

Tributação e Direitos Humanos

Renata de Carvalho Salles

Resumo

Não podemos entender o tributo sem relacioná-lo ao surgimento do Estado como fenômeno de poder e como instituição estruturante de uma ordem social. Com efeito, a consolidação de bases estatais mais sólidas dependeu – e depende – diretamente do uso do tributo como fonte primordial de recursos a fim de garantir ações e políticas públicas em geral. Eis, portanto, que tributo e Estado estão atrelados estrutural e historicamente.

Palavras-chave: Direitos Humanos. Tributo.

Abstract

We cannot understand the tax without relating it to the rise of state power as a phenomenon and as an institution structuring of a social order. Indeed, the consolidation of bases stronger state depended - and depends - directly from the use of tax as the primary source of resources to ensure public actions and policies in general. Here, then, that tribute and state are linked structurally and historically.

Keywords: Human Rights. Tax Policy.

Introdução

O tributo é um dos meios mais expressivos do exercício do poder estatal. O Estado o arrecada mediante o exercício de sua soberania, observadas as exigências legais em vigor, sem ou com contraprestação diretamente equivalente, e cujo resultado se destina ao custeio das finalidades que lhe são próprias.

Com o passar do tempo, considerando o aprimoramento do uso do tributo como instrumento de arrecadação e financiamento das ações estatais e a própria evolução do Estado como instituição, o tributo passou a ser tratado como um Direito. Mas direito de quem?

A doutrina mais tradicional e predominante qualifica-o como um Direito de Estado, sustentado pela tese do direito de exigir tributo para fazer frente às necessidades financeiras do Estado, com forte acento nos elementos “compulsoriedade” e “dever”, cristalizada nas relações jurídicas estabelecidas por lei entre sujeito ativo (Estado) e sujeito passivo (contribuinte).¹

Neste toar, averba o eminente jurista Ruy Barbosa Nogueira:

“O direito de tributar do Estado decorre do seu poder de império pelo qual pode fazer derivar para seus cofres uma parcela do patrimônio das pessoas sujeitas à sua jurisdição e que são chamadas ‘receitas derivadas’ ou tributos, divididos em impostos, taxas e contribuições.

¹ Nesta posição, encontramos os ilustres juristas Rubens Gomes de Souza e Aliomar Baleeiro, dentre outros.

“Tanto o Estado ao ‘exigir’, como a pessoa sob sua jurisdição ao ‘contribuir’, devem obedecer a determinadas normas, cujo conjunto constitui o ‘Direito Tributário’, também chamando ‘Direito Fiscal’.”²

Nota-se que, compreender o tributo como um mero “dever” do cidadão tem como finalidade torná-lo absolutamente justificável e inquestionável, máxime o positivismo jurídico tê-lo formatado tão rigidamente que basta o fato tributável se ajustar a capitulação legal para que a exação fiscal seja inexorável. Tal ponto de vista pode ser constatado pela análise dos artigos 3º e 16 do Código Tributário Nacional, quanto tratam, respectivamente, da cobrança compulsória e da desvinculação da mesma de qualquer contrapartida estatal.

Nessa linha, por evidente, o tributo é encarado como um mero “dever” do contribuinte, que deve cumpri-lo compulsoriamente, independente da sua vontade.

Inobstante, é de se ressaltar que o entendimento predominante de o tributo está jungido a um Direito Estatal, permeado pelas noções de “compulsoriedade” e “dever”, não exila ou subtrai órbitas de direitos dos contribuintes, que não estão desprovidos de meios de defesa perante o “poder fiscal”. Deste ponto de vista, o Direito Tributário manifesta-se como o direito do Estado de exigir o tributo, respeitando os direitos dos contribuintes.

Ainda: a noção de “dever” tem sido pensada sob outro ponto de vista. A Declaração Universal dos Direitos do Homem, de 1949, já estabelecia os deveres do indivíduo perante à sociedade, dentre eles aquele que assegura o dever de pagar impostos.

98

Todavia, esta disposição não pode ser interpretada como um “dever imposto”, mas, pelo contrário, como expressão dos direitos do “cidadão”, que se convertem em ‘poderes’, dentre os quais aquele que assegura a participação de todos na administração da cidade e o exercício pleno das liberdades públicas, sobretudo se associada à ideia de ‘direito de consentir em relação ao imposto’ rechaçada qualquer forma de opressão.

Ressalta-se na ideia de “dever compulsório” que se converte em “poder do cidadão” – em “preço da liberdade” - o aspecto ético da obrigação tributária, inferido da noção de imposto como imperativo categórico da vida em sociedade, a partir do livre consentimento do contribuinte e respeitada sua capacidade econômica.

Tributo. Declaração de direitos. Evolução histórica

O tributo não é um instrumento de arrecadação moderno e inusitado na organização da sociedade. Desde a antiguidade pode-se constatar o uso de receitas tributárias como fonte de recursos para a instância de poder vigente, seja de forma periódica e legal ou de forma arbitrária e excepcional. Em alguns casos, como é o do Império Romano, a cobrança de tributos foi empreendida mediante a adoção de um sistema de arrecadação de tributos razoavelmente sofisticado e com substrato legal sólido.

A partir da gênese do Estado Nacional Moderno, a cobrança de tributos adequou-se aos padrões e valores do Estado Monárquico Absolutista. O tributo não era exigido dos indivíduos integrantes da elite abonada com privilégios próprios dos estamentos dominantes da população, assim como o Rei não se sentia compelido, seja por costumes ou lei, a prestar contas do uso do produto da arrecadação empreendida.

² NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 29.

Por volta dos séculos XVIII e XIX, após longas e ardorosas reações contrárias aos métodos do regime absolutista, a relação entre Estado e sociedade sofre mudança significativa, mormente pela assunção do conceito de cidadania, justiça fiscal e limitação ao poder estatal, com conseqüente rechaço aos antigos privilégios.

Neste momento histórico, as declarações de direitos proclamaram ideais de liberdade e igualdade. Tais declarações, que inicialmente resultavam de declarações solenes, passaram a constar dos preâmbulos das constituições resultantes e posteriormente foram inseridas no próprio texto das constituições.

Com o fim da influência do liberalismo clássico, o Estado passa a atuar mais vigorosamente na regulamentação de direitos e garantias, bem como na intervenção no domínio econômico.

Por evidente que, neste período, os Direitos Fundamentais declarados no século XVIII passaram por transformações paradigmáticas, seja em razão da gênese dos chamados Direitos Sociais e, sobretudo, porquanto se passou a relativizar o caráter puramente formal da igualdade declarada sob o signo liberal para se admitir a tese da igualdade também no seu aspecto material³.

É no estado liberal, no entanto, que se deflagram as iniciativas de definir direitos universais do homem. Conforme nos ensina o professor Alberto Nogueira:

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

Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades.”⁴

Esta manifestação influenciou os regramentos constitucionais subsequentes, a citar a Carta Constitucional de 1824, que asseverou no seu art. 79.

“Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção aos seus haveres.”⁵

No Direito do século XIX, acentuam-se a regulamentação, a sistematização e a fundamentação das limitações do poder tributário do Estado, baseadas na rigorosa observância da legalidade e na isonomia tributárias. As limitações ao poder de tributar do Estado têm como escopo a consolidação de princípios que monitoram a poder tributário de sorte a “dosar” a tributação em termos justos e democráticos e aplicar equilibradamente as receitas obtidas junto aos contribuintes.

Já no século XX, o Direito Tributário amplia o alcance das limitações ao poder de tributar; como exemplo a Constituição Brasileira que, quando trata da tributação e do

³ Verificar José Afonso da Silva em seu livro *Direito Constitucional Positivo*, 15 ed. São Paulo: Malheiros, p. 217.

⁴ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 87.

⁵ Idem, *ibidem*, p. 88.

orçamento e do “Sistema Tributário Nacional”, encarta uma seção dedicada às limitações ao poder de tributar, com incontestes características principiológicas⁶.

Aliás, esta nota principiológica é marca forte do texto constitucional como um todo, não somente em matéria tributária, de modo a dar força normativa a princípios explícitos ou implícitos, com se denota do § 2º, do artigo 5º, da CF:

“Os direitos e garantias expressos nesta constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela dotados, ou dos tratados internacionais.”

No campo do estudo da tributação e dos Direitos Humanos, vale mencionar que foram atingidos significativos avanços doutrinários, como pode-se depreender da ciência de Ricardo Lobo Torres:

“Mas como poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, a sua verdadeira sede está na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (art. 150 a 152). Com maior precisão, o poder de tributar finca suas raízes nos incisos XXII e XXIII do art. 5º, que proclamam o Direito de Propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo substrato econômico por excelência para a imposição fiscal...”⁷

Estado democrático de direito: princípios, direitos fundamentais e tributação

A ação estatal e não estatal voltada a garantir a efetivação dos Direitos Sociais não tem sido eficaz quando se trata de garantir e proteger o exercício dos direitos e prerrogativas individuais declarados, sistematizados e defendidos ao longo da história, especialmente aqueles que se referem aos limites do poder tributante do Estado.

Mais: além das dificuldades de observância e efetivação das limitações legais da tributação e dos princípios tributários, o sistema jurídico do Estado Democrático de Direito ainda não acolheu e determinou um instituto, com notas de limitação ao poder de tributar, que possibilite a plena participação do contribuinte no processo decisório que aponta o destino do produto da arrecadação.

O jurista Alberto Nogueira manifesta-se pelo fortalecimento da ação do Estado Democrático de Direito no sentido de integrar o cidadão aos seus processos decisórios, a citar:

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

⁶ Verificar José Afonso da Silva em seu livro *Direito Constitucional Positivo*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, p. 680.

⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação: imunidades, isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, p. 19-20.

*O ponto mais essencial do Estado Democrático de Direito é, pois, a cidadania ativa, processando-se a distribuição dos benefícios de forma participativa*⁸.

Como sugestão, valoriza iniciativas de engajamento da sociedade no planejamento e nas decisões envolvendo o destino do produto da arrecadação, assim declarando:

*O chamado ‘orçamento participativo’ de que damos notícias em outra parte deste estudo, é uma das sementes mais promissoras para a germinação de um novo modelo de tributação (na nossa visão, deve incorporar a parte referente à receita tributária e à distribuição dos encargos correspondentes a serem suportados pelos diversos tipos de contribuinte)*⁹.

Sem dúvida, a participação popular nos processos decisórios em matéria tributária pressupõe a adoção de um sistema alinhado com a ideologia do Estado Democrático de Direito, harmonizado pelo exercício das liberdades públicas, pela participação popular e pelo respeito aos valores e princípios constitucionais tributários.

A Constituição Brasileira está baseada na soberania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho, na livre iniciativa e no pluralismo político, sob o Estado Democrático de Direito. A preservação desses princípios e valores é essencial ao amadurecimento das relações jurídico-tributárias, assim como é essencial a conexão entre as categorias ‘legalidade tributária’ e ‘Estado Democrático de Direito’, para se chegar a uma nova visão da realidade jurídica no campo da cidadania.

Certamente que a Constituição Brasileira representa um marco importante na institucionalização dos Direitos e Garantias Fundamentais, sem exceção daqueles relativos à tributação. Por conseguinte, o poder estatal e o cidadão devem estar atentos ao cumprimento de tais princípios de sorte a favorecer o amadurecimento da democracia participativa como natural limitante do poder estatal e garantidora de Direitos Humanos decorrentes do poder tributário.

Decorre da conexão entre “legalidade tributária” e “Estado Democrático de Direito” a reconhecida “legalidade democrática” que deflagra importantes processos, a saber: 1º) a participação dos contribuintes na definição do *quantum* a ser exigido de cada um no controle das despesas públicas, como foi comentado anteriormente; 2º) rigoroso controle da tributação por meio do controle da legalidade e do dimensionamento do custo tributário por pessoa jurídica ou física.

É cediço que a legalidade tributária tem garantido excelentes resultados no Direito Pátrio, sobretudo firmada no sentido tradicional, ou seja, conforme a lei, sem desatrelar-se dos princípios constitucionais tributários. O mestre Rubens Gomes de Souza expôs a metodologia do controle da legalidade da seguinte forma:

“Dado que a causa da obrigação tributária é a lei, o exame de sua existência se processa em três planos sucessivos: (1º) No plano constitucional: para verificar se a lei que criou o tributo é válida em face da constituição,

⁸ NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no Estado Democrático de Direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, p. 91.

⁹ Idem. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997, p. 403.

ou seja, não é inconstitucional; (2º) No plano legislativo: para verificar se a lei que está sendo aplicada é exatamente a que corresponde à hipótese de incidência e, inversamente, se a hipótese que ocorreu é exatamente a prevista na lei aplicável; (3º) No plano administrativo: para verificar se a atividade administrativa do lançamento (Cap. V) foi exercida exatamente de acordo com a lei aplicável. Se o resultado do exame for afirmativo nesses três planos, a obrigação tributária é válida porque tem causa legítima; ao contrário, se o resultado do exame for negativo para qualquer um daqueles três planos, a obrigação tributária é nula por falta de causa legítima, e, em consequência, o tributo não é devido e não deve ser pago ou, se já foi pago, deve ser devolvido.”¹⁰

Já o dimensionamento do custo tributário é uma decorrência da aplicação do princípio da capacidade contributiva¹¹ e do dever do Estado de concretizar tal preceito fundamental quando da aferição da capacidade contributiva do cidadão.

Inobstante ao dever do Estado de mensurar a capacidade econômica do contribuinte para aferir a carga tributária acertada, é indispensável a participação ativa do cidadão neste tópico a fim de coibir injustiças e de orientar o cálculo econométrico mais correto a cada situação, provocando, se necessário, o Poder Judiciário a manifestar-se a respeito.

Neste contexto, o papel do Poder Judiciário é de protagonista do controle da legalidade democrática dos tributos, como se deflui das sábias palavras de Aliomar Baleeiro, a saber:

“O aperfeiçoamento do conceito da causa assentada na capacidade contributiva talvez venha a ser a solução possível para o legislador ordinário, num futuro próximo, já que o estado atual da elaboração doutrinária não fornece base segura, como demonstra a viva controvérsia já exposta.

Por temerária que seja a afirmação, cremos, entretanto, que a capacidade contributiva vale como princípio constitucional, ou standart, também para o juiz: não nos parece que lhe seja lícito quedar indiferente ao apelo de quem estabelece evidência do ‘più iníquo o antieconomico dei tributi’, em desafio àquele dispositivo tão rico de consequências fecundas quanto à vaga cláusula do due process of Law do direito americano.

Não nos parece extrajurídico, num regime de controle judiciário da constitucionalidade da lei, a diretriz implícita. Na pior hipótese, o art. 108, IV, de nosso Código Tributário Nacional ordena a aplicação da equidade na interpretação fiscal. E a equidade autoriza o juiz a adotar a diretriz que tornaria se fosse legislador.”¹²

¹⁰ SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, p. 78.

¹¹ Artigo 145, § 1º, da Constituição Federal.

¹² BALEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 740-741.

Destarte, a doutrina vem entendendo o princípio da capacidade contributiva como elemento causal e legitimador da exação tributária; inexorável entender que o tributo é uma receita tributária, oriunda de obrigação de Direito Público, obtida por um ente estatal, titular de direito de crédito tributário em face do contribuinte, como consequência da aplicação da lei a um fato indicativo de capacidade econômica.

Com efeito, se a exigência tributária excede a capacidade do contribuinte em colaborar com os gastos públicos, pode-se verificar a colisão de dois princípios constitucionais: o poder tributante do Estado, princípio derivado do poder tributário, e o da garantia da liberdade e, ainda, em uma perspectiva mais avançada, o direito a uma existência digna e da garantia do mínimo existencial¹³.

Ressalta-se que a tensão entre tais princípios constitucionais não é resolvida pela invalidação de um deles, muito menos pela introdução de uma cláusula de exceção em qualquer um dos princípios; socorre-se neste caso à aplicação do princípio da razoabilidade para balizar e elucidar a imposição tributária face ao caso concreto, segundo as exigências da lei e do tempo, lugar e dos fins econômicos e sociais.

Conclusões

A tributação tem bases fortes na clássica Declaração dos Direitos Fundamentais de 1789, repercutindo no Direito Pátrio na Declaração dos Direitos Fundamentais (art. 5º do texto de 1988) e no seu contraponto fiscal que é a Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (arts. 150 a 152).

No Estado Democrático de Direito, os Direitos e Garantias Fundamentais incorporaram as chamada “cidadania tributária”, proporcionando ao contribuinte uma conduta de participação ativa e, em contraponto, obriga o Estado a exercer as atividades fiscais com rigoroso respeito aos preceitos fundamentais consagrados na Constituição Federal.

A efetividade dos Direitos e Garantias Constitucionais tem plena adequação à matéria tributária, desde que parametrizada com os fundamentos do Estado Democrático de Direito. Ainda: no Estado Democrático de Direito, o Poder Tributário tem limites formais e substanciais alçados em lei, não podendo, assim, o fisco ultrapassar os limites previstos passando a exigir do contribuinte o cumprimento de obrigações exageradas e irrazoáveis.

Fica claro que a legitimidade do poder tributário se afirma pelo respeito aos direitos da liberdade e atualização e plena aplicação dos princípios constitucionais, sobretudo os princípios constitucionais tributários, as limitações ao poder de tributar.

O tributo não deve ser entendido como um “dever imposto”, mas sim como a expressão dos direitos do “cidadão”, que se convertem em “poderes”, dentre os quais aquele que assegura a participação de todos na administração da cidade e o exercício pleno das liberdades públicas.

Para além do perfil compulsório e impositivo, é de se compreender a pertinência e a importância da participação ativa do contribuinte em todos os estágios legitimadores da tributação, desde a elaboração das leis, passando pelo controle de legalidade e até o controle dos gastos públicos.

¹³ Verificar Dalmo de Abreu Dallari. *Elementos de Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Saraiva.

O Estado Democrático de Direito credita extrema importância à cidadania ativa, considerando-a pressuposto essencial ao amadurecimento e ao fortalecimento de um novo modelo de tributação que promova a justiça fiscal, respeitando os princípios constitucionais de referência e observando a graduação e a mensuração do tributo a pagar a partir da aferição da capacidade econômica do contribuinte. A capacidade contributiva, portanto, apresenta-se como princípio fundamental às garantias do contribuinte asseguradas na Constituição Federal.

Referências bibliográficas

BALEEIRO, Aliomar. *Limitações ao poder de tributar*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 740-741.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 8. ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

DALLARI, Dalmo de Abreu Dallari. *Elementos de teoria geral do estado*. 8. ed. São Paulo: Saraiva.

NOGUEIRA, Alberto. *Os limites da legalidade tributária no estado democrático de direito: fisco X contribuinte na arena jurídica: ataque e defesa*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar.

NOGUEIRA, Alberto. *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

SILVA, José Afonso da. *Direito constitucional positivo*. 15. ed., São Paulo: Malheiros.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. 3. ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras, 1960, p. 78.