

ESTADO E CIDADÃO: ENTRE O PODER DE TRIBUTAR E O DIREITO AO MÍNIMO EXISTENCIAL

Eliese Almeida¹

RESUMO: Este trabalho aborda questões referentes ao poder de tributar do Estado e a necessidade de preservação de parcela do patrimônio e de recursos do contribuinte suficientes à garantia de uma vida com dignidade. Enfatiza o princípio constitucional da capacidade tributária como lastro e norteador do sistema tributário brasileiro. Atenta que a dignidade da pessoa é um dos princípios fundamentais deste Estado Constitucional e salienta a necessidade de se compatibilizar o poder do Estado tributante com a garantia do mínimo existencial.

Palavras-chave: Estado. Poder de tributary. Dignidade humana.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Este trabalho tem por objetivo fazer uma sucinta abordagem em torno do Princípio da Capacidade Contributiva, com enfoque para o modelo brasileiro. Intenta-se suscitar algumas reflexões e inquietações pontuais sobre alguns aspectos conflitantes.

Nesse quadro, atente-se que os debates e construções, no plano jurídico, consubstanciam, essencialmente, duas frentes, quais sejam, a dos direitos das pessoas (em especial, os direitos fundamentais) e a do direito do Estado, na condição de ente tributante. Evidentemente, como qualquer direito ou dever, toda essa estrutura guarda fundamento na Constituição Federal, a exemplo do Brasil e da maior parte dos países do mundo.

Diante disso, tem-se, de um lado, cidadãos-contribuintes, ou jurisdicionados, de uma Nação cujo texto constitucional prioriza, explícita enfaticamente a dignidade da pessoa humana (como fundamento do Estado brasileiro), o bem-estar social e toda a gama de direitos que tais conceitos envolvem. No mesmo contexto, e de modo não menos vinculativo, compromete o ente público a nortear sua atuação (em todas as

¹ Advogada, Mestre em Direito pela PUCRS, Especialista em Direitos Fundamentais e Constitucionalização do Direito pela mesma Instituição e Especialista em Direitos Difusos e Coletivos pela Fundação Escola Superior do Ministério Público-RS. Contato: eliese_almeida@hotmail.com

esferas de poder) no sentido de implementar esse complexo universo de direitos e também impedir violações aos direitos consagrados pelo ordenamento jurídico.

Por outro lado, para que se possam concretizar as promessas políticas e sociais da Constituição Federal, o Poder Público necessita de recursos para viabilizar o financiamento da estrutura estatal e o efetivo provimento dos direitos e garantias, suprindo as necessidades da pessoa humana, particularmente, quanto aos menos favorecidos, que dependem, sobremaneira, dessa atuação. Pois a forma de arrecadar tais recursos é, fundamentalmente, por meio da tributação, atividade pela qual o Estado institui, fiscaliza e arrecada valores.

Ocorre que essas duas dimensões, (a que se refere à outorga de direitos e garantias da pessoa e a da tributação), por estarem inseridas num Estado Social e Democrático de Direito, estão submetidas à ampla normatização constitucional e infraconstitucional, o que inclui uma série de limitações para qualquer das partes, particularmente quanto ao exercício da atividade tributária. Refere-se, especificamente, ao Sistema Tributário Nacional, que contempla, como uma das suas limitações constitucionais, a capacidade contributiva.

O ESTADO E A PESSOA HUMANA

Sabe-se que o Estado passou (e vem passando) por muitas transformações até alcançar a dimensão de reconhecimento e comprometimento para com a pessoa humana, nos moldes vivenciados na atualidade. Com efeito, parte-se de um Estado absolutista que tudo justificava em nome dos seus próprios fins. Entretanto, de luta em luta, em meio a todo infortúnio de violações perpetradas, a humanidade foi conquistando - e assim continua - seu espaço de reconhecimento e respeito, voltados para a vulnerabilidade que lhe é peculiar.

Nesse quadro, importa atentar que a trajetória de afirmação dos direitos humanos avança na mesma medida em que se estabelecem deveres para o Estado, em especial, para o Brasil, uma vez que a Constituição Federal de 1988, de um lado, outorga direitos e garantias à pessoa, a partir de seu extenso (e exemplificativo) rol; por outro lado, compromete de todas as formas o ente estatal, como se pode perceber desde o eloquente preâmbulo, dos objetivos e fundamentos do Estado brasileiro, do artigo 5º, enfim, ao longo de todo o texto constitucional. Não sem razão, mas exatamente pelo cenário que o passado todo o texto constitucional. Não sem razão,

mas exatamente pelo cenário que o passado revela.

A propósito, nesse contexto, Casalta Nabais² chama a atenção para o fato de ser incomum, nas Constituições, a previsão expressa de deveres. Salaria que, muito embora referidos textos sejam, em certa medida, reflexo de declarações de direitos, como a de 1789, o “esquecimento dos deveres fundamentais” deve-se a fatos bem mais próximos. Mais eloquente ilustração dessa propositada omissão é a necessidade de proteger direitos e liberdades fundamentais frente a regimes totalitários ou autoritários, no sentido de “exorcizar um passado dominado por deveres”. A título ilustrativo, note-se que a Alemanha não contempla, no texto da sua Lei Fundamental, a previsão de dever ou deveres fundamentais.

Não é demais registrar que, no que diz com o modelo brasileiro³, nada obstante não restem dúvidas de que o devedor principal das prestações referentes aos direitos fundamentais seja o Estado - sobretudo, em razão das políticas públicas que deve implementar, objetivando concretizar os direitos e garantias decorrentes de um Estado de bem-estar social, com ênfase para os menos favorecidos, e ainda em razão de ser o titular do sistema normativo - não se pode olvidar que os particulares também estão vinculados aos direitos fundamentais previstos na Constituição. A propósito, nas palavras de Ingo Wolfgang Sarlet⁴, reconhece-se a vinculação do Estado e dos particulares ao “dever geral de respeito”, entendido como uma “eficácia externa dos direitos fundamentais”.

Para além desse dever direto dos particulares quanto a direitos fundamentais (citem-se, ilustrativamente, os deveres dos pais com relação aos filhos e os consagrados no artigo 7º da Constituição Federal), o fato é que a solidariedade sempre permeou as relações na sociedade, e também no universo tributário se faz presente. Nessa senda, como elemento integrante de um universo marcado por fundas assimetrias “não há como se negar a existência do indivíduo como realidade independente da ordem social, bem como da necessidade de cooperação social por

² NABAIS, José Casalta. Constituição Europeia e Fiscalidade. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre: Notadez, n. 31, p. 160-161, 2005.

³ Os direitos fundamentais ocupam, juntamente com forma de Estado, sistema de governo e organização dos poderes, *status* de elemento essencial do Estado Constitucional. Ver: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 58.

⁴ SARLET, 2009, p. 381.

parte dos sujeitos individuais”⁵.

BREVE HISTÓRICO ACERCA DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Kleina Chaves Nogueira⁶ destaca que a origem da capacidade contributiva remete à ciência das finanças, dada a estreita relação que existe entre ambas. Atribui aos filósofos gregos a formulação dos ideais de justiça contributiva, à medida que trabalhavam com dois valores: (1) custear as necessidades da coletividade (2) respeitar as possibilidades econômicas de cada um. Ilustra com a contribuição para o custeio da marinha nacional, em Atenas, onde a participação do cidadão se dava conforme suas forças econômicas.

Assim, na Idade Média⁷ havia a ideia de tributação justa, com base nas possibilidades da pessoa. Daí notar-se também a extrema proximidade entre capacidade contributiva com uma perspectiva de justiça ou, mais precisamente, esta última a exigir a primeira.

Cabe registrar que na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, o artigo 13 já assim determinava: “Para a manutenção da força pública e para as despesas da administração é indispensável uma contribuição comum; esta deve ser repartida por igual entre todos os cidadãos, tendo em conta as suas possibilidades”.

Centrando ênfase nessa proposição, a autora destaca que o princípio da capacidade contributiva foi espraiando-se pelas constituições. Tal princípio simbolizava riqueza e patrimônio, que, por sua vez, serviam de parâmetro para medir a proporção da carga tributária que deveria ser suportada pelo cidadão-contribuinte, no sentido de custear o aparato estatal.

Contudo, com o passar do tempo e a conseqüente evolução inserida pela doutrina, resultaram algumas modificações, a exemplo do parâmetro da capacidade contributiva, que passou, de riqueza e patrimônio, a produto e renda. Com isso, a justiça do sistema estaria em tributar, de modo proporcional, a renda, e ainda com a instituição de uma margem mínima isenta, ou seja, não tributar um mínimo exigível

⁵ CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. Constituição, sistemas sociais e hermenêutica. **Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 102-103, 2004.

⁶ NOGUEIRA, Kleina Chaves. O Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista do Instituto dos Magistrados do Ceará**, Fortaleza, v. 1, n. 21, p. 322, 2007.

⁷ Ibidem.

para a sobrevivência⁸.

A propósito, Aliomar Baleeiro elucidava que já no século XVIII sustentava-se a preservação quanto a pessoas de reduzida capacidade econômica, para isentar de tributação uma margem de recursos necessários ao suprimento do mínimo existencial⁹, e conclui:

Além de razões inspiradas na solidariedade social, outras de caráter prático e lógico condenariam impostos sobre criaturas de reduzida capacidade contributiva. Segundo a concepção atual do Estado, este deve assistência a todos os necessitados por efeito de suas condições físicas (idade, saúde, incapacidade de trabalho, fase escolar, etc.) ou econômica (pauperismo, desemprego, etc.). Seria redondamente insensato, antieconômico e trabalhoso retirar, pelo imposto, recursos daqueles aos quais o Estado terá de socorrer pelos canais da despesa¹⁰.

Assim sendo, oportuno pontuar a ligação que existia entre capacidade contributiva e fruição de benefícios propiciados pelo Poder Público aos contribuintes. Ocorre que, com a nova concepção de finança pública que negava a natureza comutativa nessa relação, o caráter obrigacional da prestação tributária passou a ter um cunho de “sacrifício”, uma vez que não pressupunha qualquer retorno ao contribuinte, o que mais tarde cedeu espaço a uma interpretação de justa tributação¹¹.

CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: RESTRIÇÃO E GARANTIA

Casalta Nabais¹² ao abordar a questão da igualdade fiscal, inicialmente, registra a repercussão da mudança de modelo de estado liberal para estado social, e isso se explica na igualdade formal e igualdade material do cidadão perante a lei, que um e outro modelo representam. Evidentemente que isso, por sua vez, produz resultados diretos na questão da capacidade econômica que, de fato, cada um tem para arcar com a carga tributária que lhe é imposta. Fala-se da capacidade contributiva que “deve” ser observada pelo legislador, pelo administrador e, hoje, também pelo juiz-intérprete (e guardião) da Constituição.

⁸ NOGUEIRA, 2007, p. 323.

⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1964, p. 240.

¹⁰ Ibidem.

¹¹ Ibidem, p. 324.

¹² NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 437.

O autor consigna que uma das primeiras preocupações da revolução liberal foi abolir os privilégios e, com isso, implantar a igualdade fiscal, universalidade de impostos, de maneira que ninguém ficasse à margem desse “dever fundamental” de arcar com a sua parcela de contribuição, enquanto sociedade e enquanto cidadão. Ou seja, sem espaço para distinções subjetivas, devendo-se tão-somente admitir exceções pautadas pelo critério econômico. Com efeito, o conteúdo do princípio da universalidade estabelece o dever de abranger todas as pessoas, sem, contudo, significar que todas elas, indistintamente, sejam responsabilizadas por montantes idênticos de contribuição. Nesse sentido, o autor usa as expressões capacidade contributiva, capacidade econômica e capacidade de pagar como sinônimas.

Para ele, o princípio da igualdade, subjacente à capacidade contributiva, reflete que:

[...] as pessoas são tributadas em conformidade com a respectiva capacidade contributiva, o que significa, de um lado, que ficarão excluídos do campo da incidência dos impostos aquelas pessoas que não disponham dessa capacidade e, de outro lado, que face a detentores de capacidade contributiva, os contribuintes com a mesma capacidade pagarão o(s) mesmo(s) imposto(s) (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade pagarão diferentes impostos, seja em termos qualitativos, seja em termos quantitativos (igualdade vertical). O que significa, como já referimos, que a exigência da tributação em conformidade com a capacidade contributiva mais não é do que uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos, pelo que concordamos com K. Tipke que, ao contestar o preceito proposto por U. H. Schneider para integrar a Lei Fundamental Alemã (“a tributação realiza-se de acordo com o princípio da igualdade e da capacidade contributiva individual”), justamente observa que o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva não se justapõem cumulativamente, constituindo antes o princípio da capacidade contributiva o critério de comparação com base na qual se mede a igualdade da tributação¹³.

Outrossim, relevante aspecto da capacidade contributiva, a ser ventilado, é o que diz com as atividades ilícitas. Nabais¹⁴ registra que ela tem sido admitida, nada obstante, não exista embasamento legal exposto, a exemplo do que a Alemanha contempla e que a Itália adotou recentemente. Há objeção no sentido de que o Estado ao tributar referidos atos estaria legalizando-os. Por outro lado, aduz que a não-tributação resultaria em benefício fiscal quanto aos proveitos decorrentes de tais atividades, encorajando-os e violando a igualdade fiscal. Com isso se instala uma situação complexa, a tributação do ilícito envolvendo outros fatores igualmente

¹³ NABAIS, 2004, p. 443-444.

¹⁴ Ibidem, p. 505-507.

relevantes, como a coerência do sistema e “intangibilidade” do direito sancionatório. Contudo, da mesma forma impõe não se relegar, de todo, o princípio da capacidade contributiva nas atividades ilícitas. Diante disso, o autor pugna por não adotar “soluções extremas”, na esteira dos modelos acima expostos.

No que diz com a possibilidade ou impossibilidade de se observar o princípio da capacidade contributiva quanto a empresas, depreende-se da leitura de Hugo de Brito Machado¹⁵ que nada obsta. O autor, sem apontar diretamente a questão, menciona o inciso IX do artigo 170 da Constituição Federal de 1988, que trata da livre iniciativa, adverte quanto à função social da atividade econômica e elenca alguns princípios a serem observados nessa seara, entre os quais o do inciso IX, que diz: “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”¹⁶.

E nesse plano cumpre asseverar que o princípio ora em comento, por ser mais um elemento integrante de um complexo contexto normativo que “deve” ser harmônico, dialogando com as demais instituições e princípios formadores do seu respectivo sistema, no caso brasileiro, a exemplo dos princípios da igualdade, da legalidade, da tipicidade ou legalidade estrita, da justiça e princípio republicano¹⁷.

FUNDAMENTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Janaína Rigo Santin¹⁸ registra a Alemanha como “berço” do princípio da capacidade contributiva, que por sua vez teria inspirado a Espanha¹⁹ a inserir a discussão acerca do mínimo isento de tributação.

¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001, p. 42.

¹⁶ Nesse sentido: AI 452642 AgR / MG - MINAS GERAIS - AG.REG.NO AGRAVO DE INSTRUMENTO - Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO - Julgamento: 13/12/2005 - Órgão Julgador: Segunda Turma - Publicação DJ 24-02-2006 - 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.

¹⁷ GREGORIO, Argos. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 16, n. 79, mar./abr., p. 63, 2008.

¹⁸ SANTIN, Janaína Rigo. Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: análise no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da AJURIS (Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul)**, Porto Alegre, n. 113, p. 196-197, mar. 2009.

¹⁹ Segundo a autora, as Constituições que contemplam o princípio ora em estudo são: brasileira, alemã, espanhola, italiana e portuguesa. SANTIN, 2009, p. 197.

Partindo dessa perspectiva, o poder de tributar do Estado, com fundamento na necessidade de arrecadar recursos para implementar ou defender os direitos dos quais a Constituição o faz garantidor, esbarra no limite da capacidade que o contribuinte tem para arcar com o tributo, sublinhe-se, sem prejuízo do mínimo essencial para sua sobrevivência e de sua família. Esse seria um parâmetro restritivo para a atividade fiscal acerca da exigência do tributo frente ao contribuinte. Trata-se de um limite de proteção ao indivíduo que o Estado não poderia violar. Dessa mesma vertente, partindo do mínimo isento, também se estaria a consolidar a vedação ao efeito confiscatório do tributo. Nesse sentido:

O estado democrático é o estado da igualdade, e o estado social, aquele que reconhece o direito ao convívio, à manutenção, à preservação. Desse modo, o estado fiscal, não podendo afastar-se desses fundamentos, deve executar seus atos de poder de polícia e sancionatórios com tratamento compatível às infrações, sem qualquer exceção ao regime constitucional, cuja vedação ao efeito de confisco é princípio expresso e exige concretização²⁰.

Casalta Nabais atenta para um limite máximo ou confiscatório, já que, para além da necessidade de haver riqueza, para que se institua e arrecade imposto, igualmente impõe-se que tal riqueza não venha a ser simplesmente exaurida pela inobservância da capacidade contributiva²¹.

No que diz com o mínimo isento, Janaína Rigo Santin adverte que nem todas as constituições o preveem de forma expressa. Contudo, seu fundamento repousaria na capacidade contributiva, mediante um dever de pagar impostos conforme a capacidade econômica do indivíduo e as necessidades de sua família²². Outrossim, em outros países, cujas constituições não contemplam expressamente o mínimo isento, doutrina e jurisprudência fundamentam-no com base no princípio da dignidade da pessoa humana, do dever de prestações sociais do Estado e do princípio da igualdade²³.

A autora²⁴ tece algumas considerações em torno do campo de abrangência do

²⁰ TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre: Notadez, n. 37, p. 239, 2006.

²¹ NABAIS, 2004, p. 465-466.

²² SANTIN, 2009, p. 198.

²³ *Ibidem*, p. 199.

²⁴ SANTIN, 2009, p. 204.

princípio constitucional da capacidade contributiva. Com efeito, pondera que a Constituição Federal prevê três espécies tributárias no artigo 145, quais sejam, impostos, taxas e contribuições de melhoria. Já nos artigos 148 e 149 contempla o empréstimo compulsório e as contribuições especiais, respectivamente. Contudo, conforme se pode observar do §1º do artigo 145, da Carta Constitucional, a previsão expressa para aplicação do princípio da capacidade contributiva dirige-se unicamente aos impostos. Com isso, legislador e juiz estariam obrigados - sob pena de inconstitucionalidade - a observá-lo apenas nesses casos. Entretanto, a autora atenta que seria inadmissível obrigar o contribuinte, muito pobre e que por ventura tenha logrado beneficiar-se, a vender sua casa para pagar contribuições de melhoria geradas em razão de obras públicas, frise-se, ainda que daí decorra considerável valorização do imóvel.

Com relação às taxas²⁵, a autora ilustra sua objeção com a isenção prevista na Lei nº 1.060/50, que dispensa do pagamentos das custas processuais pessoas que não possam fazê-lo sem prejuízo do seu sustento ou de sua família.

No que diz com as contribuições especiais, pontua que tal espécie tributária não reflete capacidade contributiva dos contribuintes, e muito menos sua proporção²⁶.

Por essas razões, nada obstante autores entendam que tanto taxas quanto contribuições especiais estariam à margem da aplicação do princípio da capacidade econômica e, por conseguinte, da justiça tributária, Janaína Rigo Santin sustenta, com fundamento no princípio constitucional da igualdade, direito à justiça tributária a partir das seguintes providências:

a) aplicar a carga fiscal à igualdade de benefício recebido; b) desigual e adequada ao desigual benefício recebido; c) geral para todos os que recebem o benefício do serviço público. Assim, a capacidade contributiva do contribuinte, como pressuposto que legitima a percepção do tributo, pode e deve estar presente no sentido de capacidade absoluta, como atitude econômica mínima para o pagamento, de modo que não pague tributos quem não possa pagá-los. Isso é, definitivamente, a primeira e mais elementar concretização da justiça tributária, devendo ser observada em todas as espécies tributárias²⁷.

Outrossim, a autora aduz um paralelo entre “redistribuição de renda” e

²⁵ SANTIN, 2009.

²⁶ Ibidem, p. 205.

²⁷ Ibidem.

“redistribuição da tributação”. Assim, se a melhor forma de reduzir assimetrias é redistribuir renda, a partir do sistema tributário, o respeito ao princípio da capacidade contributiva, concretizado por meio da redistribuição tributária, deve corroborar essa finalidade do Estado²⁸.

Por seu turno, Casalta Nabais²⁹ consigna que a maior parte da doutrina se manifesta desfavorável à incidência do princípio da capacidade contributiva quanto às “taxas e demais figuras tributárias com natureza remuneratória, retributiva ou reparadora”. Acrescenta que tanto na Itália quanto na Espanha, os dispositivos constitucionais são genéricos, determinando que todos devem contribuir para as “despesas públicas” ou “sustento dos gastos públicos” conforme sua capacidade “contributiva” ou “econômica”, respectivamente. Enfatiza que em Portugal essa ampliação de compreensão é “inaceitável”, porque as estruturas de impostos e taxas são diversas. Os impostos têm natureza contributiva e não implicam atividades do Estado, e ainda que as envolvam, não são relevantes para sua estrutura. Já as taxas pressupõem estrutura retributiva (determinada atividade a ser prestada pela administração).

No Brasil, são os seguintes os termos em que a Constituição Federal dispõe sobre o assunto, como se vê do artigo 145:

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

Nesse propósito cabe tecer algumas considerações em torno da expressão “sempre que possível”. Com efeito, Kleina Chaves Nogueira³⁰ registra que, para Ives Gandra Martins a redação é imprópria, e a melhor interpretação é aquela segundo a qual a possibilidade de aplicação do princípio em epígrafe (capacidade contributiva) se dá sempre. Entretanto, o mesmo já não ocorre com relação ao caráter dos impostos, que nem sempre é pessoal. Ainda conforme registro da autora, à luz do entendimento de Hugo de Brito Machado, sempre é possível aplicá-lo, logo, a expressão em destaque se refere tão-só ao caráter pessoal dos impostos, uma vez que

²⁸ SANTIN, 2009, p. 206.

²⁹ NABAIS, 2004, p. 474-475.

³⁰ NOGUEIRA, 2007, p. 328-330.

“nem sempre é tecnicamente possível um tributo com caráter pessoal” Do contrário, esvaziaria a natureza cogente do princípio constitucional, e ao contribuinte restaria a dificuldade de provar a possibilidade de sua aplicação no caso concreto. Outrossim, redundaria em severos riscos de vulnerar outros princípios constitucionais ligados à dignidade da pessoa e ao mínimo existencial³¹.

Outro aspecto que se deve ter em conta, no que diz com o fato de o tributo ser pessoal ou real, é que a relação, na verdade, estabelece-se a partir da obrigação tributária entre fisco e contribuinte, nada obstante se trate de incidência sobre bens. Daí a relevância de observar circunstâncias pessoais quanto aos impostos reais, como balizadores da capacidade contributiva³² de quem vai suportar tal ônus.

Por derradeiro, atente-se para o fato de que o Estado da pós-modernidade não reconhece - não tem como legítimo - nem poder arbitrário e nem interpretação contrária ao sistema adotado. E nessa esteira, se em tempos remotos já se falava que o “tributo deve ser consentido pelos representantes dos contribuintes”³³, imagine-se quando se trata de um contexto de Estado Constitucional, onde o norte de toda atividade de qualquer dos poderes do Estado deve se submeter aos princípios (a exemplo da capacidade contributiva e da dignidade da pessoa humana), regras e valores³⁴ formadores do sistema ditado pelo modelo instituído pela Constituição, enfocando uma atuação no estrito caminho de concretizar, dar vida aos dispositivos da Carta Política.

Geraldo Ataliba salienta que se trata de matéria constitucional, e mais, que envolve “tensão” entre elementos contemplados pela Constituição: poder estatal e valores fundamentais do ser humano: liberdade e patrimônio. Assim, o autor assevera que, uma vez adotado o princípio republicano, em que a atividade política cabe a representantes, imperioso se torna respeitar o “princípio do consentimento dos tributos”, a exemplo de princípios como o da legalidade, da generalidade e da proporcionalidade da tributação³⁵.

³¹ Ver: Princípio da unidade da Constituição. In: MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 135-136.

³² SANTOS, Willians Franklin Lira dos. O alcance e os reflexos do princípio da capacidade contributiva em face da atual disciplina normativo-constitucional do IPTU. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 17, n. 84, jan./fev., p. 191-192, 2009.

³³ BALEEIRO, 1964, p. 308.

³⁴ No sentido de demonstrar a unidade do sistema jurídico: FREITAS, Juarez. **Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004, p. 54.

³⁵ ATALIBA, Geraldo. Tributação e Estado de Direito. **Revista da Consultoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, p. 41, dez. 1971.

Pois é bom lembrar que, no Brasil, vive-se desmedida produção legislativa a instituir tributos de toda ordem, de improvável possibilidade de conhecimento por parte do cidadão-contribuinte “comum”, muito embora a hierarquia e exaltação dos valores de um Estado

Democrático de Direito, a experimentar substanciais modificações e transformando paradigmas com a promulgação da Constituição Federal de 1988, sobretudo de democracia, logo, de representatividade. São emblemáticas conquistas, que não devem ceder espaço a perigosos retrocessos comprometedores, corporificadores de rastros de autoritarismos e iniquidades que precisam ser veementemente rechaçadas e banidas do modelo contemporâneo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Um dos mais relevantes temas de direito tributário, a capacidade contributiva constitui-se em princípio norteador tendente a aproximar esse ramo da ciência do Direito ao seu principal sujeito, a pessoa humana. Tal princípio seria o contrapeso, aliado do contribuinte frente à voracidade fiscal do ente estatal.

Com efeito, impõe-se que o poder público atue no sentido de aproximar os desiguais ou, em conformidade com os termos da Constituição, reduzir as assimetrias, à medida que distribui o ônus do tributo entre pessoas de poder econômico/financeiro variável. Assim, o contribuinte participa desse custo também de modo variável, numa proporção de acordo com as suas possibilidades efetivas e de forma a não comprometer a parcela do patrimônio ou dos recursos que propiciam o alcance da sua dignidade e de sua família.

Não restam dúvidas acerca da íntima vinculação do princípio da capacidade contributiva com a noção de justiça fiscal, senão principal instrumento de promovê-la.

Entretanto, em meio a esse cenário construído em nome do bem-estar social, da dignidade da pessoa humana e da concretização dos ditames constitucionais, parece ainda restar longa distância que separa o ideal de humanização na fiscalidade (proposto), da efetiva realidade de vida de milhões de brasileiros que trabalham alguns meses do ano para honrar a pesada carga tributária que, inexoravelmente, pesa-lhes. Enquanto isso, multiplicam-se os episódios de corrupção, “banquetes” de imoralidade patrocinados pelo trabalho árduo e digno de cidadãos, melhor dito,

patrocinados pela sua Excelência, “o Povo”, que precisa continuar lutando por sua sobrevivência, marcada por uma carga desumana de privações.

STATE AND THE CITIZEN: BETWEEN POWER TO TAX AND RIGHT TO MINIMUM EXISTENTIAL

ABSTRACT: This paper approaches issues relating to the taxing power of the state and the preservation patrimony portion and resource's part of the taxpayer sufficient to guarantee a life with dignity. Emphasizes the constitutional principle of taxable capacity as ballast and guiding the Brazilian tax system. Consider that the dignity of the person is a core principle of this constitutional state and stresses the need to reconcile state power to tax and existential minimum.

Keywords: State. Power to tax. Human dignity.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Tributação e Estado de Direito. **Revista da Consultoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul**, Porto Alegre, v. 1, n. 1, dez. 1971.

¹BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças e à política fiscal**. Rio de Janeiro: Forense, 1964.

CALIENDO, Paulo. Dos três modos de pensar a tributação ou repensar o raciocínio jurídico-tributário. In: ROCHA, Leonel Severo; STRECK, Lenio Luiz. Constituição, sistemas sociais e hermenêutica. **Anuário do Programa de Pós-Graduação em Direito da UNISINOS: mestrado e doutorado**, Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

FREITAS, Juarez. **Interpretação Sistemática do Direito**. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

GREGORIO, Argos. A harmonização da capacidade contributiva com os princípios formadores do subsistema constitucional tributário brasileiro. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 16, n. 79, mar./abr., 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2009.
MINAS GERAIS. **AI 452642 AgR AG.REG.** Agravo De Instrumento. Relator Min. Carlos Velloso. Julgamento em 13 dez. 2005. Órgão Julgador: Segunda Turma - Publicação DJ 24-02-2006.

NABAIS, Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. Constituição Europeia e Fiscalidade. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre: Notadez, n. 31, 2005.

NOGUEIRA, Kleina Chaves. O Princípio da Capacidade Contributiva. **Revista do Instituto dos Magistrados do Ceará**, Fortaleza, v. 1, n. 21, 2007.

SANTIN, Janaína Rigo. Princípio da capacidade contributiva e mínimo isento: análise no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da AJURIS (Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul)**, Porto Alegre, n. 113, mar. 2009.

SANTOS, Willians Franklin Lira dos. O alcance e os reflexos do princípio da capacidade contributiva em face da atual disciplina normativo-constitucional do IPTU. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 17, n. 84, jan./fev., 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

TÔRRES, Heleno Taveira. Pena de perdimento de bens nas importações e seus limites constitucionais. **Revista Interesse Público**, Porto Alegre: Notadez, n. 37, 2006.