

DIREITO TRIBUTÁRIO COM INTERFACE EM DIREITOS HUMANOS*

João Rezende Almeida Oliveira**

Túlio Belchior Mano da Silveira***

RESUMO: Existe grande e estreito vínculo entre a tributação e os direitos fundamentais, assim concebidos os direitos humanos constitucionalmente assegurados. O problema principal radica precisamente em definir cada uma destas áreas, pelas dificuldades práticas que podem gerar. De um lado os indivíduos gozam de direitos políticos, econômicos e sociais, ao mesmo tempo em que devem pagar tributos. De outro o Estado tem o dever de prover e resguardar os direitos fundamentais, e, em contrapartida, tem o direito de exigir a satisfação dos tributos. Esse estudo versa sobre os liames entre direito tributário e os direitos fundamentais, tecendo um paralelo entre a ética fiscal do cidadão contribuinte e a ética tributária do Estado, levando-se em consideração que os direitos fundamentais se vinculam à tributação por meio do princípio da capacidade contributiva, vale dizer, a capacidade proporcional e razoável para pagar tributos, ao lado dos princípios equivalência, da solidariedade do grupo e da distribuição de renda. Por sua natureza não se pretende esgotar o tratamento de todos os aspectos relacionados, apenas analisar a defesa fiscal dos contribuintes à luz dos direitos fundamentais.

Palavras chave: Direitos Humanos. Direitos Fundamentais. Direito Tributário. Tributos.

ABSTRACT: there is wide and narrow link between taxation and the fundamental rights, thus conceived human rights constitutionally assured. The main problem lies precisely in defining each of these areas, by the practical difficulties that might generate. On the other hand individuals enjoy political, economic and social rights, while at the same time must pay taxes. Of another State has a duty to provide and protect fundamental rights, and, on the other hand, has the right to demand the satisfaction of taxes. This study focuses on the links between tax law

* Artigo recebido em: 12/03/2015
Artigo aceito em: 30/06/2015

** Doutor em Direito pela Universidad Complutense de Madrid. Especialização na Organização Iberoamericana de Seguridad Social - OISS (Madrid). Docente no Mestrado em Direito na Universidade Católica de Brasília. Advogado.

*** Mestrando em Direito pela Universidade Católica de Brasília na linha de pesquisa de Direito Internacional Econômico. Pós-graduado em Direito Público pela Universidade Católica de Brasília com extensão para docência Superior. Advogado.

and fundamental rights, weaving parallels between the citizen taxpayer tax ethics and ethics of the State tax, taking into consideration that the fundamental rights link to taxation through the principle of ability to pay, that is to say, the proportional and reasonable ability to pay taxes, alongside the equivalence principle the solidarity of the Group and of the income distribution. By its nature it is not intended to exhaust the treatment of all aspects, just look at the tax payers ' defence in the light of fundamental rights.

Keywords: Human Rights. Fundamental Rights. Tax Law. Tributes.



1 INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 dispõe sobre os princípios norteadores do ordenamento jurídico tributário, demarca os limites ao poder de tributar e define a competência para a instituição dos tributos de cada ente da federação.

Em matéria tributária destaca primordialmente o direito fundamental à propriedade e ao patrimônio da pessoa, relacionada com diversos âmbitos, a exemplo da liberdade, do plano econômico, do desenvolvimento social e cultural, dentre outros.

Em se tratando da tributação e das repercussões positivas e negativas sobre o cidadão e o Estado, o que caracteriza o mundo atual é a desproporção entre a velocidade do progresso científico-tecnológico e o vácuo ético que se formou, a partir da negação dos sistemas tradicionais de valores.

No mundo da rápida informação, a ciência mostrou que se pode muito. Entretanto, nesta concepção de “poder mais”, o Estado pode tributar mais? Tributar mais significa tributar melhor? Poder mais significa para o cidadão pagar menos tributos? Quais os limites contábeis da auto-organização econômica do cidadão-contribuinte?

Pensar o direito tributário hodierno é refletir sobre o enfrentamento das questões que envolvem uma sociedade pluralista, desigual, injusta e que se constitui a partir de um confronto permanente entre diferentes visões (interdisciplinares).

Dentro desse cenário em que os direitos fundamentais funcionam como pano de fundo, é que os juristas contemporâneos estão buscando subsídios humanitários para convalidar o fenômeno tributário. O caminho à concretização desse processo está na conexão efetiva entre o dever de tributar e os direitos fundamentais.

Sob o tema “direito tributário com interface em direitos humanos”, a pretensão é verificar e defender que os direitos fundamentais não apenas estão intimamente ligados ao direito tributário, como os abarcam, na medida em que o próprio conceito clássico de direito tributário positivo, baseado no princípio da



legalidade enquanto obediência ao texto de lei, sofre mudanças radicais, agora legitimado na proteção do ser humano.

Assim, no campo do direito tributário, os direitos fundamentais são refletidos nos princípios constitucionais tributários como os limites ao poder de tributar, a capacidade contributiva, a prevenção contra discriminações e privilégios ilegítimos; além da concretização dos direitos dos contribuintes e do uso dos valores arrecadados pelo Estado para efetivar os direitos fundamentais das pessoas.

As normas tributárias consagradas no texto constitucional indicam o caminho à concretização dos valores ético-jurídicos que se realizam em direitos fundamentais.

Os direitos humanos contemporâneos são definidos como direitos fundamentais, englobando direitos individuais, sociais e difusos ou transindividuais, porque já inseridos à ordem jurídica interna por meio dos textos constitucionais.

Os direitos fundamentais se traduzem na positivação normativa de valores universais que levam à realização da dignidade humana. Dentre os valores fundamentais jurídico-constitucionais, a liberdade, a igualdade e a solidariedade ocupam lugar de destaque. A efetivação desses valores acontece por meio de ações que assegurem aos cidadãos alimentação adequada, moradia, cuidados com sua saúde, acesso ao conhecimento, liberdade de condutas privadas e o direito ao trabalho.

O direito tributário cujos princípios estão inseridos na Constituição Federal de 1988 não só podem como devem contribuir para a realização dos valores constitucionais denominados de direitos fundamentais.

Só é possível realizar efetivamente o cumprimento dos direitos fundamentais em um Estado de Direito com normas tributárias que comportem direitos e garantias ao cidadão contribuinte, mormente que não invadam o “mínimo existencial” que compreende todos os direitos que permitam garantir condições de liberdade e igualdade e assegurar a dignidade humana.

A principal dificuldade da efetivação dos direitos fundamentais pelo direito tributário está no descompasso cultural entre o dever de tributar do Estado e o



direito do retorno do cidadão contribuinte. Os cidadãos sempre foram vistos e tratados como contribuintes, vale dizer, como fonte de recursos, colocado num espaço bem distante da administração desses recursos. Sem essa proximidade não é possível realizar os direitos fundamentais. Com efeito, a efetividade do direito tributário e da própria realização dos objetivos fundamentais humanistas do Estado passa pela mudança da cultura da ética tributária e pela reestruturação do modelo de relação e interrelação entre o Estado e o cidadão contribuinte.

2 ÉTICA TRIBUTÁRIA

Na agenda política dos governos contemporâneos sempre se faz presente a luta contra a evasão tributária e o contrabando, em decorrência do alto impacto na estabilidade econômica, nas táticas de desenvolvimento e na governabilidade em geral. A solução encontrada é direcionada à fiscalização tributária, que embora seja de fato uma estratégia fundamental, não é suficiente para vencer as práticas de sonegação fiscal.

Por essa e outras razões é que, em se tratando de direito tributário, não se pode pretender o enfoque apenas econômico-financeiro e legal, mas é preciso avançar muito mais para aprofundar a relação que deve existir entre o Estado e o cidadão contribuinte. Para tanto é imperioso que se desenvolva uma cultura tributária, que permita aos cidadãos conceber e aceitar as obrigações tributárias como um dever substantivo de acordo com os valores democráticos.

Um maior nível de consciência cívica a respeito do cumprimento tributário, junto a uma percepção de risco efetivo pelo não cumprimento, e a contrapartida do retorno recebido pelo contribuinte, permitirão a diminuição dos elevados índices de evasão e contrabando existentes.

Não é fácil a tarefa da mudança de cultura tributária no Brasil, pois requer convergência de políticas de controle com políticas de caráter educativo. A conscientização tributária perpassa implementação nos aspectos da educação,



da solidariedade e, principalmente, da transparência do destino dos gastos públicos.

Contudo, existe uma percepção negativa sobre o direito tributário associada à falta de ética do uso dos recursos gerados pelos impostos arrecadados. Essa situação se contrapõe característica fundamental que deve ter uma política fiscal por parte do Estado que precisa estar revestida da ética pública e de valores fundamentais como a responsabilidade, a solidariedade e a transparência.

Os aspectos jurídico, econômico e político não podem ser pensados fora da ética na tributação, que pressupõe a capacidade de se efetivar uma real igualdade na partilha dos “bens primários”¹. A ciência do direito tributário deve estar vinculada às exigências éticas da construção de uma sociedade justa do ponto de vista da tributação, que busca o estabelecimento da justiça tributária e da cidadania fiscal, que são preceitos constitucionais de ligação entre os direitos fundamentais e a tributação.

Neste contexto, a ética tributária, que deve direcionar os comportamentos pessoais, as ações coletivas e o poder de tributar do Estado, funciona como princípio mediador decisivo entre a necessidade de recursos por parte do Estado e a liberdade de cada cidadão se organizar suas finanças. Neste sentido, ética tributária é a própria justiça pela realização dos direitos fundamentais².

Dentro do marco da ética tributária deve existir uma série de valores presentes tanto nos contribuinte como nos entes de administrar os recursos provenientes dos tributos, com destaque para a responsabilidade, cooperação, compromisso e solidariedade.

A responsabilidade significa responder pelos próprios atos. A ética da responsabilidade leva os cidadãos contribuintes a participar da vida pública para contribuir com o bem comum e criar exigências éticas de solidariedade entre as pessoas e a comunidade onde vivem.

A cooperação consiste no trabalho em comum realizado por parte de um grupo de pessoas ou entidades maiores com os mesmos objetivos. A ética

¹ OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Ética e racionalidade moderna**. São Paulo: Loyola, 1993. p. 169.

² PERGORARO, Olinto A. **Ética é justiça**. 6. ed. Petrópolis: Vozes, 2001. p. 09.



REPATS

tributária pela cooperação se traduz na união de esforços e no estabelecimento de metas de ação conjunta entre os contribuintes e os organismos públicos, sobre o aspecto tributário.

O compromisso, por sua vez, é a atitude positiva e responsável por parte dos contribuintes e dos poderes públicos para alcançar os objetivos, os fins e as metas em matéria tributária.

Por fim, a solidariedade é a junção das responsabilidades e dos interesses comuns, entre os membros do governo e os cidadãos contribuintes. É a qualidade de continuar unido com outros em crenças, ações e apoio mútuo, especialmente em tempos difíceis. Se traduz numa espécie de sentimento em que todos se reconhecem compartilhando as mesmas obrigações e interesses.

3 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS TRIBUTÁRIOS

Depois de um longo caminho para o reconhecimento dos direitos humanos e sua posterior consagração como direitos fundamentais nas Constituições dos países, a maior preocupação atual é dar efetividade aos direitos fundamentais constitucionalmente assegurados.

Ainda não se idealizou nenhum mecanismo mais eficiente que a intervenção estatal no setor econômico como melhor caminho conhecido à concretização dos direitos fundamentais arduamente conquistados por meio de movimentos sociais espalhados em todo o mundo.

Nesse modelo cabe ao Estado produzir normas de direito tributário, tanto sobre o dever de tributar como acerca do destino dado aos valores arrecadados. Para tanto, o Estado tem o dever de “observar os enunciados constitucionais a partir dos quais se constroem normas jurídicas que indicam caminhos à realização e preservação de valores fundamentais, destacando-se a liberdade, a igualdade e a solidariedade”³.

Com efeito, as normas de conteúdo tributário devem firmar-se nos pilares da legalidade, da segurança jurídica e da justiça. Sempre que, em alguma

³ BASSOLI, Marlene Kempfer. **A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade.** In: *Revista Scientia iuris*, vol. 09, p. 51-74. Londrina, 2005. p. 64.

medida, os poderes do estado agirem de forma a ofender os interesses dos cidadãos particulares, estarão ferindo, diretamente o próprio Estado, assumindo o papel de príncipes soberanos que transformam seus súditos em prisioneiros da liberdade⁴.

É justamente para conter os excessos estatais em matéria tributária, que a Constituição Federal de 1988 regula o sistema tributário nacional, estabelecendo princípios gerais tributários, consignados nos artigos 145 a 149, e as limitações do poder de tributar, contemplados de forma expressa nos textos dos artigos 150 a 152.

Na interpretação de Ives Gandra da Silva Martins⁵, os referidos princípios e garantias visam de um lado assegurar garantias em favor do contribuinte e, de outro, impor limites ao legislador ordinário e à Administração Pública tributária. Essas limitações são destinadas à proteção do cidadão/contribuinte contra o arbítrio do Poder do Estado. Dito de outra forma são garantias atribuídas em favor daqueles legalmente obrigados a suportar os ônus da tributação.

Os princípios constitucionais tributários tratam de um importante subsistema da Constituição Federal de 1988, chamado de “sistema tributário nacional”, “subsistema tributário”, ou mesmo “Constituição Tributária”, que, nas palavras de Ricardo Lobo Torres⁶, “constitui fiscalmente o Estado Social de Direito”, sendo de interesse lembrar, ainda, que a relação jurídica tributária a par de mostrar-se sempre *ex lege*, é uma relação jurídica que se dá sob a Constituição Federal de 1988 e de forma direta.

Paulo de Barros Carvalho pontua que o “subsistema constitucional tributário é formado pelo quadro orgânico das normas que versam sobre matéria tributária, em nível constitucional”⁷. Ricardo Lobo Torres oferece um quadro amplo de princípios tributários, atrelando-os aos valores que os fundamentam e listando os sub-princípios deles derivados. Quando trata do valor “justiça”

⁴ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias**. In: *Revista de Direito Tributário*, ano V, nºs 17-18. São Paulo, jul./dez., 1981. p. 56.

⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991. p. 05 e ss.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Teoria dos direito fundamentais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001. p. 35.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997. p. 86.



aponta, dentre outros princípios, o “princípio da capacidade contributiva”, jungindo a ele os sub-princípios da progressividade, da personalização, da seletividade e da proporcionalidade⁸, além do princípio do custo/benefício, da solidariedade do grupo e da distribuição de renda.

Paulo de Barros Carvalho⁹ “a segurança das relações jurídicas é indissociável do valor justiça”. Dessa forma, a segurança jurídica deve estar atrelada à promoção da justiça, que consiste no fundamento e na finalidade do direito, e em matéria tributária é norma jurídica que confere ao contribuinte o direito individual a textos normativos claros, certos e praticáveis e a um processo de aplicação normativa que respeite os fatos passados e atendam às máximas da confiança e da boa fé¹⁰.

Conforme Ricardo Lobo Torres¹¹ a justiça tributária é positivada por meio de alguns princípios constitucionais explícitos ou implícitos, tais como: capacidade contributiva, custo/benefício, solidariedade do grupo e distribuição de renda.

Muito embora o entendimento de que a capacidade contributiva consiste na capacidade econômica, existem diferenças importantes entre esses dois princípios. A capacidade econômica corresponde à simples aptidão do indivíduo para obter riquezas ou sua efetiva percepção. Já a capacidade contributiva é a capacidade de suportar o ônus tributário. Entretanto, ambos os conceitos fazem parte do princípio constitucional da capacidade contributiva.

A tributação pode ser considerada justa quando se aplica o princípio da capacidade contributiva, concebendo-se que este princípio tem início depois da dedução dos gastos necessários ao mínimo vital e seu limite superior na vedação ao confisco, de maneira que cada cidadão contribua na exata medida de suas possibilidades, ou seja, a capacidade contributiva impõe limites efetivos à atuação do Estado, impedindo a tributação do mínimo vital e a utilização de tributos com efeitos confiscatórios.

⁸ TORRES, Ricardo Lobo (org.). *Op. cit.*, p. 74.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 86;146.

¹⁰ Helenilson Cunha Pontes *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica**. São Paulo: Centro de Extensão Universitária; Revista dos Tribunais. 2005. p. 285.

¹¹ *Idem, ibidem*, p. 692 e ss.



O princípio da equivalência, também chamado de “custo/benefício”, é um princípio de justiça comutativa e não de justiça distributiva. Esse princípio orienta no sentido de que os serviços públicos mensuráveis e divisíveis devem ser pagos por quem deles usufruir e na medida da despesa causada ao Estado¹².

No âmbito da justiça tributária, a solidariedade é relevante para fundamentar uma imposição tributária. A solidariedade cria uma interrelação não apenas entre o Estado e o indivíduo que paga a contribuição, mas entre o Estado e o grupo social a que o contribuinte pertence¹³.

O princípio da distribuição de renda indica que o ordenamento jurídico-tributário deve evitar a concentração de riqueza em mãos de grupos ou organizações.

Destarte, a ordem jurídica tributária traduz-se, no Brasil contemporâneo, como um direito constitucional tributário que deve ser apreciado, interpretado e concretizado a partir dos princípios constitucionais que o informam.

Os princípios constitucionais tributários são: a legalidade (é proibido instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça); a anterioridade (é vedado cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda); a isonomia/igualdade (os cidadãos devem ser tratados de forma igual, respeitadas as diferenças de cada um); a vedação de confisco (o Estado não pode se apossar dos bens dos particulares); e a capacidade contributiva (repartição do ônus tributário segundo a capacidade econômica do contribuinte).

Já os princípios que norteiam a prática da tributação justa são: a capacidade contributiva, a solidariedade do grupo, a equivalência, a capacidade contributiva, a intributabilidade do mínimo existencial, dentre outros.

Todos esses princípios estão para a capacidade contributiva como todas as regras e princípios constitucionais estão para a dignidade da pessoa humana. A capacidade contributiva é uma espécie de sobreprincípio do direito tributário,

¹² Ricardo Lobo Torres *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Op. cit.*, p. 693-695.

¹³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Vol. II. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005. p. 222.



do mesmo modo que a dignidade humana é um sobreprincípio de todos os demais existentes em qualquer ramo jurídico.

Portanto, no sistema tributário de um Estado Democrático de Direito, como o brasileiro, a capacidade contributiva figura como a nota conceitual do próprio tributo, eis que, de um lado, tal princípio concretiza os valores superiores da segurança, da certeza e da justiça da tributação, na sua maior amplitude e generalidade, e, de outro lado, em razão da própria natureza específica do tributo (prestação patrimonial imposta), não constitui sanção.

A capacidade contributiva corresponde ao mais importante princípio da justiça tributária em sua vertente distributiva, ou seja, a atividade tributária do Estado somente será justa se devidamente adequada à capacidade econômica e contributiva da pessoa que deve suportá-lo.

4 CONCLUSÃO

Os processos de criação e aplicação dos tributos devem ser levados a cabo de forma cuidadosa, de maneira que se evite atentar contra os direitos e liberdades humanas. O órgão legislativo e as autoridades administrativas devem aplicar as normas e regulações e atuar de maneira que sejam preservados os direitos e liberdades humanas.

Os indivíduos gozam de direitos civis, políticos, econômicos, sociais e culturais, mas ao mesmo tempo, se encontram obrigados ao pagamento dos tributos que servem para financiar o gasto público. Os possíveis conflitos de aplicação e devem ser resolvidos, caso por caso. A exceção do princípio de não discriminação fiscal, a investigação e a jurisprudência sobre direitos humanos e tributação, raras vezes se referem a outros temas.

Os direitos fundamentais se vinculam à tributação por meio do princípio da capacidade contributiva, vale dizer, a capacidade para pagar tributos.

A autorização legislativa como requisito à criação de tributos serve para preservar a capacidade contributiva dos sujeitos passivos. Por essa razão, a matéria tributária deve se encontrar formulada e regulada pela lei, vale dizer, a Administração pública não é competente para, por si mesma, estabelecer



tributos, nem para regular seus elementos essenciais. A segurança jurídica garante a aplicação do princípio da capacidade contributiva.

Demanda que os tributos e seus elementos essenciais constem em leis.

A essência do princípio da capacidade contributiva é uma extensão da aplicação dos direitos humanos. A Constituição Federal de 1988 faz a devida relação entre direitos fundamentais e tributação. Seguindo este norte, todas as normas infraconstitucionais deve ser estabelecidas do mesmo modo.

5 BIBLIOGRAFIA

BASSOLI, Marlene Kempfer. **A tributação e direitos fundamentais que realizam os valores da liberdade, igualdade e solidariedade.** In: *Revista Scientia iuris*, vol. 09, p. 51-74. Londrina, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1997.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Segurança jurídica e normas gerais tributárias.** In: *Revista de Direito Tributário*, ano V, nºs 17-18. São Paulo, jul./dez., 1981.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Sistema tributário na Constituição de 1988.** 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1991.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica.** São Paulo: Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária. 2005.

OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Ética e racionalidade moderna.** São Paulo: Loyola, 1993.

PERGORARO, Olinto A. **Ética é justiça.** 6. ed. Petrópolis: Vozes, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo (org.). **Teoria dos direitos fundamentais.** Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários.** Vol. II. Rio de Janeiro, São Paulo, Recife: Renovar, 2005.

