

**A PROTEÇÃO DO CONTRIBUINTE NO ÂMBITO DO SISTEMA INTERAMERICANO
DE DIREITOS HUMANOS***

**THE PROTECTION OF THE TAXPAYER IN THE INTER-AMERICAN SYSTEM OF
HUMAN RIGHTS**

Augusto César Leite de Resende **

RESUMO: A concretização dos direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões e a execução das demais tarefas do Estado exigem o financiamento do próprio Estado por meio dos tributos. Porém, o Poder Público não pode, no exercício da competência tributária, violar os direitos fundamentais do contribuinte consagrados na Constituição Federal. Ocorre que, alguns casos de violações a direitos fundamentais do contribuinte implicam concomitantemente danos aos direitos de propriedade, de liberdade e de igualdade, que estão expressamente consagrados na Convenção Americana sobre Direitos Humanos. Nesse toar, o presente trabalho científico demonstrará, a partir de uma pesquisa dedutiva e bibliográfica, que os típicos direitos do contribuinte podem ser judicialmente tutelados, por via reflexa ou indireta, perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos e que o referido Tribunal internacional poderá, por via de consequência, determinar à República Federativa do Brasil a realização de prestações de natureza fática ou jurídica necessárias à proteção do contribuinte.

Palavras-chave: Direitos do contribuinte; Justiciabilidade; Corte Interamericana de Direitos Humanos.

ABSTRACT: The achievement of the fundamental rights of first, second and third dimensions and the execution of other state tasks require the funding of the State itself through taxes. However, the Government can not, in the exercise of taxing power, violate the fundamental rights of the taxpayer enshrined in the Federal Constitution. It happens that some cases of violations of fundamental rights taxpayer concurrently imply damage to property, freedom and equality rights, which is expressly enshrined in the American

* Artigo recebido em: 07.11.2016

Artigo aceito em: 08.06.2017

** Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS. Mestre em Direito Econômico e Socioambiental pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná - PUCPR. Especialista em Direito Público pela Universidade Sul de Santa Catarina - UNISUL. Professor de Direito Constitucional dos Cursos de Graduação em Direito e Pós-Graduação *Lato Sensu* na Faculdade de Administração e Negócios de Sergipe - FANESE. Promotor de Justiça em Sergipe. **E-mail:** acresende@bol.com.br

Convention on Human Rights. Thus, this paper will demonstrate, from a doctrinal and deductive research, that the typical taxpayer rights may be legally safeguarded by reflex or indirect pathway, before the Inter-American Court of Human Rights and that this International Tribunal may, in consequence, determine the Federative Republic of Brazil the realization of benefits of a factual or legal nature necessary to protect the taxpayer.

Keywords: Rights of the taxpayer; Justiciability; Inter-American Court of Human Rights

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 positivou um extenso catálogo de direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões, que em razão de sua eficácia vertical, impõem ao Estado o dever de adotar medidas efetivas e adequadas de proteção e promoção desses mencionados direitos, o que acarreta necessariamente o dispêndio de recursos públicos.

Entretanto, o Estado dispõe de limitada capacidade financeira para assegurar o pleno exercício dos direitos fundamentais, notadamente os direitos sociais e ambientais. Por esse motivo, o Estado precisa arrecadar para custear a implementação dos direitos fundamentais e a arrecadação se fará, principalmente, por meio da tributação.

Ocorre que, o Poder Público não pode, no exercício da competência tributária, violar as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado, considerados verdadeiros e típicos direitos fundamentais do contribuinte consagrados na Constituição Federal, que estabelecem uma esfera de proteção jurídica à liberdade, à propriedade e à segurança do indivíduo imune à atuação arbitrária do Estado.

Ao Poder Judiciário caberá, no exercício de suas funções típicas, o dever-poder de determinar aos demais Poderes a correta observância do ordenamento jurídico, mormente quando não atendidos os direitos fundamentais do contribuinte consagrados na Carta Magna.

E na ausência ou insuficiência de respostas às violações a direitos fundamentais do contribuinte, no âmbito nacional, será possível a atuação subsidiária da jurisdição do Sistema Interamericano de Direitos Humanos?

Diante de tal problema, o presente trabalho científico tem por objetivo principal apresentar argumentos jurídicos favoráveis à possibilidade da tutela

jurisdicional, por via reflexa ou indireta, dos direitos do contribuinte perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Para tanto, a pesquisa será desenvolvida através de um método dedutivo, cuja tipologia será a bibliográfica com base em material já publicado, com postura reflexiva e crítica acerca da justiciabilidade dos direitos do contribuinte perante o Tribunal Interamericano de Direitos Humanos.

Nesse contexto, analisar-se-á, primeiramente, a estreita relação entre os direitos fundamentais, a reserva do possível e a tributação. Em seguida, abordar-se-ão os direitos fundamentais do contribuinte como limites à atividade tributária do Estado.

Por fim, tratar-se-á da questão da proteção do contribuinte no âmbito da jurisdição contenciosa da Corte Interamericana de Direitos Humanos, analisando, inclusive, as possibilidades e as estratégias de sua sindicabilidade ante a Corte, na medida em que as violações aos limites constitucionais ao poder de tributar do Estado não se submetem ao sistema de petições individuais regulado pelos artigos 44 a 51 e 61 a 69 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos e, por consequência, não se sujeitam diretamente à jurisdição contenciosa da Corte Interamericana.

Apesar de os direitos do contribuinte não poderem ser diretamente reivindicados perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos, o trabalho científico demonstrará a viabilidade jurídica de sua tutela jurisdicional internacional pela via reflexa ou indireta, possibilitando-se, assim, ao aludido Tribunal condenar a República Federativa do Brasil a obrigações negativas e/ou positivas destinadas à proteção do contribuinte.

2. TRIBUTAÇÃO, DIREITOS FUNDAMENTAIS E RESERVA DO POSSÍVEL

No Estado liberal do século XIX, a lei era a fonte hegemônica do Direito e passou a ser o instrumento utilizado para aplicar e interpretar a Constituição, limitar o poder estatal e manifestar a vontade popular¹, de maneira que o pensamento jurídico vigente até primeira metade do século XX, o positivismo jurídico, fundava-se na ideia da observância “cega” da lei, afastando do Direito a filosofia, os princípios, os valores e o sentido de Justiça².

Nesse cenário, tem-se a ascensão do fascismo ao poder, na Itália, e do nazismo, na Alemanha, que retiravam da “lei” o fundamento de validade das atrocidades praticadas contra negros, ciganos, homossexuais e, notadamente, judeus durante a Segunda Guerra Mundial.

As concepções da infalibilidade do legislador, da lei como fonte única do Direito e de um ordenamento jurídico indiferente a valores éticos promoveram o fracasso político do positivismo jurídico porque já não mais se aceitava, no pensamento jurídico do pós-guerra, tais ideias³.

Por essa razão, o constitucionalismo mundial sofreu grandes e profundas transformações, após a Segunda Guerra Mundial, com o surgimento do pós-positivismo e do neoconstitucionalismo⁴.

O pós-positivismo promoveu o rompimento da separação do ser e do dever ser defendido pelo positivismo jurídico com a reaproximação entre o Direito e a ética e entre o Direito e a moral, exigindo-se, agora, uma leitura social,

¹ MÖLLER, Max. **Teoria geral do neoconstitucionalismo: bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011, p. 24.

² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed.. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 262.

³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo... Op. Cit.**, p. 264.

⁴ Alguns autores se referem aos termos “constitucionalismo contemporâneo” ou “pós-positivismo” como sinônimos de “neoconstitucionalismo”.

humana e moral do Direito, isto é, vai-se além da estrita legalidade, mas não se descuida do direito posto⁵.

“O novo direito constitucional, ou neoconstitucionalismo, é, em parte, produto desse reencontro entre a ciência jurídica e a filosofia do Direito”⁶, cujos valores éticos vigentes na sociedade são positivados, expressa ou implicitamente, na Constituição na forma de princípios.

O neoconstitucionalismo é caracterizado por diversas mudanças quanto à aplicação do Direito, especialmente: a) o reconhecimento da força normativa da Constituição; b) a centralidade constitucional, isto é, os demais ramos do Direito devem ser compreendidos e interpretados a partir da Constituição; c) a superioridade da Constituição e d) a proclamação de direitos fundamentais calcados na dignidade da pessoa humana⁷.

A propósito, Max Möller ensina que:

Em resumo, o neoconstitucionalismo como ideologia apresenta-se como o movimento jurídico de oposição à lógica do Estado decimonônico, onde imperava o legalismo, o culto à lei e a concepção da atividade mecânica de aplicação da lei. Exerce papel decisivo na proposição de uma nova forma de encarar a constituição, já não mais como mero limitador formal do poder, mas como verdadeira norma jurídica, apta a impor deveres e obrigações, tanto ao poder público como aos particulares, porquanto documento jurídico de maior hierarquia nos sistemas jurídicos⁸.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo...** *Op. Cit.*, p. 270-272.

⁶ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo...** *Op. Cit.*, p. 272.

⁷ BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. In. CAMARGO, Marcelo Novelino (org.). **Leituras complementares de constitucional: direitos fundamentais**. 2. ed.. Salvador: Jus Podivm, pp. 43-64, 2007, p. 44-45.

⁸ MÖLLER, Max. **Teoria geral do neoconstitucionalismo: bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo...** *Op. Cit.*, p. 26.

Uma das grandes mudanças de paradigma, ocorridas na segunda metade do século XX, foi o reconhecimento da força normativa da Constituição. Nessa época, Konrad Hesse assentou que “a Constituição jurídica logra converter-se, ela mesma, em força ativa, que se assenta na natureza singular do presente (individuelle Beschaffenheit der Gegenwart). Embora a Constituição não possa, por si só, realizar nada, ela pode impor tarefas”⁹.

A Constituição é, indiscutivelmente, uma norma jurídica e, como tal, dotada de imperatividade e que, por isso mesmo, seus preceitos são obrigatórios e vinculativos. Não se trata de mero documento político, de um simples convite ao administrador público a dar plena efetividade aos direitos fundamentais nela consagrados, cuja concretização fica ao alvedrio, ou melhor, sob a discricionariedade do chefe do Poder Executivo. Enfim, “a Constituição é norma jurídica central no sistema e vincula a todos dentro do Estado, sobretudo os Poderes Públicos”¹⁰.

Sob a influência do neoconstitucionalismo e da redemocratização do Brasil, a Constituição Federal de 1988 consagrou um amplo e extenso leque de direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões, impondo ao Poder Público o dever de adotar medidas efetivas e adequadas de proteção e promoção de tais direitos fundamentais.

Tanto os direitos civis e políticos como os direitos econômicos, sociais e culturais implicam para o Estado as obrigações: a) de respeitar o direito, ou seja, de não os violar, por meio de sua conduta; b) de proteger o direito das agressões de terceiros; e c) de satisfazer o direito, cujos casos de violações decorrem, como

⁹ HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**, Tradução: Gilmar Ferreira Mendes, Sérgio Antônio Frabris Editor, Porto Alegre, 1991, p. 19.

¹⁰ BARCELLOS, Ana Paula de. Neoconstitucionalismo, Direitos Fundamentais e Controle das Políticas Públicas. In: NOVELINO, Marcelo. **Leituras complementares de constitucional: direitos fundamentais...** *Op.Cit.*, p. 49.

regra, de omissões do Estado¹¹, o que envolve necessariamente o dispêndio de recursos públicos.

Na verdade, o efetivo exercício de todos os direitos fundamentais, sejam eles civis, políticos, econômicos, sociais, culturais ou ambientais, custa dinheiro e, por consequência, envolve o gasto de recursos públicos¹². A propósito, Stephen Holmes e Cass R. Sunstein ensinam que:

Rights cannot be protected or enforced without public funding and support. This is just as true of old rights as of new rights, of the rights of Americans before as well as after Franklin Delano Roosevelt's New Deal. Both the right to welfare and the right to private property have public costs. The right to freedom of contract has public costs no less than the right to health care, the right to freedom of speech no less than the right to decent housing. All rights make claims upon the public treasury¹³.

São necessários recursos públicos para a manutenção dos órgãos de segurança pública, cuja função principal é proteger não somente a vida, mas também a propriedade e a liberdade, típicos direitos de primeira dimensão. Ademais, o funcionamento do Poder Judiciário, que também custa dinheiro público, destina-se inclusive à proteção dos direitos civis.

O Estado, porém, dispõe apenas de limitada capacidade de dispor sobre o objeto das prestações reconhecidas pelas normas definidoras de direitos fundamentais, notadamente, os direitos sociais e ambientais, de tal sorte que a limitação dos recursos constitui limite jurídico e fático dos direitos

¹¹ ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. **Los derechos sociales como derechos exigibles**. 2. ed.. Madrid: Trotta, 2004, p. 133-134.

¹² HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999, p. 15.

¹³ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. **The cost of rights: why liberty depends on taxes...** *Op. Cit.*, p. 15

fundamentais¹⁴. É a chamada reserva do possível, uma das faces ocultas dos direitos fundamentais¹⁵.

Existem duas espécies da reserva do possível, a fática e a jurídica. A primeira refere-se à inexistência material e real de recursos, ou seja, indisponibilidade de caixa. A segunda compreende a inexistência de autorização orçamentária para a realização de determinada despesa¹⁶.

Assim, a concretização dos direitos fundamentais e a execução das demais tarefas do Estado exigem o financiamento do próprio Estado por meio dos tributos. Por isso, a tributação é tradicionalmente pensada como forma de arrecadação de receitas para o custeio das atividades estatais e, mais recentemente, como formas de indução de condutas virtuosas ou de desestímulo de comportamentos inadequados, inconvenientes ou inoportunos¹⁷.

O Estado precisa arrecadar para custear a implementação dos direitos fundamentais e a arrecadação se fará, principalmente, por meio da tributação¹⁸. A tributação é utilizada, portanto, para financiar a satisfação dos direitos fundamentais, aumentando a disponibilidade de caixa e, por consequência, as possibilidades de cumprimento dos direitos fundamentais. Por tais motivos, há clara relação entre a reserva do possível, os direitos fundamentais e a tributação¹⁹.

¹⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 296.

¹⁵ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**. Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 153-181, out./dez. 2007

¹⁶ BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. 2. ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, p. 262-263.

¹⁷ CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder com finalidade extrafiscal. **Nomos - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**. vol. 33, n. 02, p. 171-206, jul./dez. 2013, p. 172.

¹⁸ CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 195-208, 2008, p. 204.

¹⁹ CALIENDO, Paulo. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo

O poder tributário é exclusivo do Estado e se exerce através do Poder Legislativo, a quem cabe, em regra, instituir e majorar por meio de lei os tributos; do Poder Executivo, que aplica a lei tributária; e do Poder Judiciário, a quem compete dirimir conflitos entre o administrado e o Estado envolvendo questões relacionadas à tributação²⁰.

Embora o dever de pagar tributos se revele como um dever fundamental do cidadão²¹, Ricardo Lobo Torres ensina que “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se não o contiver na legalidade”²². Daí a importância dos direitos fundamentais como limite à atividade tributária estatal.

O exercício do poder tributário do Estado é limitado por um conjunto de regras e princípios constitucionais que visam manter a tributação dentro de um quadro tolerável²³, de modo que o Poder Público não pode, no exercício da competência tributária fiscal e extrafiscal, violar os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões consagrados na Constituição Federal, que são verdadeiros freios ao poder de tributar do Estado²⁴.

Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais, orçamento e “reserva do possível”...** *Op. Cit.*, p. 206.

²⁰ MASBERNAT MUNOZ, Patricio. Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. **Ius et Praxis**, Talca, v. 8, n. 2, p. 299-357, 2002. Disponível em <http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso>. Acessado em 14 sept. 2015. <http://dx.doi.org/10.4067/S0718-00122002000200010>, p. 02.

²¹ NABAIS, José Casalta. **O dever de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed., vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 3.

²³ NABAIS, José Casalta. **O dever de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo...** *Op. Cit.*, p. 301.

²⁴ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2015, p. 481.

Mas é possível falar em específicos direitos fundamentais do contribuinte? Ou seja, de direitos fundamentais vocacionados à proteção do indivíduo que mantém uma relação jurídico-tributária com o Estado?

3. DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE

Há uma multiplicidade de termos semanticamente diversos, que são comumente utilizados para se referir a direitos criados com o objetivo de proteger e promover a dignidade da pessoa humana, tais como “direitos do homem”, “direitos humanos”, “direitos fundamentais”, “direitos individuais”, “direitos naturais” ou “liberdades públicas”, o que gera confusão e incerteza quanto ao conteúdo, razão pela qual se faz mister a delimitação de seu alcance e sentido.

A emergência dos direitos destinados à proteção da dignidade humana, notadamente após a Segunda Guerra Mundial, proporcionou a disseminação do uso das aludidas expressões como critério inspirador dos indivíduos e entidades da sociedade civil para a reivindicação de direitos, gerando, com isso, heterogeneidade e falta de consenso sobre o significado e conteúdo dos direitos humanos. A esse despeito, Gregório Peces-Barba Martínez leciona:

[...] un término emotivo que suscita sentimientos entre sus destinatarios y respecto del cual la tentación de manipulación es permanente. Como otras palabras, democracia, libertad, facismo, comunismo, por indicar algunas de las más importantes, está en el núcleo de lucha política, y la acción puede contribuir también a alejar las preocupaciones teóricas y la indagación de su sentido, urgida por perentorias exigencias. As veces se puede tener la sensación de que muchos activistas de los derechos humanos no saben muy bien lo que quieren decidir al usar esa palabra o la usan entre sí con diferentes sentidos, con acentos incluso

contradictorios en contenidos parciales. La irrupción de los medios de masas, prensa, radio y televisión, de la comunicación con transmisión de mensajes de hecho y opinión, y con un alcance universal ha potenciado también esta dialéctica confusión²⁵.

Os “direitos fundamentais” e os “direitos humanos” visam resguardar a primazia da dignidade da pessoa humana e os seus conteúdos estão, sobretudo com a emergência do Direito Internacional dos Direitos Humanos, num processo crescente de aproximação e harmonização, de modo que parte da doutrina acaba por confundi-los.

Contudo, os termos “direitos humanos” e “direitos fundamentais” não são conceitos sinônimos. Eles têm conteúdos e significados distintos e o “critério mais adequado para determinar a diferenciação entre ambas as categorias é o da concreção positiva”²⁶, de tal sorte que a expressão “direitos fundamentais” se refere àqueles direitos do ser humano consagrados e positivados na Constituição de determinado Estado²⁷, ou seja, no plano interno, e protegem as pessoas enquanto membros de uma comunidade política²⁸, ao passo que os “direitos humanos” são reconhecidos e positivados em tratados e convenções internacionais e protegem a pessoa em razão de condição humana²⁹.

Tal diferenciação fora adotada pela Constituição Federal de 1988, que em seu Título II, utiliza a expressão “direitos fundamentais” para se referir aos direitos nela positivados, reservando o termo “direitos humanos” para se referir, nos art. 4º, inciso II, art. 5º, § 3º e art. 109, § 5º, aos consagrados em tratados e convenções internacionais.

²⁵ MARTÍNEZ, Gregório Peces-Barba. **Curso de derechos fundamentales: teoría general**. vol. I. Madrid: Eudema, 1991, p. 19.

²⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais...** *Op. cit.*, p. 31.

²⁷ CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 377.

²⁸ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais...** *Op. cit.*, p. 32.

²⁹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais...** *Op. cit.*, p. 32.

A Constituição Federal reservou inteiramente o Título II aos Direitos e Garantias Fundamentais, nele positivando um leque amplo e extenso de direitos fundamentais do ser humano, classificando-os em cinco espécies, a saber: a) direitos e deveres individuais; b) direitos e deveres coletivos; c) direitos sociais; d) direitos à nacionalidade e e) direitos políticos.

No entanto, o rol do referido Título II da Carta Magna não é taxativo, mas meramente exemplificativo porque o art. 5º, § 2º, da própria Constituição Federal ressalva que “os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”.

Os direitos fundamentais não são apenas aqueles consagrados e reconhecidos formalmente na Constituição, pois, como acima referido, a Carta Magna admite a existência de outros direitos fundamentais não inseridos no rol do Título II, reconhecendo, destarte, a existência dos chamados direitos materialmente fundamentais.

Os direitos fundamentais podem ser classificados em: direitos formalmente fundamentais e direitos materialmente fundamentais. Serão formalmente fundamentais, os direitos expressamente incorporados no catálogo dos direitos fundamentais da Constituição, independentemente de seu conteúdo³⁰.

Por sua vez, os direitos materialmente fundamentais poderão ser identificados a partir do conceito aberto de direitos fundamentais adotado pelo art. 5º, § 2º, da Constituição Federal, pois possibilita o reconhecimento de direitos fundamentais positivados em outras partes do texto constitucional ou em

³⁰ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 68.

tratados internacionais e até mesmo na identificação de direitos fundamentais não-escritos ou implícitos na Constituição, que sejam decorrentes do regime e princípios por ela adotados³¹.

A identificação e a caracterização de um direito materialmente dotado de fundamentalidade não são tarefas fáceis para o intérprete e aplicador do direito, pois não decorrem apenas da simples leitura do texto constitucional, na medida em que poderão, como visto alhures, existir outros direitos fundamentais dispersos no corpo da Constituição, positivados em tratados internacionais ou consagrados em princípios não assentados na Carta Magna.

A definição de direito fundamental, proposta por Ingo Wolfgang Sarlet, permite ao intérprete a identificação e, conseqüentemente, a efetivação e a proteção de direitos fundamentais exclusivamente materiais, isto é, não consagrados expressamente no catálogo do Título II da Constituição Federal. A propósito:

Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo)³².

Assim, reconhecem-se direitos que, apesar de não consagrados formalmente no rol do Título II da Constituição Federal, por seu conteúdo, importância e significado, podem ser considerados fundamentais e, por isso

³¹ SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais...** *Op. Cit.*, p.72.

³² SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais...** *Op. Cit.*, p.78.

mesmo, inseridos na Carta Constitucional, produzindo todos os efeitos jurídicos como se direitos formalmente fundamentais fossem.

A dignidade da pessoa humana não é, ela mesma, um direito fundamental³³, mas, enquanto princípio estruturante e fundamental do Estado brasileiro, é a fonte e o fundamento dos direitos fundamentais e dos direitos humanos³⁴, atuando, portanto, como critério de identificação de direitos materialmente fundamentais eventualmente existentes na ordem jurídica do Brasil. E nesse contexto, é possível a identificação de específicos direitos fundamentais do contribuinte positivados na Constituição Federal.

A qualificação de um princípio jurídico em direito fundamental é possível porque não se trata de conceitos antitéticos e reciprocamente excludentes³⁵, de modo que as normas constitucionais relativas às limitações ao poder de tributar do Estado são típicas normas constitucionais definidoras de direitos fundamentais do contribuinte³⁶, notadamente aqueles os calcados na liberdade, na propriedade e na segurança³⁷.

Nesse diapasão, são direitos e garantias fundamentais típicos do contribuinte, os princípios, por exemplo: a) da legalidade (art. 150, inciso I); b) da isonomia tributária (art. 150, inciso II); c) da irretroatividade da lei tributária (art. 150, inciso III, alínea "a"); d) da anterioridade (art. 150, inciso III, alínea "b"); e) da

³³ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 84.

³⁴ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988...** *Op. Cit.*, p. 95.

³⁵ SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988...** *Op. Cit.*, p. 83.

³⁶ FISCHER, Octávio Campos. Direitos fundamentais do contribuinte: breves considerações. **Nomos - Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. vol. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010, p. 127.

³⁷ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, p. 11-34, 2012, p. 18.

proibição do confisco (art. 150, inciso IV). E do mesmo modo, as imunidades tributárias são direitos do contribuinte e instrumentos de efetivação de outros direitos fundamentais como as liberdades de culto, de religião e de manifestação de pensamento.

No entanto, os direitos fundamentais do contribuinte não se resumem àqueles definidos nos arts. 150, 151 e 152 da Constituição Federal, em razão das cláusulas de abertura previstas no art. 150, caput, e art. 5º, § 2º, da Carta Constitucional, que permitem a identificação de outros direitos fundamentais do contribuinte implícitos ou expressos na própria Constituição e em tratados internacionais de direitos humanos.

O Supremo Tribunal Federal já se pronunciou, em caso paradigmático, no sentido de que os direitos fundamentais individuais e coletivos não se restringem ao catálogo do art. 5º da Constituição Federal, podendo ser encontrados em outras partes do texto constitucional, conforme se depreende do julgado abaixo:

Direito Constitucional e Tributário. Ação Direta de Inconstitucionalidade de Emenda Constitucional e de Lei Complementar. I.P.M.F. Imposto Provisório sobre a Movimentação ou a Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - I.P.M.F. Artigos 5., par. 2., 60, par. 4., incisos I e IV, 150, incisos III, "b", e VI, "a", "b", "c" e "d", da Constituição Federal. 1. Uma Emenda Constitucional, emanada, portanto, de Constituinte derivada, incidindo em violação a Constituição originária, pode ser declarada inconstitucional, pelo Supremo Tribunal Federal, cuja função precípua é de guarda da Constituição (art. 102, I, "a", da C.F.). 2. A Emenda Constitucional n. 3, de 17.03.1993, que, no art. 2., autorizou a União a instituir o I.P.M.F., incidiu em vício de inconstitucionalidade, ao dispor, no parágrafo 2. desse dispositivo, que, quanto a tal tributo, não se aplica "o art. 150, III, "b" e VI", da Constituição, porque, desse modo, violou os seguintes princípios e normas imutáveis (somente eles, não outros): 1. - o princípio da anterioridade, que é garantia individual do contribuinte (art. 5., par. 2., art. 60, par. 4., inciso IV e art. 150, III, "b" da Constituição); 2. - o princípio da imunidade tributária recíproca (que veda à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios a instituição de impostos sobre o

patrimônio, rendas ou serviços uns dos outros) e que é garantia da Federação (art. 60, par. 4., inciso I, e art. 150, VI, "a", da C.F.); 3. - a norma que, estabelecendo outras imunidades impede a criação de impostos (art. 150, III) sobre: "b"): templos de qualquer culto; "c"): patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei; e "d"): livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão; 3. Em consequência, é inconstitucional, também, a Lei Complementar n. 77, de 13.07.1993, sem redução de textos, nos pontos em que determinou a incidência do tributo no mesmo ano (art. 28) e deixou de reconhecer as imunidades previstas no art. 150, VI, "a", "b", "c" e "d" da C.F. (arts. 3., 4. e 8. do mesmo diploma, L.C. n. 77/93). 4. Ação Direta de Inconstitucionalidade julgada procedente, em parte, para tais fins, por maioria, nos termos do voto do Relator, mantida, com relação a todos os contribuintes, em caráter definitivo, a medida cautelar, que suspendera a cobrança do tributo no ano de 1993³⁸. (grifo nosso)

Sendo assim, têm-se ainda como direitos e garantias fundamentais do contribuinte, exemplificativamente, os princípios: a) da capacidade contributiva (art. 145, § 1º); b) do devido processo legal substantivo; e c) da anterioridade nonagesimal das contribuições sociais (art. 195, § 7º).

Os direitos fundamentais do contribuinte estabelecem, destarte, uma esfera de proteção jurídica à liberdade, à propriedade e à segurança do indivíduo imune à atuação abusiva do Estado no exercício de sua competência tributária e funcionam, em sua dimensão subjetiva, como autênticos direitos subjetivos, permitindo-se ao contribuinte exigir a sua realização perante o Poder Judiciário.

Por sua vez, o Poder Judiciário, no exercício de suas funções típicas, tem o dever-poder de determinar aos demais Poderes a correta observância do ordenamento jurídico, mormente quando não atendidos os direitos fundamentais do contribuinte consagrados na Carta Magna. Afinal "a jurisdição,

³⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Tribunal Pleno, ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU 18.03.1994, p. 5165.

atualmente, tem a função de tutelar (ou proteger) os direitos, especialmente os direitos fundamentais”³⁹.

A ausência ou insuficiência de respostas às violações a direitos fundamentais do contribuinte, no âmbito nacional, caracterizará ilícito internacional, de modo a ensejar a atuação subsidiária da jurisdição do Sistema Interamericano de Direitos Humanos?

4. O SISTEMA INTERAMERICANO DE DIREITOS HUMANOS

A proteção internacional dos direitos humanos está estruturada em dois tipos de sistemas de proteção, quais sejam, o global e os regionais. O sistema global foi institucionalizado pela Organização das Nações Unidas (ONU), após a Segunda Guerra Mundial, cujos principais instrumentos normativos são a Declaração Universal dos Direitos Humanos de 1948, o Pacto Internacional dos Direitos Civis e Políticos e o Pacto Internacional dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais.

Os sistemas regionais de proteção dos direitos humanos foram estruturados por organizações continentais, em especial a Organização dos Estados Americanos, o Conselho da Europa e a União Africana, ao longo da segunda metade do século XX. Os três principais sistemas regionais de proteção dos direitos humanos são o interamericano, o europeu e o africano, apesar de haver, ainda que de forma incipiente, a formação de um sistema árabe-islâmico de proteção dos direitos humanos, todos com o propósito de promover a proteção e valorização dos direitos humanos.

³⁹ MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 6. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 137.

Os sistemas global e regionais são verdadeiros instrumentos de proteção dos direitos humanos no plano internacional. Ambos são fundados no princípio da dignidade humana e, por isso, complementam-se e interagem com os sistemas nacionais de proteção dos direitos humanos, a fim de proporcionar a maior efetividade possível à promoção e proteção dos direitos humanos.

Os sistemas internacionais de proteção dos direitos humanos, em especial no interamericano, são instrumentos eficazes de proteção e promoção dos direitos humanos quando as instituições domésticas dos Estados se mostram ineficientes. Realmente, cabem aos Estados primeiramente promover e proteger, em seu âmbito interno, os direitos humanos e, caso os Estados não se desincumbam plenamente deste ônus, caberá aos órgãos dos sistemas internacionais de proteção dos direitos humanos garantir o respeito aos direitos consagrados nos tratados internacionais.

O sistema interamericano de direitos humanos é regido por dois subsistemas: o sistema vinculado à Carta da Organização dos Estados Americanos (OEA) e à Declaração Americana dos Direitos e Deveres dos Homens e o sistema vinculado à Convenção e ao Protocolo Adicional à Convenção Americana em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais⁴⁰.

O sistema interamericano começou a ser formado, em abril de 1948, com a aprovação da Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, em Bogotá, Colômbia, pela Organização dos Estados Americanos (OEA), o que propiciou a criação, em 1959, de um órgão de proteção e promoção dos direitos humanos nas Américas, qual seja, a Comissão Interamericana de Direitos Humanos.

⁴⁰ O presente trabalho irá se ocupar exclusivamente com o sistema vinculado à Convenção e ao Protocolo San Salvador.

Em 1969, a Organização dos Estados Americanos (OEA) aprovou a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, também conhecida como Pacto de San José da Costa Rica, que somente entrou em vigor em 18 de julho de 1978. Atualmente, apenas vinte e três países se sujeitam à Convenção Americana, a saber: Argentina, Barbados, Brasil, Bolívia, Chile, Colômbia, Costa Rica, Dominica, República Dominicana, Equador, El Salvador, Grenada, Guatemala, Haiti, Honduras, Jamaica, México, Nicarágua, Panamá, Paraguai, Peru, Suriname e Uruguai⁴¹.

Com a entrada em vigor da Convenção, criou-se o segundo órgão de proteção dos direitos humanos nas Américas, a Corte Interamericana de Direitos Humanos, com sede em San José capital da Costa Rica. A primeira reunião da ocorreu no dia 29 de junho de 1979 na sede da Organização dos Estados Americanos (OEA), localizada na cidade de Washington.

O principal instrumento normativo do sistema interamericano de direitos humanos é a Convenção Americana sobre Direitos Humanos, onde os Estados partes se comprometem a respeitar os direitos e liberdades nela reconhecidos e a garantir seu livre e pleno exercício a toda pessoa que esteja sujeita à sua jurisdição, sem discriminação alguma, por motivo de raça, cor, sexo, idioma, religião, opiniões políticas ou de qualquer outra natureza, origem nacional ou social, posição econômica, nascimento ou qualquer outra condição social.

Segundo o preâmbulo do mencionado instrumento normativo, a proteção internacional dos direitos humanos nas Américas é coadjuvante ou complementar da que oferece o direito interno dos Estados americanos, de modo

⁴¹ Trinidad & Tobago denunciou a Convenção em 26.05.1998 e a Venezuela denunciou a referida Convenção Americana em 1.09.2012.

que cabe ao Estado primeiramente promover e proteger, em seu âmbito interno, os direitos humanos e, caso o Estado não se desincumba plenamente deste ônus, caberá aos órgãos do sistema interamericano de direitos humanos garantir o respeito aos direitos consagrados na Convenção Americana.

4.1 Comissão Interamericana de Direitos Humanos

A Comissão é um órgão autônomo da Organização dos Estados Americanos (OEA), criada em 1959, através da Resolução VIII da V Reunião de Ministros das Relações Exteriores, ocorrida em Santiago, Chile.

O referido órgão é composto por sete membros independentes, que devem ser pessoas de alta autoridade moral e de reconhecido saber em matéria de direitos humanos, eleitos pela Assembleia Geral, para um mandato de quatro anos, com início em 1º de janeiro do ano seguinte ao da eleição. Ademais, os membros da Comissão atuam de forma pessoal, os quais não representam nenhum país em particular.

A Comissão representa todos os Estados da Organização dos Estados Americanos (OEA) e tem como principal função promover a observância e a defesa dos direitos humanos. Dentre as atribuições da Comissão se destaca a função quase judicial de analisar as denúncias ou queixas de violações de direitos humanos consagrados no Pacto de San José da Costa Rica por um Estado parte da Convenção Americana.

O art. 44 da referida Convenção permite a comunicação de violação de direitos humanos à Comissão, através de petições, por qualquer Estado parte da Convenção Americana, ou por qualquer pessoa ou grupo de pessoas, ou entidade não governamental legalmente reconhecida em um ou mais Estados-membros da

Organização dos Estados Americanos (OEA).

Apesar de o cidadão não ter acesso direto à Corte Interamericana, o indivíduo ou organização não governamental pode dar início ao processo internacional de responsabilidade do Estado mediante a apresentação à Comissão Interamericana de denúncias ou queixas de violações de direitos humanos por parte dos Estados partes da Convenção. Ademais, a Comissão poderá ainda ser provocada, mediante peticionamento, por Estado.

A jurisdição internacional no sistema interamericano de direitos humanos é subsidiária porque somente é acionada após o esgotamento dos recursos internos. De fato, uma petição ou comunicação apresentada à Comissão somente será admitida se tiverem sido interpostos e esgotados os recursos da jurisdição interna, de acordo com os princípios de Direito Internacional geralmente reconhecidos; desde que devidamente apresentadas dentro do prazo de seis meses, a partir da data em que o presumido prejudicado em seus direitos tenha sido notificado da decisão definitiva; que a matéria da petição ou comunicação não esteja pendente de outro processo de solução internacional e, por fim, que a petição, caso apresentada pela vítima ou entidade não governamental, contenha o nome, a nacionalidade, a profissão, o domicílio e a assinatura da pessoa ou pessoas ou do representante legal da entidade que submeter a petição.

A regra do prévio esgotamento dos recursos internos tem larga aceitação no Direito Internacional por reduzir as tensões entre os Estados e proporcionar o respeito à soberania dos Estados⁴². Observa-se, ainda, que a Corte Interamericana de Direitos Humanos firmou entendimento de que cabe ao Estado

⁴² RAMOS, André de Carvalho. **Processo internacional de direitos humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 20.

demandado alegar no procedimento perante à Comissão, a ausência de prévio esgotamento dos recursos internos, sob pena de preclusão⁴³.

Não haverá, porém, a necessidade de prévia interposição e esgotamento dos recursos da jurisdição interna e a observância do prazo de seis meses acima referido quando não existir, na legislação interna do respectivo Estado, o devido processo legal para a proteção do direito ou direitos que se alegue tenham sido violados; não se houver permitido ao presumido prejudicado em seus direitos o acesso aos recursos da jurisdição interna, ou impedido de esgotá-los e, finalmente, houver demora injustificada na decisão sobre os mencionados recursos.

A jurisprudência da Corte Interamericana aduz ainda mais três hipóteses de dispensa de esgotamento dos recursos internos, a saber: quando o recurso disponível for inidôneo, inútil ou faltar defensores ou houver barreiras de acesso à justiça⁴⁴.

O processo propriamente dito perante a Comissão Interamericana de Direitos Humanos está regulado nos arts. 48 a 51 da Convenção. Preenchidos os requisitos convencionais, admitida a petição e em homenagem aos princípios do contraditório e da ampla defesa, a Comissão solicitará informações ao Estado demandado sobre os fatos narrados na petição. Recebidas as informações do Estado réu ou transcorrido o prazo fixado in albis, a Comissão verificará se existem ou subsistem os motivos da petição ou comunicação. No caso de não existirem ou não subsistirem, a Comissão mandará arquivar o expediente.

No entanto, se o expediente não houver sido arquivado, e com o fim de comprovar os fatos, a Comissão procederá, com conhecimento das partes, a um exame aprofundado do assunto exposto na petição ou comunicação e, se

⁴³ Caso Castillo Páez Vs. Peru. Sentença de 27 de novembro de 1998. Série C, N. 43.

⁴⁴ RAMOS, André de Carvalho. **Processo Internacional de Direitos Humanos...** *Op. Cit.*, p. 210.

necessário e conveniente, investigará os fatos imputados ao Estado.

Investigado os fatos e examinada a matéria, a Comissão buscará uma solução amistosa entre as partes. Havendo êxito na tentativa de conciliação, a Comissão redigirá um relatório, que deverá conter breve exposição dos fatos e do acordo entabulado, encaminhando-o ao peticionário, aos Estados partes da Convenção e ao Secretário Geral da Organização dos Estados Americanos (OEA) para publicação.

Não se obtendo êxito na solução consensual da controvérsia, a Comissão redigirá um relatório, denominado de Informe Preliminar ou Primeiro Informe, noticiando se foi ou não constatada a violação de direitos humanos consagrados na Convenção e, se for o caso, formulando proposições e recomendações ao Estado demandado.

O relatório inicial é confidencial e deverá ser encaminhado ao Estado réu para cumprir, no prazo de até três meses, as recomendações e proposições impostas pela Comissão. Nesse período trimestral, o caso poderá ser resolvido amigavelmente pelas partes ou, não havendo solução amistosa, submetido à jurisdição da Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Se a Comissão considerar que o Estado réu não cumpriu com as recomendações contidas no Primeiro Informe, a Comissão deverá submeter o caso à Corte Interamericana. O encaminhamento do caso à Corte é direta e automática, o que diminui a discricionariedade e seletividade política realizada pela Comissão Interamericana⁴⁵.

4.2 Corte Interamericana de Direitos Humanos

⁴⁵ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 149.

Com a entrada em vigor do Pacto de San José da Costa Rica em 1978, criou-se o segundo órgão de proteção dos direitos humanos nas Américas, a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Enquanto a Comissão atua como órgão vinculado à Organização dos Estados Americanos (OEA) e à Convenção, a Corte é um órgão jurisdicional autônomo apenas da Convenção Americana e não da Organização dos Estados Americanos (OEA).

A Corte é composta de sete juízes, nacionais dos Estados-membros da Organização dos Estados Americanos (OEA), eleitos a título pessoal dentre juristas da mais alta autoridade moral, de reconhecida competência em matéria de direitos humanos, que reúnam as condições requeridas para o exercício das mais elevadas funções judiciais, de acordo com a lei do Estado do qual sejam nacionais, ou do Estado que os propuser como candidatos. Ademais, não deve haver dois juízes da mesma nacionalidade na composição da referida Corte, conforme art. 52 da Convenção.

O art. 55 da Convenção prevê a possibilidade de um Estado parte da Convenção designar uma pessoa de sua escolha para integrar a Corte, na qualidade de juiz ad hoc, se um dos juízes chamados a conhecer do caso submetido ao Tribunal for de nacionalidade do outro Estado parte. Da mesma forma, se, dentre os juízes chamados a conhecer do caso, nenhum for da nacionalidade dos Estados partes, cada um destes poderá designar um juiz ad hoc.

A Corte assentou, na Opinião Consultiva N.º 20/2009, que se deve dar à figura do juiz ad hoc aplicação restrita, no sentido de que o artigo 55 da Convenção Americana constitui uma exceção às normas gerais de composição da aludida Corte, por ser aplicável unicamente no âmbito de um caso contencioso originado por uma comunicação interestatal.

Na referida Opinião Consultiva, a Corte reconheceu ainda o impedimento do juiz nacional do Estado demandado de participar do julgamento de casos concretos iniciados a partir de petições individuais e submetidos à jurisdição contenciosa da Corte. A sua participação só será possível em demandas interestatais.

A Corte Interamericana tem competência consultiva, relativa à interpretação e aplicação das disposições da Convenção ou de outros tratados concernentes à proteção dos direitos humanos nos Estados americanos, e competência jurisdicional, de caráter contencioso, para julgamentos de casos de violações de direitos humanos consagrados na Convenção Americana e dos direitos relativos à liberdade sindical, à livre associação sindical e à educação, conforme art. 19.6 do Protocolo de San Salvador.

A competência contenciosa da Corte se submete à chamada cláusula facultativa, pois tal competência da Corte somente engloba aqueles Estados partes da Convenção Americana que reconheceram expressamente a sua jurisdição contenciosa, nos termos do art. 62 do Pacto de San José da Costa Rica⁴⁶.

A Corte, no exercício da competência contenciosa, preferirá sentenças definitivas e inapeláveis⁴⁷, e, em caso de procedência, determinará ao Estado condenado que assegure ao prejudicado o gozo do seu direito ou liberdade violados e determinará também, se for o caso, que sejam reparadas as consequências da medida ou situação que haja configurado a violação de direitos humanos, bem como o pagamento de indenização justa à parte lesada, nos termos

⁴⁶ O Brasil somente aderiu à competência contenciosa da Corte em 1998, através do Decreto Legislativo N.º 89/1998, ainda assim com uma cláusula temporal, no sentido de que somente poderão ser submetidos à Corte aqueles casos de violações de direitos humanos ocorridos a partir da data do aceite do Brasil à competência contenciosa da Corte.

⁴⁷ O único recurso cabível contra sentenças de exceções preliminares, mérito ou reparações e custas proferidas pela Corte é uma espécie de embargos de declaração (pedido de interpretação), previsto no art. 67 do Pacto de San José da Costa Rica.

do art. 63 da Convenção.

O conceito de reparação em direito internacional é mais amplo do que no direito interno porque além da obrigação de indenização econômica às vítimas e familiares das vítimas, as sentenças condenatórias internacionais incluem as reparações simbólicas, a promoção das responsabilidades internas pela violação e as chamadas “medidas de não-repetição”, que podem envolver a implementação ou a alteração de políticas públicas, a revogação ou a modificação da legislação interna ou a alteração da jurisprudência pacificada até mesmo do Tribunal Constitucional de um país.

Desse modo, a Corte Interamericana pode condenar o Estado demandado a obrigações de pagar, não fazer e fazer⁴⁸ e, por isso mesmo, tem ampla margem de atuação em sua competência jurisdicional contenciosa porque, repita-se, pode condenar o Estado demandado a obrigações de quaisquer naturezas que se fizerem necessárias para garantir a plena reparação dos danos decorrentes de violações de direitos humanos reconhecidos no Pacto de San José da Costa Rica⁴⁹.

As sentenças proferidas pela Corte Interamericana têm, por força do art. 68.1 da Convenção, efeito imediato e força vinculante entre as partes da ação de responsabilidade internacional por violação de direitos humanos, devendo ser cumprida *sponte propria* pelo Estado réu.

5. A TUTELA DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE PERANTE A CORTE INTERAMERICANA DE DIREITOS HUMANOS

⁴⁸ BERNARDES, Márcia Nina. Sistema interamericano de direitos humanos como esfera pública transnacional: aspectos jurídicos e políticos da implementação de decisões internacionais. **SUR – Revista Internacional de Direitos Humanos**, v. 8, n. 15, dez. 2011, p. 148.

⁴⁹ PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional...** *Op. Cit.*, 174.

A Convenção Americana sobre Direitos Humanos consagrou os chamados direitos civis e políticos, reservando apenas um único artigo aos direitos sociais, econômicos e culturais, ao ressaltar, em seu art. 26, que os Estados partes se comprometem a adotar as providências, tanto no âmbito interno, como mediante cooperação internacional, especialmente econômica e técnica, a fim de conseguir progressivamente a plena efetividade dos direitos que decorrem das normas econômicas, sociais e sobre educação, ciência e cultura, constantes da Carta da Organização dos Estados Americanos, reformada pelo Protocolo de Buenos Aires, na medida dos recursos disponíveis, por via legislativa ou por outros meios apropriados.

Em 1988, elaborou-se o Protocolo Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais, denominado de “Protocolo de San Salvador”, sendo que o Brasil somente aderiu ao referido protocolo em 1996. O Protocolo de San Salvador traz um amplo rol de direitos sociais, econômicos e culturais, compreendendo o direito ao trabalho, os direitos sindicais, o direito à previdência social, o direito à saúde, o direito ao meio ambiente sadio, o direito à alimentação, o direito à educação, o direito aos benefícios da cultura, o direito à constituição e proteção da família, o direito das crianças, o direito dos idosos e o direito dos portadores de necessidades especiais.

O Pacto de San José da Costa Rica e o Protocolo de San Salvador não impõem expressa e diretamente limites ao poder de tributar do Estado e não reconhecem de forma expressa e específica qualquer direito humano típico do contribuinte, tais como a legalidade tributária, a igualdade tributária, a capacidade contributiva, a irretroatividade tributária ou a proibição do confisco, motivo pelo qual tais direitos do contribuinte não podem ser diretamente reivindicados perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos pelos seus titulares.

Porém, os direitos fundamentais do contribuinte são verdadeiros corolários lógicos dos direitos fundamentais gerais da igualdade, da liberdade, da propriedade e da segurança do cidadão porque visam impedir atuação abusiva do Estado no exercício de sua competência tributária, que implique, direta ou indiretamente, desrespeito à liberdade, à propriedade e à igualdade do contribuinte⁵⁰.

Nesse contexto, não se pode negar que alguns casos de violações aos limites constitucionais ao poder de tributar do Estado e, portanto, aos direitos fundamentais do contribuinte importarão concomitantemente em violações a direitos fundamentais gerais da pessoa humana, notadamente a liberdade, a propriedade, a isonomia e a segurança, o que, por via de consequência, também caracterizará agressões a direitos humanos consagrados no âmbito do sistema interamericano de direitos humanos.

Com efeito. O art. 150, inciso IV, da Constituição Federal veda a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios de utilizarem tributo com efeito de confisco. Tal princípio constitui desdobramento do direito de propriedade, previsto no art. 5º, XXII, da Constituição Federal de 1988⁵¹.

A instituição de tributo com efeito confiscatório atinge direta e necessariamente o direito à propriedade privada do contribuinte⁵² positivado no art. 5º, inciso XXII, da Constituição Federal e no art. 21 da Convenção Americana

⁵⁰ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 137-139.

⁵¹ SLIWKA, Ingrid Schroder. O Princípio do não-confisco em matéria tributária - aspectos doutrinários e jurisprudenciais. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, n. 41, ano 9, Janeiro/Fevereiro 2007. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=48934>>. Acesso em: 16 out. 2015, p. 02.

⁵² FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan./mar. 2012, p. 196.

sobre Direitos Humanos⁵³.

Por sua vez, o princípio da capacidade contributiva é um desdobramento do princípio da isonomia, na medida em que as pessoas devem ser tratadas igualmente, inclusive, em matéria tributária⁵⁴. O desrespeito ao princípio da capacidade contributiva implicará também violação ao princípio da igualdade⁵⁵ consagrado no art. 24 do Pacto de San José da Costa Rica e no art. 5º da Constituição Federal, uma vez que a carga tributária deve ser repartida de acordo com a possibilidade econômica de cada pessoa de suportá-la.

E mais, o art. 150, inciso V, da Constituição Federal proíbe que se estabeleçam limitações ao tráfego de pessoas ou bens, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais, ressalvada a cobrança de pedágio pela utilização de vias conservadas pelo Poder Público.

A criação de tributos que limite o tráfego intermunicipal ou interestadual de pessoas ou de bens caracterizará, além de conduta incompatível com a Constituição da República, violação ao direito humano de liberdade de locomoção consagrado no art. 22.1 do Pacto de San José da Costa Rica.

Assim, a existência de obstáculos jurídicos à tutela judicial direta dos direitos do contribuinte perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos não impede a sua proteção indireta ou reflexa, isto é, mediante as possibilidades de justiciabilidade e de mecanismos de tutela dos direitos civis.

Nesse diapasão, a Comissão Interamericana de Direitos Humanos e a Corte Interamericana de Direitos Humanos podem abordar, a questão dos

⁵³ CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário...** *Op. Cit.*, p. 444.

⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, n. 22, ano 4, jul./ag. 2006. Disponível em: <<http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>>. Acesso em: 16 out. 2015, p. 06.

⁵⁵ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais...** *Op. Cit.*, p. 178.

direitos do contribuinte de forma reflexa ou indireta em casos relativos a violações de direitos civis afirmados na Convenção Americana sobre Direitos Humanos e no Protocolo de San Salvador.

Embora a Comissão Interamericana de Direitos Humanos e a Corte Interamericana de Direitos Humanos não tenham competência para tramitar e julgar denúncias de violações às limitações ao poder de tributar do Estado, que são típicos direitos do contribuinte, podem considerá-las na aplicação e interpretação dos direitos civis consagrados na Convenção Americana, em especial os direitos à liberdade, à igualdade e à propriedade.

E como não se podem invocar diretamente os típicos direitos do contribuinte, é possível a adoção estratégica da proteção e promoção do contribuinte pela via reflexa ou indireta perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos. Realmente, conforme já ressaltado alhures, alguns casos de violação a direitos fundamentais do contribuinte podem ser traduzidos em violações de direitos humanos civis, cuja sindicabilidade judicial perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos não se tem dúvidas.

Nesse toar, a Corte Interamericana de Direitos Humanos poderá condenar a República Federativa do Brasil a empreender ações concretas ou jurídicas de proteção do contribuinte sempre que o desrespeito às limitações ao poder de tributar do Estado e, por consequência, aos direitos fundamentais do contribuinte impedir o livre exercício de um direito civil.

Isto é, pode-se utilizar casos de violações, por meio da tributação, dos direitos à propriedade, à liberdade ou à igualdade para proteger interesses vinculados aos direitos do contribuinte no âmbito da jurisdição da Corte Interamericana de Direitos Humanos.

As sentenças condenatórias internacionais incluem, além da obrigação de indenização econômica às vítimas ou familiares das vítimas, as reparações simbólicas, a promoção das responsabilidades internas pela violação e as chamadas “medidas de não-repetição”, que podem envolver a implantação ou alterações de políticas públicas, a realização de ações administrativas concretas, mudanças da legislação interna e da jurisprudência pacificada até mesmo da Corte Suprema de um país⁵⁶.

Vale trazer à baila a lição de Antônio Augusto Cançado Trindade acerca das diferentes formas de reparação no âmbito do direito internacional dos direitos humanos. A propósito:

A reparação assume formas distintas, tais como a restituição, a reabilitação, a indenização, a satisfação, e a garantia de não-repetição das violações dos direitos humanos. Pela *restitutio in integrum* se busca o restabelecimento – sempre que possível – do *statu quo ante*. A reabilitação compreende todas as medidas – médicas, jurídicas e outras – a ser tomadas para restabelecer a dignidade das vítimas. A indenização, frequente e indevidamente confundida com a reparação, da qual é tão só uma das formas – à luz do princípio geral do *neminem laedere*, compreende a soma pecuniária devida às vítimas pelos danos (material e moral) sofridos, e gastos em que incorreram. A satisfação está ligada à cessação das violações, assim como à garantia de não-repetição, que revela dimensão preventiva da proteção dos direitos humanos⁵⁷.

Desse modo, a Corte Interamericana de Direitos Humanos pode condenar o Brasil a obrigações de pagar, não fazer e fazer, dentre as quais, a repetição do indébito tributário, a alteração ou revogação da legislação tributária nacional ou a alteração da jurisprudência doméstica sobre matéria fiscal, desde que

⁵⁶ BERNARDES, Márcia Nina. Sistema interamericano de direitos humanos como esfera pública transnacional: aspectos jurídicos e políticos da implementação de decisões internacionais. **SUR – Revista Internacional de Direitos Humanos...** *Op. Cit.*, p. 148.

⁵⁷ CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **Tratado de direito internacional de direitos humano**. Vol. II, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999, p. 171-172.

necessárias à reparação integral dos danos causados a direitos civis por meio da tributação.

Note-se que os tribunais regionais de direitos humanos já adotam a estratégia da exigibilidade e proteção indiretas em relação aos direitos humanos sociais, econômicos e culturais a partir da tutela de direitos civis e políticos. Veja-se:

[...] a jurisprudência dos órgãos de proteção internacional de direitos humanos e, em especial, a Corte Européia de Direitos Humanos (CEDH), estabeleceu a obrigação positiva dos Estados de: remover os obstáculos sociais que impossibilitam o acesso à jurisdição; tomar medidas apropriadas para evitar que alterações ambientais cheguem a constituir uma violação do direito à vida privada e familiar; e desenvolver ações afirmativas para impedir riscos previsíveis e evitáveis que afetem o direito à vida⁵⁸.

Do mesmo modo leciona André de Carvalho Ramos:

Tanto o sistema universal quanto o regional (europeu e interamericano, em especial) possuem exemplos de interpretação ampliativa dos direitos civis e políticos, com o intuito de extrair direitos sociais ou ainda deveres de prestação e realização de políticas públicas⁵⁹.

Desse modo, é perfeitamente possível a utilização da estratégia da proteção indireta ou reflexa em relação aos direitos do contribuinte a partir da proteção judicial dos direitos civis positivados na Convenção Americana sobre Direitos Humanos frente à atuação tributária abusiva do Estado.

6. CONCLUSÕES

⁵⁸ ABRAMOVICH, Víctor. A estrutura dos direitos econômicos, sociais e culturais e as possíveis estratégias judiciais. **SUR: Revista Internacional de Direitos Humanos**. São Paulo, Ano 2, n. 2, p. 189-223, jul. 2005, p. 192.

⁵⁹ RAMOS, André de Carvalho. **Processo internacional de direitos humanos...** *Op. Cit.*, p. 310.

O objetivo central deste artigo científico foi demonstrar a viabilidade jurídica da tutela jurisdicional, pela via reflexa ou indireta, dos típicos direitos do contribuinte no âmbito da jurisdição contenciosa da Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Partiu-se da premissa de que as limitações constitucionais ao poder de tributar do Estado são típicos direitos fundamentais do contribuinte, no sentido de que protege o cidadão enquanto sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, a pessoa que está obrigada a pagar o tributo em razão da ocorrência do fato gerador.

Tais direitos fundamentais são exercitáveis contra o Poder Público, que não poderá, no exercício de sua competência tributária, infringi-los, uma vez que os mesmos asseguram a esfera de liberdade individual, a igualdade, a propriedade privada e a segurança jurídica do indivíduo contra interferências fiscais ilegítimas do Estado.

O exercício da competência tributária do Estado em desconformidade com os direitos fundamentais do contribuinte, especialmente as limitações constitucionais ao poder de tributar, poderá acarretar danos aos direitos humanos da liberdade, da propriedade e da isonomia, o que caracterizará ilícito internacional, submetendo-se, portanto, ao controle judicial perante a Corte Interamericana de Direitos Humanos.

O Pacto de San José da Costa Rica e o Protocolo de San Salvador não positivaram direitos humanos do contribuinte ou limitações ao poder de tributar do Estado, de modo que os casos de violações aos típicos direitos fundamentais do contribuinte não se submetem ao sistema de petições individuais regulado pelos artigos 44 a 51 e 61 a 69 da Convenção Americana e, por consequência, não se sujeitam à jurisdição contenciosa da Corte Interamericana de Direitos Humanos.

Contudo, tais casos importarão também restrições ilegítimas à propriedade privada, à liberdade ou à isonomia do contribuinte, direitos humanos estes positivados na Convenção Americana, o que permite a sua proteção judicial por via reflexa.

Isto é, mesmo diante da impossibilidade de serem tutelados diretamente no sistema interamericano de proteção dos direitos humanos, é possível a sindicabilidade judicial internacional dos direitos do contribuinte sempre que os casos de violações às limitações ao poder de tributar e, por consequência, aos direitos do contribuinte importarem também violação a direitos civis positivados na Convenção Americana sobre Direitos Humanos.

A existência de obstáculos jurídicos à tutela judicial direta dos direitos do contribuinte no âmbito da Corte Interamericana não impede a sua proteção indireta, isto é, mediante as possibilidades de justiciabilidade e de mecanismos de tutela dos direitos civis.

Assim, a Corte Interamericana de Direitos Humanos poderá condenar a República Federativa do Brasil a empreender ações concretas ou jurídicas de proteção do contribuinte sempre que o desrespeito às limitações ao poder de tributar do Estado e, por consequência, aos direitos fundamentais do contribuinte impedir o livre exercício de um direito civil positivado no Pacto de San José da Costa Rica.

7. REFERÊNCIAS

ABRAMOVICH, Víctor. A estrutura dos direitos econômicos, sociais e culturais e as possíveis estratégias judiciais. **SUR: Revista Internacional de Direitos Humanos**. São Paulo, Ano 2, n. 2, p. 189-223, jul. 2005.

ABRAMOVICH, Víctor; COURTIS, Christian. **Los derechos sociales como derechos exigibles**. 2. ed.. Madrid: Trotta, 2004.

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

BARCELLOS, Ana Paula de. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. 2. ed.. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. Neoconstitucionalismo, direitos fundamentais e controle das políticas públicas. In: CAMARGO, Marcelo Novelino (org.). **Leituras complementares de constitucional: direitos fundamentais**. 2. ed.. Salvador: Jus Podivm, pp. 43-64, 2007.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 4. ed.. São Paulo: Saraiva, 2013.

BERNARDES, Márcia Nina. Sistema interamericano de direitos humanos como esfera pública transnacional: aspectos jurídicos e políticos da implementação de decisões internacionais. **SUR – Revista Internacional de Direitos Humanos**, v. 8, n. 15, dez. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal – Tribunal Pleno, ADI 939/DF, Rel. Min. Sydney Sanches, DJU 18.03.1994.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CALIENDO, Paulo. Limitações constitucionais ao poder com finalidade extrafiscal. **Nomos - Revista do Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará**. vol. 33, n. 02, p. 171-206, jul./dez. 2013.

_____. Reserva do possível, direitos fundamentais e tributação. In: SARLET, Ingo Wolfgang; TIMM, Luciano Benetti (org.). **Direitos fundamentais, orçamento e "reserva do possível"**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, p. 195-208, 2008.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto. **Tratado de direito internacional de direitos humano**. Vol. II, Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 1999.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed., São Paulo: Malheiros, 2015.

FISCHER, Octávio Campos. Direitos fundamentais do contribuinte: breves considerações. **Nomos - Revista do Curso de Mestrado em Direito da UFC**. vol. 30, n. 1, p. 125-160, jan./jun. 2010.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito Tributário com isso?. In: ÁVILA, Humberto (Org.). **Fundamentos do direito tributário**. Madrid: Marcial Pons, p. 11-34, 2012.

FREITAS, Leonardo Buissa. A tributação e a dignidade da pessoa humana. **A&C – Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, Belo Horizonte, ano 12, n. 47, p. 183-208, jan./mar. 2012.

GRECO, Marco Aurélio. Princípio da capacidade contributiva. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, n. 22, ano 4, jul./ag. 2006. Disponível em: <http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=37119>.

HESSE, Konrad. **A força normativa da Constituição**, Tradução: Gilmar Ferreira Mendes, Sérgio Antônio Frabris Editor, Porto Alegre, 1991.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R.. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Teoria geral do processo**. 6. ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

MARTÍNEZ, Gregório Peces-Barba. **Curso de derechos fundamentales: teoria general**. vol. I. Madrid: Eudema, 1991.

MASBERNAT MUNOZ, Patricio. Garantías constitucionales del contribuyente: crítica al enfoque de la doctrina nacional. **Ius et Praxis**, Talca, v. 8, n. 2, p. 299-357, 2002. Disponible en

<http://www.scielo.cl/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0718-00122002000200010&lng=es&nrm=iso>.

MÖLLER, Max. **Teoria geral do neoconstitucionalismo: bases teóricas do constitucionalismo contemporâneo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público da Economia – RDPE**. Belo Horizonte, ano 5, n. 20, p. 153-181, out./dez. 2007.

_____. **O dever de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

ORGANIZAÇÃO DOS ESTADOS AMERICANOS. Corte Interamericana de Direitos Humanos, **Caso Castillo Páez Vs. Peru**. Sentença de 27 de novembro de 1998. Série C, N. 43.

PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e justiça internacional**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

RAMOS, André de Carvalho. **Processo internacional de direitos humanos**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 12. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

_____. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 9. ed.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SLIWKA, Ingrid Schroder. O Princípio do não-confisco em matéria tributária - aspectos doutrinários e jurisprudenciais. **Interesse Público – IP**, Belo Horizonte, n. 41, ano 9, jan./fev. 2007. Disponível em: <http://bid.editoraforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=48934>.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. 3. ed., vol. III, Rio de Janeiro: Renovar, 2005.