

O PODER TRIBUTANTE DO ESTADO E OS DIREITOS HUMANOS

João Luiz Martins Esteves

Procurador do Município de Londrina, lotado na Gerência de Serviços Públicos – GSP. Doutorando em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina – UFSC. Mestre em Direito, Estado e Cidadania pela Universidade Gama Filho - UGF/RJ. Especialista em Filosofia Política e Jurídica pela Universidade Estadual de Londrina – UEL. Professor da Graduação e Pós-Graduação em Direito na UEL. Coordenador de Cursos de Especialização em Direito na UEL e União Educacional de Cascavel – UNIVEL.

SUMÁRIO: 1. Introdução. 2. O surgimento do Estado Liberal. 3. Século XX. Estado Social. 4. O tributo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 5. Estado Democrático de Direito e os Princípios Constitucionais. Direitos Fundamentais e a Tributação. 6. Os Princípios e suas Colisões. 7. Colisão de Princípios Tributários e o Poder de Tributar. O Princípio da Capacidade Contributiva 8. Conclusão. 9. Referências Bibliográficas.

RESUMO: Com o objetivo de fornecer uma proposta para interpretação no direito tributário, analisa a origem do modelo de interpretação adotado atualmente, demonstra sua contradição ao caráter social da Constituição e oferece a teoria de colisão de princípios de Robert Alexy como importante construção doutrinária que pode servir de ferramenta necessária na seara tributária, na tarefa de garantir a efetivação de direitos fundamentais.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos Fundamentais – direito tributário – capacidade contributiva - princípio da proporcionalidade.

1. Introdução.

Muito se tem dito a respeito do poder de estado e de suas limitações tributárias, mas pouco se tem abordado a respeito das implicações e limitações do poder estatal na ordem tributária, dos fundamentos e da possibilidade desta limitação em bases doutrinárias.

O tributo não é coisa nova na organização da sociedade. Na antiguidade já se cobravam tributos, sendo que, conforme é amplamente informado e difundido pela história, o Império Romano chegou a ter um sistema de arrecadação de tributos de certa complexidade.

Se entendermos que o surgimento do Estado ocorre na antigüidade, é fácil entender que a história da tributação confunde-se com a própria história do Estado. E, portanto, o tributo pode ser tido como uma das conseqüências do exercício do poder estatal.

Com o surgimento do Estado Nacional Moderno (pós-feudalismo), a exigência tributária tomou contornos do próprio estado monárquico absolutista. O Tributo não era cobrado da parcela populacional, pertencente aos estamentos dominantes e privilegiados, bem como, o rei não se tinha obrigação de prestar contas do que se arrecadava.

2. O Surgimento do estado liberal.

As lutas contra o regime absolutista, empreendidas particularmente durante os séculos XVIII e XIX, modificaram a relação existente entre Estado e sociedade, com a alteração da relação antes estabelecida entre rei e súdito, para uma que carrega o entendimento de vinculação jurídica a um estado através do exercício da cidadania, com a abolição de privilégios e limitação do poder estatal.

As declarações de direitos, proclamaram ideais como os da igualdade e da liberdade, que elas próprias passaram a entender como direitos fundamentais do homem.

Tais declarações, que inicialmente tiveram forma de declarações solenes, passaram a formar o preâmbulo das constituições derivadas do movimento constitucionalista, e mais tarde passaram a ser incorporadas pelo próprio texto das constituições.

Esta incorporação foi importante, na medida em que passaram a ganhar cada vez mais relevância, em que pese o posição ainda débil da constituição durante todo o século XIX e durante a primeira metade do século XX, a qual por muitas vezes era sobrepujada pelas concepções privatistas, encerradas na concepção liberal e codificante que dava primazia ao direito civil e sua construção positivista, donde o código civil napoleônico é o maior exemplo.

3. Século XX. Estado Social.

Durante o século IX, após a demonstração dado pelo liberalismo, da sua característica de sistema excludente, lutas se desenvolveram, ora pugnando pela destruição do próprio estado (anarquismo), ora pela derrubada do estado liberal e sua substituição pelo estado socialista, ao tempo em que se desenvolveram concepções de reforma o que culminou com a noção de Estado Social desenvolvida durante o século XX.

Durante este período, não somente o estado passa a atuar na regulação de direitos e garantias, e a intervir no domínio econômico, como também passa a ocorrer uma mutação nos direitos fundamentais declarados no século XVIII. Não somente passam a ser incorporados outros direitos às constituições, de que são exemplo os direitos sociais, como também se modifica o conteúdo de direitos como da igualdade e da liberdade. Particularmente, o caráter puramente formal da igualdade declarada sob o signo liberal, passa a contar com a exigência e necessidade do entendimento da igualdade também no seu aspecto material¹.

Ao mesmo tempo, passa-se a exigir do estado, não mais uma posição de mero garantidor da aplicação da lei, mas também, uma atuação concreta no sentido de garantir a efetivação dos direitos fundamentais, e essencialmente, dos direitos sociais.

4. O tributo. Do Estado Liberal ao Estado Social.

As lutas do final do século XVIII deram a tônica para o que se estabeleceria, em matéria tributária, durante o século XIX onde se consolidou o Estado Liberal.

Conforme nos ensina o professor Alberto Nogueira

No campo da tributação, pela primeira vez na história se estabelecia uma regra clara, ao estatuir o art. 13 da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, que:

“Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”²

E tal regra refletiu nas constituições que se sucederam, inclusive na nossa de 1824, que como também lembra o professor Nogueira, reproduziu regra idêntica no seu art. 79.

“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção ao seus haveres.”³

¹ Ver José Afonso da Silva em seu livro *Direito Constitucional Positivo*, 15º ed., Malheiros, Sp., p. 217.

² NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade Tributária no estado democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª ed., Renovar, RJ., p. 87.

³ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade Tributária no estado democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª ed., Renovar, RJ., p. 88.

O direito do século XIX teve como uma de suas características a possibilidade de limitação do poder tributante do estado, exigindo-se a participação do parlamento na instituição dos tributos e tratando de forma isonômica todos os contribuintes. E tratar de forma isonômica, significou tratar de forma igual perante a lei.

Durante o século XX, como não poderia deixar de ser, o direito tributário, e particularmente as limitações ao poder tributante, a exemplo do ocorrido com os direitos fundamentais, passaram por modificações que são mostradas por meio da extensividade do número de limitações, e da ampliação das suas formas.

A Constituição Federal de 1988, trás embutida esta evolução, ao tempo em que se verifica claramente que, pelo menos no Brasil, a matéria consolidou-se como de interesse constitucional.

A Constituição Federal trás um título específico, que trata da tributação e do orçamento, delineando no seu primeiro capítulo o “Sistema Tributário Nacional”, o qual trás, em suas seções, limitações e vedações em matéria constitucional, que têm características principiológicas⁴ e de positivação.

Esta carga de princípios, diga-se, é marca de todo o texto constitucional, não somente em questão tributária. Característica esta que dá força normativa a princípios explícitos ou implícitos no texto constitucional, conforme destaca o parágrafo segundo do art. 5º, o qual enuncia que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais”.

5. Estado Democrático de Direito e os princípios constitucionais. Direitos fundamentais e a Tributação

Particularmente em Estados cujo sistema econômico revela a existência de desigualdades sociais relevantes, a atuação concreta no sentido de garantir a efetivação dos direitos sociais por meio da limitação do poder tributante estatal, de forma a tributar em igual proporção as diversas classes sociais, tem se mostrado insuficiente. Sendo possível afirmar que, neste campo, não somente os direitos sociais têm sido aviltados, como também a efetivação direitos individuais, uma vez que não tem sido observada a capacidade tributária individual. Exemplo clássico disto é o

⁴ José Afonso da Silva, distingue em princípios gerais, especiais e específicos. Ver José Afonso da Silva em seu livro *Direito Constitucional Positivo*, 15ª ed., Malheiros, Sp., p. 680.

estabelecimento de alíquotas para pagamento do imposto de renda no Brasil, onde um milionário e um cidadão de classe média pagam imposto na mesma medida.

Em que pese a construção realizada durante o século XX, referente aos limites da tributação, os princípios de vedações e limitações tributárias têm encontrado dificuldades para efetivação. Ao mesmo tempo ainda não aliançou-se, pelo menos de forma definitiva, uma limitação ao poder de tributar com a possibilidade de participação do cidadão na decisão sobre o destino da arrecadação.

O professor Alberto Nogueira, sugere que o resgate da concepção de Estado Democrático de Direito é necessária para superação das dificuldades apontadas:

No Estado social de direito procura-se concretizar os benefícios para o maior número possível de pessoas, ou seja, deslocando-se a tônica da atuação do Estado para os cidadãos.

Concordando inteiramente com o estudo do professor Nogueira, profiro o entendimento de que a idéia de um sistema tributário, harmônico com a concepção de Estado Democrático de Direito, como sinônimo de participação popular nas decisões tributárias, deve ser alinhavada numa perspectiva que inclua o caráter valorativo e principiológico de que faz carga a Constituição Federal.

A constituição brasileira dispõe sobre os direitos e garantias individuais no artigo 5º, demonstrando que são direitos auto-aplicáveis, constituindo-se em cláusulas pétreas. A Carta Política brasileira está baseada na soberania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob o Estado Democrático de Direito.

Enuncia que os direitos e garantias, por ela protegidos, não excluem outros provenientes de tratados internacionais de que o Brasil seja parte, e que as normas definidoras desses direitos e garantias fundamentais têm aplicação imediata, portanto, efeito direto⁵.

A Constituição brasileira de 1988 constitui um marco importante na institucionalização dos direitos humanos no Brasil. A dignidade humana e os direitos e garantias fundamentais vêm caracterizar os princípios constitucionais, devendo-se incluir entre eles, os relativos à tributação.

⁵ parágrafo 1º do art. 5º CF.

Portanto, o poder estatal, bem como a autonomia popular, devem ficar vinculados a estes princípios, cuja interpretação deve dar-se nos moldes da idéia de Estado democrático de direito, o qual não abre mão da democracia participativa a qual limita o poder estatal, não somente com base em disposições positivas de direito, mas também nos valores da sociedade, entendidos estes, como construção histórica de um povo. O que equivale a dizer que, direitos humanos e poder de tributar, como princípios constitucionais, devem ser efetivados com a mesma carga de valor, sem sobrepujar um sobre outro.

6. Os princípios e suas colisões.

Citando magistério de Nicolo Trocker, o professor Alberto Nogueira destaca a importância dos princípios para a compressão e “*revelação*” do conteúdo das regras constitucionais⁶.

Princípios como os da proibição da utilização do tributo com efeito de confisco, e da capacidade contributiva, não podem ficar mais subjugados a concepções doutrinárias e jurisprudenciais que entendem ser superior a eles, a norma positiva e infraconstitucional. Como também, no Estado democrático de Direito, o princípio da legalidade e da supremacia do interesse público, devem submeter-se aos princípios de direitos humanos e à soberania baseada na participação da coletividade nos negócios do estado.

Esta questão fica de mais fácil resolução quando se aplica uma possibilidade doutrinária de resolução. Tenho estudado a obra de Robert Alexy, a qual me parece ser a mais exaustiva no tratamento das questões que envolvem a possibilidade efetiva de normatização dos princípios.

A distinção entre regras e princípios jurídicos se apresenta relevante quando da resolução das tensões que se produzem dentro do sistema normativo. Em um sistema de normas, constituído por regras e princípios constitucionais em constante e necessária transformação, inevitáveis são os conflitos entre as espécies normativas, situação que reclama adoção de critérios capazes de resolver o conflito e salvaguardar a unidade e a coerência do ordenamento jurídico.

Segundo Robert Alexy:

La distinción entre reglas y principios se muestra clarísimamente en las colisiones de principios y en los conflictos de reglas. Común a las colisiones

⁶ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade Tributária no estado democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª ed., Renovar, RJ., p. 133.

de principios y a los conflictos de reglas es el hecho de que dos normas, aplicadas independientemente, conducen a resultados incompatibles, es decir, a dos juicios de deber ser jurídico contradictorios. Se diferencian en la forma cómo se soluciona el conflicto.⁷

Quando o conflito se desenvolve entre as diferentes espécies de normas jurídicas, isto é, na contradição entre regras e princípios, a resolução do conflito é, de certo modo, facilmente alcançada. Deve-se aplicar o critério que determina, no mais das vezes, a superioridade hierárquica dos princípios constitucionais sobre as regras. Os princípios constitucionais, pela condição de normas gerais e fundamentais, prevalecem sobre as regras constitucionais e infraconstitucionais, normas de generalidade relativamente baixa.

O conflito entre regras já reserva maiores dificuldades de resolução. Mediante os ensinamentos de Robert Alexy, é possível afirmar que um conflito entre regras somente pode ser resolvido se for introduzida uma cláusula de exceção em uma das regras conflitantes, na intenção de remover o conflito.

Por sua vez, a colisão entre princípios constitucionais não se resolve no campo da validade, mas no campo do valor⁸. Se uma determinada situação é proibida por um princípio, mas permitida por outro, não há que se falar em nulidade de um princípio pela aplicação do outro. No caso concreto, em uma "relação de precedência condicionada", determinado princípio terá maior relevância que o outro, preponderando. Não se pode aceitar que um princípio reconhecido pelo ordenamento constitucional possa ser declarado inválido, por que não aplicável a uma situação específica. Ele apenas recua frente ao maior peso, naquele caso, de outro princípio também reconhecido pela Constituição. A solução do conflito entre regras, em síntese, dá-se no plano da validade, enquanto a colisão de princípios constitucionais no âmbito do valor.

Na resolução da colisão entre princípios constitucionais deve-se levar em consideração as circunstâncias que cercam o caso concreto, para que, pesados os aspectos específicos da situação, prepondere o preceito mais adequado. A tensão se resolve mediante uma ponderação de interesses opostos, determinando qual destes interesses, abstratamente, possui maior peso no caso concreto.

Equívale dizer que, tomando em conta o caso, determinam-se as condições sob as quais um princípio constitucional precede ao outro. Havendo modificação nas condições, a questão da precedência pode ser resolvida inversamente.

⁷ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 87.

⁸ No item III do capítulo terceiro, o autor dedica atenção especial a cerca de princípio e valor. ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 138 -170.

Robert Alexy denomina "lei de colisão"⁹ a solução da tensão de mandamentos de otimização com base na relação de precedência condicionada.

O critério gradualista-qualitativo¹⁰, de Robert Alexy, consiste em conferir aos princípios o caráter jurídico de normas de otimização, que podem ser cumpridas em diferentes graus, sendo que a medida devida de seu cumprimento depende não só das possibilidades reais, mas também das jurídicas¹¹.

7. Colisão de princípios tributários e o poder de tributar. O Princípio da capacidade contributiva.

Se a exigência tributária excede a capacidade e possibilidade do contribuinte colaborar com os gastos públicos, fatalmente temos uma colisão de princípios constitucionais. O poder tributante do estado, princípio derivado diretamente a um dos elementos do estado, que é o seu próprio poder, entra em colisão com o direito fundamental do homem de garantia da liberdade, e a depender da exigência feita pelo estado, também entra em colisão com o direito a uma existência digna, princípios estes decorrentes de outro elemento fundamental do estado que é a sua finalidade¹².

A tensão entre princípios constitucionais, como visto anteriormente, não é eliminada pela invalidação de um deles, nem, tampouco, pela introdução de uma cláusula de exceção em um dos princípios, de modo a limitar sua aplicação em casos futuros.

A razoabilidade da imposição se deve estabelecer em cada caso concreto, segundo as exigências de tempo e lugar os fins econômicos e sociais de cada imposto. Mas também deve ter lugar na interpretação que o poder judiciário pode fazer quanto à desigualdade no estabelecimento de alíquotas tributárias que não levam em conta a individualização da capacidade tributária dos diversos grupos sociais.

É possível que, aplicada a regra de colisão, haja confisco sempre que houver afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho ou profissão, quando ocorrer absorção pelo Estado, de valor equivalente ao da propriedade imóvel ou quando o tributo acarretar a impossibilidade de exploração de atividades econômicas.

⁹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 94.

¹⁰ Expressão empregada por Paulo Bonavides, a fim de identificar a tese defendida por Robert Alexy como apta a distinguir as duas espécies de normas jurídicas. In: BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1999, p. 250.

¹¹ ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*, p. 86.

¹² Ver, Dalmo de Abreu Dallari in *Elementos de Teoría Geral do Estado*. Saraiva. Sp.

Toda vez que ocorrer o confisco através da tributação elevada, haverá ofensa aos direitos fundamentais do contribuinte.

8. Conclusão.

O Estado democrático de direito que tem por essência a cidadania ativa, é pressuposto do estabelecimento de um novo modelo de tributação, o qual deve propiciar a distribuição dos benefícios de forma participativa, ao mesmo tempo em que deve observar a graduação da exigência tributária na medida da capacidade do contribuinte, respeitada, deste modo, a construção histórica e valorativa dos direitos humanos.

A capacidade contributiva, portanto, apresenta-se como princípio que é a base fundamental de onde partem as garantias materiais, diretas ou indiretas que a Constituição outorga aos particulares, tais como a generalidade, a liberdade, a igualdade e a vedação de confisco. E estará em permanente colisão com o poder e capacidade tributante do estado, princípio este fundante da própria noção de estado.

A denominada "lei de colisão" proposta por Robert Alexy, apresenta-se como importante construção doutrinária para solução da tensão entre conflitos constitucionais, e pode servir de ferramenta necessária à efetivação do papel do Estado democrático de direito, sempre que direitos fundamentais do homem apresentarem-se em colisão com outros princípios constitucionais, mormente na seara tributária.

9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1997.
- BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1998.
- DALARI, Dalmo de Abreu. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. 8. e., São Paulo: Saraiva.
- NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade Tributária no estado democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2ª ed., Rio de Janeiro: Renovar, 1999.
- NOGUEIRA, Alberto. *A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.
- SILVA, José Afonso da. *Direito Constitucional Positivo*, 15ª ed., São Paulo: Malheiros, 1998.