

RELAÇÃO FISCAL E SUA EFETIVAÇÃO A PARTIR DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS QUE GARANTEM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

SUPERVISORY RELATIONSHIP AND ITS EFFECTIVE FROM CONSTITUTIONAL PRINCIPLES OF ENSURING THE FUNDAMENTAL RIGHTS

BRUNA GEOVANA FAGÁ TIESSI

Advogada, membro do Grupo de Pesquisa da UENP – Universidade Estadual do Norte do Paraná.

ILTON GARCIA DA COSTA

Doutor e Mestre em Direito pela PUC-SP, Professor e Coordenador do Curso de Direito da Faculdade Anchieta – Anhanguera. Endereço eletrônico: iltongarcia@gmail.com.

RESUMO

O presente trabalho procura demonstrar que a tributação é uma prática que data das primeiras civilizações constituindo uma das principais fontes de sustento do Estado bem como principal meio de efetivar o bem-estar social. Nesse contexto a tributação se dá através de uma relação pré-estabelecida pelo fisco através de sua atividade paralela denominada atividade financeira, em que três princípios destacam-se como fundamentais para a efetivação da relação fiscal, levando em conta a observância dos próprios direitos fundamentais.

PALAVRAS CHAVE: Constituição. Segurança na Relação Fiscal. Função Social do Estado. Direitos Fundamentais e Relação Tributária.

ABSTRACT

This study demonstrated that taxation is a practice that dates from the earliest civilizations constitute a major source of livelihood of the state as well as the primary means of effecting social welfare. In this context taxation occurs through a pre-set by

tax authorities through their sideline called financial activity, in which three principles stand out as fundamental for effective tax ratio, taking into account the observance of fundamental rights themselves.

KEYWORDS: Constitution. Security in Fiscal. Relationship.Social. Function of the State. Rights and Value Tax.

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho elencou como principal função do Estado a função de promover o bem-estar social e salientou que para que o Estado promova este fim considerado fim máximo é necessário que o mesmo execute uma atividade paralela a qual é denominada atividade financeira.

Desta forma a atividade financeira tem por escopo realizar ações que visem à obtenção desses recursos financeiros e o faz a partir da instituição de uma relação tributária pré-estabelecida entre o fisco e o contribuinte. Esta relação deverá respeitar e promover os direitos fundamentais dos contribuintes sendo que somente dessa forma estará zelando pela segurança nas relações tributárias.

Sendo assim, elencou-se como meio primordial de obtenção dessa segurança a efetivação de princípios constitucionais tributários que além de promover a segurança em tais relações também asseguram a efetivação dos direitos fundamentais por meio da tributação.

Inicialmente foi analisado o princípio da capacidade contributiva que visa a impor ao Estado a cobrança de tributos até onde permitir a capacidade econômica dos contribuintes.

Posteriormente, analisou-se o princípio da vedação do tributo com efeito confiscatório que por sua vez proíbe o Estado de transferir bens de sua propriedade para a propriedade do Estado, sem a devida indenização.

Por fim, se fez necessário a menção ao princípio do mínimo existencial, o qual tem íntima ligação com o grande princípio fundamental da dignidade da pessoa humana e que veda ao Estado tributar a parcela corresponde à efetivação da vida digna do contribuinte.

2. TRIBUTAÇÃO E FUNÇÃO SOCIAL DO ESTADO

A tributação se fez presente desde o surgimento das primeiras civilizações. Atualmente ela é a principal fonte de renda dos governos e é necessariamente a partir dela que é possível promover o bem-estar social.

A justificativa para a sua existência é a própria necessidade do povo. Platão, ao escrever sobre a República, esclareceu que “o Estado nasce das necessidades humanas”¹ e seguiu afirmando que:

[...] o Estado simboliza o agrupamento de indivíduos que o integram, representando o produto do desenvolvimento natural de uma determinada comunidade, que se estabelece em um território, com características e pretensões comuns. Quando essa determinada comunidade social alcança certo grau de desenvolvimento, a organização estatal surge por um imperativo indeclinável da natureza humana. [...]

A partir do momento em que o Estado é declarado estado democrático de direito, surge a necessidade de voltar as atenções às camadas marginalizadas da sociedade e de formular um sistema de arrecadação de tributos capaz de atender aos anseios dessa população respeitando seus direitos fundamentais.

Harada ao versar sobre as finalidades do Estado ressalta o bem-comum como sendo seu principal objetivo e diz que:

A noção de bem-comum é difícil e complexa. Podemos conceituá-lo como sendo um ideal que promove o bem-estar e conduz a um modelo de sociedade, que permite o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas, ao mesmo tempo em que estimula a compreensão e a prática de valores espirituais. Para o atingimento dessa finalidade, o Estado desenvolve inúmeras atividades, cada qual objetivando tutelar determinada necessidade pública.²

Nesse contexto o Estado democrático passou a ser visto como uma estrutura que promove a vontade de todos através de um pacto social, o qual é submetido a um ordenamento jurídico e que tem por escopo atingir o bem de todos, garantir o desenvolvimento nacional, erradicar a pobreza, a marginalização e, construir uma sociedade livre, justa e solidária. O Estado, portanto, passou a representar um fim em si mesmo. Assim:

¹ PLATÃO. **A República**. Trad. de Leonel Vallandro. Porto Alegre: Globo, 1964, p. 45.

² HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 3.

[...] esta organização formal criada pela própria coletividade para possibilitá-la e para prover aos seus interesses um conjunto de bens e serviços que garantam o seu bem-estar, irá desenvolver, através de seus órgãos e agentes, atividades de natureza política, social, administrativa, econômica, financeira e jurídica. Esta atividade, em cada nação, depende do modelo jurídico-constitucional adotado e do ambiente jusfilosófico em que se inserem. Seja na Democracia. No Autoritarismo, no presidencialismo ou no Parlamentarismo, no Liberalismo ou no Intervencionismo - todos esses modelos políticos, regimes de governo e doutrinas econômicas são variantes existentes de acordo com o tempo e com o lugar, e determinarão a relação do Estado com os seus integrantes e a sua forma de atuação.³

A tributação representou tanto para as antigas civilizações como para as civilizações modernas um dos principais meios de sobrevivência do Estado e sua fonte primordial de efetivação dos preceitos incumbidos pela Constituição.

Desta forma, se faz necessário entender que o Estado somente conseguirá realizar todas as suas atividades por meio da tributação, levando em conta que essa receita é o que cobre os seus grandes gastos.

Por conta disso, o Estado além de exercer todas as suas funções, ainda exerce uma atividade paralela, denominada atividade financeira que é justamente o conjunto de ações que visam à obtenção desses recursos.

Por isso afirma-se que a segurança nas relações fiscais é mais do que necessária e se dá, dentre outras formas, através de políticas que primem pela efetivação dos princípios constitucionais norteadores do direito, dos quais serão analisados somente os três entendidos como de maior relevância para a promoção dessas relações fiscais.

3. DIREITOS FUNDAMENTAIS E A RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Os direitos fundamentais são incompatíveis com algumas formas de governo e nesse sentido é necessário diferenciar, ainda que rapidamente, o Estado de Poder do Estado de Direito.

Em alusão ao Estado de Poder, temos que “o governante é livre para agir, em relação aos indivíduos, como melhor lhe apetece, sem qualquer freio, muito menos de ordem legal. Basta que sua atuação atenda aos interesses públicos”.⁴ Este

³ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito financeiro brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010. p. 4.

⁴ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 422.

modelo de Estado é totalmente despótico e autoritário e ainda que zele pelo interesse da maioria, utiliza-se da máxima defendida por Maquiavel de que os fins justificam os meios.

Superado esse modelo de Estado, pelo menos em tese, cabe analisar um modelo de Estado mais evoluído, modelo este chamado de Estado de Direito. Por meio desse estado de democrático de direito, a interpretação da lei é realizada com cunho amplamente voltado ao social, em que se prevalece sobremaneira o governo das leis sobre o governo dos homens.⁵

Neste sentido também Roque Carraza também define estado de direito dizendo que:

[...] os governantes (tanto quanto os governados) sujeitam-se ao império da lei. Nele, o Poder Público age *secundum legem* e, em suas relações com os governados, submetem-se a um *regime de direito*, vale dizer, pauta sua conduta por meio de regras que, com outorgarem e garantirem os chamados direitos individuais, apontam os meios que ele poderá validamente empregar para a consecução de seus fins.⁶

Acredita-se que é no bojo do Estado de Direito que direitos e garantias fundamentais passaram a ser efetivados. Nesse sentido, Manoel Gonçalves Ferreira Filho⁷ nos esclareceu que:

[...] graças ao reconhecimento ganham proteção. São garantidos pela ordem jurídica, pelo Estado. Isto significa passarem a gozar de coercibilidade. Sim, porque uma vez reconhecidos, cabe ao Estado restaurá-los coercitivamente se violados, mesmo que o violador seja órgão ou agente do Estado.

Como se pode observar acima, o próprio Estado também se submete às leis, de modo que tanto ele quanto os seus destinatários deverão zelar pela promoção e respeito aos direitos fundamentais; contrário fosse, correriam o risco decair sob um crivo coercitivo de cunho restaurador.

⁵ GIACÓIA, Gilberto. **Ministério Público vocacional**. Revista Justitia. São Paulo, n. 197, p 279-286: Ministério Público de São Paulo/Associação Paulista do Ministério Público, 2007.

⁶ CARRAZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27^a ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 422.

⁷ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 5. Ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2002, p31.

Ainda no que tange aos direitos fundamentais individuais, José Joaquim Gomes Canotilho⁸ nos mostra que:

[...] os direitos fundamentais cumprem a função de direitos de defesa dos cidadãos sob uma dupla perspectiva: (1) constituem num plano jurídico-objectivo, normas de competência negativa para os poderes públicos, proibindo fundamentalmente a ingerência destes na esfera jurídica individual; (2) implicam num plano jurídico-subjectivo, o poder de exercer positivamente direitos fundamentais (liberdade positiva) e de exigir omissões dos poderes públicos, de forma a evitar agressões lesivas por parte dos mesmos (liberdade negativa).

Desta forma o legislador constitucional tratou de positivar a atuação estatal no sentido de atentar para a efetivação e garantia da proteção dos direitos fundamentais. De modo que o exercício da tributação somente poderá se desenvolver com o apoio da Constituição Federal.

Muito embora a Constituição não tenha definido o conceito de tributo, afirma-se que o Estado não pode atuar de forma discricionária e desmedida na sistemática da tributação, mas deverá fazê-la sempre dentro de limites pré-estabelecidos pela própria Constituição Federal e levando em consideração a definição para tributo que atenda e preserve em todos os sentidos os direitos e garantias fundamentais.

4. SEGURANÇA DA RELAÇÃO FISCAL POR MEIO DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS QUE GARANTEM OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Tanto a Constituição Federal como o Código Tributário Nacional oferecem maneiras de efetivar a segurança na relação obrigacional que ficar estabelecida entre o fisco e o contribuinte no momento da arrecadação. De acordo com essa temática, a segurança na relação fiscal será analisada sob o enfoque de três grandes princípios que serão analisados na sequência.

Nesse aspecto cabe salientar que “os princípios são superiores às demais normas, surgindo a primeira razão de uma

⁸ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 373.

hierarquia, a qual determinará que os princípios tenham maior peso, maior influência, maior importância, na interpretação das normas constitucionais”.⁹

Com base nisto, parte-se para a análise do princípio constitucional da capacidade contributiva o qual surgiu em um momento onde imperavam pensamentos voltados ao liberalismo de modo que o primeiro filósofo a teorizar acerca do assunto foi Adam Smith.

Com a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão que se deu em 1791, o princípio da capacidade contributiva ganhou um artigo e foi novamente firmado como meio de promoção da justiça tributária. Posteriormente a isso todas as constituições liberais passaram a versar sobre este princípio

Na Constituição brasileira foi definitivamente implementado e positivado apenas com a Constituição de 1988 na seção que trata dos princípios gerais da tributação. Referido artigo diz o seguinte:

Art. 145, § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir a efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.¹⁰

A ressalva que se faz com relação a este artigo é que embora a Constituição Federal tenha feito menção apenas aos impostos sua interpretação deverá ser extensiva a fim de abranger os tributos de um modo geral.

Já com relação à análise da expressão “sempre que possível”, pode-se entender *a priori*, que ela só se aplicará aos impostos com caráter pessoal, como exemplo o imposto sobre a renda, porém, salienta-se que a capacidade contributiva deverá ser aplicada em todos os tipos tributários, inclusive aos impostos reais.

Sacha Calmon Navarro Coelho¹¹ ao escrever sobre a existência de distinção entre os impostos reais e os impostos pessoais chegou à conclusão de que:

⁹ BREGA FILHO, Vladimir. **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002. p 51.

¹⁰ VadeMecum compacto. Obra coletiva de autoria da Editora Saraiva com a colaboração de Antonio Luiz de Toledo Pinto, Márcia Cristina Vaz dos Santos. 3ª ed. atual e ampl. São Paulo: Saraiva, 2010. pg. 52.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p. 78-79.

Separar os impostos em pessoais, quando incidirem sobre as pessoas, e reais quando incidirem sobre as coisas, é atitude falha, uma vez que os impostos, quaisquer que sejam, são pagos sempre por pessoas. Mesmo o imposto sobre o patrimônio, o mais real deles, atingirá o proprietário independentemente da coisa, em face do vínculo *ambulat cum dominus*, designando que a coisa segue o dono.

Colombo¹², de maneira igual ao autor citado anteriormente, ao fazer breve análise sobre o texto constitucional, entendeu que o mesmo:

[...] não determina que a capacidade contributiva é aplicável somente a impostos pessoais, como é o caso do IR. Em verdade, o legislador deve respeitar sempre o princípio da capacidade contributiva em todas as espécies de impostos, verificando a capacidade econômica do contribuinte, ainda que em maior ou menor grau de intensidade, conforme a exação que está tratando.

Nestes termos, cabe complementar os ensinamentos de Colombo acrescentando que à aplicação do princípio da capacidade contributiva é cabe também a aplicação do princípio da progressividade, o qual enseja mais efetividade àquele.

Por meio da progressividade há certa diferenciação nas alíquotas tributárias de quem tem capacidade contributiva maior para quem tem capacidade contributiva menor. Na tentativa de explicar com pormenores como se daria a aplicação da progressividade, Roque Carraza desenvolveu a seguinte lógica:

Se alguém ganha 10 e paga um 1, e outrem ganha 100 e paga 10, ambos estão pagando, proporcionalmente, o mesmo tributo (10 % da base de cálculo). Apenas, o sacrifício econômico do primeiro é incontavelmente maior. De fato, pra quem ganha 10, dispor de 1 encerra muito maiores ônus econômicos do que pra quem ganha 100 dispor de 10. O princípio da capacidade contributiva só será atendido se o imposto for progressivo, de tal arte que, por exemplo, quem ganha 10 pague 1, e quem ganha 100 pague 25.¹³

Ainda neste sentido, não poderíamos deixar de mencionar a aplicação da seletividade na cobrança dos tributos, pois assim como a progressividade a seletividade também se insere no campo da tributação baseada na capacidade contributiva.

¹² COLOMBO, JULIANO, COLOMBO, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010. p. 52.

¹³ CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2011. p. 98.

Por meio da seletividade é defendida a ideia de que a tributação deverá incidir de forma mais acentuada sobre os produtos cujo consumo não são essenciais, significa dizer que são os produtos consideramos supérfluos.

Passando para a análise do princípio constitucional da vedação do tributo com efeito confiscatório, acredita-se que o mesmo também é um meio de efetivar a segurança nas relações fiscais, pois como será analisado, ele limita a atuação do Estado na atividade da tributação.

Referido princípio foi introduzido nas leis nacionais através do Decreto de 21 de maio de 1821, que logo proibiu “tomar-se a qualquer coisa alguma contra a sua vontade, e sem indenização.”¹⁴ Esteve presente em todas as constituições seguintes, inclusive, é correto afirmar que “o princípio do não confisco faz parte da tradição constitucional brasileira.”¹⁵

Inicialmente entende-se que é aplicável apenas aos tributos que incidam sobre a propriedade, mas com um estudo um pouco mais aprofundado deste princípio, percebe-se que o efeito de confisco vai muito além do confisco à própria propriedade, transcendendo a tudo aquilo que promova a vida digna do contribuinte.

Nesse sentido cabe ressaltar que a própria Constituição Federal em seus artigos (5º, XXII e 170, II) garante o direito de propriedade, coibindo o fisco nos casos em que o mesmo utilizar-se da desapropriação.

Dessa noção sobrasai a ideia de que confiscar é transferir um bem da propriedade de uma pessoa para a propriedade do Estado por meio da tributação. Na definição de Regina Helena Costa¹⁶ temos que confisco é:

[...] a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização. Em nosso ordenamento jurídico, diante de grande proteção conferida ao direito de propriedade, o confisco é, portanto, medida de caráter sancionatório, sendo admitida apenas excepcionalmente.

O que a Constituição quis preservar através desses dispositivos é o fato de o Estado, utilizando da pretensão de cobrar tributos, tomar do contribuinte os seus bens. “É óbvio que os tributos (de modo mais ostensivo, os impostos) traduzem

¹⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Os direitos humanos e a tributação**: imunidade e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 110.

¹⁵ FERNANDES, Cintia Estefânia; MARINS, James; MARINS, Gláucea Vieira. **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000. p. 21.

¹⁶ COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código tributário nacional. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 75.

transferências mais compulsórias (não voluntárias) de recursos do indivíduo para o Estado”¹⁷, mas isso não significa que o Estado possa atuar de forma ilimitada.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁸, afirma que se configura o confisco toda vez que “a tributação subtrai do contribuinte a capacidade de se sustentar e de se desenvolver, afetando a garantia de atendimento às suas necessidades essenciais.”

Ricardo Lobo Torres¹⁹ também postula que o confisco equivaleria à extirpação da propriedade, pois acredita ser a vedação ao mesmo uma espécie de “imunidade tributária da parcela mínima necessária à sobrevivência da propriedade privada”.

No caso das empresas

o confisco está presente, quando o tributo, de tão gravoso, dificulta-lhes sobremodo a exploração de suas atividades econômicas habituais. Mais ainda, o fenômeno está presente quando a carga tributária inviabiliza o desempenho destas mesmas atividades.²⁰

Na tentativa de também definir as margens de atuação do Estado no que tange a respeitar o sentido não confiscatório da tributação, Luciano Amaro diz o seguinte:

O princípio da vedação de tributo confiscatório não é um preceito matemático; é um critério informador da atividade do *legislador* e é, além disso, preceito dirigido ao *intérprete* e ao julgador, que, à vista das características da situação concreta, verificarão se determinado tributo invade ou não o território do confisco.

Com base nisto afirmamos que “o princípio à vedação ao confisco apresenta-se como uma bússola ao interprete, no sentido de estabilizar o sistema de limites impostos à avidez fiscal.”²¹ Mas ainda podemos dizer que este princípio também se dirige ao legislador e ao Poder Judiciário, sendo que este, sempre terá a palavra final nos dissídios fiscais.

Sendo assim, não é fácil a tarefa de delimitar o que seria o efeito confiscatório do tributo bem como a quem o mesmo se dirige, mas segundo Roque Carraza²², ele

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 15ª ed. Saraiva: São Paulo, 2009. p. 168.

¹⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988. p. 142.

¹⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2009. p. 73.

²⁰ CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2011. p. 110.

²¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010. p. 145.

²² CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2011. p. 110.

“exige do legislador, conduta marcada pelo equilíbrio, pela moderação e pela medida, na quantificação dos tributos, tudo tendo em vista um direito tributário justo.”

Hugo de Brito Machado²³ ainda pondera que outra forma de aferir o efeito confiscatório do tributo é basear-se na proporcionalidade que há entre a carga tributária e os serviços públicos prestados pelo Estado, de modo que haverá confisco sempre que existir desequilíbrio entre eles.

Ao levar em conta esse método, é possível observar a gritante desproporcionalidade incutida no sistema, pois a exacerbada carga tributária cobrada anualmente de forma direta e indireta, não tem compatibilidade com os serviços prestados por parte do governo.

O Estado praticamente não oferece serviço público algum à população sendo de má qualidade os poucos ofertados, a começar exemplificando pelos setores da saúde, educação, saneamento básico, etc.

No Brasil, está pacificada a ideia de que “o caráter confiscatório do tributo deve ser avaliado à luz de todo o sistema tributário, isto é, em relação à carga tributária total, resultante dos tributos em conjunto, exigidos por certa pessoa política”²⁴.

Vale dizer que,

se o confisco fosse examinado em face de cada tributo especificamente, o Poder Público poderia praticar o confisco mediante a instituição e a cobrança de vários tributos, sem que nenhum deles, isoladamente, pudesse ser tido como confiscatório”²⁵.

Acerca desse tema Eduardo Sabbag afirma que:

A universalidade da carga tributária, para fins de detecção do confisco tributário, é a única capaz de dimensionar se o pagador de tributos, ao se sujeitar a esta múltipla incidência, terá condições de viver e de se desenvolver.²⁶

Partindo do pressuposto de que se a análise do confisco for estudada individualmente e não universalmente ela poderá incorrer em erro e, portanto, em

²³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003. p. 168.

²⁴ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010. p. 238.

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 29 ed. Atlas: São Paulo, 2004. p. 41.

²⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 2ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010. p. 237.

confisco, pode-se elencar como princípios capazes de também guiar essa análise, o princípio da razoabilidade e o princípio da proporcionalidade.

Nos dizeres de Celso Antônio Bandeira de Mello²⁷:

A *razoabilidade* na ação estatal justifica-se na veiculação de ações coerentes que levam em conta o equilíbrio no binômio “meios empregados e fins alcançáveis”. O princípio vem moldar a conduta da Administração que, atuando com a racionalidade necessária, adotará critérios aceitáveis por qualquer pessoa equilibrada, afastando-se das condutas desarrazoadas e bizarras que se distanciam das finalidades da lei atributiva da discricionariedade manejada.

Com isso o princípio da razoabilidade é de extrema importância pois, ele abrange diversos outros princípios constitucionais que primam pela garantia do efeito não confiscatório.

Já com relação ao princípio constitucional da proporcionalidade, também é conhecido como princípio da proibição ao excesso. Igualmente ao princípio da razoabilidade, funciona como controle aos atos emanados de qualquer pessoa que atue em nome do Estado. Com relação a ele Júlio César Krepsky diz que:

A aplicabilidade do princípio da proporcionalidade no Direito Tributário será feita à luz da casuística, inexistindo uma padronização limitadora de seu espectro de abrangência. Somente o caso concreto demarcará a adequação de seu uso. Entretanto, tem-se visto sua suscitação, de modo iterativo, no campo das *sanções políticas*, por meio das quais se almeja garantir a arrecadação tributária a toda força, em detrimento das garantias constitucionais fundamentais, em frontal ofensa ao postulado ora analisado.²⁸

Por último, cabe elencar como terceiro grande princípio capaz de promover a segurança na relação fiscal o princípio do mínimo existencial o qual guarda íntima ligação com um dos princípios mais importantes da Constituição Federal, que é o princípio da dignidade da pessoa humana.

Nesse contexto, o mínimo existencial passou a ser estudado levando-se em consideração à própria questão da pobreza e das condições mínimas de existência digna. Daí entender-se que não há possibilidade de se efetivar os direitos fundamentais sem que ao mesmo tempo seja resguardado o mínimo necessário a cada indivíduo.

²⁷ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito Administrativo**. 13 ed. ver., ampl. E atual. Malheiros: São Paulo, 2000, p. 81.

²⁸ KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. JH Mizuno: Leme, 2006. p. 178.

No que tange aos direitos fundamentais, Fernando de Brito Alves diz que:

[...] os direitos fundamentais em sua função de não discriminação constituem-se em limites objetivos e intransponíveis ao Legislador, especialmente, para que no reconhecimento dos direitos de minorias não espolie as notas individuantes de suas subjetividades estigmatizadas.²⁹

Sendo assim, para que o mínimo existencial seja de certa forma efetivado, deverá o legislador assegurar uma forma igualitária de tratamento aos necessariamente desiguais, seja no âmbito do direito constitucional, seja no âmbito do direito tributário. A esse respeito, Lobo Torres³⁰ assegura que:

Os direitos às condições mínimas de existência digna inclui-se entre os direitos da liberdade, ou direitos humanos, ou direitos individuais, ou direitos naturais, formas diferentes de expressar a mesma realidade. O mínimo existencial exhibe as características básicas dos direitos da liberdade: é pré-constitucional, posto que inerente à pessoa humana; constitui direito público subjetivo do cidadão, não sendo outorgado pela ordem jurídica, mas condicionando-a; tem validade *erga omnes* aproximando-se dos conceitos e das consequências do estado de necessidade; não se esgota no elenco do art. 5º da Constituição nem em catálogo pré-existente; é dotado de historicidade, variando de acordo com o contexto social. Mas é indefinível, aparecendo sob forma de cláusulas gerais e de tipos indeterminados.

O grande problema é que assim como o princípio da vedação ao confisco, o princípio do mínimo existencial também não possui norma específica que delimite sua abrangência. Diante da ausência dessas normas, Regina Helena Costa nos explica que deverá haver um “padrão socialmente aceito para a definição das necessidades fundamentais mínimas.”³¹

Ocorre que a própria Constituição delineou os traços que nos levam a compreender o que seria o mínimo existencial e quais são os direitos e garantias de cada cidadão, sendo que se levássemos em consideração apenas o padrão social correspondente a cada território se deixaria de lado a própria equidade.

Tendo como ponto de partida para essa análise alguns artigos da Constituição Federal, como por exemplo, o artigo que versa acerca do salário

²⁹ ALVES, Fernando de Brito. **Margens do Direito**: a nova fundamentação do direito das minorias. Porto Alegre: Núria Fabris, 2010. p. 57

³⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 16ª ed. Renovar: Rio de Janeiro, 2009. p. 70.

³¹ COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3 ed. Malheiros: São Paulo, 2003. P. 70.

mínimo (art. 7º, inciso IV), tem-se que indiretamente os limites do mínimo existencial foram de certa forma traçados. Pela redação deste artigo são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

Salário-mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

Alfredo Augusto Becker³² afirma que “a renda ou capital presumido devem ser em valor acima do mínimo indispensável para a subsistência do cidadão, garantindo-lhe o mínimo existencial”.

O grande questionamento é saber se essa parcela do mínimo existencial tem sido garantida. Entendemos que não, tampouco o que se ganha como mínimo é capaz de suprir e respeitar a dignidade da pessoa humana.

Em um país como no Brasil, onde a carga tributária corresponde a praticamente metade do PIB e a inflação flutua em níveis altíssimos, conseguir promover vida digna, alimentação saudável, educação de qualidade, moradia descente, somente com o que foi instituído como salário mínimo.

Mesmo esse mínimo não sofrendo incidência de tributação, o que observamos é que ainda assim quem recebe o mínimo é tributado diariamente e indiretamente, principalmente através do consumo de produtos de primeira necessidade, como por exemplo, os alimentos, que têm preços elevadíssimos por conta da tributação que se realiza desde a fase da produção até os chegar aos fornecedores finais desses produtos.

No contexto dessa cobrança dos tributos, Hugo de Brito Machado, ressalva algo bastante interessante:

Infelizmente, na prática, o gasto público geralmente é objeto de péssima gestão, quase sempre desatenta à solidariedade social, verificando-se com enorme frequência o desperdício e a corrupção, de tal sorte que, por maior que seja a arrecadação, os recursos públicos são sempre insuficientes. E isto enfraquece a ideia de solidariedade como fundamento da cobrança do tributo, pois os contribuintes se sentem enganados pelos governantes ao perceberem que a solidariedade não passa de um pretexto para a cobrança

³² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972. pp. 454-456.

de tributo. A rigor, portanto, até para que a solidariedade social possa funcionar como fundamento para a instituição e cobrança do tributo, é importante que ela esteja presente no gasto público, que há de ser realizado com seriedade e tendo em vista, sobretudo, as necessidades dos mais pobres.³³

Dessa forma encerra-se tal tema ressaltando que a tributação sempre deverá respeitar os princípios constitucionais que visam à efetivação dos direitos fundamentais e principalmente da segurança na relação fiscal, pois sendo considerados direitos fundamentais, não poderão ser desrespeitados. Somente a partir desse arquétipo é que se pode almejar uma efetiva segurança na relação fiscal.

5. CONCLUSÃO

Concluiu-se a partir dos estudos realizados que a tributação é prática antiga e remonta à época das antigas civilizações, tendo sido a principal fonte geradora de rendas e de sustento dos governos ao longo dos séculos.

Dessa forma o presente trabalho procurou demonstrar através de alguns princípios constitucionais tributários que os direitos fundamentais conquistados pelo homem e pelo cidadão são capazes de serem promovidos levando-se em conta uma tributação que promova o crescimento e o bem-estar social e atente para a segurança nas relações fiscais.

Por isso se fez necessário abordar a efetivação da segurança nestas relações sob a ótica do princípio da capacidade contributiva, da vedação ao tributo confiscatório e do mínimo existencial tendo em vista a efetivação dos próprios direitos fundamentais.

Entende-se que pagar tributos é necessário e devido, pois o funcionamento do próprio Estado em grande parte depende disso. Porém, acima de qualquer bom funcionamento há uma dignidade da pessoa humana a se zelar e os direitos e garantias fundamentais a se respeitar.

Nesse contexto temos que a observância a esses primados máximos geram segurança ao contribuinte, polo passivo da obrigação tributária, que deve pagar seus

³³ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 53.

tributos e cobrar uma atuação digna do Estado, a fim de que o mesmo utilize-se do dinheiro público tão somente para guiar sua máquina em prol do povo que a mantém.

REFEÊNCIAS BIBLIOGRAFICAS

ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Financeiro Brasileiro**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010;

ALVES, Fernando de Brito. **Margens do Direito: a nova fundamentação do direito das minorias**. Porto Alegre: Núria Fabris, 2010. P. 57

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª ed. Saraiva: São Paulo, 2010;

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. Edição revisada e atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. 11ª ed. Forense: Rio de Janeiro, 2006;

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972;

BREGA FILHO, Vladimir. **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002;

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. Coimbra: Almedina, 1998;

CARRAZA, Antônio Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. Malheiros: São Paulo, 2011;

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 27ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011;

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001;

COLOMBO, JULIANO, COLOMBO, Cristiano. **Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2010;

COSTA, Ilton Garcia ; ZOLANDECK, Willian Cleber . **A Responsabilidade Civil do Estado por Erro Judiciário**. Revista Jurídica (FIC), v. 1, p. 210-229, 2012.

_____. Previdência Privada como Elemento de Desenvolvimento Social Sustentável. *In.* Carlos Aurélio Mota de Souza (Org.) **Responsabilidade Social das Empresas**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2007, p. 131-144.

COSTA. Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código tributário nacional. Saraiva: São Paulo, 2009.

ERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 5. Ed. ver. São Paulo: Saraiva, 2002;

FERNANDES, Cintia Estefânia; MARINS, James; MARINS, Gláucea Vieira. **Direito Tributário Atual**. Curitiba: Juruá, 2000.

GIACÓIA, Gilberto. Revista Justitia. São Paulo, n. 197, p 279-286: Ministério Público de São Paulo/Associação Paulista do Ministério Público, 2007;

HARADA, Kiyoshi. **Ministério Público vocacional Direito Financeiro e Tributário**. 20 ed. São Paulo: Atlas, 2011;

KREPSKY, Júlio César. **Limites das multas por infrações tributárias**. JH Mizuno: Leme, 2006;

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentário ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2003;

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema Tributário na Constituição de 1988**. São Paulo: Saraiva, 1988;

OLIVEIRA, Regis Fernandes. **Curso de Direito Financeiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006;

PLATÃO. **A República**. Trad. de Leonel Vallandro. Porto Alegre: Globo, 1964.

ROSSO, Paulo Sergio. **O princípio da solidariedade e o sistema tributário brasileiro**. Jacarezinho, 2008;

SMITH, Adam. **Riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Trad. Luiz João Baraúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. Vol. II

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 16ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009;

_____. **Os direitos humanos e a tributação: imunidade e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995;