria de Rawls o mínimo vital aparece simultaneamente com a consideração do máximo de prestações estatais que podem ser garantidas previamente no contrato social, elaborado sob o véu de ignorância (*veil of ignorance*) (TORRES *in* Justiça Tributária, 1998, p. 698-699).

Pode-se, pois, concluir que, no campo da fiscalidade, a capacidade contributiva inicia-se após a satisfação do mínimo necessário à existência humana digna do cidadão e seus dependentes, ou à prática de atividade profissional lícita por parte de pessoas jurídicas, o chamado mínimo vital, ou mínimo existencial, e termina aquém do limite destruidor da propriedade, o que em última instância representaria a própria destruição da riqueza que gera desenvolvimento e impostos futuros.

## **4 A CIDADANIA FISCAL**

O primeiro capítulo do presente trabalho foi destinado à explicitação e breve discussão dos direitos humanos fundamentais. A doutrina, atualmente, é pródiga nesse assunto. O que pouco se discute, no entanto, é que direitos só podem ser garantidos com determinados deveres. Não é factível nenhuma forma de organização social na qual todos sejam contemplados com um amplo elenco de direitos, sem que haja um correspondente amplo conjunto de deveres que suporte esses direitos. Afinal, o Estado não cria recursos. Ele apenas arrecada recursos e os aplica visando o bem comum.

A ideia de cidadania fiscal reflete justamente essa correspondência de direitos e deveres no campo fiscal, e apesar de não se constituir em nenhuma novidade, tem arrebanhado muitos adeptos entre doutrinadores (CHANEL, 2002; NABAIS, 2007; NOGUEIRA, 2011), refletindo a importância crescente dos valores no pensamento jurídico.

Sobre o tema Nabais comenta que cidadania fiscal imputa a todos os membros da comunidade o dever de suportar o Estado, de tal sorte a colocar todos eles na “qualidade de destinatários do dever fundamental de pagar impostos na medida da respectiva capacidade contributiva” (NABAIS, 2007, p. 189-190).

Chama-se a atenção para o fato de que Nabais não se refere, no texto acima, a obrigação jurídica, positivada em qualquer lei ou normativo, mas sim num dever ético, fundado em valores aceitos por todos os membros da comunidade, e incluídos na Carta Magna dessa mesma comunidade.

Não reconhecer aquele dever seria negar a própria validade do texto constitucional aprovado por todos, por meio dos votos dos seus representantes eleitos. Assim, antes de adentrar no conceito mais específico de cidadania fiscal, o que se fará mais a frente, considerou-se conveniente apresentar posicionamento de alguns doutrinadores a respeito do dever fundamental de pagar impostos.

### **4.1 O Dever Fundamental de Pagar Tributos**

De início, importa apresentar reflexão do mesmo professor Nabais a respeito do defasamento entre os direitos e deveres na sociedade atual, quando muito se fala de “direitos” e muito pouco se fala de “deveres”, o que ele denominou de “retórica jusfundamental”:

Por outras palavras, há que apurar se a actual moda dum discurso superlativo dos direitos fundamentais, que percorre parte significativa da doutrina e dogmática

constitucionais, ancorada visivelmente numa lógica do *mais* (mais direitos, mais gerações de direitos, mais direitos definitivos, mais mecanismos organizacionais, procedimentais e processuais de realização e garantia de direitos, etc), não desencadeia ou legitima, afinal de contas e em oposição ao seu objetivo subjacente, uma realidade jusfundamental de pior qualidade. É que parece haver fortes suspeitas (baseadas sobretudo nos ecos que nos chegam todos os dias através dos meios de comunicação social) de que o referido discurso jusfundamental está longe duma adequada aderência à realidade, bastando para tanto mencionar a maneira como alguns direitos, mesmo dos mais elementares, são efetivados e garantidos em termos práticos no dia a dia (NABAIS, 2007, p. 88).

E, de fato, a reflexão é perfeitamente aplicável ao Estado brasileiro. Exemplos mais eloquentes dessa afirmativa, de uma “retórica jusfundamental”, podem ser vistos no dia-a-dia na imprensa local e nacional. Apesar da Constituição Federal assegurar a todos, apenas para exemplificar, direito à saúde, à educação e moradia, o brasileiro há que reconhecer que o Estado está longe de atender, em qualquer padrão mínimo que se estabeleça, a uma qualidade de serviço aceitável em relação a esses direitos assegurados constitucionalmente.

Esse descasamento entre direitos e deveres pode ser visto por dois pontos de vista. De um lado por um Estado que, pretensamente, precisa arrecadar mais para cumprir com suas finalidades. De outra banda, e principalmente, por um Estado que precisa, até como forma de prestigiar os direitos de cidadania da população, investir melhor os recursos dos tributos arrecadados das pessoas físicas e jurídicas.

Para referir-se a esse Estado que necessita dos impostos para cumprir as suas finalidades, a doutrina costuma aludir a um Estado fiscal, em contraponto ao Estado patrimonial, que já prevaleceu no passado. Torres (1996) informa que o Estado fiscal brasileiro teve início em 1824, com a separação entre a Fazenda Pública e o patrimônio do imperador, com a conseqüente estruturação da atividade fiscal do Estado, que passou a viver da “receita baseada nos impostos e nos empréstimos e não mais nos ingressos originários do patrimônio do Príncipe”. E prossegue, criticando a forma como o Estado administra as finanças públicas, comentando que o Estado brasileiro ainda não aderiu plenamente ao Estado fiscal,

[...] tendo em vista que se mantiveram diversos ranços do patrimonialismo que até hoje persistem, como sejam a tendência de financiar o déficit público através de instrumentos cambiais e monetários, a concessão indiscriminada de subvenções e subsídios para a burguesia, o endividamento irresponsável, a proliferação de monopólios e empresas estatais, a alta consideração da riqueza do Estado em contraste com a pobreza da sociedade, a desmesurada extensão das imunidades e dos privilégios, a incapacidade de se dar aos tributos o traço da publicidade. O Estado Fiscal brasileiro, em suma, convive com o Estado Corporativo, com o Estado Empresário e com o Estado Assistencialista, constituídos pela persistência de diversas características do patrimonialismo (*idem*).

Desenvolvendo a idéia de um modelo de Estado fiscal na idade moderna, Nabais sustenta que os impostos são um preço pago por todos os integrantes do Estado para ter “uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro”. Aduz ainda que não se deve identificar o Estado fiscal com o Estado liberal, uma vez que o Estado fiscal pode assumir a forma liberal, quando “movido pela preocupação de neutralidade econômica e social”, ou a forma social, “quando economicamente interventor e socialmente conformador” (NABAIS, 2007, p. 183).

Uma frase define bem o conceito de Estado fiscal para Nabais: “é o estado fiscal que paga a conta do estado social ” (NABAIS, 1998, p. 575). E complementa, para explicitar a necessidade de compatibilização daquele preço pago pelos integrantes do Estado com os princípios da liberdade e da solidariedade:

Por isso, não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço é suposto servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a idéia de solidariedade que está na base de um tal estado” (NABAIS, 2007, p. 181-182).

Apesar do professor Nabais referir-se ao Estado português, sua lição é precisa também em relação ao Estado brasileiro. De fato, a Constituição Federal expressa como objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, logo no seu art. 3º, inciso I, “construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Interpretando-se esse comando observa-se que a Carta Maior conferiu à solidariedade tratamento idêntico ao conferido à liberdade e à justiça. E não por acaso, visto que esses três valores estão sempre intimamente relacionados, quase como uma relação recíproca de causa e efeito. De fato, seria difícil conceber a viabilidade de uma sociedade saudável sem a presença de qualquer desses valores. A própria Revolução Francesa, em 1789, que inspirou tantos movimentos libertários subseqüentes, já enxergara essa realidade, tanto que quando proclamou os “*Droits de L’Home et du Citoyen*”, definiu o lema do novo regime como “*liberté, égalité e fraternité*”, uma outra forma de exprimir os mesmos valores de liberdade, justiça e solidariedade.

E são esses princípios, explícitos no texto constitucional, que autorizam a se concluir pela existência do que se poderia chamar de um dever fundamental de pagar tributos, considerando que a efetivação dos direitos sociais depende da arrecadação de impostos pelo Estado, e da aplicação responsável dessa arrecadação.

O mesmo tributarista e professor português Nabais, em sua dissertação de doutoramento intitulada “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, defendida em 1997 na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, preleciona sobre o assunto:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *Estado fiscal*. Um tipo de Estado que tem na subsidiariedade da sua própria acção (económico-social) e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretensão) *direito fundamental* a não pagar impostos (grifos do autor) (NABAIS, 1998, p. 679).

Tratando do mesmo tema o professor e tributarista brasileiro Ricardo Lobo Torres comenta:

A cidadania, que envolve os direitos humanos, os políticos, os sociais e económicos e os coletivos e difusos, compreende também os deveres correspectivos. O relacionamento entre direitos e deveres da cidadania é *assimétrico*, no sentido de que a correspectividade não implica a individualização das situações jurídicas dentro da mesma estrutura bipolar. Ao direito público subjetivo de cada cidadão nem sempre corresponde a mesma carga de deveres, eis que alguns deveres se impõem ao grupo social de que participa o indivíduo. Os deveres de pagar tributo ou de prestar serviço militar, por exemplo, não se encontram em relação simétrica com o exercício dos direitos fundamentais, embora indiretamente mantenham a correspondência. Tal assimetria entre direitos e deveres decorre sobretudo da ideia de *solidariedade* que informa a cidadania. Os direitos fundamentais e os sociais são usufruídos solidariamente porque sustentados por *deveres de solidariedade*. O jurista espanhol Peces-Barba Martinez afirma, com muita precisão: ‘*A diferencia de los demás valores que fundamentan directamente derechos, la solidaridad fundamenta indirectamente derechos, es decir, lo hace por intermedio de los deberes*’ (TORRES, 2009, p. 316-317).

Assim, é de se concluir que valores como a solidariedade e a cidadania, ambos explicitamente previstos no texto constitucional, amparam a assertiva da existência de um dever fundamental de pagar impostos, dever não menos importante que os direitos humanos, os políticos, os sociais e económicos e os coletivos e difusos, posto que sem aqueles deveres a maioria desses direitos seria apenas peça de retórica.

#### **4.2 Conceito de Cidadania Fiscal**

Assente que o dever fundamental de pagar impostos é inerente a todo membro de qualquer comunidade politicamente organizada, cabe agora conceituar com maior precisão o que vem a ser a cidadania fiscal.

O conceito de cidadania tem sua origem na antiguidade clássica, sendo o termo utilizado para designar os direitos e deveres relativos ao cidadão, cuidando de um liame entre o homem livre e a cidade. A cidadania pressupunha ao homem livre as implicações

decorrentes de uma vida em sociedade, “reconhecendo-lhe direitos e impondo-lhe obrigações, orientando-lhe a conduta cívica e despertando-lhe a consciência das virtudes” (TORRES, 2009, p. 247).

A ideia de cidadania evoluiu com a própria evolução da civilização. Mas é com a Revolução Francesa, com a reflexão sobre os direitos fundamentais do homem no contexto político de um Estado, que ela assume a sua concepção atual, contemplando direitos e valores associados à liberdade, justiça e igualdade.

Mais recentemente, a humanista Hannah Arendt, citada pelo professor Celso Lafer na obra “A Reconstrução dos Direitos Humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt”, sintetizou o valor da cidadania na sociedade moderna, comentando a respeito da situação dos “displaced persons”, ou apátridas, e na experiência do totalitarismo: “a cidadania é o direito a ter direitos, pois a igualdade em dignidade e direitos dos seres humanos não é um dado. É um construído da convivência coletiva, que requer o acesso a um espaço público comum” (ARENDR *apud* LAFER, 1988, p. 22).

É nesse espaço que o cidadão exercita os seus direitos e deveres frente à coletividade.

Discorrendo sobre o mesmo tema, emprestando um enfoque jurídico, o tributarista Ricardo Lobo Torres também vinculou o conceito de cidadania às ideias de ética, direitos humanos e justiça:

Definindo-se a cidadania, a nosso ver, como o pertencer à comunidade, que assegura ao homem a sua constelação de direitos e o seu quadro de deveres, só a análise ética e jurídica abre a possibilidade de compreensão desse complexo *status*. A cidadania já não está ligada à cidade nem ao Estado nacional, pois se afirma também no espaço internacional e supra nacional. Apenas as ideias de direitos humanos e de justiça podem constituí-la no sentido ontológico.

Embora a cidadania seja situacional, expressando a relação com o Estado, dela se *extraem* as consequências no plano da normatividade dos direitos fundamentais e da justiça material.

[...]

No Brasil o resgate da cidadania, em seu sentido jurídico, encontrou o seu ponto culminante no art. 1º, inciso II, da Constituição de 1988, que a incluiu entre os fundamentos do Estado Democrático de Direito, abrindo nova perspectiva para a análise do tema (TORRES *in* TORRES, 2009, p. 251).

Para o referido tributarista, o estudo jurídico da cidadania, a que ele se propõe para fugir de uma insuficiente visão sociológica, deve considerar as suas diversas dimensões: (1) a dimensão temporal, por meio da visualização sucessiva dos direitos fundamentais, políticos, sociais e difusos, o que envolveria tanto a liberdade quanto a justiça e a solidariedade; (2) a dimensão espacial, na qual se examinaria a cidadania nos planos local, nacional, internacional, supranacional e virtual (cibernético); (3) a dimensão bilateral que

procuraria compreender os direitos/deveres que se expressam na cidadania público/privada e na cidadania ativa/participativa; (4) a dimensão processual da cidadania, que envolveria o estudo dos processos jurídicos que implementam direitos e deveres (TORRES *in* TORRES, 2009, p. 256). E conclui, após analisar cada uma dimensões acima enumeradas:

Sendo um dos fundamentos do Estado Democrático de Direito, nos termos do art. 1º, inciso II, da CF/88, a cidadania harmoniza os valores da liberdade, justiça e segurança, bem como os ‘valores sociais do trabalho e da livre iniciativa’ (art. 1º, IV) (TORRES *in* TORRES, 2009, p. 330).

Especificamente aplicada ao Direito Tributário, a cidadania, informada pelos valores da liberdade, justiça, segurança e solidariedade, e entendida como pressuposto para o exercício de direitos e deveres, resulta numa idéia de cidadania fiscal, expressando um espaço coletivo, nos moldes anteriormente discutidos, onde o cidadão pode exercer um conjunto de deveres e direitos para com a Fazenda Pública e, portanto, para com toda a sociedade.

O professor e juiz federal Renato Lopes Becho, buscando na teoria dos valores os fundamentos da obrigação fiscal, em obra sobre a filosofia do Direito Tributário, ressalta o valor da solidariedade, e assim se expressa ao contrapor esse valor com outros mais freqüentemente citados na doutrina:

O novo no direito tributário brasileiro nos parece ser a identificação de outro valor: a solidariedade. Como dado axiológico ou como reconhecimento principiológico (jurídico), a solidariedade social insculpida na Constituição Federal de 1988 (art. 3º, I) como um dos objetivos a ser alcançado pela República Federativa do Brasil, começa a penetrar no terreno fiscal pelas mãos, principalmente, de Marco Aurélio Greco. [...]. Seguem-lhe Marciano Seabra de Godoi [...] e diversos outros autores, como Douglas Yamashita [...] e Humberto Ávila [...] (BECHO, 2009, p. 326).

E para apoiar seus comentários transcreve texto de Ricardo Lobo Torres avaliando a solidariedade como valor jurídico no direito tributário:

A solidariedade, sendo um valor jurídico que aparece ao lado da liberdade, da justiça e da igualdade, projeta-se, como princípio, para o campo constitucional, em íntimo relacionamento com os princípios vinculados à liberdade, à justiça e à segurança. Interessa-nos aqui o relacionamento entre princípio da solidariedade e os princípios vinculados à justiça tributária, nomeadamente a capacidade contributiva e o custo/benefício (TORRES, *apud* BECHO, 2009, p. 326).

Confirmando a afirmação do professor Becho, o tributarista Marco Aurélio Greco já comentava em trabalho publicado no I Congresso Internacional de Direito Tributário, realizado em agosto/1998, há quase treze anos, portanto, tratando do tema de abuso de direito no planejamento tributário:

[...] assume relevância a disposição contida no seu art. 3º [da CF/88 – escarcimento nosso] I que, ao prever os objetivos gerais de todo o País, consagra a noção de que a liberdade tem como contraponto a solidariedade, para que, da composição de ambas,

surja como resultante uma sociedade justa. Isto significa que a própria igualdade geral, e a capacidade contributiva no campo tributário, devem ser vistas nesse contexto, ambas antes da igualdade tributária. Isto significa que a igualdade geral e a capacidade contributiva estão informadas pelo princípio da solidariedade social; e as próprias liberdades individuais não são absolutas, encontrando seu temperamento, também, na solidariedade social (GRECO *in* Justiça Tributária, 1998, p. 623).

Assim, é cada vez mais evidente a importância que a doutrina vem conferindo a valores como solidariedade e a ética no Direito Tributário, ao contrário do que se via num passado não tão distante. Aparentemente a mudança de paradigma ocorreu devido à evolução das discussões a respeito dos Direitos Fundamentais, e especificamente no Brasil devido à promulgação da Constituição Federal de 1988.

Segundo alguns doutrinadores, essa mudança de paradigma colocou o homem no centro do Direito Tributário, lugar até então ocupado pelo contribuinte e pelos tributos. Refletindo sobre essa mudança Becho comenta:

Colocar o homem no centro do direito tributário implica afirmar que a simples arrecadação não é mais o fim último do direito tributário. A finalidade do direito tributário é fazer da arrecadação um ato de justiça social, com limites, com proteções ao contribuinte diante da força e da voracidade do Estado. O legislador não é mais a única fonte do direito. A Constituição, como única fonte, confere poderes tributários significativos tanto para o legislador quanto para o juiz, o administrador público mais qualificado e, também, para o pagador de tributos.

[...]

O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja uma mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Exige, também, um fim mais elevado: a arrecadação com respeito ao humano, não um simples ato de força estatal, em benefício apenas dos detentores do poder (BECHO, 2009, p. 342-343).

Assim, se para o cidadão existe um dever fundamental de pagar impostos, para o Estado existe um dever fundamental de utilizar o seu poder de tributar dentro do enquadramento legal, e com uma finalidade precípua, que é buscar o bem comum. Para que a tributação atenda aos valores da ética e da justiça, ela terá que onerar aqueles que podem contribuir, sem privilégios individuais ou de grupos e, ainda, utilizar o produto arrecadado para o bem comum, conferindo proteção social à camada da população brasileira menos favorecida, que não tem acesso nem mesmo a um mínimo necessário a uma vida digna, o que se convencionou chamar de um mínimo existencial, já referenciado anteriormente quando se tratou do Princípio da Capacidade Contributiva.

Em artigo publicado a respeito da ética na tributação, e sobre o mínimo existencial, Nogueira (2011) salienta que

A relação jurídica tributária que se estabelece entre o fisco e o cidadão deve ser contemporaneamente pensado sob dois prismas. Do ponto de vista dos efeitos desta relação jurídica podemos dizer que ela é unilateral porquanto o cidadão-carente é protegido neste liame pela intributabilidade do mínimo existencial, isto é, o cidadão-carente na cidadania fiscal unilateral tem unicamente a posição de sujeito credor da



solidariedade do Estado e o Estado tem unicamente a posição de sujeito devedor desta solidariedade. Já na cidadania fiscal bilateral [...] a relação jurídica entre Fisco e cidadão-contribuinte quanto aos seus efeitos é bilateral, ou seja, há obrigação para ambas as partes, deveres e direitos do Fisco, ética tributária, deveres e direitos dos cidadãos-contribuintes, ética fiscal privada.

Neste sentido o conceito de cidadania fiscal unilateral ora cunhado, quer significar o direito à intributabilidade de um mínimo existencial (bens primários) à todos aqueles cidadãos brasileiros credores desta solidariedade, até porque como bem alerta Ricardo Lobo Torres, ‘sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as condições iniciais de liberdade. A dignidade humana e as condições materiais da existência não podem retroceder aquém de um mínimo, do qual nem os prisioneiros, os doentes mentais e os indigentes podem ser privados’ (NOGUEIRA, 2002).

Discorrendo sobre o conceito da cidadania fiscal o tributarista francês Emmanuel de Crouy Chanel comenta, referindo-se ao sistema tributário de sua terra:

O mesmo movimento que fundamenta a obrigação fiscal do cidadão conduz então a lhe reconhecer direitos, passivos ou ativos, para aqueles pelos quais esta obrigação fiscal está enquadrada. Existe, portanto duas aproximações possíveis da cidadania fiscal: como fundamento da obrigação fiscal, ou como enquadramento da obrigação fiscal (CHANEL *in* FERRAZ, 2009, p. 32).

Ou seja, se por um lado a cidadania fiscal, como fundamento da obrigação fiscal, imputa ao cidadão a obrigação de pagar impostos, por outro lado, como enquadramento daquela obrigação, ela circunscreve ao Estado essa obrigação fiscal numa moldura estrita, “como um temperamento da soberania fiscal” (*idem*, p. 60), que limita a atuação tributária do Estado.

Ainda na opinião do professor Chanel (*ibidem*, p. 27), no texto intitulado “A Cidadania Fiscal” (*La Citoyenné Fiscale*), a cidadania foi integrada em dois discursos complementares de legitimação do imposto moderno: “o primeiro como “elemento de mitigação do absolutismo fiscal”, e o segundo que funda naquele conceito a própria obrigação fiscal. Discorrendo sobre as antinomias observadas no sistema tributário francês ao longo da história, o autor chega a se questionar se o conceito de “cidadania fiscal” não seria um “conceito vazio”, uma mera peça de retórica para “fustigar” contribuintes reticentes (*ibidem*, p. 27). Desenvolvendo o tema o autor confronta visões ideológicas sobre os fundamentos da obrigação fiscal, como ver-se-á a seguir, e esgrima argumentos que sugerem uma resposta negativa ao questionamento.

Como elemento de atenuação da sujeição fiscal, Chanel apresenta teorias baseadas nas idéias liberais de Lock e Rousseau, que vinculam o imposto principalmente à propriedade (*property*). Esclareça-se, por oportuno, que a ideia de propriedade de que se trata aqui é a ideia “lockiana” de propriedade, que não se limitava à certeza da propriedade ao cidadão e sua livre fruição, mas incluía também “a propriedade que os homens têm sobre a sua pessoa (vida,

integridade corporal)”. Nesse contexto segurança e liberdade são considerados aspectos da propriedade (CHANEL *in* FERRAZ, 2009, p. 33).

A relação entre o imposto, como uma transferência de parcela da propriedade para o Estado, e o direito à propriedade, no contexto do contrato social, é analisada por Chanel que conclui:

Ele [o imposto – esclarecimento nosso] pode surgir de uma repartição original do direito de propriedade no momento do estabelecimento do contrato social, cada associado fez uma doação de uma parte determinada de sua propriedade ao ente recentemente construído.

[...]

Somente os proprietários podem então renunciar ao seu direito de propriedade, e somente a existência de tal renúncia pode justificar que o imposto não seria uma espoliação ilegítima. (CHANEL *in* FERRAZ, 2009, p. 35-36).

Ou seja, para Chanel o próprio cidadão renuncia a parcela de sua liberdade (propriedade) para garantir o seu direito de propriedade sobre o demais participantes do contrato social.

Nesse discurso, o imposto necessário ao Estado para manter a propriedade dos cidadãos, numa comunidade politicamente organizada, poderia ser elevado, desde que autorizado pelos cidadãos, mas não poderia ser elevado o suficiente para ameaçar a liberdade desses mesmos cidadãos, pois isso seria negar o seu próprio pressuposto, ou seja, o contrato social que delegou ao Estado o poder de tributar. Assim, “o montante do imposto suportável é, então, uma espécie de equilíbrio entre a liberdade garantida pelo Estado e a liberdade retirada pelo Imposto” (CHANEL *in* FERRAZ, 2009, p. 39).

Já o discurso da cidadania como fundante da própria obrigação fiscal, apesar de também, na prática, impor limites à tributação, foca na definição material de uma lei fiscal considerada justa, operando no plano da legitimidade. E aqui, mais uma vez, como já visto anteriormente, o que se observa na análise do autor é o uso da ideia de solidariedade, de pertencimento a uma comunidade politicamente organizada, para justificar a obrigação fiscal. Se no discurso anterior a obrigação fiscal poderia ser definida por uma “teoria do imposto-troca” (o cidadão paga o imposto em troca de determinados serviços por parte do Estado), este outro discurso pode ser definido pelo que se poderia chamar de “teoria do contribuinte-cidadão” (CHANEL *in* FERRAZ, 2009, p. 60-62).

A teoria do contribuinte-cidadão, de início, fundamenta a universalidade do imposto, visto que todos pertencem à comunidade, e fundamenta o princípio da capacidade contributiva, no sentido de que cada cidadão deve contribuir na medida de sua capacidade, cabendo apenas discussão a respeito de como definir essa capacidade.

E aqui, mais uma vez, tem-se uma discussão ideológica a respeito da definição do *quantum* justo. Sobre o tema preleciona o professor Chanel:

De fato, o reconhecimento da teoria da cidadania da fiscalidade implica que um compromisso possa ser estabelecido entre os possuidores preocupados de não abandonar à coletividade o direito de determinar os critérios de repartição da carga fiscal, e dos reformadores sociais verem no imposto um meio de correção das desigualdades sociais (o imposto progressivo sobre a renda aparece como indispensável ao projeto republicano, uma manifestação de fraternidade entre os cidadãos).

[...]

Os liberais irão desenvolver uma concepção de igualdade compatível com o princípio de impostos sintéticos progressivos. [...] Para eles, o imposto definido como uma exação sobre o supérfluo dos contribuintes deve ser proporcional não aos rendimentos, mas à parte supérflua dos rendimentos, que constitui isoladamente a medida da capacidade contributiva.

[...]

De sua parte os republicanos vão encontrar no solidarismo um meio de justificar – e assim, enquadrar – o recurso ao imposto como um modo de correção social. ‘O solidarismo, que reivindica, além disso, ser uma alternativa ao ‘liberalismo individualista’ e ao coletivismo, define o homem como um ser por natureza social’. [...] A obrigação de solidariedade social não é então facultativa, ela não resulta senão de uma livre manifestação da vontade do indivíduo. Ela tem caráter objetivo. Pelo simples fato de que ela existe, o homem é devedor para com a sociedade de uma obrigação de solidariedade (CHANEL *in* FERRAZ, 2009, p. 69-70).

Pelo exposto, conclui-se que a cidadania fiscal é conceito que introduz no Direito Tributário a teoria dos valores, especificamente os valores constitucionais da cidadania, da solidariedade, da justiça, e da ética. A cidadania fiscal é conceito que procura superar as teses meramente positivistas no Direito Tributário, de um Estado que tributa apenas por ser detentor da soberania fiscal, e de um contribuinte que paga seus impostos apenas por um dever jurídico.

A cidadania fiscal, como fundamento da própria obrigação fiscal, comete ao cidadão o dever de pagar impostos, o que lhe confere o direito, por outro lado, de exigir do Estado a circunscrição da atividade tributária à moldura estrita dos limites definidos ao seu poder de tributar, e ainda o direito de ver os seus impostos aplicados pelo Estado na consecução do bem comum.

## CONCLUSÃO

Conclui-se, portanto, que a cidadania fiscal deve ser entendida como uma via de mão dupla, compreendendo a tributação como atividade autorizada pelos cidadãos, condicionada ao respeito à sua propriedade, cobrando do Estado, portanto, que ele se abstenha de qualquer tipo de tributação exacerbada que importe em efeito confiscatório sobre a propriedade, uma vez que isso seria o descumprimento das condições iniciais do pacto social, e importaria em destruição da riqueza que garante o desenvolvimento do próprio Estado.

A cidadania é decorrente do dever fundamental de pagar tributos, um preço pago por todos os integrantes de um Estado social, para usufruírem um Estado baseado na liberdade e na solidariedade, considerando que a efetivação dos direitos sociais depende da arrecadação de impostos pelo Estado.

Depreende-se também do conceito que o tributo não pode ser encarado nem como um mero poder para o Estado, numa visão positivista, nem como um mero sacrifício para os cidadãos. Antes deve ser encarado como uma contribuição solidária, baseada na ética, de forma a viabilizar a atuação do Estado, que em contrapartida deve exercer o seu mister de arrecadar tributos nos exatos termos a ele conferidos, e ainda aplicar os recursos arrecadados estritamente na consecução do bem comum.

A cidadania fiscal exige do Estado o respeito ao direito à intributabilidade de um mínimo existencial, que garanta ao cidadão e à sua família uma vida digna, uma vez que, sem este mínimo, cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e as condições de uma liberdade efetiva.

A relação tributária constituída sob a premissa de uma cidadania fiscal importa ainda no respeito do Estado, na sua atividade tributária, à capacidade contributiva das pessoas físicas e jurídicas, até como forma de preservação do próprio desenvolvimento, do qual o Estado, como associação de cidadãos, é beneficiário.

A tributação deve ser realizada de modo a não retirar o bem ou inviabilizar o direito de propriedade, considerando o poder de destruir ínsito numa tributividade exacerbada. O perdimento de bens para o Estado foi autorizada pelo constituinte apenas como sanção penal por ato ilícito, vedando a prática, expressamente, na atividade tributária. Referida vedação aplica-se no campo da fiscalidade, e não na extrafiscalidade, onde os fins justificam eventual tributação exacerbada.

## REFERÊNCIAS

- AGRA, Walber de Moura; **Curso de Direito Constitucional**, 4 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2008.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14 ed., Rio de Janeiro: Forense, 1990.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6 ed., Coimbra: Almedina, 1993.
- CASTRO, Flávia Lages de. **História do Direito Geral e Brasil**, 2 ed., Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2005.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 3 ed., São Paulo: Saraiva, 1976.
- DEL VECCHIO, Giorgio. **História da Filosofia do Direito**. Belo Horizonte: Líder, 2004.
- DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 21 ed., São Paulo: Atlas, 2008.
- FERRAZ, Roberto (Coord.). **Princípios e Limites da Tributação 2: os Princípios da Ordem Econômica e a Tributação**.
- FUNDAÇÃO GETÚLIO VARGAS, DIREITO – RIO. **Dos Princípios Aplicáveis na Relação Entre o Fisco e o Contribuinte**. Disponível em [http://academico.direitorio.fgv.br/ccmw/Dos\\_princípios\\_aplicáveis\\_na\\_relação\\_entre\\_fisco\\_e\\_contribuinte\(conceito\\_e\\_espécies\)](http://academico.direitorio.fgv.br/ccmw/Dos_princípios_aplicáveis_na_relação_entre_fisco_e_contribuinte(conceito_e_espécies)). Acesso em 06/04/2010.
- GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário; Abuso de Direito; Limites e Garantias da Autonomia Privada**. 1998. Trabalho apresentado no 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET (Justiça Tributária), Vitória, 1998.
- HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 13 ed., São Paulo: Atlas, 2004.
- IHERING, Rudolf von. **A Luta pelo Direito**. 20 ed., Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- LAFER, Celso. **A Reconstrução dos Direitos Humanos – Um Diálogo com o Pensamento de Hannah Arendt**. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

\_\_\_\_\_. **Execução Fiscal Administrativa** - Síntese dos Argumentos Utilizados na Defesa do Anteprojeto e da Correspondente Refutação. Disponível em <[http://www.abance.com.br/site/arquivos/jornal/200704\\_encarte.pdf](http://www.abance.com.br/site/arquivos/jornal/200704_encarte.pdf)>. Acesso em 10/12/2010.

NABAIS, José Casalta. **Por uma Liberdade com responsabilidade**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

\_\_\_\_\_. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Ética Tributária e Cidadania Fiscal**. Disponível em <[http://www.google.com.br/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCoQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.fiel.edu.br%2Fpainel%2Fuploads%2F27\\_02\\_2008\\_\\_12\\_59\\_14%25C9TICA%2520TRIBUT%25C1RIA%2520E%2520CIDADANIA%2520FISCAL.rtf&ei=mAK\\_TZvcHYrh0QHP9p3MBQ&usg=AFQjCNEtEntTmNIPUYM8AKJ3pTdCTw98tw](http://www.google.com.br/url?sa=t&source=web&cd=4&ved=0CCoQFjAD&url=http%3A%2F%2Fwww.fiel.edu.br%2Fpainel%2Fuploads%2F27_02_2008__12_59_14%25C9TICA%2520TRIBUT%25C1RIA%2520E%2520CIDADANIA%2520FISCAL.rtf&ei=mAK_TZvcHYrh0QHP9p3MBQ&usg=AFQjCNEtEntTmNIPUYM8AKJ3pTdCTw98tw)>. Acesso em 02/05/2011.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional** - Caderno de Direito Constitucional - Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Porto Alegre, 2006.

\_\_\_\_\_. **Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional**. 4 ed., São Paulo: Max Limonad, 2000.

SANTOS, Roberto Carlos dos. **O Conselho de Política Tributária e a Defesa do Contribuinte**. Disponível em <[http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf\\_bancos/n0001923.pdf](http://www.bndes.gov.br/clientes/federativo/bf_bancos/n0001923.pdf)>. Acesso em 06/04/2010.

SARMENTO, Daniel; GALDINO, Flávio. **Direitos Fundamentais: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 15 ed., São Paulo: Malheiros, 1998.

SIQUEIRA, Dirceu Pereira; PICCIRILLO, Miguel Belinati. **Direitos fundamentais: a evolução histórica dos direitos humanos, um longo caminho**. Disponível em <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5414](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5414)>. Acesso em 12/12/2010.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2 ed., Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

\_\_\_\_\_. **Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário.** 1998. Trabalho apresentado no 1º Congresso Internacional de Direito Tributário – IBET (Justiça Tributária), Vitória, 1998.

\_\_\_\_\_. **Reforma Fiscal do Estado ou Reforma do Estado Fiscal?** 1996. Disponível em <<http://www.rlobotorres.adv.br/htm/artreformafiscal.htm>>. Acesso em 22/04/2011