

## Princípios Jurídicos Tributários na Constituição e o Mínimo Existencial

José Lázaro Carneiro Rios\*

### 1. Introdução.

Os princípios constitucionais atuam como motivos basilares de outras normas. Esses fundamentos constitucionais significam, pois, um conjunto de princípios a partir dos quais se pode fundar ou deduzir um agrupamento de conhecimentos, que restringem e delimitam a conduta e o campo de atuação do legislador ordinário

Com efeito, o atual texto constitucional conduz ao entendimento sistemático de proteção aos princípios. Alguns explícitos, a exemplo da legalidade, outros implícitos, a proporcionalidade, p.ex. Desatendidas as condições enunciadas no texto da Constituição resta possível a argüição de inconstitucionalidade de lei que a contrarie.

Isto quer dizer que ao legislador ordinário não se permitirá desconhecer as determinações constantes no texto da CF, sob pena de inconstitucionalidade de seus atos. Contudo, justifica-se o legislador e até encontra guarida na doutrina, que o princípio ou a determinação constitucional invocada (quando isto acontece) não possui eficácia plena e depende de regramento infraconstitucional. Dessa forma, consegue aprovar seus textos legais. É certo, porém, que não explica o porquê de manter-se inerte, visto que aquela norma depende de sua atuação.

Ocorre que o legislador ao adotar essas posturas permite-se, por via reflexa, que a interpretação dos princípios conforme interesses diversos daqueles que são observáveis no exame sistemático do texto constitucional.

É o que se nota quando se argumenta sobre a determinação constitucional de considerar o princípio da capacidade contributiva, quando da criação dos impostos. Sabe-se que esse princípio ingressou no ordenamento jurídico nacional com a finalidade de inibir o legislador pátrio na instituição de tributos que contrarie o que a doutrina costuma chamar de "mínimo existencial". Na atual Carta constitucional, "ex vi" do art. 145, parágrafo primeiro, conclui-se que o princípio permanece inalterado, embora o legislador brasileiro o ignore ao instituir o tributo e não haja prestígio perante o judiciário.

É certo dizer que esse princípio constava do texto da Constituição Federal de 1946 (art. 202). Posteriormente, o legislador entendeu sua desnecessidade constitucional.

Em decorrência desse desprezo do legislador, não houve a inclusão do princípio da capacidade contributiva no texto da constituição de 1967. Essa conduta evidencia o pensamento legislativo da época – sob o regime militar –, que entendia, parece, ser desimportante o princípio. Ao revés desse descaso legislativo, sua influência na legislação tributária é retomada atualmente ao ingressar, destacadamente, no atual texto constitucional.

Sobrestado aquele pensamento meramente político, pois pretendia naquela época (1967) o aumento da carga tributária, o que se tem em mente como objetivo agora é comprovar, sem esgotamento, claro, do tema, que a norma constitucional da capacidade contributiva tem eficácia plena e vincula o legislador, quando da criação do tributo, e o judiciário, quando examine o princípio no caso concreto.

## 2. As Normas Mantenedoras de Garantias de Sobrevivência.

Segundo ensina o professor André Ramos Tavares (2005, p. 33),

“As leis representariam o produto final da razão, um corpo (normativo) dotado de racionalidade. [...] sendo o método lógico o mais adequado para conferir suporte a essa tese. Essa era a concepção advinda do iluminismo (Callejón, F. (1991: 38-9) e do jusnaturalismo racionalista (Tremps, 1985: 37))”.

Não havia, como reconhece o professor André, maior preocupação com o processo de formação das leis. A supremacia da lei aparecia absoluta.

Assim se percebe em Rousseau que se conformava a defesa da soberania popular pelo império absoluto da lei. Kant não concebera a lei como referente à soberania do povo, embora racionalizasse sua supremacia.

Assevera André Tavares (ob. cit., p. 36) que “[...] a exaltação da lei adveio do triplo fundamento. i) A aspiração democrática na lei se via realizada. Ii) A realização iluminista do ideal de razão. Iii) A certeza e a segurança se reconheciam no instrumento lei.”

É certo que em ambiente no qual tudo depende da lei (formal), aparece o Estado para diminuir o impacto revolucionário e constitucional inicialmente traçado (conteúdo material). Nessas condições somente a lei determinava eficácia aos direitos almejados.

Não poderia ser diferente o que viria a acontecer. O Estado “legalista” perdia força. A crise da lei é a crise do parlamento. Desse modo, havia, ou ainda há, declínio da confiança no parlamento.

No entanto, como adverte André Tavares (op. cit. p. 44), “assistiu-se, assim, à transposição de um modelo baseado numa democracia radical. (Grifo do autor). Afirma ainda André que houve “abandono do método lógico pelo método da argumentação e convencimento, especialmente pelos tribunais”.

No entanto, ainda se encontram em nossa legislação situações em que o sentido ou aparência da norma modifica-se por outros fatores que a própria argumentação.

É o que se depreende da sempre precisa lição do ilustre professor Paulo de Barros Carvalho (2002, p. 2),

“Toda a importância do direito posto, numa sociedade historicamente considerada, ganha força evidência sempre que nos lembramos dessa arguta observação: Altera-se o mundo físico mediante o trabalho e a tecnologia, que o potencia em resultados. E altera-se o mundo social mediante a linguagem das normas, uma classe da qual é a linguagem das normas do Direito”. (Grifo do autor, ao citar Lourival Vilanova, *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*, RT, 1997, pp. 3-4).

Desse entendimento do professor Paulo de Barros, afirmar-se-á, pois, que o objeto da Ciência do Direito é o “contexto normativo que tem por escopo ordenar o procedimento dos seres humanos, na vida comunitária”.

## 2.1 Razões de Justiça Adequada à Matéria

A Constituição passou a ser a “carta de competências”, ou o locus no qual se deve buscar tanto a fonte máxima do Direito como os critérios para identificação legítima das demais fontes do Direito, assim como a repartição orgânica da capacidade normativa (potestas normandi). Hão de nortear a construção de sentido dessas expressões usadas a funcionalidade e a objetividade, notas que inexoravelmente serão observadas naquilo que se realiza a seguir.

Identifica Cappelletti (1968: 1-2) apud André Tavares (op. cit. p. 147) “Justiça Constitucional” e “jurisdição constitucional” como sinônimas, mas na lição do prof. André,

aquele “bem captou a estreiteza da visão doutrinária que pretende identificar a primeira como o controle da constitucionalidade das leis”. Esta, em verdade, representa tão-somente uma das formas de justiça constitucional e não a sua totalidade. Todavia, essa é a forma que passa a interessar para o presente trabalho, pois sem justiça constitucional não há como se cobrar justiça fiscal, inseridas em leis comuns.

De início, toma-se emprestada a “função comunitarista” do professor André. Informa que adotou tal designação por se tratar de uma função vocacionada para o âmbito comunitário e não para o âmbito interno de um Estado. Sua preocupação é o Direito Comunitário, isto é, “a própria sobrevivência comunitária”.

O que interessa, pois, naquela função comunitária, é o controle da conformidade dos atos normativos (e, eventualmente, não normativos) de um Estado às diretrizes superiores do Direito comunitário e sua extensão deve alcançar os atos normativos das diversas fontes de produção do Direito autorizadas pelo mesmo Estado.

Assim, como afirma o professor André (op. cit. p. 364), “Quando se justifica a proteção do Direito comunitário como imposição constitucional, sua tutela implica, como visto, a tutela da própria Constituição”, tratam-se, pois, de normas que resguardam a sobrevivência do indivíduo.

## 2.2 Sentido de Justiça das Leis

Desde Santo Agostinho, em suas Confissões: “Que são ricos sem justiça senão um grande bando de ladrões?” Para os dias atuais significaria dizer que, sem a justa repartição da carga fiscal total entre os cidadãos, apenas alguns se beneficiariam em detrimentos de muitos. Isto quer dizer que política fiscal não pode ser mera política de interesses.

Na visão do professor Paulo de Barros (op. cita., p. 144), “O princípio da justiça é uma diretriz suprema.[...] Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no para figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada. [...] Nenhum outro o sobrepuja, ainda porque para ele trabalham”.

Conceber leis fiscais descompromissadas com justiça não pode ser fundamentado nem mesmo pelo interesse público de arrecadar dinheiros para as necessidades financeiras do Estado. Não há se falar em justiça se não considerada a capacidade contributiva como princípio presente no texto constitucional e vinculante. Decerto ele corresponde aos princípios do Estado Social de Direito e à consciência jurídica.

Como se sabe, a capacidade tributária independe da capacidade civil. Significa dizer que a incapacidade civil não afeta a capacidade jurídica do sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, as medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios (CTN, art. 126, inc. II), não afetam sua capacidade de pagar tributo.

Ainda que o ilustre professor Hugo de Brito (op. cit.,p. 137) pense diferente entende-se versar o entendimento como forma de prestigiar a interpretação econômica, isto é, o que importa é a renda, o patrimônio, etc.. Não se pode, dessa forma, desconhecer a capacidade de pagar tributo.

Apreciar as leis sem esse sentido de justiça que toda lei contém - ou devia abrigar - em seu conteúdo implícito, estar-se-ia diante da incongruência de leis que deveriam proteger, mas que, ao contrário, sevem para interpretações casuísticas de caráter meramente políticas.

No exame das normas constitucionais, preleciona o professor Luís Roberto Barroso (2003, p. 142) que,

“As disposições constitucionais, já se demonstrou, são normas jurídicas dotadas de força normativa e aptas, em muitos casos, a produzir efeitos concretos independentemente de regramento ulterior. Conquanto isto pareça uma obviedade, tem sido ela tão longamente negligenciada que diversas Constituições modernas se viram na contingência de declarar expressamente a aplicabilidade imediata dos preceitos constituições.”

A realização do princípio da capacidade contributiva, no dizer de Klaus Tipke e Douglas Yamashita (2002, p. 30), “é um progresso perante uma tributação arbitrária, sem princípios, perante uma tributação segundo o oportunismo político, perante um pragmatismo ou fiscalismo ilimitado”. Há um mínimo existencial a ser preservado. Em tópico adiante, como se verá, o princípio do mínimo existencial, isto é, a própria sobrevivência, terá importante papel.

Prestigioso trazer à luz a participação do judiciário nesse processo de justiça. O professor Doutor em Direito pela UFPR, Jônatas Luiz Moreira de Paula (2002, p. 29), ensina que,

“Na estrutura organizacional e funcional do Estado, o poder judiciário figura como órgão controlador e moderador dos excessos dos demais poderes. Na prática, ele se presta ao papel de mantenedor da coerência do sistema (= estrutura de poder = Estado = classes dominantes), pela legitimação dos atos estatais, inclusive os geradores de injustiças e distorções, bem como pela conviência e pusilanimidade diante da dominação de classes, na arena ideológica do Estado”.

Enfim, pode ocorrer o que nos transmite Jean Cruet ilustre advogado e professor francês da Faculdade de Sorbonne – Paris (2003, p. 132) que, “Socialmente, uma injustiça que ninguém vê não existe, e um absurdo, que todo o mundo aceita, é um elemento do bom senso”. (Grifo do autor).

### 3. Princípios Constitucionais Tributários

A distinção entre enunciado, como texto escrito, e norma, como texto construído pelo operador do Direito a partir de um ou mais enunciados, torna-se relevante para este trabalho. Essa compreensão do sentido dos enunciados contidos nos textos apresenta o alcance do texto escrito.

Inicialmente e sem maiores compromissos, faremos breves comentários acerca de alguns princípios constitucionais. Outros, no entanto, a exemplo da igualdade e do não confisco, merecerão maior destaque, pois de grande importância para este trabalho.

### 3.1 Legalidade

O princípio vem expresso no art. 97, caput e inc. I, do CTN, que determina a instituição ou extinção de tributos tão-somente pela lei. Nesse sentido, ensina o professor Hugo de Brito (2005, p. 53) que “Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei (CF/88, art. 150, inc. I)”. Essa é a regra, exceto nas hipóteses ressalvadas pela própria Constituição.

Conquanto o teor do texto constitucional determine que as regras tributárias atinentes à instituição ou extinção de tributos devam ser por lei admite-se que medidas provisórias sejam utilizadas para tal fim. Entretanto, o texto da Emenda Constitucional 32, art. 62, parágrafo 2º, estabeleceu que se pode fazer uso de tal medida, na instituição ou majoração de tributos.

O debate sobre esse assunto não receberá tratamento mais detalhado, pois não tem interesse para este trabalho. Importa saber, apenas, que, em geral, a legislação tributária impõe regras que serão observadas pelo legislador, seja ao exigir lei complementar ou ordinária, conforme se imponha a situação.



### 3.2 Competência Tributária

Consoante a inteligência do art. 6º., caput, do CTN “a atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal”.

Com efeito, a CF distribui a competência tributária entre a União (arts. 153 e 154), os Estados e o Distrito Federal (art.155) e os Municípios (art.156)

Competência tributária é o poder impositivo juridicamente delimitado, e, sendo o caso, dividido. Na lição de Paulo de Barros (cit., p. 210) a competência tributária “é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos”.

É a capacidade tributária o poder de legislar, ao regular, p.ex., os expedientes necessários à sua funcionalidade. Com relação aos impostos será exclusiva para o ente ao qual a CF estipulou a competência para instituí-los. É dizer que os Estados-Membros e o Distrito Federal são competentes para instituir o ICMS, a União para a instituição do IPI e o Distrito Federal e os Municípios serão competentes para a instituição do IPTU.

No entanto, há tributos que são comuns a todos. São exemplos as contribuições de melhoria e as taxas de serviço que serão instituídas no âmbito de suas competências por qualquer dos entes da federação.

### 3.3 Princípio da Igualdade

Da leitura do texto constitucional, e se esta forma fosse a única de sua interpretação, estar-se-ia definindo igualdade sem a amplitude que requer tão delicado princípio.

Em verdade, parece que o legislador ao editar leis já a faz com a interpretação que se deva dar sem que haja possibilidade de outro entendimento. Interessante observação nos trás Jean Cruet, (cit., p. 70), que, para ele,

“Os textos, com efeito, nunca formam uma rede bastante cerrada, nem bastante firme para impedir os costumes parlamentares e governamentais de fazerem prevalecer tacitamente contra a Constituição regular uma Constituição oculta que a excede e pode desnaturá-la”.

### 3.3.1 Igualdade Formal

Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza (art. 5, caput). Consta também do texto constitucional que todos são iguais em direitos e obrigações (art. 5º, I), ou ainda entre empregado e trabalhador avulso (art. 7º. XXXIV). Esta é a igualdade formal. O que se pretende é a igualdade material. É a norma construída para atingir os objetivos do Estado Democrático.

Assevera Bernardo Ribeiro de Moraes (1994, p 112) que “O direito que a Constituição assegura são os mesmos para todas as pessoas, não havendo, para a lei, grandes ou pequenos, ricos ou pobres, fortes ou fracos. O direito nivela a todos. Devemos dizer que essa igualdade não tem um sentido absoluto, mas relativo”. (Grifo do autor).

O princípio da igualdade de direitos tem como escopo tem a idéia de que todos os cidadãos possuem o direito de tratamento idêntico pela lei. O que se veda, em verdade, são as diferenciações arbitrárias ou discriminações sem razão de ser, pois no conceito de justiça inclui-se o tratamento desigual na medida dessas desigualdades. A igualdade absoluta, seja

tributária ou não, em que todos os contribuintes pagassem a mesma contribuição fiscal, importaria em tratamento desigual, em benefício dos mais abastados.

No mesmo sentido, o professor Bernardo Ribeiro de Moraes (cit., p. 113) assevera que, “todos sejam iguais perante a lei, mas dentro das diferenças existentes. [...] Um simples cidadão, v.g. não poderá ter o mesmo direito de um magistrado”.

Na lição de Alexandre de Moraes (2005, p.32), o princípio da igualdade opera em dois planos,

“De uma parte, frente ao legislador ou ao próprio executivo, na edição, respectivamente, de leis, atos normativos e medidas provisórias, impedindo que possam criar tratamentos abusivamente diferenciados a pessoas que se encontrem em situações idênticas. Em outro plano, na obrigatoriedade ao intérprete, basicamente, a autoridade pública, de aplicar a lei e atos normativos de maneira igualitária, sem estabelecimento de diferenciações [...]”.

Assevera Cleide Previtalli (op. cit., p. 56 que,

“A igualdade na lei constitui exigência destinada ao legislador que, na elaboração da lei, nela não poderá incluir fatores de discriminação. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz exigência destinada aos Poderes Executivo e Judiciário, que, na aplicação da norma legal, não poderão utilizar critérios discriminatórios”. (Sem o grifo).

A igualdade perante a lei é a igualdade formal. Esse princípio se dirige diretamente ao aplicador da lei, o que difere da igualdade na lei que se dirige este princípio ao legislador, como mencionado logo acima. No primeiro caso, o executor da lei deve aplicá-la, de acordo com os critérios da própria lei. No segundo caso, o legislador, ao elaborar a lei, deve reger situações idênticas com disposições iguais. Consigne que não cabe invocar-se o

princípio nos casos em que a própria Constituição explica, ou implicitamente permite, a desigualdade.

Nesse mesmo sentido, o Supremo Tribunal Federal decidiu ao examinar o AI 452642 AgR / MG - MINAS GERAIS, cuja transcrição segue abaixo”

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. SISTEMA "SIMPLES". OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA. INEXISTÊNCIA. ART. 9º, DA LEI 9.317/96. I. - Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta. ADI 1.643, Plenário. "DJ" de 14.3.2003. Precedentes. II. - Agravo não provido. Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO. (Grifo nosso).

### 3.3.2 Igualdade Material

O princípio da igualdade tem por destinatário, como se percebe, o legislador, que, em sua tarefa regulada constitucionalmente, não deve afastar-se do tratamento isonômico.

Todavia, a igualdade há de subordinar-se às diferenças existentes entre os destinatários da norma, o que leva à conclusão da inexistência da igualdade absoluta, que, caso configurada, criaria situações de absoluta desigualdade. Esse entendimento confirma que ao princípio da igualdade deve ser incluído o conceito de proporcionalidade.

Ensina Bandeira de Melo (2004, p. 101) que,

“Em rigor, o princípio da proporcionalidade não é senão faceta do princípio da razoabilidade [...], que pode surdir e entremostrarse sob esta feição de desproporcionalidade do ato, salientando-se, destarte, a possibilidade de correção judicial arrimada neste fundamento”.

Assevera ainda o ilustre professor Bandeira de Melo, ao comentar o princípio da razoabilidade, e referir-se a certa margem de liberdade (margem de discricão) ao administrador público “significa que lhe deferiu o encargo de adotar, ante a diversidade de situações a serem enfrentadas, a providência mais adequada a cada qual delas”. Não deve, pois, o administrador agir sem essa limitação.

Essa lição de Bandeira de Melo confirma a necessidade de avaliar-se mais adequadamente a expressão constitucional “sempre que possível”, quanto à personalidade na instituição de imposto e a capacidade econômica (contributiva) do contribuinte.

Com efeito, encontra-se, por exemplo, no Código de Processo Civil (art. 125,I) essa limitação, pois determina competir ao juiz, na direção do processo, “assegurar às partes igualdade de tratamento”. Ocorre, no entanto, tratar-se de garantia formal. Há de buscar-se, ao contrário, a igualdade material, ou seja, a efetivação dessa igualdade exigida. O processo deve ser dotado de meios para promover a igualdade entre as partes. Ensina Bedaque (2001, p. 98) que,

“Um deles, sem dúvida, é a previsão de que o juiz participe efetivamente da produção da prova. Com tal atitude poderá evitar ele que eventuais desigualdades econômicas repercutam no resultado do processo. Essa interferência do magistrado não afeta de modo algum a liberdade das partes. [...] A real igualdade das partes no processo constitui valor a ser observado sempre, ainda que possa conflitar com outro princípio processual. [...] a ausência de iniciativa probatória pelo juiz corresponde a alguém assistir passivamente a um duelo entre o lobo e o cordeiro”.

Ainda sob amparo nas lições do ilustre jurista Bandeira de Melo (O Conteúdo Jurídico do Princípio da Igualdade, 3ª. Ed., 10ª. Tir., pp. 37-38) apud Regina Helena Costa (op.cit., p. 39), as discriminações são admissíveis quando se verifique uma correlação lógica entre o fator de *discrimen* e a desequiparação procedida e que esta seja conforme aos interesses prestigiados pela Constituição.

Há de concorrer certos requisitos, para que não se agrida o princípio da isonomia: 1) que a discriminação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo; 2) que o fator de desigualação consista num traço diferencial residente nas pessoas ou situações, vale dizer, que não lhe seja alheio; 3) que exista um nexó lógico entre o fator de discriminação e a discriminação legal estabelecida em razão dele; e 4) que, no caso concreto, tal vínculo de correlação seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, visando ao bem público, à luz do texto constitucional.

Ensina Eros Roberto Grau (O direito posto e o direito pressuposto. 5ª. ed.,2003, p. 70-71) que “Os princípios jurídicos, princípios de direito, não são resgatados fora do ordenamento jurídico, porém descobertos no seu interior”. (Grifo do autor).

Dizia Duguit (1927, p. 171) apud Eros Grau (op. cit., p. 74) “A lei escrita é um modo de expressão da regra de direito normativa: o legislador não a cria; ele a constata; e a lei positiva não se impõe senão na medida em que se conforme àquela regra”.

Assevera o professor Eros Grau (cit., p. 112), ao afirmar a importância dos princípios que, “as possibilidades de realização de justiça material não de residir – ou não residir – no próprio direito, em seus princípios; não se as pode buscar além dele, em valorações abstratas, subjetivas”.

A igualdade, desde a sua entronização no momento liberal, alcançava concreção exclusivamente no nível formal. Cuidava-se de uma igualdade à moda do porco de Orwell (1951, p. 114), no bojo da qual havia – como há – os “iguais” e os “mais iguais”, ou as palavras atribuídas aos leões (Aristóteles (1982., p. 231), quando as lebres se dirigiram à assembleia dos animais, reclamando a igualdade para todos: “Onde estão suas garras e seus dentes?” Ou será, ainda, a verdadeira assertiva de Adam Smith (1952, p. 311): do “governo”, o verdadeiro fim é defender os ricos contra os pobres.

Não se pode, porém, demonstrar apenas qualquer diferença: gosto, cor, etc. para se chegar à conclusão que, em razão das diferenças existentes um tratamento desigual será permitido ou que pelo menos na aparência não parece arbitrário. (KLAUS TIPKE, cit., 55)

Na Teoria das Maças e das Pêras, de K.H. Friaut, citado por Tipke (cit., p. 55), aquele, ironicamente, conforme Tipke, assevera: “Maças não são pêras, portanto eu posso tratar maçãs no Direito de modo distinto, posso tributá-las distintamente das pêras!”. Nesse caso, configura, como afirmado acima, não será qualquer diferença. Ou como afirma Sérgio Sérvulo (2004., p. 98) “Como a natureza e a sociedade humana não são fixas, não há critérios fixos de diferenciação. O que era, no clã, princípio de diferenciação, na sociedade de castas passa a ser considerado fator de discriminação”.

Daí por diante, os conceitos variam conforme a sociedade em que se encontra o indivíduo.

Ainda no dizer de Sérgio Sérvulo (cit., pp. 104-105),

“O princípio da isonomia encontra adequada expressão naquilo que John Rawls designa como os dois princípios da justiça política: ‘(a) Toda pessoa tem um direito igual a um sistema plenamente adequado de liberdades fundamentais iguais que seja compatível com um sistema similar de liberdades para todos; b) As desigualdades sociais e econômicas devem satisfazer duas condições: a primeira é que devem estar vinculadas a posições e cargos abertos a todos, em condições de igualdade eqüitativa de oportunidades; e a segunda é que devem redundar no maior benefício possível para os membros menos privilegiados da sociedade.’”

Assinala Tipke que,

“O princípio da igualdade é norma de conteúdo indeterminado. Ao enunciar que devemos tratar igualmente os iguais e os desiguais desigualmente, na medida de sus

desigualdades, o princípio não determina nem as realidades a serem comparadas, nem seu critério de comparação.” (Grifo do autor).

Porém, mesmo que o princípio da igualdade seja norma indeterminada, no dizer de Tipke, isto não significa que seu conteúdo seja indeterminável. Destarte, é incontroverso que a igualdade supõe a comparabilidade e a diversidade ao mesmo tempo, sendo por certo, sempre relativa.

Do ponto de vista de Tércio Sampaio Ferraz Júnior (Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação. São Paulo: Atlas, 1990) apud Regina Helena Costa (op. cit., p.39), “ o princípio da igualdade imprime um caráter de racionalidade que preside permanentemente e constantemente o sentido do jogo sem fim do Direito.”

#### 3.4 A Vedação do Confisco

Ensina Hugo de Brito (cit., p. 60) que, “Não obstante seja problemático o entendimento do que seja um tributo com efeito de confisco, certo é que o dispositivo constitucional (art. 150, V) pode ser invocado sempre que o contribuinte entender que o tributo, no caso, lhe está confiscando os bens.”

Não se deve olvidar que o tributo constitui receita ordinária. Assim, deve ser suportável, isto é, ser um encargo que o contribuinte pode pagar sem renúncia da fruição normal dos bens da vida.

Dessa forma, desde que a tributação seja naqueles níveis autorizados pela Constituição, não há se falar em confisco a transferência de parte da riqueza do contribuinte para o Estado.



No exame concreto da matéria em comento, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento RE 239964 / RS - RIO GRANDE DO SUL entendeu que,

EMENTA: IPI. MULTA MORATÓRIA. ART. 59. LEI 8.383/91. RAZOABILIDADE. A multa moratória de 20% (vinte por cento) do valor do imposto devido, não se mostra abusiva ou desarrazoada, inexistindo ofensa aos princípios da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Recurso extraordinário não conhecido. (Sem o grifo).

Na lição sempre atual do ilustre professor Luciano Amaro (2005, p. 144),

“O que se objetiva é evitar que, por meio do tributo, o Estado anule a riqueza privada. Vê-se, pois, que o princípio atua em conjunto com o da capacidade contributiva, que também visa a preservar a capacidade econômica do indivíduo. [...] Dessa forma, o problema está em saber até onde pode avançar o tributo sobre o patrimônio do indivíduo, sem configurar confisco”. (Grifo do autor)

O professor Ricardo Lobo Torres (Curso de direito financeiro e tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 1993, p. 56) ensina que

“[...] considera a vedação de confisco como uma imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência [...]”. Reconhece, porém, esse autor, que, inexistindo possibilidade prévia de fixar os limites quantitativos para a cobrança confiscatória, “a definição concreta de confisco há de pautar-se pela razoabilidade”.

Em acórdão do Supremo Tribunal Federal há clara menção ao caráter confiscatório da multa, espécie de tributo, conforme ementa a seguir:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. PARAGRAFOS 2. E 3., DO ART. 57, DO ADCT DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO QUE DISPOEM SOBRE MULTA PUNITIVA NAS HIPÓTESES DE MORA E SONEGAÇÃO FISCAL.

Plausibilidade da irrogada inconstitucionalidade, face não apenas a impropriedade formal da via utilizada, mas também ao evidente caráter confiscatório das penalidades instituídas. Concorrente risco de dano, de difícil reparação, para o contribuinte. Cautelar deferida. ADI 551 MC / RJ - RIO DE JANEIRO. Relator (a): Min. ILMAR GALVÃO. Julgamento: 20/09/1991. Órgão Julgador: TRIBUNAL PLENO. (Sem o grifo).

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, por uma aplicação de idéia de justiça, apresenta o princípio de que o imposto deve ser estabelecido em razão das faculdades do contribuinte. Nada mais é que a avaliação da capacidade do indivíduo para pagar tributo, conforme suas possibilidades, sem excesso na tributação a ponto de retirar-lhe mais que o necessário para que haja contribuição efetiva contínua do particular ao Estado.

Se dessa maneira não ocorrer, poderá haver confisco, se a carga fiscal seja elevada e, pior, sem consideração da capacidade contributiva, o que poderá exaurir o contribuinte. A voracidade do Estado pode alcançar o que se denomina mínimo existencial. Desta fórmula, pela via puramente dedutiva, pode-se tirar o imposto proporcional ou o imposto progressivo. Não há dúvida quanto à avaliação também do princípio do não confisco e da capacidade contributiva.

#### 4. Sempre que possível

Nesse contexto histórico no qual todos clamam pela minoração da carga tributária há esquecimento incompreensível acerca da capacidade contributiva como princípio constitucional do direito tributário. Esse instrumento de cidadania e de justiça fiscal tem sido relegado.

No entanto, sobreleva-se o princípio da capacidade contributiva a qualquer outro princípio relativo ao tributo. É cediço que o legislador sempre será sensível ao clamor da população. Daí a importância de qualquer do povo.

A manifestação estatal ao criar taxas de serviços ou pelo poder de polícia e contribuições sobre o domínio econômico ou sobre categorias profissionais sem preservar a capacidade econômica do contribuinte, a teor expresso no art. 145, parágrafo primeiro da Constituição Federal, não se faz sentir. Ao contrário, alega o legislador que o texto refere-se a “sempre que possível” e isto, afirmam, não tem sido fácil mensurar.

O entendimento deve ser diferente. Sempre será possível. Provar-se-á, por outro lado, se não for possível. Essa é a inteligência do artigo em destaque.

## 5. O Mínimo Existencial

Vale reproduzir que todo imposto, contudo, é, para quem o paga, não um sinal de escravidão, mas de liberdade. Denota que está sujeito ao Governo, mas que como tem alguma propriedade, não pode ser propriedade de um senhor. (ADAM SMITH). O que envolve a temática do mínimo existencial, cujo desenvolvimento ocorreu a partir do advento do Estado Fiscal de Direito, quando o tratamento conferido à pobreza sofreu substancial modificação, prestigiado pelo princípio da capacidade contributiva, apresenta-se de grande significação para este trabalho.

Não obstante a ausência de dicção constitucional própria, o direito ao mínimo existencial pode ser identificado em dispositivos constitucionais esparsos: acesso à justiça e defesa de direitos (art. 5o, XXXIV), gratuidade da ação popular, habeas data e habeas corpus (LXXIII E LXXII); Instituições assistenciais (art. 150, VI, c), imposto territorial rural nas pequenas glebas (art. 153, §4o), ensino obrigatório (art. 208, §1o).

Entende-se que somente existe capacidade contributiva após a dedução dos gastos necessários à aquisição do mínimo indispensável a uma existência digna para o contribuinte e sua família. Tais parcelas não configuram capacidade contributiva e a sua tributação terá efeitos de confisco da renda ou do patrimônio. Portanto, a capacidade tributária só começa depois de satisfeito o mínimo existencial. Assim, o dispêndio para sua existência – alimentação, moradia e educação – não pode ser tributado, pois não há capacidade contributiva antes disso.

Enquanto ainda exista discussão quanto à capacidade contributiva ser ou não princípio autônomo, o que não se questiona é aquela parcela mínima que o cidadão tem, ou devia ter, para garantir o que Aliomar Baleeiro designou como mínimo para assegurar a dignidade da pessoa, e que a doutrina costuma chamar de mínimo existencial.

E quem protege esse mínimo existencial é o princípio da capacidade contributiva. Significa dizer que, enquanto a renda não ultrapassar esse mínimo existencial não há capacidade contributiva. Decorre da dignidade humana e do princípio do Estado Social.

A par do mencionado no art. 202 da Constituição de 1946 que abordava a capacidade contributiva e havia a determinação para que se aplicasse o princípio da capacidade contributiva a todos os tributos e não tão-somente aos impostos, como encontradiço literalmente no texto da Constituição Federal atual e sobre qual a real intenção do legislador nesta CF de 1988, trazia em seu art. 15, § 1º, preceito expresso em relação à intributabilidade do “mínimo vital”, nos seguintes termos: “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como o mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de restrita capacidade econômica”.

Segundo preleciona a professora Regina Helena Costa (2003, pp. 70-71) o conceito de “mínimo vital” varia no tempo e no espaço e sua fixação variará

“[...] de acordo com o conceito que se tiver de necessidades básicas. O problema é tormentoso, pois concerne a decisão política do legislador. Este deverá basear-se, à falta de normas constitucionais específicas, no que, numa sociedade dada, razoavelmente se reputar ‘necessidades fundamentais do indivíduo e de sua família’”.

Sem embargo, não deve prosperar essa assertiva da ilustre professora. Além dos parâmetros que existem na Constituição Federal, e que poderiam servir para mensurar o mínimo existencial, não se deve olvidar que na sistemática antiga, poder-se-ia abater do imposto de renda diversas despesas que, ao longo dos anos, o “prudente critério” do legislador, por falta de oposição mais cerrada transformou-se em imprudência e arbítrio, aboliu a maioria daqueles descontos.

Destarte, a conseqüência natural da capacidade contributiva é o respeito ao mínimo existencial, pela não tributação daqueles que, com o pagamento do gravame fiscal viessem a sacrificar parte da quantia responsável pela manutenção de uma existência digna e da liberdade, direitos fundamentais do cidadão.

Para Aliomar Baleeiro (Uma introdução..., p. 272) a capacidade contributiva é, tanto do ponto de vista axiológico quanto do objetivo, fundamental para conhecimento da base possível do imposto, significando a idoneidade econômica do indivíduo para "suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total dos serviços públicos." Oportunamente o professor baiano lembra que além da solidariedade social, razões econômicas censuram "retirar, pelo imposto, recursos daqueles aos quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa."

Da capacidade contributiva, como se pode estudar um pouco antes, decorrem outros princípios como o do “não confisco”, o da razoabilidade, do mínimo existencial, da generalidade e de que os tributos não podem inviabilizar ou mesmo inibir exercício de atividade lícita.

Traz-se à cola o precioso ensinamento do festejado professor Ricardo Lobo Torres (Direito Tributário Ambiental. Coordenação: Heleno Taveira Torres. São Paulo: Malheiros, 2005, p.25) “A imunidade, que tem a normatividade própria dos princípios, só implicitamente protege o direito ao meio ambiente. [...] A imunidade do direito ao meio ambiente reveste sobretudo a formas do mínimo existencial.” Há sempre um mínimo a ser protegido. Se ultrapassado esse limite, o direito tende a perder sua própria essência.

Assim ocorre com a capacidade contributiva. Ultrapassado o mínimo existencial compromete-se a finalidade da existência do próprio Estado de Direito, no tocante à arrecadação.

A efetivação da capacidade contributiva é limitada pelos direitos da liberdade (imunidades e privilégios constitucionais) e da segurança jurídica (legalidade, irretroatividade, anterioridade, etc.) na lição de Ricardo Lobo Tôrres, por isso, entidades imunes não podem ser tributadas, sob o argumento de que possuem capacidade contributiva.

Não se deve privar, então, o magnífico magistério do professor Sacha Calmon,

“O constituinte desejou obrigar a Administração a cumprir, a realizar o princípio da capacidade contributiva, autorizando-a a investigara realidade e, conseqüentemente, os contribuintes, sem intuito fiscalizatório, senão preparatório, com vistas a estabelecer um sistema efetivo e justo de tributação. A Administração, portanto, terá que cumprir o ditame constitucional sob pena de desrespeito à Lei Maior, que a todos subordina”. (Grifo do autor).

Conclui o ilustre professor que,

“Não se nega ao legislador (ao administrador sim) o poder de estabelecer tributações com base em signos presuntivos de capacidade econômica.[...] o princípio da capacidade

contributiva rejeita as técnicas de presunção, em razão mesmo de sua essência, fulcrada nas idéias de justiça e verdade.”

Exemplos não faltam sobre a matéria em comento. Surge como de fundamental importância a questão habitacional, pois esta é um dos itens centrais do mínimo existencial, e que, razoavelmente se pode afirmar ser proibido tributar por falta de capacidade contributiva. Noutra direção o estatuto da microempresa protege àqueles de menor poder econômico, isto é, menor capacidade contributiva, da tributação predadora.

A Constituição Federal ampara o salário do trabalhador ao estimar o valor mínimo com o qual pode viver, de sorte que o mínimo existencial mantenha-se preservado. Maior exemplo de imposto em desacordo com a determinação constitucional da capacidade contributiva é o imposto de renda. Trata-se de imposto direto e assim teria o legislador o dever de considerar a capacidade contributiva.

A capacidade contributiva aplica-se a todos os tributos, mesmo aqueles considerados indiretos, porém é tema para outra oportunidade.

## 6. Referencial Bibliográfico

1. BARROSO, Luís Roberto. O Direito Constitucional e a Efetividade de suas Normas. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.
2. AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 11ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.
3. Carrazza Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 25ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2005

4. BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11<sup>a</sup>. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
5. ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6<sup>a</sup>. 6<sup>a</sup>. tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.
6. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 8<sup>a</sup>. ed. Ri MELO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo, 18<sup>a</sup>. ed., São Paulo: Malheiros, 2004.
7. TAVARES, André Ramos. Teoria da Justiça Constitucional. São Paulo: Saraiva, 2005.
8. MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 2005.
9. MORAES. Bernardo Ribeiro de. Compêndio de Direito Tributário. 2<sup>a</sup>. ed. Segundo Volume. Rio de Janeiro: Forense, 1994.
10. OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. Direito Tributário – Capacidade Contributiva. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

\* Economista, Contador, Empresário e estudante do 9<sup>o</sup>. Semestre do curso de Direito, em Salvador – Bahia.

[lcrpj@yahoo.com.br](mailto:lcrpj@yahoo.com.br)

Disponível em: <  
<http://www.viajus.com.br/viajus.php?pagina=artigos&id=431&idAreaSel=6&seeArt=yess>  
>. Acesso em: 24 out. 2007.