

5º Simpósio de Iniciação Científica - SICFIC
**DIREITOS HUMANOS NA TRIBUTAÇÃO: FREIOS HUMANOS AO
PODER DO ESTADO-FISCO NA COBRANÇA DE TRIBUTOS**

SIQUEIRA, Priscilla dos R. (IC)¹; DEPINTOR, Andréa (O)²

1. Acadêmica de Direito – FIC e Bel. em Filosofia. Email: pridosreis@ymail.com

2. Prof.ª Esp. em Direito Tributário, Faculdade Cantareira/São Paulo – SP

RESUMO: A presente pesquisa tem por finalidade estabelecer onde se situa o poder estatal de tributar no contexto da Constituição Federal de 1988: se é na parte tributária da Constituição (Arts. 145, 148, 149 e 153 a 156), ou se seria na Declaração dos Direitos e Garantias Fundamentais (Arts. 5º e 6º), bem como no seu contraponto que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (Arts. 150 a 152). Para tanto, verifica-se como os direitos humanos foram internalizados no Estado brasileiro por meio do texto constitucional, como os direitos fundamentais e sociais estão dispostos na Carta Política do Brasil, assim como examina-se as respostas trazidas pelas correntes teóricas do positivismo e do direito natural para o tema proposto. Salienta-se, em sequência, a importância de se identificar que o poder de tributar é limitado pelos direitos humanos, evidenciando que os direitos e garantias fundamentais do Contribuinte são cláusulas pétreas.

INTRODUÇÃO: O jurista Geraldo Ataliba (1999, p. 59-61) ensina que o tributo, tido como toda prestação pecuniária compulsória, será legal do ponto de vista jurídico, nos termos do Art. 150, I, CF/88, quando o legislador o instituir por meio de uma lei que tanto associe o mandamento “pague” a sua disposição, como que descreva hipotética e abstratamente um fato, sendo que este, uma vez concretizado e tornado “fato impositivo” (é a “concretização, realização efetiva dos fatos descritos”), gerará a incidência do tributo. Se não deste modo ocorrer, “a imposição tributária fora dos quadros da legalidade transforma-se em opressão da liberdade, escravidão ou roubo” (TORRES, 1995: p. 5).

Desta forma, com a ciência de que o poder fiscal, exercido soberanamente pelo Estado – e, no caso brasileiro, nos termos legais supra referidos –, impõe a todos o dever fundamental de pagar tributos, toma-se como valiosa a afirmação do jurista Ricardo Lobo Torres (1995: p. 13) quando diz que “O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado”, vez que a cobrança de tributos é freada pela garantia constitucional dos direitos humanos tornados fundamentais.

Considera-se, no presente estudo, essa teoria que significa os Direitos Humanos no campo tributário, a qual delinea que esses direitos são os responsáveis pela construção dos mecanismos constitucionais de limitação do poder de tributar do Estado.

METODOLOGIA: Para atingir o objetivo proposto, o tema aqui trazido foi desenvolvido com o uso do método de abordagem da dialética, o qual orientou o raciocínio por meio da contraposição de ideias entre dois ramos do Direito, a saber: os Direitos Humanos e o Direito Tributário. Para tanto, utilizou-se para a coleta e exame de dados as técnicas de revisão bibliográfica acerca da temática proposta.

DESENVOLVIMENTO: Originariamente, o reconhecimento de direitos individuais ao homem teve o intuito de reservar os Direitos Humanos diante de um poder exercido irrestritamente pelo Estado, incluindo a proteção individual em face do poder estatal de tributar.

O conceito de Direitos Humanos pode se expressar como (MALHEIRO, 2015: p.7-8): I) Direitos do Homem, significando a existência de interesses que são conexos ao direito natural (direito à vida, à liberdade, à igualdade jurídica, à propriedade, à segurança, à resistência à opressão) e que preexistem a qualquer lei positivada; II) Direitos Humanos em Sentido Estrito, significando que aqueles interesses que são conexos ao direito natural foram devidamente positivados em tratados e convenções internacionais; III) Direitos Fundamentais, significando que aqueles tratados de Direitos Humanos foram devidamente incorporados ao ordenamento jurídico de um Estado, salientando-se que, na condição de direitos fundamentais, são cláusulas pétreas. A garantia pelo Estado brasileiro de usufruto dos direitos fundamentais (Art. 5º, CF/88: à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade) em condições de igualdade a todos, é assegurada pelos direitos sociais constitucionais (Art. 6º, CF/88: a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o transporte, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados); e IV) Direitos da Liberdade, cujo conceito também corresponde aos Direitos Fundamentais, sendo utilizados principalmente pela doutrina germânica, conforme se constata em Hans Kelsen (apud TORRES, 1995: p. 10-11).

O jurista austríaco Kelsen postula que o Estado é um sistema de normas e “os assim

5º Simpósio de Iniciação Científica - SICFIC

chamados direitos da liberdade” inexistem “fora da ordem jurídica estatal” (apud TORRES, 1995: p. 32). O ideal positivista, considerando o excerto, cogita que os Direitos Humanos derivam do Estado, configurando-se em verdadeira concessão estatal, advindos do direito positivado nas Constituições.

Na seara tributária, significa dizer que as teorias positivistas dirão que o surgimento do poder de tributar no Brasil se dá na Constituição Tributária que esculpe o sistema de tributos em seus Arts. 145, 148 e 149 (definindo que os tributos são os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições especiais), e distribui a competência tributária entre as unidades da federação por meio dos Arts. 153 a 156, definindo quais impostos poderão ser instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios. Isto porque estas são as normas constitucionais tributárias criadas para reger a vida em sociedade desde os idos de 1988, por representantes do povo brasileiro e que, reunidos em Assembleia Nacional Constituinte, tinham liberdade irrestrita para criar tributos.

De outra convicção, o jurista alemão Otto Bachof ecoa que “os direitos preexistentes do indivíduo determinam a ordem jurídica, mas a ordem jurídica não determina aqueles direitos” (apud TORRES, 1995: p. 45). Tal reflexão vem ponderar que os Direitos Humanos existem antes de qualquer ordem positivada, que são preliminares a qualquer lei, destacando, portanto, uma aproximação dos Direitos Humanos aos direitos primeiros do homem, aqueles que são inalienáveis e naturais a todos os indivíduos por serem pessoas humanas.

Com o estabelecimento do Estado de Direito e com o advento do constitucionalismo, os Direitos Humanos foram positivados, conferindo-se àqueles direitos naturais uma dimensão fundamental. Significa dizer que o controle constitucional é que garantirá tanto a proteção, como a efetiva existência dos direitos naturais, inerentes à pessoa por ser humana, vez que tratados pela Carta Maior do país como fundamentais (CANOTILHO e MOREIRA, 2007: p. 377).

Em termos tributários, a Constituição Federal de 1988, reservou no seu capítulo sobre o Sistema Tributário Nacional, além de uma parte da seção dos Princípios Gerais, uma seção específica para tratar das Limitações do Poder de Tributar do Estado (Arts. 150 a 152), asseverando-se, por este modo, a sua preocupação com meios de defesa ao contribuinte frente ao poder do Fisco. Tais artigos constitucionais compõem a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias, complementando a Declaração dos Direitos e Garantias Fundamentais (Arts. 5º e 6º, CF/88). Para os teóricos do direito natural, portanto, o fundamento do poder de tributar está tanto na Declaração dos Direitos e Garantias Fundamentais, nos termos do Art. 5º, incisos XXII (é garantido o direito de propriedade) e XXIII (a propriedade atenderá a sua função social), “que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal” (TORRES, 1995: p. 20), como na Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias, por meio dos Arts. 150 a 152, conforme se pode depreender das linhas que se seguem.

Ainda na parte do Princípios Gerais, com fundamento no Art. 145, § 1º, CF/88, manifesta-se o Princípio da Capacidade Contributiva, pelo qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, ou seja, protege-se o contribuinte à medida que, quem tem menor poder econômico, deve pagar menos imposto. Dessa forma, revela-se, assim, um princípio de justiça e seu destinatário, mais do que o próprio contribuinte, é o Estado, o qual somente poderá legislar e aplicar a lei tributária em respeito à capacidade econômica das pessoas.

Com previsão no Art. 150, I, CF/88, combinado com o Art. 97 do Código Tributário Nacional (CTN), evidencia-se o Princípio da Legalidade, pelo qual o tributo só pode ser instituído ou majorado mediante lei, trazendo, assim, proteção do direito fundamental à liberdade do contribuinte.

Pelo Princípio da Isonomia, estampado no Art. 150, II, CF/88, os contribuintes em situação idêntica devem ser tratados igualmente, visando garantir o direito fundamental à igualdade perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, como expresso no *caput* do Art. 5º, CF/88. Dessa forma, o Estado tem seu poder de tributar limitado, ficando impedido de conceder privilégios fiscais, em razão de ocupação profissional ou função exercida pelos contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

Com fundamento no Art. 150, III, “a”, CF/88, combinado com os Arts. 105 e 144 do CTN, manifesta-se o Princípio da Irretroatividade, o qual significa que a lei tributária nova aplica-se aos fatos geradores ocorridos após o início da sua vigência, visando garantir ao contribuinte os direitos fundamentais expressos no Art. 5º, XXXVI, CF/88, quais sejam, o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Conforme o Art. 150, III, “b” e “c”, CF/88, estabelece-se o Princípio da Anterioridade, revelando que quando houver a instituição ou aumento de tributo, a cobrança só poderá se iniciar,

5º Simpósio de Iniciação Científica - SICFIC

pela Anterioridade Anual (alínea “b”) no exercício financeiro seguinte ao da publicação da lei e, pela Anterioridade Nonagesimal (alínea “c”), após decorridos 90 (noventa) dias da publicação da lei que instituir ou majorar o tributo. Revelam-se, pois, ambas e em conjunto, no período de tempo concedido para que o contribuinte possa se preparar financeiramente para o aumento da carga tributária, limitando o poder de tributar do Estado e preservando as liberdades individuais dos contribuintes.

Pelo Princípio do Não-Confisco, nos termos do Art. 150, IV, CF/88, o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco, ou seja, implicando em tomada da propriedade, protegendo-se, assim, o direito fundamental à propriedade (Art. 5º, XXII, CF/88), vez que a tributação não pode ser tão elevada a ponto de impedir a sobrevivência digna do contribuinte, ou o exercício de suas atividades econômicas.

Fundamentando-se no Art. 150, V, CF/88, evidencia-se o Princípio da Liberdade de Tráfego, ficando vedado aos entes federados estabelecer limitação ao tráfego de bens ou pessoas por meio da cobrança de tributos interestaduais ou intermunicipais, protegendo o direito fundamental de locomoção, expresso no Art. 5º, XV, CF/88, e limitando o poder de tributar estatal.

Com previsão no Art. 150, VI, CF/88, as imunidades de impostos revelam-se com fundamento na “preservação de valores que a Constituição reputa relevantes (a manutenção do pacto federativo, a atuação de certas entidades, a liberdade religiosa, o acesso à informação, a liberdade de expressão, etc.)” (AMARO, 2011: p. 174). Tais “valores” constitucionais revelam-se em proibições ou vedações ao comportamento do Estado, determinando como deve ocorrer sua atuação tributária, impondo-lhe limitações ao seu poder de instituir tributos.

Pelo Princípio da Uniformidade Geográfica, nos termos do Art. 151, I, CF/88, é vedado à União Federal instituir tributos que não sejam uniformes no território nacional, com o objetivo de garantir o direito fundamental à igualdade perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, expresso no *caput* do Art. 5º, CF/88.

Conforme o Art. 152, CF/88, pelo Princípio da Não-Diferenciação Tributária, é proibido aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios estabelecer tratamento diferenciado entre bens e serviços, levando-se em consideração tanto a origem, como o destino deles. Tal princípio, protege o contribuinte com maior capacidade econômica, o qual, ao decidir adquirir tais bens ou serviços, já arcará com o custo mais elevado deles em razão de sua procedência ou destino e, não fosse o princípio, teria o contribuinte que pagar mais tributo, ferindo o direito fundamental à igualdade perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, expresso no *caput* do Art. 5º, CF/88.

Isso tudo, demonstra que as vedações na cobrança de tributos atribuídas às unidades da Federação trazem proteção à pessoa do contribuinte, sendo-lhe garantido que a tributação ocorrerá dentro de limites que jamais atingirão o mínimo necessário para que ele tenha uma vida digna, abarcando a observação de sua capacidade econômica e respeitando seus direitos naturais à manutenção da vida, à segurança do corpo, à liberdade de tráfegar e à manutenção de sua propriedade, demonstrando que a sede do poder estatal de tributar se situa sim na Declaração dos Direitos e Garantias Fundamentais (Arts. 5º e 6º), bem como no seu contraponto que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (Arts. 150 a 152).

CONCLUSÕES: Daí, a possibilidade de se inferir que a função originária dos Direitos Humanos é a proteção do indivíduo frente ao poder do Estado, incluindo o seu poder tributário, sendo que este é exercido sob a condição de “permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais” (TORRES, 1995: p. 13).

Contudo, coaduna-se da posição de que o poder de tributar se ratifica quando o Estado respeita os Direitos Humanos e quando renova a sua Constituição internalizando aqueles direitos no ordenamento jurídico, em reverência à pessoa do contribuinte, sempre cobrando os tributos com adequada e imperiosa moderação, evidenciando que os direitos e garantias fundamentais do contribuinte, por serem direitos humanos escritos na Constituição, são cláusulas pétreas, ou seja, são direitos imutáveis, perpétuos, não podendo ser abolidos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS:

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes e MOREIRA, Vital. *Constituição da república portuguesa anotada*. Coimbra: Coimbra editora, 2007.
- MALHEIRO, Emerson. *Curso de Direitos Humanos*. São Paulo: Atlas, 2015.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação – Imunidades e isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.