

**EDUCAÇÃO FISCAL:
TRIBUTAÇÃO, ORÇAMENTO
E COESÃO SOCIAL**

**ESTADO E
TRIBUTAÇÃO**

Sumário

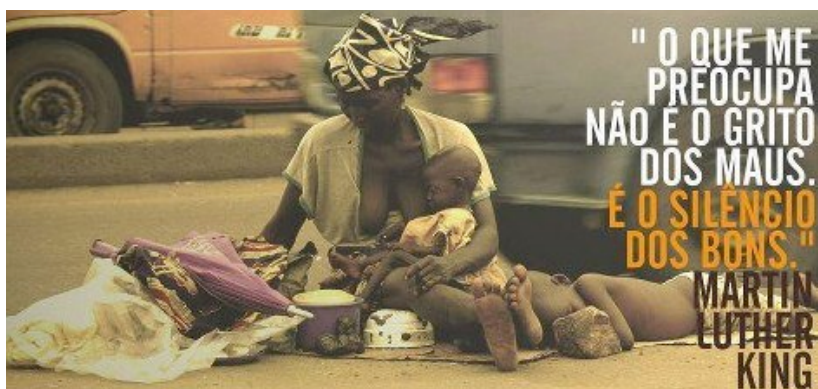
1. Introdução	3
2. A definição e o alcance do princípio da dignidade da pessoa humana.....	5
2.1 O princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição Brasileira de 1988.....	7
3. Os direitos fundamentais e suas dimensões/gerações	10
4. Os direitos fundamentais de primeira dimensão/geração como limitadores da ação estatal no campo tributário	15
4.1. Princípios constitucionais tributários decorrentes dos direitos fundamentais de primeira dimensão	16
4.1.1. Princípio da legalidade.....	20
4.1.2. Princípio da anterioridade.....	22
4.1.3. Princípio da irretroatividade.....	26
4.1.4. Princípio da vedação ao confisco.....	28
4.1.5. Princípio da liberdade de tráfego.....	28
5. Os direitos fundamentais de ordem social, econômica, cultural e de solidariedade e a tributação como instrumento de concretização	30
5.1. Princípio da igualdade ou isonomia.....	32
5.2. Princípio da capacidade contributiva.....	32
5.2.1. Princípio da progressividade	34
5.2.2. Preservação do mínimo existencial.....	36
5.2.3. Princípio da seletividade (IPI e ICMS)	37
6. Imunidades.....	39
7. Síntese e considerações finais.....	44
8. Referências.....	47

1. Introdução

Em maior ou menor grau, o princípio da dignidade da pessoa humana é o alicerce de todos os direitos fundamentais constitucionais. Por decorrência lógica, à medida que tais direitos forem concretizados, este princípio alcançará sua máxima eficácia. Dessa forma, num plano fático, se a tributação respeitar e visar à concretização de tais direitos, automaticamente potencializará a eficácia do princípio maior da Constituição Brasileira.

Na sequência, examina-se a definição e a classificação dos direitos fundamentais, tendo como perspectiva a relação destes com a tributação, razão pela qual, após o estudo daqueles direitos classificados como de primeira geração/dimensão, relaciona-se os princípios constitucionais tributários deles decorrentes, notadamente aqueles que limitam o exercício do poder de tributar. Essa sistemática também é adotada em relação aos direitos fundamentais classificados como de segunda geração/dimensão, examinando-se em conjunto com os princípios constitucionais que estão mais intimamente conectados a eles.

É certo que toda e qualquer classificação corresponde ao exercício quase arbitrário do autor em agrupar determinados elementos em um mesmo conjunto. No entanto, a opção de abordagem anteriormente explicitada justifica-se, na medida em que sustenta haver uma intrínseca relação entre os direitos fundamentais e a tributação, notadamente se colocados em uma relação de subordinação com o princípio da dignidade da pessoa humana, nos termos constitucionalmente preconizados.



Fonte: <https://divulgandoadoutrinaespirita.files.wordpress.com/2015/04/dignidade-da-pessoa-humana.jpg>



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar



Saiba Mais

Assista ao vídeo do Ministro do Supremo Tribunal Federal Luiz Fux falando sobre o princípio da dignidade da pessoa humana, disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=YbT9iaEJJbE>

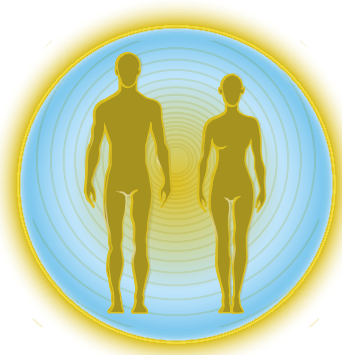
2. A definição e o alcance do princípio da dignidade da pessoa humana

A primeira grande dificuldade, quando se enfrenta a questão do princípio da dignidade da pessoa humana, é a própria definição da amplitude do seu significado e, por decorrência, de sua eficácia jurídica. Talvez se esteja diante daqueles conceitos impossíveis de serem formulados sem que haja um significativo espaço de contestação.

Isso ocorre porque a ideia da dignidade da pessoa humana, como se verifica, por exemplo, com a própria ideia de justiça, transcende as possibilidades conceituais e avança para o campo intersubjetivo. Isto é, embora muitos não saibam formular um conceito de justiça, a maioria das pessoas consegue identificar quando está diante de uma situação de injustiça.

Ocorre o mesmo com o princípio da dignidade da pessoa humana, porque, embora seja difícil esgotar as possibilidades de dizer o que representa tal princípio, mostra-se razoavelmente seguro identificar as situações nas quais esse princípio está sendo desconsiderado.

De qualquer modo, é fundamental entender que este constitui um conceito aberto, não podendo ser, previa e absolutamente, estabelecido, porque não seria harmônico com o pluralismo e a diversidade de valores que se manifestam nas sociedades democráticas contemporâneas.





Saiba Mais

Apesar de sua origem remota, o princípio da dignidade da pessoa humana passou a ser reconhecido expressamente pela imensa maioria das Constituições apenas a partir da Segunda Guerra Mundial, especialmente após ter sido consagrado pela Declaração Universal da ONU de 1948. Com o avançar do constitucionalismo contemporâneo, a importância desse princípio atinge tal magnitude que é possível afirmar que uma ordem jurídica só será legítima se assegurar o princípio da dignidade da pessoa humana.

Vale lembrar que a Constituição de Weimar de 1919 já previa a garantia da uma existência humana digna como objetivo maior da ordem econômica, bem como previam a Constituição Portuguesa de 1933 (art. 6, nº 3) e a Constituição da Irlanda de 1937 (preâmbulo).

É evidente que o princípio da dignidade da pessoa humana, em face de todas as suas implicações, dificilmente terá o seu conteúdo normativo perfeitamente demarcado. Todavia, mesmo que o legislador não possa dizer o que ele é, deve fazer o possível para que aquilo que seja com ele incompatível possa ser evitado.

2.1 O princípio da dignidade da pessoa humana na Constituição Brasileira de 1988

No Brasil, o princípio da dignidade da pessoa humana constitui um dos pilares de sustentação do Estado Democrático de Direito, instituído formalmente pela Constituição de 1988. Pode-se afirmar que, a partir daí, foi concebida uma nova ideia de bem comum, que necessariamente passa pela incessante busca da construção de uma sociedade na qual todos possam usufruir uma existência digna.



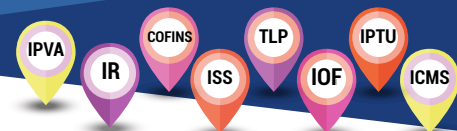
É inegável, contudo, que, no Brasil, houve uma tardia inserção do princípio da dignidade da pessoa humana. No âmbito do direito positivo constitucional, apenas com o art. 1º, III, da Constituição de 1988, isso aconteceu.

O princípio da dignidade da pessoa humana torna-se o elemento norteador de toda a Carta Política expressa pela Constituição, especialmente em relação aos direitos fundamentais. Desta forma, os direitos fundamentais revelam-se como decorrentes desse valor maior, sendo que a concretização deles resulta – em maior ou menor grau – na garantia de eficácia do princípio constitucional.

Com o princípio da dignidade da pessoa humana – constitucionalmente positivado –, constata-se que é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o contrário, já que o homem constitui a finalidade primordial, e não meio da atividade estatal. O Estado tem a função de assegurar ao indivíduo seu direito de existir com dignidade e de protegê-lo ante eventual ameaça da própria sociedade.

Os órgãos públicos e todas as atividades estatais encontram-se vinculados ao princípio da dignidade da pessoa humana, impondo-lhes um dever de respeito e proteção, externado tanto na abstenção pelo Estado de determinadas ingerências na esfera individual, que sejam insultantes à dignidade, como no dever de protegê-la diante de agressões de terceiros.

Se esse novo fundamento do Estado brasileiro exerce influência em todo o Ordenamento Jurídico, obviamente, o Sistema Tributário Nacional não poderia



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

permanecer insensível aos efeitos que irradiam do princípio da dignidade da pessoa humana. A tributação passa a ser compreendida e interpretada em consonância com o referido fundamento constitucional.

No campo tributário, fica muito fácil perceber a importância desse princípio. Se pode afirmar que a relação da tributação com o princípio-guia da Constituição pode revelar-se sob dois aspectos: para justificar as cobranças tributárias visando à captação de recursos para cobrir os gastos do Estado na proteção da dignidade humana e para exigir que, na imposição dos tributos, seja resguardado o mínimo necessário à sua manutenção, ou seja, a intributabilidade do mínimo existencial.

Dessa forma, a imposição tributária deverá estar pautada pelo objetivo maior de tratar dignamente o cidadão, o que se viabiliza através de uma política social intervencionista, na qual o Estado obriga-se a propiciar a todos uma existência digna, com saúde, educação, habitação, isto é, tudo aquilo que for necessário para uma sobrevivência com dignidade.

Enfim, há um claro limite ao exercício do poder de tributar, já que é ilegal o Estado exigir tributo que ofenda a dignidade do cidadão, especialmente quando implicar a tributação do mínimo vital à sua existência.

A questão primordial deste tópico é a discussão acerca da existência de um elemento comum, presente nos direitos fundamentais, apto a condensá-los dentro de um sistema. Embora possa parecer uma conclusão precipitada, esse elemento comum existe, e reside no princípio da dignidade da pessoa humana.

É certo que tal princípio não se manifesta, uniformemente, em relação a todos os direitos fundamentais, tendo, portanto, um grau de concretização variado, de acordo com o direito em questão. Não obstante, é inequívoco que, em maior ou menor grau, a dignidade humana é o elemento comum de todos os direitos fundamentais, embora em alguns deles esteja mais visível.

Logo, é possível dizer que o princípio da dignidade da pessoa humana representa o valor-guia dos direitos fundamentais, conferindo-lhes a característica de conjunto ou sistema.



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

No campo tributário, por exemplo, é possível sustentar que isso ocorre de duas formas:


- a) com a observância dos direitos fundamentais que limitam o exercício do poder de tributar pelo Estado; e
- b) com a utilização da tributação, direta ou indiretamente, como meio de realização dos direitos fundamentais de cunho prestacional.

Esse princípio traz tal gama de efeitos que – pode-se afirmar – alicerça tanto os denominados direitos fundamentais clássicos (vida, liberdade, propriedade), como também os direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais, ou seja, o princípio da dignidade da pessoa humana está na base de todos os direitos constitucionalmente consagrados, quer dos direitos e liberdades tradicionais, quer dos direitos de participação política, quer dos direitos dos trabalhadores e dos direitos a prestações sociais.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

3. Os direitos fundamentais e suas dimensões/gerações

1ª	2ª	3ª	4ª	PAZ
Primeira Geração	Segunda Geração	Terceira Geração	Quarta Geração	
Liberdade	Igualdade	Fraternidade	Tecnologia	PAZ
<p>COMPREENDE OS DIREITOS CIVIS, POLÍTICOS E AS LIBERDADES CLÁSSICAS</p> <p>Inclui os direitos à vida, liberdade, segurança, não discriminação racial, propriedade privada, privacidade e sigilo de comunicações, ao devido processo legal, ao asilo face as perseguições políticas, bem como as liberdades de culto, crença, consciência, opinião, expressão, associação e reunião pacífica, locomoção, residência, participação política, diretamente ou por outro meio de eleições.</p> <p>Cenário: Resoluções em busca de igualdade. Séculos XVII e XVIII</p>	<p>COMPREENDE OS DIREITOS ECONÔMICOS, SOCIAIS E CULTURAIS</p> <p>Incluem os direitos a segurança social, ao trabalho e proteção contra o desemprego, ao repouso e ao lazer, incluindo férias remuneradas, a um padrão de vida que assegure a saúde e o bem-estar individual e da família, à educação, à propriedade intelectual, bem como as liberdades de escolha profissional e de sindicalização.</p> <p>Tem por objetivo garantir aos indivíduos condições materiais imprescindíveis para o pleno gozo dos direitos.</p> <p>Cenário: Movimentos proletários socialistas. Séculos XIX e início do Séc. XX</p>	<p>COMPREENDE O DIREITO A UM MEIO AMBIENTE EQUILIBRADO, UMA QUALIDADE DE VIDA SAUDÁVEL, PROGRESSO, PAZ, AUTODETERMINAÇÃO DOS POVOS E OUTROS DIREITOS DIFUSOS</p> <p>Substituição do sistema de proteção diplomática dos direitos humanos por uma proteção internacional que tutelasse os direitos dos indivíduos, independentemente de serem nacionais de qualquer Estado.</p> <p>Cenário: Pós segunda guerra mundial Segunda metade do Séc. XX</p>	<p>COMPREENDE OS DIREITOS DECORRENTES DA ENGENHARIA GENÉTICA, DIREITOS TECNOLÓGICOS, DIREITO DE INFORMAÇÃO</p>	<p>O jurista brasileiro Paulo Bonavides, defende que o direito à paz, que segundo Karel Vasak seria um direito de terceira geração, merece uma maior visibilidade, motivo pelo qual construiria a quinta geração dos direitos humanos.</p>



Os direitos fundamentais adquiriram essa condição a partir do momento em que foram positivados no seio das Constituições respectivas, isto é, os direitos humanos, quando passaram a pertencer a uma determinada ordem constitucional, foram denominados de direitos fundamentais.



Importante

Deve-se ter, no entanto, o devido cuidado com a utilização da expressão “direitos fundamentais”. Ela não pode significar que os direitos humanos estejam em um patamar hierárquico inferior, haja vista que são esses que dão vida e legitimidade àqueles. Os direitos humanos são inerentes à própria condição humana, em vista do que eles são mais “fundamentais” que os próprios direitos fundamentais, sob o aspecto da importância. Ou seja, não se pode afirmar que os direitos humanos tornam-se fundamentais apenas se consagrados por uma constituição, evidentemente examinando-os sob o prisma do grau de importância e significado.

Quanto ao processo de formalização dos direitos fundamentais, não obstante a existência de direitos fundamentais formalmente consagrados no âmbito de cada constituição, há direitos fundamentais, em sentido material, que são incorporados por tratados internacionais sobre direitos humanos, por exemplo.

Não se pode admitir a existência de direitos fundamentais sem a existência de um Estado. Apenas uma ordem politicamente organizada está apta a assegurar o cumprimento dos direitos inerentes à condição humana, os quais foram objeto de positivação e, portanto, alçados à categoria de direitos fundamentais.

Inicialmente, cabe lembrar que as constituições consagraram os clássicos direitos humanos, frutos do próprio liberalismo econômico, notadamente, os direitos à vida, à liberdade, à propriedade e à igualdade perante a lei.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

De todos os documentos medievais, sem dúvida, o que alcançou maior significação na posteridade e importância no processo de positivação dos direitos humanos é a Magna Carta Inglesa, contrato subscrito entre o Rei – conhecido com João Sem-Terra – e os bispos e barões da Inglaterra, em 15 de junho de 1215.



A partir daí, os direitos do homem e do cidadão passam a ser proclamados na maior parte das declarações e constituições, sendo considerados como patrimônio do indivíduo em sua condição pré-social. A liberdade, a igualdade formal, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão passam a ser protegidas do poder do soberano.

Com o advento do Estado Social, as Constituições passaram a consagrar os denominados direitos sociais, notadamente o direito ao trabalho, à educação, à saúde, proteção à velhice, entre outros. Tais direitos acolhem as crescentes reivindicações da classe trabalhadora ante os efeitos produzidos pelo processo de industrialização que se dá, principalmente, na Europa. É possível observar que a liberdade formal clássica se mostrou insuficiente para abrandar os conflitos de uma sociedade cada vez mais economicamente desigual e socialmente injusta.

As constituições, mais recentemente, consagraram os denominados direitos de solidariedade, por exemplo, o direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado. Para concretizar esses direitos, porém, é preciso uma ação efetiva de toda a sociedade, razão pela qual resta mais evidente, em relação a eles, a dupla dimensionalidade, uma vez que, ao mesmo tempo, são direitos e deveres.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar



É fato, porém, que essa classificação serve mais como instrumento pedagógico do que como elemento apto a fazer uma distinção estanque das ditas dimensões ou gerações de direitos fundamentais, assim denominadas para que seja possível compreender o processo histórico e como os direitos fundamentais adquiriram o grau de sofisticação que ora se constata.

De qualquer maneira, cabe reconhecer as três dimensões dos direitos fundamentais, porque, no campo tributário, é marcante e visível a presença dos direitos fundamentais de primeira dimensão como limitadores do poder do Estado, já os de segunda e terceira dimensão reclamam, para sua concretização, um sistema tributário que esteja comprometido com eles.



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

No campo tributário, os direitos fundamentais podem ser limitadores da ação estatal e, concomitantemente, constituir-se em objetivos a serem perseguidos pela tributação. Se a observância dos direitos de defesa e a concretização dos direitos de cunho prestacional forem elementos norteadores da tributação, automaticamente estará-se trilhando o caminho da densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.

4. Os direitos fundamentais de primeira dimensão/geração como limitadores da ação estatal no campo tributário

Vale recordar que direitos fundamentais ditos de primeira dimensão/geração foram concebidos a partir do liberalismo econômico e representam a reação da classe burguesa ascendente contra o poder absoluto do soberano. Estão fundados, basicamente, na ideia da preservação da liberdade, da vida e do patrimônio dos cidadãos, direitos esses que deveriam ser observados pelo soberano e constituiriam a defesa do cidadão frente à indevida intromissão estatal.

Desse modo, os direitos fundamentais de primeira geração/dimensão constituem um instrumento imprescindível de defesa da cidadania, na medida em que bloqueiam ação estatal arbitrária que implique, direta ou indiretamente, desrespeito ao direito à vida, à liberdade e à propriedade.

Isto posto, os direitos fundamentais de primeira dimensão encontram no campo tributário e penal um terreno fértil. Se, em relação à matéria penal, os direitos fundamentais servem para garantir a vida e a liberdade do cidadão frente ao exercício arbitrário do poder por parte do Estado; em relação à tributação, os direitos fundamentais visam a assegurar, principalmente, a liberdade, a igualdade formal e a propriedade do cidadão.

O princípio que talvez sintetize a aplicabilidade dos direitos fundamentais de primeira dimensão, no campo tributário, é o princípio da segurança jurídica, porque ele realiza-se por meio da junção, entre outros, dos princípios legalidade (tipicidade), irretroatividade, isonomia, anterioridade, vedação ao confisco etc.

Os direitos fundamentais de primeira dimensão impedem que a ação estatal seja exercida em desconformidade com a Constituição, sendo que, no campo tributário, tais direitos têm uma especial importância, pois visam a assegurar ao cidadão a proteção contra o exercício arbitrário do poder, relativamente à exigência de tributos.



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

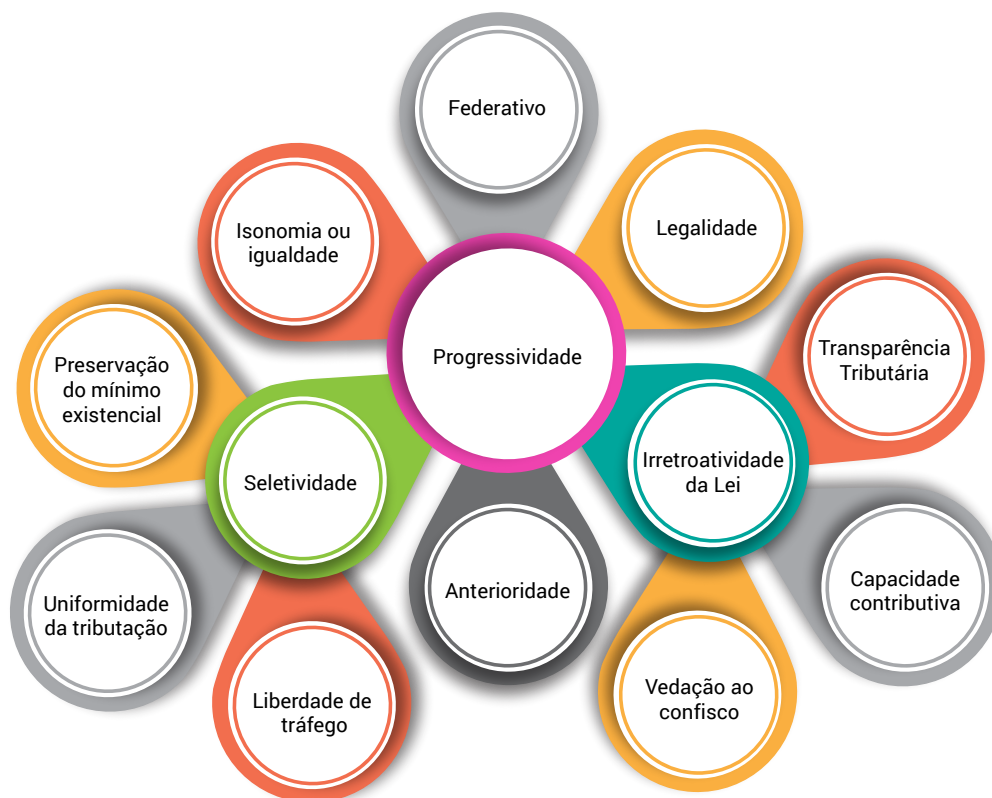


Tome Nota

Para a Constituição do Brasil, essa matéria é tratada exhaustivamente a partir do art. 150, na seção denominada de “Das limitações do Poder de Tributar”, na qual estão contidas as normas que balizam o exercício do poder por parte do Estado, no que tange à tributação. É certo que essas limitações não se esgotam na mencionada seção constitucional, mas também é certo que, nela, alcançam seu maior grau de concentração.

4.1. Princípios constitucionais tributários decorrentes dos direitos fundamentais de primeira dimensão

Princípios Constitucionais Tributários





Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

Progressividade na Constituição - IR (CF, art. 153, § 2º, I), IPTU (CF, art. 156, § 1º) e ITR (CF, art. 153, § 4º).

A progressividade tributária implica exacerbação da exigência fiscal, à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade, sendo tal operacionalizado pela imposição de alíquotas tanto maiores quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, a grandeza econômica representativa do fato gerador.

Federativo

Os Estados-membros da Federação Brasileira e os Municípios têm autonomia, caracterizada por um determinado grau de liberdade, referente à sua organização, à sua administração e ao seu governo, e limitada por certos princípios, consagrados pela Constituição Federal.

Fonte: <http://www.profpito.com/oestatutodafederacao.html>

Legalidade - (CF, art. 150, I)

Tem por finalidade garantir os direitos e os deveres individuais e coletivos, uma vez que, nos Estados democráticos, não apenas os indivíduos são subordinados à lei, mas também a própria administração pública. A legalidade, como princípio fundamental do Estado de Direito, não se restringe a vedar ou proibir a tributação sem lei, mas, fundamentalmente, garantir, a todo cidadão, segurança jurídica, econômica e social.

Transparência Tributária - (CF, art. 150, § 5º)

"A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços". Todos nós somos contribuintes e temos o direito de saber qual o montante dos tributos que está contido no valor das mercadorias e serviços que adquirimos. É um direito regulamentado pela Lei nº 12.741/12, conhecida como lei da nota fiscal.

Irretroatividade da Lei – (CF, art. 150, III, a)

Esse princípio é também um princípio geral de Direito. Visa impedir que determinada lei produza efeitos sobre fatos ocorridos antes de sua vigência. A lei não retroage, a menos que seja benigna ao contribuinte.



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

Capacidade contributiva - (CF, art. 145, § 1º)

Visa à justiça fiscal e social, exigindo mais de quem tem mais condição econômica e isentando ou reduzindo a incidência tributária para os contribuintes com menor capacidade econômica.

Esse princípio atende ao imperativo da redistribuição de renda. Em respeito ao princípio, a legislação tributária deve aplicar alíquotas diferenciadas e efetuar redução parcial ou total da base de cálculo, objetivando conformar o tributo o mais próximo possível da real capacidade de pagamento de cada contribuinte.

Vedação ao confisco - (CF, art. 150, IV)

Busca proteger o contribuinte contra a possibilidade de o ente tributante vir a tomar totalmente o seu patrimônio ou a sua renda. A análise de cada caso é que permitirá dizer se há ou não confisco, uma vez que tributos com características diferentes comportam parâmetros diferentes.

Anterioridade da Lei - (CF, art. 150, III, b e c)

Proíbe a exigência de tributo ou seu aumento "no mesmo exercício em que haja sido publicada a lei que o instituiu", a fim de evitar que o contribuinte seja surpreendido pela majoração da carga tributária. É um corolário do princípio da não surpresa.

Seletividade – ICMS (CF, art. 155, § 2º, II) e IPI (CF, art. 153, § 3º I)

O princípio da seletividade abrange uma seleção mínima de impostos, o ICMS e o IPI (impostos proporcionais). Sua função é variar a alíquota de acordo com a essencialidade do bem. Significa que, ao se deparar com um bem de maior essencialidade, a alíquota será menor e, pela lógica, se for o bem de menor essencialidade, a alíquota é maior.

Fonte: <http://lfg.jusbrasil.com.br/noticias/171039/que-se-entende-por-principio-da-seletividade-camila-andrade>

Liberdade de tráfego - (CF, art. 5º, XV e LXVIII)

Os tributos não poderão ser utilizados como limitadores do livre trânsito de pessoas ou bens dentro do território nacional, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias públicas, conforme dispositivo contido no art. 150, inc. V da CF. Veda-



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

se a criação de autênticas barreiras fiscais entre estados ou municípios a fim de coibirem a livre circulação de pessoas e de bens, estando associado ao princípio da liberdade de circulação contido nos incs. XV e LXVIII do art. 5º da CF.

Uniformidade da tributação - (CF, art. 151, I)

“É vedado à União instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município”. A Constituição Federal permite, entretanto, que a União exerça uma política de incentivos fiscais para promover o equilíbrio entre as regiões do País.

Preservação do mínimo existencial

Não se deve admitir a exigência de tributos nos casos em que capacidade contributiva não existe, preservando-se o mínimo existencial.

Ou seja, não se deve admitir a exigência de Imposto de Renda sobre salários cujos valores sejam insuficientes para fazer frente àquelas necessidades básicas, as quais a própria Constituição determinou que deveriam ser satisfeitas com o salário-mínimo (art. 7º inciso IV).

Isonomia ou igualdade - (Caput do art. 5º da CF)

Trata-se da igualdade de todos perante a lei. Esse princípio aparece no caput do art. 5º da CF como um dos cinco direitos fundamentais.



Importante

Os doutrinadores de direito tributário, em geral, ao analisarem os princípios constitucionais tributários, não fazem a interligação de sua procedência como as gerações de direitos que foram surgindo dentro do período histórico de conquistas dos direitos fundamentais por parte do homem.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

No entanto, devido à importante amarração dos direitos fundamentais com o sistema tributário, serão abordados, em seguida, os princípios tributários relacionados com todas as dimensões dos direitos fundamentais, iniciando-se com aqueles que limitam o poder de tributar e, portanto, são decorrentes dos direitos fundamentais de primeira dimensão.

4.1.1. Princípio da legalidade

Os tributos não poderão ser instituídos ou majorados, senão por meio de lei. A definição de todos os elementos da hipótese de incidência tributária deve ocorrer mediante uma “norma geral e abstrata proveniente do Poder Legislativo”.

O Poder Executivo não está autorizado a exigir nem aumentar tributos sem que haja uma lei. Caberá apenas criar elementos/formais que propiciem a executoriedade da exigência dos tributos. Tudo que influenciar no montante devido e na definição de quem deve pagar deverá ser objeto de lei. Ao contrário, os elementos que não influenciam no *quantum* devido ou na sujeição passiva poderão ser definidos por outras normas infralegais (Decretos, Portarias, Instruções Normativas etc.).



O princípio da legalidade está previsto no inc. I do art. 150 da Constituição, e veda à União, estados, Distrito Federal e municípios que exijam ou aumentem tributo sem lei que assim estabeleça, reiterando o que é posto no art. 5º, inc. II, da Constituição, só que com ênfase ao Direito Tributário. Tal princípio tem origem histórica na Magna Carta Inglesa de 1215.

A lei mencionada pela Constituição, em regra, é a lei ordinária, devendo-se entender que apenas será necessário lei complementar para instituição de tributo quando a palavra “lei” vier acompanhada do adjetivo complementar, como ocorre, por exemplo, em relação ao exercício da competência residual da União (art. 154, inc. I), ao imposto sobre grandes fortunas (art. 153, inc. VII) e para fins de instituição de outras fontes de custeio da seguridade social (195, § 4º).

Deve ser levado em conta, ainda, que não basta a simples autorização de cobrança do tributo, é necessário que a lei discrimine todos os aspectos da hipótese de incidência,



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

como base de cálculo, fato gerador, alíquota, sujeito passivo etc., não deixando margem de discricionariedade para o administrador decidir se alguém deve ou não pagar determinado tributo, o que faz com que alguns denominem-no de princípio da estrita legalidade, como se infere do art. 97 do Código Tributário Nacional.

Como visto, via de regra, a majoração dos tributos deve ser feita por lei, tomada como veículo apto a tal propósito, à medida que, quando se está tributando determinada situação, está interferindo no direito de propriedade do cidadão. Entretanto, há algumas exceções no texto constitucional no que diz respeito à competência tributária da União.

Consoante o art. 153, § 1º da Constituição, o Poder Executivo Federal tem a faculdade de alterar as alíquotas do Imposto de Importação, Imposto de Exportação, Imposto sobre Produtos Industrializados e Imposto sobre Operações Financeiras. Também lhe é facultado reduzir e restabelecer a alíquota da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, com relação às atividades de importação ou comercialização de petróleo e seus derivados e álcool combustível, conforme se infere do art. 177, § 4º, inc. I, letra "b" do Texto Cidadão.

Trata-se, em verdade, de uma pseudo-exceção. O Executivo fixa (muda) a alíquota dentro dos parâmetros estabelecidos pela lei que instituiu o imposto. Isso ocorre devido à extrafiscalidade, dado que os tributos objeto da dita exceção são eficazes instrumentos de intervenção do Estado na economia e no campo social. Embora propiciem arrecadação de recursos para a realização do desiderato do Estado, prevalece em relação a eles a faceta de verdadeiros tributos reguladores.

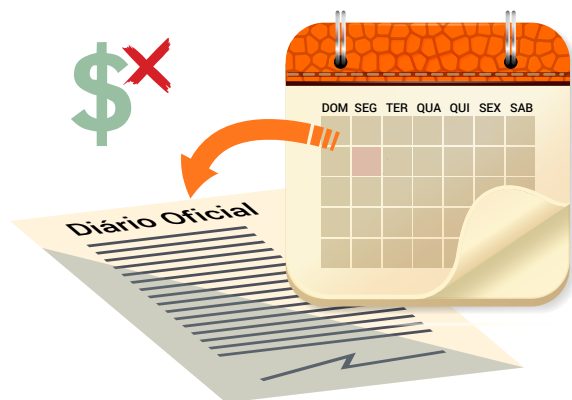


Saiba Mais

Importante ressaltar que não significa que a lei poderá deixar de definir a alíquota do tributo no momento de sua instituição. A permissão conferida ao Executivo da esfera federal é de apenas modificá-la após a sua criação, dentro dos parâmetros e condições previstos no próprio texto da lei, reforçando-se o caráter de relativa exceção ao princípio da legalidade.

4.1.2. Princípio da anterioridade

Previsto na alínea "b", do inc. III, do art. 150 da Constituição, o denominado princípio da anterioridade veda que sejam cobrados tributos no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou. Ou seja, a lei que institui ou aumenta tributo fica com sua eficácia suspensa até o início do exercício financeiro seguinte ao que tiver sido publicada, produzindo seus efeitos somente a partir de então.





Tome Nota

No Brasil, o exercício financeiro, que significa o período para que a lei orçamentária aprove a receita e a despesa, inicia-se em 1º de janeiro e termina em 31 de dezembro, coincidindo com o ano civil.

Esse princípio distingue-se do princípio da anualidade, consagrado na Constituição Federal de 1946, o qual exigia a prévia autorização orçamentária para que os tributos pudessem ser cobrados no ano seguinte, objetivando, à medida em que aumentavam as despesas previstas futuramente, fossem aumentadas também as receitas.

Tal princípio, bem como o da irretroatividade da lei tributária, reforça a ideia de segurança jurídica, em razão de ambicionar proteger o contribuinte para que ele não seja tolhido de surpresa, permitindo-lhe ter conhecimento prévio da carga tributária a ser suportada para poder planejar suas atividades considerando os tributos incidentes.

Deve-se atentar ao fato de que o referido princípio, por ser decorrência de direitos fundamentais de primeira dimensão – também conhecidos como direitos de defesa – só deve ser aplicado quando se institui ou aumenta um tributo, não sendo exigível quando se tratar de isenção ou redução de tributos, hipóteses em que poderá ser aplicada imediatamente a lei. Contrário senso, se a lei revogar uma isenção concedida por prazo indeterminado, entende-se que deverá atender ao princípio da anterioridade, salvo se constituir-se hipótese de exceção ao mencionado princípio.

Assim como no caso de outros princípios, há também algumas exceções no que diz respeito ao princípio da anterioridade, conforme a 1ª parte do § 1º do art. 150 da Constituição. São tributos que não se submetem ao princípio da anterioridade:

- a) Empréstimos Compulsórios para atender despesas extraordinárias que decorram de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, inc. I);
- b) Imposto de Importação (art. 153, inc. I);
- c) Imposto de Exportação (art. 153, inc. II);
- d) Imposto sobre Produtos Industrializados (153, inc. IV);



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

- e) Imposto sobre Operações Financeiras (153, inc. V);
- f) Impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II);
- g) Contribuição de intervenção no domínio econômico em relação à importação ou comercialização de petróleo e seus derivados, gás natural e seus derivados e álcool combustível (art. 177, § 4º, inc. I, alínea "b");
- h) ICMS sobre combustíveis e lubrificantes com tributação monofásica previsto em lei complementar (art. 155, § 4º, inc. IV, "c");
- i) Contribuições Sociais para a Seguridade Social, as quais são submetidas apenas ao transcurso do prazo de noventa dias entre a publicação da lei que as institui ou aumenta e o início da cobrança (art. 195, caput e § 6º).

Além do princípio da anterioridade referido supra, foi instituída pela Emenda Constitucional nº 42/2003, a necessidade de que decorra um prazo de noventa dias contados da publicação da norma que instituiu ou aumentou o tributo para que haja a cobrança a partir dela (art. 150, III, "c"), fortalecendo a regra da não surpresa tributária.

Tal limitação na exigência ou majoração dos tributos constitui-se importante instrumento à proteção dos contribuintes, na medida em que diminuiu as possibilidades de ser promulgadas leis no final do ano com o intuito de ser exigidas a partir do 1º dia do ano seguinte, ainda que haja algumas exceções, como será analisado.

Da mesma forma como ocorre com o princípio da anterioridade anual, o prazo de noventa dias para que a lei que institua ou majore tributos tenha eficácia também traz consigo algumas exceções. São elas:

- a) Empréstimos compulsórios instituídos para atender a despesas extraordinárias, decorrentes de calamidade pública, de guerra externa ou sua iminência (art. 148, inc. I);
- b) Imposto de Importação (art. 153, inc. I);
- c) Imposto de Exportação (art. 153, inc. II);
- d) Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza (art. 153, inc. III);
- e) Imposto sobre Operações Financeiras (art. 153, inc. V);



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

- f) Impostos extraordinários na iminência ou no caso de guerra externa (art. 154, inc. II);
- g) Fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores – IPVA (art. 155, inc. III);
- h) Fixação da base de cálculo do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana – IPTU (art. 156, inc. III).



Saiba Mais

Saiba mais sobre o Princípio da anterioridade no Direito Tributário:

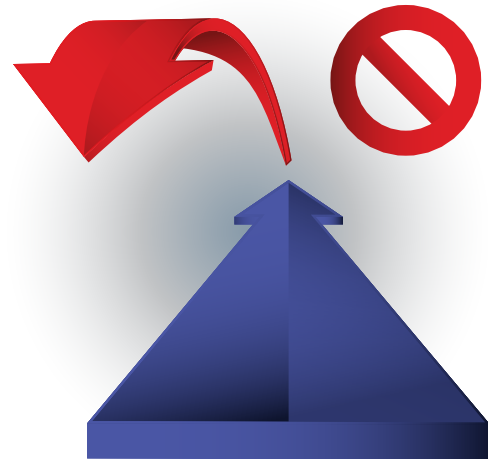
<https://www.youtube.com/watch?v=fKfVmWOMqhA>

Saiba mais sobre Direito Tributário. Limitações ao poder de tributar:

<https://www.youtube.com/watch?v=HAM-CGf-LEA>

4.1.3. Princípio da irretroatividade

A lei tributária não pode retroagir, isto é, não pode ser aplicada em relação a fatos geradores ocorridos antes do início de sua vigência. O princípio da irretroatividade da lei tributária está descrito no art. 150, inc. III, alínea "a" da Constituição, que veda a cobrança de tributos "em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado". Com tal princípio, coaduna-se o disposto no art. 105 do Código Tributário Nacional – CTN, segundo o qual a lei tributária aplica-se imediatamente em relação aos fatos futuros.



É inegável que a redação adotada pelo dispositivo constitucional mostra-se falha, uma vez que não se deve falar em fato gerador tributário antes da publicação da lei que estabeleça que aquele fato economicamente relevante passa a ter como consequência jurídica o nascimento do dever de recolher determinada quantia aos cofres públicos. Por analogia, significaria dizer que a lei não puniria os crimes praticados antes de a lei estabelecer que aquela conduta trata-se de um crime. Tal só se pode dizer em relação à lei que majora os tributos, porque somente nesse caso havia a ocorrência do fato gerador (concretização da hipótese de incidência) anterior à lei. De qualquer sorte, a norma que se extrai do texto é que a lei que institui tributo não pode alcançar fatos pretéritos, ou seja, que tenham ocorrido antes da sua entrada em vigor.

Pode ser observada também a notória semelhança com o art. 5º, inc. XXXIX da Constituição: "não há crime sem lei anterior que o defina, nem pena sem prévia cominação legal", traduzindo-se em corolário do princípio da segurança jurídica que protege as situações já consolidadas para que não haja gravames posteriores aos cidadãos.

Assim, nem eventual lei promulgada com o fim de interpretar lei já existente pode atrever-se a alcançar fatos do passado, só produzindo efeitos a partir da sua vigência e se não transbordar o seu conteúdo. Se antes não se entendia por tributar determinada situação abstrata que ao concretizar-se desse ensejo ao nascimento da obrigação tributária, não será uma norma supostamente interpretativa que permitiria uma evidente retroatividade da lei no tempo.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar



Saiba Mais

Da mesma forma que ocorre na esfera penal, em que “a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar o réu” (art. 5º, inc. XL da CF), no campo tributário, a lei mais favorável poderá alcançar fatos pretéritos, como se infere do disposto no art. 106 do CTN, veículo próprio que autoriza a aplicação da lei em relação a ato ou fato pretérito quando:

- a) ser expressamente interpretativa;
- b) se tratar de ato não definitivamente julgado quando:
 - b.1) deixe de defini-lo como infração;
 - b.2) deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou emissão, salvo se tiver sido fraudulento ou implicar em sonegação;
 - b.3) lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente à época sua prática.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

4.1.4. Princípio da vedação ao confisco

Previsto no art. 150, inc. IV da Magna Carta, o denominado princípio da vedação ao confisco proíbe aos entes políticos que utilizem tributo cuja exigência absorva parcela expressiva ou total da renda ou do patrimônio dos contribuintes como modo reflexo de uma exacerbante carga fiscal, podendo ser constatada a sua violação pelo exame de alíquotas e bases de cálculo.



Este princípio está intimamente ligado ao direito fundamental de propriedade previsto no art. 5º, inc. XXII da Constituição, protegendo que ocorra o desapossamento dos bens do particular. Contudo, como ocorre com qualquer outro dispositivo da Constituição, sua aplicação não é absoluta, podendo sofrer ponderação se estiver frente à cobrança de tributo com fins extrafiscais, hipótese em que os fins almejados pela tributação não são apenas a arrecadação de valores para custear as despesas estatais, mas estimular ou desestimular determinadas condutas para atingir os objetivos ou fundamentos da República. No caso específico, o princípio da função social da propriedade (art. 5º, inc. XXIII) representa o principal limite à aplicação da vedação ao confisco, permitindo-se que impostos como o IPTU ou ITR tenham alíquotas expressivas, relativamente a imóveis que não estejam cumprindo sua função social.

4.1.5. Princípio da liberdade de tráfego

Os tributos não poderão ser utilizados como limitadores do livre trânsito de pessoas ou bens dentro do território nacional, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias públicas, conforme dispositivo contido no art. 150, inc. V da CF. Veda-se a criação de autênticas barreiras fiscais entre estados ou municípios a fim de coibirem a livre circulação de pessoas e de bens, estando associado ao princípio da liberdade de circulação contido nos incs. XV e LXVIII do art. 5º da CF. A exceção diz respeito aos pedágios que podem ser cobrados para fins de manutenção e conservação das respectivas rodovias.





Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

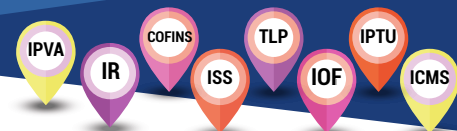
Como dito anteriormente, há outras limitações ao poder de tributar contidas de uma forma explícita ou implícita na Constituição. Estudamos aqui apenas aquelas limitações entendidas como mais relevantes e claramente postas pela Magna Carta, como decorrências lógicas dos direitos fundamentais de primeira dimensão. No entanto, não se esgota a abordagem pretendida neste curso, sendo necessário examinar a relação da tributação com os direitos fundamentais de segunda dimensão.

Em um Estado Democrático de Direito, especificamente em relação à questão da tributação, não é suficiente apenas que a atividade financeira do Estado seja exercida em observância aos clássicos direitos de defesa, pois a observância dos direitos fundamentais de todas as gerações é condição da dignidade. Não basta, portanto, o respeito e proteção à propriedade, à liberdade e à igualdade. É necessário saúde, educação, trabalho e meio ambiente ecologicamente equilibrado, mesmo porque, sem eles, os próprios direitos de defesa restam inviabilizados, uma vez que não há como ser verdadeiramente livre, por exemplo, não tendo acesso ao conhecimento formal, amparo diante das vicissitudes da existência ou estando desprovido de fontes de renda.



Importante

Pode-se dizer que, num Estado Democrático de Direito, a atuação estatal no campo tributário deve ser exercida em estrita observância aos limites constitucionalmente postos pelos direitos fundamentais de primeira dimensão e, concomitantemente, tem por objetivo primordial a concretização dos direitos fundamentais de cunho prestacional e dos direitos ditos de solidariedade, nos termos explicitados a seguir.



5. Os direitos fundamentais de ordem social, econômica, cultural e de solidariedade e a tributação como instrumento de concretização

Os direitos sociais surgem paralela e paulatinamente ao incremento e ao aprofundamento do Estado Social, pois esse modelo de Estado passou a ter como fim a proteção do cidadão frente às privações, especialmente aquelas decorrentes do modelo econômico.

É incontestável que os direitos fundamentais sociais constituem exigência obrigatória para o exercício efetivo das liberdades e a garantia de uma igualdade substancial. Assegurar tais direitos é condição para a concretização da promessa de tratar a todos com igual dignidade, sendo tal promessa requisito para o reconhecimento de uma democracia substancial e de um modelo de Estado de direito de conteúdo não meramente formal.

Para examinar essa questão, pode-se pensar na questão do mínimo vital à existência humana. Como se sabe, há certo consenso de que o direito à vida implica, por parte do Estado, o fornecimento de prestações mínimas ao cidadão com vistas a garantir sua subsistência, quando esta, num plano pragmático, encontra-se vilipendiada pela pobreza extrema. Nessa hipótese, é inegável que há um direito subjetivo ao qual corresponde um dever do Estado.

É possível afirmar que a tributação, concomitantemente à observância dos clássicos direitos fundamentais de primeira dimensão, tenha por objetivo a concretização dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais (educação, saúde, alimentação, habitação etc.).

No campo tributário, isso pode ocorrer mediante a combinação de duas fórmulas básicas, conforme se sustenta neste curso:

- a) a observância do princípio da capacidade contributiva;
- b) a utilização da extrafiscalidade na realização dos direitos fundamentais.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

À medida que for recuperada a concepção de que a carga tributária deva estar sujeita à efetiva capacidade contributiva do cidadão, o direito/dever de submeter-se a ela será exercido/cumprido de tal forma que o Estado tenha os meios para assegurar o cumprimento das prestações positivas que caracterizam os direitos sociais e, ao mesmo tempo, seja preservado o mínimo necessário a uma existência digna.

Por outro lado, a tributação pode ser um fabuloso instrumento a ser utilizado pelo Estado para estimular ou desestimular comportamentos que, direta ou indiretamente, colaboram na concretização dos direitos sociais, econômicos e culturais.




Noutros termos, tradicionalmente, o Estado arrecada recursos por meio da tributação e emprega-os na concretização das prestações positivas – típicas de tais direitos – com toda a gama de riscos de desvios e malversações. Alternativamente, mediante políticas tributárias (extrafiscalidade) e sempre em observância dos requisitos para tanto (objetivo constitucionalmente justificável e observância dos direitos de defesa principalmente), o Estado pode estimular ações que resultem na máxima eficácia social dos direitos fundamentais (concretização num plano fático).

Em suma, o Estado pode cumprir uma parte significativa dessa tarefa mediante o estímulo ou desestímulo de determinadas condutas que tenham como norte a concretização dos direitos fundamentais.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

5.1. Princípio da igualdade ou isonomia

A lei não poderá instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função exercida (art. 150, II da CF). Logo, poderá tratar diferentemente aos desiguais na exata proporção das desigualdades, na célebre lição de Rui Barbosa.



Em um modelo de Estado como vigente no Brasil, não basta que haja a observância da igualdade perante a lei – fruto da Revolução Francesa. Faz-se necessário que o Estado seja um efetivo construtor da igualdade – conforme preconiza Bonavides. Isto é, não basta tratar aos iguais igualmente e aos desiguais desigualmente.

É necessário que todas as ações estatais estejam voltadas à concretização da grande promessa da Constituição: a igualdade substancial, mediante a construção de uma sociedade livre, justa e igualitária, com reduzidos níveis de desigualdade social. Isso será tendencialmente alcançado se forem concretizados os princípios examinados a seguir, dado que podem ser entendidos como meios de concretização da preconizada igualdade substancial.

5.2. Princípio da capacidade contributiva

Numa análise pouco aprofundada, pode-se afirmar que, em face do princípio da capacidade contributiva, cada cidadão contribui para a coletividade de acordo com a sua capacidade de fazê-lo, ou seja, o ônus tributário será tanto maior quanto maior for sua capacidade de arcar com tal ônus e, ao contrário, será tanto menor, ou até mesmo inexistente, quanto menor, ou nula, for tal capacidade.





Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

Mediante a imputação do ônus tributário de acordo com a capacidade econômica de arcar com esse ônus, concretiza-se o princípio da igualdade, tanto no sentido de que a norma tratará igualmente aqueles com igual capacidade, como no sentido de tratar desigualmente aqueles com desigual capacidade econômica.

À medida que os cidadãos são assim tributados, restam viabilizadas as possibilidades de que as desigualdades sejam reduzidas, caminhando-se, desse modo, no sentido traçado pelos objetivos fundamentais do Estado Democrático de Direito.

Como já referido, esse princípio tem tal importância que é possível sustentar que o Estado Democrático de Direito (ou Estado Social) apenas concretiza-se, caso seu sistema tributário for apoiado no princípio da capacidade contributiva. É certo que o princípio da capacidade contributiva não nasce apenas com o Estado Social (já existia e era validamente aceito no Estado Liberal). Porém, é possível afirmar que a eficácia do referido princípio passa a ser condição de possibilidade de concretização do próprio modelo de Estado Democrático de Direito.

O princípio da capacidade contributiva pode ser entendido como resultado da justiça fiscal, visto que sua observância implica que a carga tributária seja repartida de acordo com a possibilidade de cada indivíduo de suportá-la.

A concepção sobre a qual se assenta o princípio da capacidade contributiva está diretamente relacionada com o princípio da igualdade, já que esta, no campo tributário, só poderá se entendida como presente quando o ônus da carga fiscal for suportado proporcionalmente à efetiva capacidade contributiva.

No Estado Democrático de Direito, o princípio da capacidade contributiva sofisticou-se porque passa a ser um instrumento de concretização desse modelo de Estado. Se, para o Estado Liberal, a tributação deveria ser desigual na medida das desigualdades econômicas, no novo modelo estatal, esse tratamento diferenciado passa a ter uma concepção teleológica. Pode-se dizer que no Estado Democrático de Direito agrega-se um "plus" ao tratamento diferenciado conforme a capacidade contributiva, já que este passa a ter como finalidade a redução das desigualdades econômicas e sociais. Nesta perspectiva, pode-se afirmar, também, que o princípio da capacidade contributiva está intrinsecamente relacionado com ideia de solidariedade que deve nortear uma sociedade.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

Em vista do exposto, tem-se que a tributação segundo a efetiva capacidade econômica é um instrumento à disposição do Estado Democrático de Direito para que este possa atingir seus fins. Em se tratando de Brasil, corresponde a um meio de concretização, principalmente, dos objetivos preconizados no arts. 1º e 3º da Magna Carta Brasileira.

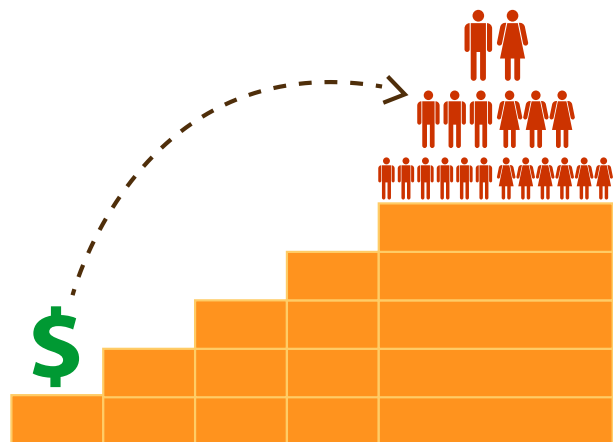


Importante

Enfim, a aplicação do princípio da capacidade contributiva é um poderoso instrumento para a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, na qual as desigualdades sociais sejam reduzidas, e a pobreza e a marginalização erradicadas ou minimizadas. Por evidência, a tributação é um meio potencialmente eficaz na construção de uma sociedade fundada na dignidade da pessoa humana. Um dos mecanismos mais eficazes para uma tributação de acordo com a efetiva capacidade econômica reside na progressividade fiscal.

5.2.1. Princípio da progressividade

A progressividade tributária implica exacerbação da exigência fiscal, à medida que cresce a capacidade de contribuir para com a coletividade, sendo tal operacionalizado pela imposição de alíquotas tanto maiores quanto maior a base de cálculo do tributo, isto é, a grandeza econômica representativa do fato gerador.



Paralelamente, há a progressividade tributária com conotação extrafiscal, representada pela elevação das alíquotas de um tributo, independentemente da

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

capacidade contributiva, para que o Estado possa estimular ou desestimular determinada situação, desde que esteja em consonância com os fins da existência do próprio Estado.

A primeira hipótese de progressividade está alicerçada no princípio da capacidade contributiva, constituindo-se numa decorrência lógica desse princípio. Especificamente no caso do imposto incidente sobre a renda, quanto maior for esta, maior será a alíquota. Logo, a alíquota varia conforme a capacidade contributiva do cidadão.

Com o princípio da progressividade, a tributação atinge, de uma forma mais expressiva, aqueles que ocupam o topo da pirâmide social, e menos significativa para aqueles que estão na base dessa.

Por decorrência, a progressividade tributária é plenamente justificável e, portanto, compatível com o princípio da igualdade, de acordo com uma concepção mais adequada ao novo Estado Democrático de Direito.



Saiba Mais

Na Constituição Brasileira, a progressividade está expressamente prevista em relação ao Imposto de Renda (art. 153, § 2º I), Imposto Territorial Rural - ITR (153 § 4º) e IPTU art. 156 § 1º. Além disso, o ITR será progressivo de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas (Lei nº 9.393/96), o IPTU poderá ser progressivo de forma a promover a adequada utilização do solo urbano (art. 182 § 4º).

Não obstante a existência das referidas previsões no Texto Constitucional, no Brasil, a progressividade tributária encontra fundamento no próprio modelo de Estado constituído em 1988, ou seja, para o Estado Democrático de Direito, o sistema tributário deve estar fundado no princípio da capacidade contributiva, o que, entre outras, implica imposição fiscal progressiva.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

Em regra, a progressividade tributária deve ser aplicada em relação a todas as espécies tributárias, desde que não exista um óbice intransponível para tanto. Esse óbice pode ser vislumbrado, tão somente, em relação às taxas e contribuições de melhoria, uma vez que as duas espécies tributárias têm como fato gerador uma contraprestação estatal, cuja contrapartida exigida do contribuinte não guarda relação com sua capacidade econômica.

5.2.2. Preservação do mínimo existencial

Se o princípio da capacidade contributiva constitui o norte que alumia o sistema tributário e sua adequada compreensão implica o direito/dever de contribuir conforme a efetiva possibilidade, nada parece mais lógico, óbvio e natural do que não se admitir a exigência de tributos nos casos em que capacidade contributiva não existe, preservando-se o mínimo existencial.



Desta forma, não se deve admitir a exigência de Imposto de Renda sobre salários cujos valores sejam insuficientes para fazer frente àquelas necessidades básicas, as quais a própria Constituição determinou que deveriam ser satisfeitas com o salário-mínimo (art. 7º inciso IV).

Tampouco se admite a exigência de tributos que incidam sobre o patrimônio de valores irrisórios (imóveis urbanos ou rurais, veículos automotores, transmissão de propriedade via compra e venda, doação ou *causa mortis*). A titularidade de patrimônio de valor insignificante denota, em tese, a inexistência de capacidade contributiva, razão pela qual a exigência de tributos sobre tais bens constituir-se-ia afronta à ideia do mínimo existencial.

Não se admite, outrossim, a exigência de tributos vinculados (taxas e contribuições de melhoria, principalmente) daqueles cidadãos cuja renda mensal seja insuficiente para prover a própria sobrevivência, embora se reconheça que essas espécies tributárias sejam menos afeitas ao princípio da capacidade contributiva.

5.2.3. Princípio da seletividade (IPI e ICMS)

Embora existam justificadas restrições à classificação dos impostos em diretos e indiretos, entendem-se como diretos aqueles impostos cujo ônus tributário é assumido pela pessoa do sujeito passivo (ex: imposto de renda e imposto de importação); seriam indiretos, por sua vez, aqueles impostos cujo ônus é, efetivamente, suportado por um terceiro, que não corresponde ao sujeito passivo da obrigação tributária (contribuinte de direito).



Cabe ressaltar que, no caso do Brasil, deve-se falar em tributos indiretos, uma vez que além dos impostos com tal característica (ICMS, IPI e ISS, principalmente), há contribuições sociais (impostos finalísticos) que possuem características idênticas, como ocorre com a Contribuição para o PIS, Cofins e Cide sobre os combustíveis, por exemplo.

A discussão reside na questão concernente à aplicabilidade do princípio da capacidade contributiva aos tributos indiretos, uma vez que, em relação aos tributos assim classificados, o sujeito passivo da obrigação tributária repassa ao preço dos produtos e serviços o custo respectivo, sendo que, dessa forma, o ônus tributário é suportado, de fato, pelo consumidor final.

Essa questão pode ser resolvida mediante a aplicação de uma das regras concretizadoras do princípio da capacidade contributiva: a seletividade. Mediante a aplicação de alíquotas seletivas, bens indispensáveis à subsistência, poderiam ser gravados com alíquotas menores ou, até mesmo, não serem gravados; já bens supérfluos seriam tributados com alíquotas maiores, visto que o consumo corresponde a uma razoável forma de graduar os tributos indiretos conforme a capacidade econômica do contribuinte.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

O denominado princípio da seletividade está previsto em relação ao ICMS, no art. 155 § 2º, II e, em relação ao IPI, no art. 153 § 3º I. Esse princípio também se aplica em relação ao IPTU, pois suas alíquotas poderão ser diferentes de acordo com a localização e o uso do imóvel (art. 156 § 1º, inciso II da CF/88, com redação determinada pela EC 29/2000).



6. Imunidades

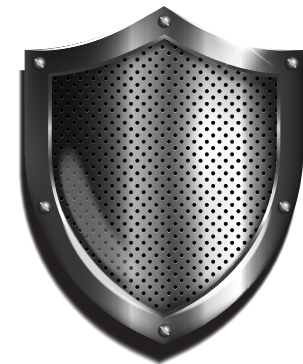
Consiste na exclusão de competência da União, estados, Distrito Federal e municípios para instituir tributos relativamente a determinados atos, fatos e pessoas, expressamente previstas na Constituição Federal. Objetivam preservar da tributação valores considerados como de superior interesse nacional.

A Constituição Brasileira não institui tributos, fixando apenas os parâmetros dentro dos quais estes poderão ser instituídos pela União, pelos estados e Distrito Federal e pelos municípios (arts. 153 a 156). No entanto, a própria Constituição determina que algumas pessoas, situações ou bens não serão alcançados pela tributação (imunes), tendo como fundamento alguns princípios e direitos fundamentais, conforme o disposto no inciso VI do art. 150.

Esses impedimentos de incidência da regra tributária almejam o incentivo à realização dos direitos sociais, econômicos e culturais, conhecidos como direitos fundamentais de segunda dimensão,¹ de modo a cumprir os objetivos fundamentais de uma república verdadeiramente democrática. Eles incentivam a solidariedade, buscando alcançar garantias ao desenvolvimento nacional e dando importância aos valores sociais do trabalho. Tais ideais, apesar de parecerem lógicos para um modelo estatal classificado como o desse País, foram positivados pelo constituinte originário, consoante se extrai do art. 1º, inc. IV, e art. 3º, incs. I e II, da Constituição.

É de suma importância as imunidades, tendo em vista que se o Estado não pode dar efetividade aos direitos sociais de seus cidadãos, ao menos deve incentivar que a iniciativa privada o faça. Por isso, tais atividades não devem ser "taxadas". Neste sentido, segue a doutrina de Sacha Calmon:

Imunidades



¹ SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 7ª ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 56/58.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar



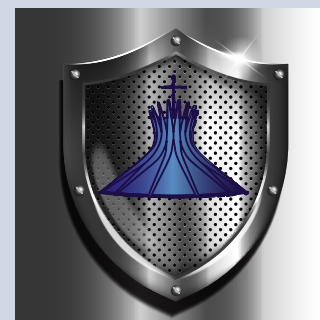
A imunidade das instituições de educação e assistência social as protege da incidência dos impostos sobre as suas rendas, patrimônio e serviços, quer sejam as instituições contribuintes de jure ou de fato. **A imunidade em tela visa preservar o patrimônio, os serviços e as rendas das instituições de educação e assistenciais porque os seus fins são elevados, nobres, e, de uma certa maneira, emparelham com as finalidades e deveres do próprio Estado: proteção e assistência social, promoção da cultura e incremento da educação lato sensu. (...).**² (grifo nosso)

As imunidades ora servem para concretizar direitos fundamentais, ora para concretizar princípios constitucionais, razão pela qual, tanto quanto ocorre com os referidos, são entendidas como Cláusulas Pétreas, insuscetíveis de serem modificadas – via Emenda Constitucional – pelo poder constituinte derivado.



A imunidade recíproca impede que a União, os estados e os municípios cobrem impostos sobre o patrimônio, renda e serviços uns dos outros, abrangendo as atividades das próprias pessoas políticas de direito público (alínea “a”). Está amparada no princípio federativo, previsto no art. 1º da Constituição.

A imunidade dos templos evita a exigência de impostos sobre as atividades religiosas, estando fundamentada na liberdade de culto. Obsta o exercício do poder de tributar também em relação a imóveis alugados pelas entidades religiosas, desde que os valores sejam aplicados na atividade-fim da instituição.



² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 148.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar



Imunidade dos partidos políticos, suas fundações, sindicatos, instituição de educação e de assistência social. Estas pessoas jurídicas não sofrerão a exigência dos impostos sobre patrimônio, renda ou serviços, se não tiverem finalidade lucrativa e atenderem os requisitos da lei, que, neste caso, segundo entendimento doutrinário³, é o art. 14 do CTN, cuja redação foi modificada pela Lei Complementar nº 104/2001, no sentido de impedir que as pessoas jurídicas referidas distribuam qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título. Com esta imunidade, estão relacionados os direitos fundamentais à educação, à saúde, à representação sindical, à liberdade dos partidos políticos, à liberdade associativa.

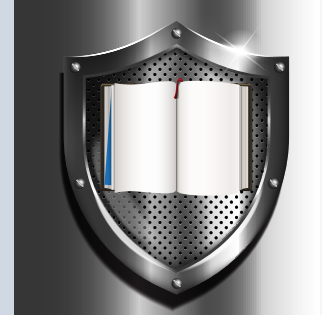
Conforme sustenta Aliomar Baleeiro, não se pode entender uma instituição de educação apenas no sentido estrito. O conceito para classificar uma instituição como educativa deve ser vasto, compreendendo todas aquelas atividades voltadas ao desenvolvimento dos cidadãos, preparando-os para exercer a cidadania e qualificando-os para o mercado de trabalho, englobando-se cursos, pesquisas, pós-graduação em sentido amplo, atividades culturais etc⁴.

³ A respeito, ver: COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 148; AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 155/156; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 209; ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006. p. 145.

⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998-2003. p. 137. No mesmo sentido, o entendimento de Ricardo Lobo Torres. TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**, vol. III; os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 257.

Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

Quanto à *imunidade dos livros, jornais, periódicos e papel respectivo* objetiva proteger a divulgação de ideias, conhecimentos, a livre expressão do pensamento. Mediante a desoneração de impostos, torna-se mais facilitada a confecção e a sua distribuição, independentemente do conteúdo de cada publicação.



A *imunidade às contribuições sociais* está prevista no art. 195, § 7º da Constituição, diferentemente das demais, que estão contidos no art. 150, inc. VI. A Constituição estabelece que são isentas (na verdade imunes) de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

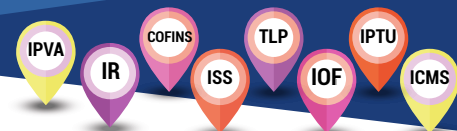


Saiba Mais

O Supremo Tribunal Federal⁵ pronunciou-se no sentido de que, apesar de não estar contida no art. 150, inc. VI, trata-se de verdadeira hipótese de imunidade. A grande diferença desta para a isenção, é que a isenção está prevista em lei, estando ao alvitre do legislador, ao contrário da previsão constitucional que impede a incidência da norma tributária. A discussão está focada na necessidade de criação dos requisitos para o gozo da imunidade das contribuições por lei complementar, sendo que a doutrina majoritária tem se manifestado pela necessidade da maioria absoluta dos membros do Congresso Nacional. O STF ainda não se pronunciou, havendo Recurso Extraordinário pendente de julgamento a respeito. De seu turno, a União vem criando as exigências por Lei Ordinária, sendo que, inicialmente, estavam contidas no art. 55 da Lei nº 8.212/91, revogada pelo art. 44 da Lei nº 12.101/09, que atualmente trata da matéria.

Além das imunidade genéricas mencionadas, há hipóteses de imunidade específicas previstas na Constituição, como a imunidade do IPI sobre produtos exportados (art. 153, § 3º, inc. III); ICMS sobre mercadorias exportadas (art. 155, inc. X, alínea "a"); ITR sobre pequenas glebas rurais (art. 153, § 4º); ITBI sobre Imóveis Incorporados ao Patrimônio de Pessoa Jurídica (art. 156, § 2º, inc. I); e Contribuições Sociais Relativamente às Receitas Decorrentes de Exportação (art. 149 § 2º, inc. I).

⁵ Parte do Julgado do Ministro Celso de Mello: "A cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Carta Política - não obstante referir-se impropriamente à isenção de contribuição para a seguridade social -, contemplou as entidades beneficentes de assistência social, com o favor constitucional da imunidade tributária, desde que por elas preenchidos os requisitos fixados em lei. A jurisprudência constitucional do Supremo Tribunal Federal já identificou, na cláusula inscrita no art. 195, § 7º, da Constituição da República, a existência de uma típica garantia de imunidade (e não de simples isenção) estabelecida em favor das entidades beneficentes de assistência social". BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22192**. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrida: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Celso de Mello, 28 de novembro de 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>>. Acesso em: 15 abr. 2014.



7. Síntese e considerações finais

Corria o ano de 1215, quando a Inglaterra encontrava-se em uma situação conflituosa. Ao cabo da conflagração, o Rei João Sem Terra é forçado a assinar a denominada Magna Carta, a qual – entre outras importantes normas – limitava o poder do soberano e garantia que a cobrança de impostos estava condicionada à aprovação do Conselho de Barões, que, em última análise, constituiu uma ideia embrionária de Parlamento.

Reitera-se este fato em face de sua inequívoca relevância histórica, já que ao mesmo tempo limitou os poderes, garantiu direitos fundamentais de primeira geração (que protegem a vida, a liberdade e a propriedade) além de instituir a primeira das Constituições, de tal sorte que ainda hoje o termo Magna Carta é utilizado como sinônimo.

Em *terrae brasilis*, quase oito séculos passaram-se e esta garantia encontra-se positivada na Constituição ora vigente. Quando se fala em Constituição, é preciso entender – de uma forma clara e incontestável – que ela verdadeiramente funda uma nação, constituiu um Estado e corresponde ao principal meio de proteção do cidadão contra o arbítrio estatal.

Neste contexto, a Magna Carta Brasileira de 1988 é, sem sombra de dúvidas, um exemplo a ser seguido, pelo menos no campo formal. Sua aprovação consolidou o entendimento de que a Carta, embora prolixa, trata-se de um belíssimo diploma normativo.

No campo tributário, se, de um lado, é reconhecível a existência do dever fundamental de pagar tributos, por outro, há inequívocos limites a esse dever e, portanto, ao próprio poder de tributar, na medida em que este só poderá ser validamente exercido nos estritos limites permitidos pela Constituição.

Constituição Federal



Como na Inglaterra do século XIII, a exigência de tributos só poderá ocorrer se houver lei possibilitando. Quando se menciona o termo "lei", é imprescindível frisar que só merece tal rótulo a norma jurídica proveniente do parlamento. Mais do que isso, a lei deverá definir todos os elementos da denominada hipótese de incidência tributária, de tal sorte que, tudo que influenciar no montante devido e na definição de quem deve pagar, deve estar expressamente previsto em lei, salvo as exceções que só a própria Constituição pode estabelecer.

Essa lei não será aplicada em relação a fatos pretéritos, uma vez que "leis retroativas só os tiranos as fazem e só escravos as obedecem". Há também o direito de conhecer-se previamente a carga fiscal, motivo pelo qual, em regra, as normas tributárias que implicam instituição ou majoração de tributos só passam a produzir efeitos a partir de 1º de janeiro de ano subsequente (princípio da anterioridade), respeitado um período mínimo de noventa dias da publicação.

A lei não poderá, a pretexto de tributar, ter efeito confiscatório, e isso se materializaria com a exigência de um tributo cuja cobrança implicasse o próprio esgotamento da fonte produtora da riqueza. Ainda, a exigência de tributos não pode obstar a livre circulação de

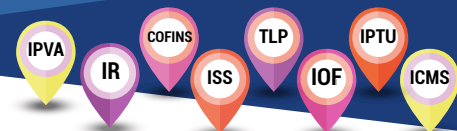


Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

pessoas ou bens no território nacional, ressalvada a cobrança de pedágios pela utilização de vias públicas.

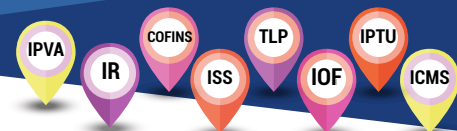
Os direitos fundamentais ora mencionados têm reconhecido caráter de “cláusula pétrea”, e isto significa que não podem ser suprimidos, nem por Emenda Constitucional. Apenas com a edição de um novo “Contrato Social”, tais direitos poderiam ser suprimidos e, vale sempre lembrar, que uma nova constituição não pode ficar a mercê de majorias ocasionais. Ela, necessariamente, decorre da ruptura de um modelo político e econômico, como ocorreu às vésperas da convocação da última constituinte. Tais direitos não representam um rol taxativo. Há muitos outros, implícita ou explicitamente, previstos na Constituição Brasileira.

Quando se trata de um assunto desses, parece que se está tratando de algo distante da realidade daqueles que não militam no mundo jurídico. No entanto, estudar e conhecer a própria constituição é algo tão relevante que não poderia ficar restrito a grade curricular de um curso de Direito. Conhecer e compreender a Constituição trata-se de um aspecto tão fundamental à educação e à cultura, que, sem exageros, corresponde ao ponto de partida para a construção de um país melhor para esta e para futuras gerações.



8. Referências

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de direito tributário**. 2. ed. rev. ampl. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998-2003.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7. ed. revisada por Misabel Abreu Machado Derzi, Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 22192**. Recorrente: Associação Paulista da Igreja Adventista do Sétimo Dia. Recorrida: União (Fazenda Nacional). Relator: Min. Celso de Mello, 28 de novembro de 1995. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=115743>>. Acesso em: 15 abr. 2014.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 28ª. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- CASALTA NABAIS, José. 2009. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal, Volume III**. Coimbra: Almedina. 2012.
- CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina. 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- MAURER, Béatrice. Notas Sobre o Respeito da Dignidade da Pessoa Humana... ou Pequena Fuga Incompleta em Torno do Tema Central. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). **Dimensões da Dignidade: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.



Unidade 4: Tributação e direitos fundamentais: dos direitos sociais aos limites do poder de tributar

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV – Direitos Fundamentais. 9ª. ed. Coimbra: Coimbra, 2012.

MOSCHETTI, Francesco. **La Capacità Contributiva**, Padova: CEDAM, 1993.

ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005.

SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética 2005.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 11ª. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9ª. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**: uma nova crítica do direito. 3. ed. São Paulo: RT, 2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. III: 2ª Ed. Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VIEIRA DE ANDRADE, José Carlos. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 5ª. ed. Coimbra: Almedina, 2012.