



**A CONSTITUIÇÃO FEDERAL E A DEFESA DOS DIREITOS  
DOS CONTRIBUINTES: APONTAMENTOS SOBRE O  
PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E SUAS  
IMPLICAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO.**

*The Federal Constitution and the rights of taxpayers: notes on  
the principle of human dignity and its implications on tax law.*

---

**Geovane Machado Alves**

Possui graduação em direito pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (2005), especialização em direito tributário pela Universidade Gama Filho (2013) e mestrado em direito pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos (2009). Advogado. Ex-assessor jurídico do quinto comando aéreo regional (ministério da defesa/comando da aeronáutica). Atualmente é professor do Centro Universitário Ritter dos Reis (UNIRITTER) e professor da Faculdade Porto-alegrense (FAPA). Experiência acadêmica na área de direito, com ênfase em direito tributário, empresarial e constitucional, atuando principalmente nos seguintes temas: teoria geral do direito tributário, ICMS, IPI, ISS, processo constitucional, direitos fundamentais e iniciação à prática jurídica.

**Ivan de Oliveira Filho**

Pós-doutor em direito pela faculdade de direito da universidade de coimbra, portugal. Doutor em direito do consumidor pela universidade metropolitana de santos/sp. Mestre em direitos difusos e coletivos pela universidade metropolitana de santos/sp. Mestre em ciências da religião pela universidade presbiteriana mackenzie. Especialista em direito processual civil pela puc/sp. Bacharel em direito pela universidade de mogi das cruzeiras/sp. Bacharel em filosofia pela universidade presbiteriana mackenzie/sp. Bacharel em teologia pela menorah university, flórida, eua. Bacharel em teologia pela universidade presbiteriana mackenzie/sp. Professor permanente nos programas de pós-graduação stricto sensu, mestrado e doutorado em direito da universidade metropolitana de santos/sp. Professor e pesquisador no curso de direito da universidade são francisco. Professor no curso de direito da fac - são roque/sp. Membro dos conselhos editoriais das editoras leud e pillares. Tem experiência na área de direito, com ênfase em direito empresarial, direito civil, direitos difusos e coletivos e direito do seguro. Desenvolve pesquisas também nas áreas de filosofia medieval, filosofia moderna, filosofia da religião, ética, política e ciências da religião. Autor de livros nas áreas de direito, filosofia, teologia e ciências da religião. Advogado e consultor.

### Resumo

O mundo de hoje tem sido marcado por uma série de transformações. O pensamento a respeito dos tributos igualmente se transforma, trazendo consigo a necessidade de se repensar conceitos, com base nos princípios basilares do direito. A imposição tributária desarrazoada abala a liberdade e os demais direitos fundamentais, razão pela qual a dosagem do ônus tributário pelo legislador reclama controles. Deste modo, o princípio da dignidade da pessoa humana exsurge com a tarefa de estabelecer critérios estáveis capazes de afastar eventuais arbitrariedades cometidas pelo Estado no exercício de sua atividade tributacional.

**Palavras-chave:** direitos fundamentais. tributação. contribuinte.

### Abstract

The world today has been marked by a series of transformations. Thinking about taxes also turns, bringing with it the need to rethink concepts, based on the guiding principles of law. The unreasonable tax levy undermines freedom and other fundamental rights, which is why the dosage of the tax burden by claiming legislature controls. Thus, the principle of human dignity Exsurge with the task of establishing permanent criteria able to dispel any wrongdoings by the State in the exercise of his tributacional activity.

**Keywords:** fundamental rights. taxation. taxpayer.

### SUMÁRIO:

1. INTRODUÇÃO.
  2. DIREITOS FUNDAMENTAIS: ASPECTOS CONCENTUAIS E BREVÍSSIMA PERSPECTIVA HISTÓRICA.
    - 2.1 Considerações históricas dos direitos fundamentais.
  3. DA CONCEITUAÇÃO À CONSTITUCIONALIZAÇÃO: A CONCEPÇÃO DA DIGNIDADE HUMANA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988.
    - 3.1 A constitucionalização dos direitos fundamentais.
    - 3.2 A dignidade da pessoa humana como fundamento do estado democrático de direito.
  4. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: A REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DE PESSOA HUMANA E A ATIVIDADE TRIBUTACIONAL.
    - 4.1 As normas tributárias e os direitos fundamentais.
    - 4.2 As limitações constitucionais ao poder de tributar como emanção do princípio da dignidade da pessoa humana.
  5. CONSIDERAÇÕES FINAIS.
- REFERÊNCIAS

## 1. INTRODUÇÃO

O mundo de hoje tem sido marcado por uma série de transformações. Tudo muda e se move com muita rapidez. Neste contexto, pode-se dizer que os Estados mudam e os contribuintes mudam também. Os contribuintes, sejam os indivíduos, sejam as empresas, não tem a mesma visão dos tributos que outrora. O quadro do pensamento a respeito dos tributos igualmente se transforma, trazendo consigo a necessidade premente de se repensar os conceitos com base nos princípios basilares do direito insculpidos em nossa Constituição. Neste artigo, busca-se enfatizar a necessária correlação entre o princípio da dignidade da pessoa humana e o Direito Tributário.

Despiciendo ressaltar que o Estado arrecada tributos em decorrência da necessidade de obter recursos para a consecução de seus fins. Deste modo, a arrecadação de tributos garante ao Estado os meios necessários para custear suas ações em prol da concretização do bem comum, sendo esta, em última análise, a própria razão de ser do Estado.

Essa legitimidade da função arrecadatória possui a faceta de reunir uma dupla acepção. Em primeiro lugar, diz-se que há uma legitimidade política conferida ao fato de que, ao menos nos Estados Democráticos, são os representantes dos cidadãos que decidem o tributo, ou seja, ele é construído sobre as bases dos parlamentos democráticos. Em segundo lugar, a legitimidade do tributo possui um viés de ordem sociológica que traduz-se, nas palavras de Michel Bouvier (2004, p. 06), na aceitação íntima, quase instintiva, do tributo. Sendo assim, o processo tributacional pode ser compreendido como sendo multirracional, complexo e produto das interações de numerosos atores, que agem, cada um, segundo sua própria racionalidade.

Contudo, a imposição tributária desarrazoada abala a liberdade e o direito de propriedade, além de outros direitos fundamentais. Razão pela qual a dosagem dos ônus tributários pelo legislador reclama controles. Neste diapasão, a função do princípio da dignidade da pessoa humana é estabelecer critérios estáveis para afastar eventuais arbitrariedades cometidas pelo Estado contra o ser humano.

Em função disso, o presente trabalho se propõe a analisar, em breves palavras a evolução histórica do conceito de dignidade humana no pensamento ocidental clássico à pós-modernidade, bem como a concepção da dignidade humana à luz da Constituição Federal de 1988, culminando, em última análise, com a verificação de tal princípio em face da atividade tributacional.

## 2. DIREITOS FUNDAMENTAIS: ASPECTOS CONCENTUAIS E BREVÍSSIMA PERSPECTIVA HISTÓRICA

Uma análise mais detida das questões afetas aos Direitos Fundamentais permite constatar que a noção do que se designa “dignidade da pessoa humana”, passou, desde sua gênese, por importantes transformações no decorrer da história. Em razão disso, para que se possa enfrentar a questão relativa à sua interface com o Direito Tributário, mister se faz trazer à baila alguns importantes aspectos de sua evolução histórica.

## 2.1 Considerações históricas dos direitos fundamentais

Os axiomas da liberdade, da igualdade entre os homens e da dignidade da pessoa humana têm suas raízes fincadas no pensamento da Antiguidade Clássica. De acordo com as lições de Karl Jaspers, poder-se-ia remontar o nascimento e sentido dos direitos humanos fundamentais ao cognominado período axial.

Segundo Karl Jaspers, o curso inteiro da história poderia ser dividido em duas etapas, em função de determinada época, entre os séculos VIII e II a.C., a qual formaria, por assim dizer, o eixo histórico da humanidade. Daí sua designação, para essa época de período axial (Achsenzeit). Essa ocasião histórica (Anchsenzeit), que se estende dos séculos VIII a II a.C., conformou o manancial histórico da humanidade (FACHIN, 2008).

Isso porque as explicações fantásticas, advindas da mitologia, reinantes, até então, cedem espaço para o nascimento da racionalidade calcada na centralidade do sujeito. É justamente nesse período que acompanhamos o surgimento da filosofia e a compreensão do homem como ser livre e racional.

Para Rodrigo Fortunato Goulart (2006, p. 500),

Foi no período axial da história, entre os séculos VIII e II a.C., que nasceu a perspectiva de igualdade entre os seres humanos. Nessa época, o homem passou a ter novas visões sobre o mundo em que vivia e novas doutrinas estabeleceram-se na Terra, deixando para trás as mitologias até então seguidas.

Esse período histórico da humanidade é singular pois trouxe importantes contribuições para as formulações sobre os fundamentos da vida, que figuram até hoje. Sem embargos às múltiplas diferenças postas entre os seres humanos, o homem, a partir daquele momento histórico, passa a ser considerado, pela primeira vez, em sua igualdade essencial, como ser dotado de liberdade e razão.

A evidência desse período universal seria a condição de validade para o pensamento universalista acerca dos direitos humanos e fundamentais. O período axial, que teve como marco a diferenciação entre humano e divino, alastrou-se pelas diferentes culturas existentes. Daí se pode dizer que a principal contribuição axial é a categorização universal dos seres humanos com base na igualdade essencial entre eles (FACHIN, 2008).

Nessa direção, a ideia de comunidade de indivíduos deve se assentar no direito dos homens de exercer, em igualdade, sua liberdade e autonomia. Para atingir valores como liberdade, justiça e paz, o homem, mutuamente considerado, deve defender direitos iguais e inalienáveis, fulcrados na concepção da dignidade da pessoa humana.

Contudo, segundo Ingo Wolfgang Sarlet (SARLET, 2009), na Antiguidade Clássica a ideia de dignidade humana, permanecia associada à concepção de posição social ocupada pelo indivíduo.

Com o surgimento do estoicismo, houve um avanço na concepção de dignidade, dissociada, portanto, da posição social ocupada pelo indivíduo. Os estoicos defendiam a fraternidade entre todas as pessoas e a existência de princípios morais, universais, eternos e imutáveis, que resultam dos direitos inerentes ao homem e da igualdade de natureza entre os seres humanos (ALVARENGA, 2008). O estoicismo apoiou-se em duas ideias basilares, quais sejam, a *unidade moral do ser humano* e a *dignidade do homem*.

A condição do homem helênico, politicamente livre, como paradigma da natureza humana, cede lugar à ideia da igualdade de todos os homens em face da natureza universal, dando origem à atitude da amizade por todo o gênero humano e ao conceito de lei natural, sobre o qual se funda o de direito natural. O Estoicismo tornou-se, por sua vez, uma componente fundamental da concepção ocidental do homem (VAZ, 2004).

Entretantes, coube ao Cristianismo a construção de uma concepção de dignidade humana esboçada na valorização do homem, visto que a salvação prometida por sua doutrina seria passível de alcançada por todos. O texto contido na Epístola aos Gálatas, por exemplo, representa a superação da ideia de privilégio de alguns por uma nova ordem em que todos os seres humanos são iguais pela comum filiação divina.

O pensamento cristão foi essencial para o desenvolvimento das concepções acerca dos direitos humanos e dos direitos fundamentais. É por meio desse conjunto de princípios cristãos que se inaugura o substrato moralmente forte da ideia de direitos humanos universais. De acordo com Villey, “o cristianismo libertou os indivíduos, trouxe o senso da liberdade, da igualdade e fraternidade de todos” (VILLEY, 2007, p. 80).

Em tempos medievais, a convicção cristã e estóica encontrou eco em São Tomás de Aquino que referiu-se à *dignitas humana*, fundamentada na imagem e semelhança de Deus. Para Tomás de Aquino, todos os sujeitos são iguais em essência. É esta ordem de pensamentos que conforma o cerne da concepção de dignidade da pessoa humana e de direitos humanos que exsurge com força na modernidade.

Com efeito, no pensamento de Tomás de Aquino, restou afirmada a noção de que a dignidade encontra seu fundamento na circunstância de que o ser humano foi feito à imagem e semelhança de Deus, mas também radica na capacidade de autodeterminação inerente à natureza humana, de tal sorte que, por força de sua dignidade, o ser humano, sendo livre por natureza, existe em função da sua própria vontade (SARLET, 2009, p. 34).

Desta forma, foi no medievo, por meio do pensamento de Tomás de Aquino, que a gênese da concepção de dignidade da pessoa humana surgiu. De fato, foi Tomás de Aquino quem primeiro cunhou a expressão *dignitas humana*. Notam-se, portanto, aspectos de relevo no que diz respeito ao germens dos direitos humanos no pensamento antigo.

Entre fins do século XIII e meados do século XVII, inaugura-se um importante movimento de ordem artística, cultural e científica, denominado Renascimento, por meio do qual se deflagrou a passagem da Idade Média para a Moderna. Em um quadro de sensíveis transformações que não mais correspondiam ao conjunto de valores apregoados pelo pensamento medieval, o Renascimento apresentou um novo conjunto de temas e interesses aos meios científicos e culturais de sua época.

Pode-se dizer que a concepção moderna do homem, lentamente elaborada nos séculos medievais e já claramente perceptível em alguns aspectos daquela que foi chamada a renascença do século XII, aspectos que se acentuam ao longo

dos séculos XIII e XIV, emerge com seus traços quase completos no século XV e verá esses traços completados e integrados até o século XVIII, quando o chamado homem moderno já ocupa o centro da cena da história e passa a ser a matriz das concepções contemporâneas do homem que se formularão nos séculos XIX e XX (VAZ, 2004).

Outrossim, ao abrir o mundo à intervenção do homem, o Renascimento sugeriu uma mudança da posição a ser ocupada pelo homem no mundo. Houve uma redescoberta e valorização das referências culturais da antiguidade clássica, em prol de um ideal humanista e naturalista.

No Renascimento, portanto, o homem passa a ocupar um lugar central na história e no universo. Enquanto na Idade Média o ser humano era visto unicamente em função de Deus, no Renascimento, o homem, sem negar a Deus, descobre a sua importância no mundo, da sua tarefa como construtor da história, negando-se a ser um mero ser contemplativo (PEREIRA, 2006).

Em virtude dessa nova visão, o homem não estaria mais sujeito ao fatalismo ou ao determinismo divino, passando a ser sujeito do próprio destino, guiado unicamente pela sua reta razão, fruto da natureza humana (GOLDSCHMIDT, 2008). Nesse contexto é que veio à luz o “*Discurso sobre a dignidade do homem*”, de autoria de Giovanni Pico Della Mirandola, considerado o maior expoente do humanismo renascentista.

O pensamento de Pico Della Mirandola exerceu forte influência no Humanismo Renascentista, sobretudo pela originalidade dos atributos conferidos ao homem, que exsurge como artífice de seu destino, pela sua capacidade de autodeterminação e consciência de que é um ser inacabado, para o futuro, com autonomia de escolhas.

Entretanto, com o desenvolvimento da concepção laica do jusnaturalismo, nos séculos XVII e XVIII, emerge a conceituação acerca da dignidade humana - também entendida como um direito natural em si. Outrossim, através do pensamento de Samuel Pufendorf e Immanuel Kant, o princípio da dignidade da pessoa humana passa a ser difundido a partir de uma perspectiva racional e laica.

Sobre esta temática, o pensamento de Immanuel Kant não pode ser omitido, especialmente, ao estabelecer a distinção entre coisas e pessoas, bem como entre preço e dignidade. Em sua obra intitulada *Fundamentação da Metafísica dos Costumes*, “o filósofo de Königsberg defende que as coisas não têm um fim em si mesmas mas o homem deve ser considerado como um fim, jamais como meio” (GOMES, 2008, p. 277). Para Kant, enquanto coisas têm preço, a pessoa humana é dotada de dignidade, razão pela qual o homem jamais deverá ser coisificado, usado como meio.

De acordo com Kant, tudo aquilo que não depende da vontade, e sim da natureza, possui um valor relativo (meio), sendo denominado coisas. Já os possuidores de razão, que, por sua natureza, são fins em si mesmos, foram denominados pessoas. Desta premissa decorre a máxima de que todo homem tem dignidade, e não um preço.

Segundo Jorge Luiz da Rocha Bueno (2007, p.25),

Há de se reconhecer a contribuição do pensamento filosófico kantiano na confirmação do caráter único, insubstituível e intrínseco da dignidade humana, ou, como aponta Sarlet (2005), como um elemento que qualifica o ser humano como tal, por sua própria condição de humanidade. Deve ser reconhecida,

respeitada, promovida e protegida. Ao mesmo tempo, não pode ser criada, concedida ou retirada, embora possa ser violada. Assim, não existe apenas seu reconhecimento pelo Direito – ou seja, esse não lhe é condição de existência –, pois se trata do valor supremo de cada ser humano e de todos, enquanto pessoas, mesmo aqueles que não se comportam dignamente.

Immanuel Kant explica a dignidade humana a partir da situação singular e natural do ser humano como ser racional e, bem por isso, dotado do exercício da autonomia da vontade, explicitado pela possibilidade de se autodeterminar e, também, agir conforme a representação de certas leis.

Essa nova concepção alterou sensivelmente o sentido da ética e a compreensão do sistema jurídico se transfigurou. A percepção axiológica fez elevar os direitos humanos e os direitos fundamentais a principais valores do ordenamento jurídico e da convivência humana.

Essa é uma característica fundamental da Era Moderna, a racionalização dos diversos aspectos da vida, não apenas a ciência e tecnologia, mas, sobretudo, a Economia, o Direito e a Política. O capitalismo moderno e a burocracia propiciaram o desmoronamento de algumas bases éticas, fomentando a individualização e a fragmentação do coletivo, o que, por sua vez, acabou gerando uma escassez das fontes de solidariedade comunitária. Essa transformação possui papel crucial, na medida em que o indivíduo é liberado de seus papéis sociais, não havendo mais camadas sociais e nem divisão do trabalho por gêneros. É a moderna tendência à igualdade social.

É no contexto desse imenso projeto teórico, cuja execução orienta o desenvolvimento filosófico, ético, político e ideológico desse mundo de cultura conhecido como modernidade, que um novo perfil da pessoa se desenha no espaço teórico da primazia do sujeito, irradiando, a partir dele, sobretudo nos domínios ético e político (VAZ, 1992).

Na Modernidade, o homem reconhece o caráter inalienável de sua liberdade, passando a ser sujeito de atuação social. A formulação jurídica moderna dos direitos humanos marca uma mudança paradigmática no Ocidente: do teocentrismo para o antropocentrismo. Num mundo de indivíduos, há apenas outros indivíduos, e não uma sociedade. A apresentação dos membros como indivíduos é a característica das sociedades modernas. Sob esse prisma, advêm a diferença e o relativismo, como característica fundamental dos tempos pós-modernos (BAUMAN, 1998).

Mais adiante, exsurge a pós-modernidade, caracterizada pela fragmentação dos discursos unitários e demonstrativamente construídos que se apresentam, desde as origens gregas da razão, como o alvo da sua ambição sistemática; e pela desconstrução dos princípios fundadores e ordenadores desses discursos, tanto dos transcendentais na tradição clássica, como os imanentes como o sujeito e sua atividade (VAZ, 1992).

Portanto, o relativismo da pós-modernidade, ainda que destaque a necessidade humana de agregação, da vivência de emoções coletivas, também é capaz de gerar suas mazelas, especialmente, no que tange ao alto grau de exclusão, proveniente da globalização e do desenvolvimento econômico. Na realidade, trata-se da aceitação e vivência da liberdade, juntamente com os riscos que acarreta, trazendo à tona o caráter dual e antitético da sociedade atual (BAUMAN, 1998).

Sendo assim, após este pequeno panorama histórico do pensamento ocidental, é possível dizer que, segundo Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos (BARROSO; BARCELLOS, 2003), o princípio da dignidade da pessoa humana identifica um espaço de integridade moral a ser assegurado a todas as pessoas por sua existência no mundo. É um respeito à criação, independentemente da crença que se professe quanto à sua origem. A dignidade relaciona-se tanto com a liberdade e valores do espírito como com as condições materiais de subsistência.

A dignidade da pessoa humana concede unidade aos direitos e garantias fundamentais, sendo inerente às personalidades humanas. Esse fundamento afasta a ideia de predomínio das concepções transpessoalistas de Estado e Nação, em detrimento da liberdade individual. A dignidade é um valor espiritual e moral inerente à pessoa, que se manifesta singularmente na autodeterminação consciente e responsável da própria vida e que traz consigo a pretensão ao respeito por parte das demais pessoas, constituindo-se um mínimo invulnerável que todo estatuto jurídico deve assegurar, de modo que, somente excepcionalmente, possam ser feitas limitações ao exercício dos direitos fundamentais, mas sempre sem menosprezar a necessária estima que merecem todas as pessoas enquanto seres humanos (MORAES, 2006).

### **3. DA CONCEITUAÇÃO À CONSTITUCIONALIZAÇÃO: A CONCEPÇÃO DA DIGNIDADE HUMANA À LUZ DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL DE 1988**

A dignidade da pessoa humana, que a Constituição de 1988 inscreve como fundamento do Estado, significa não só um reconhecimento do valor do homem em sua dimensão de liberdade, como também de que o próprio Estado se constrói com base nesse princípio.

É hoje entendimento comum que os direitos fundamentais são os pressupostos elementares de uma vida humana livre e digna, tanto para o indivíduo como para a comunidade: o indivíduo só é livre e digno numa comunidade livre.

Deste modo, os preceitos relativos aos direitos fundamentais não podem ser pensados apenas do ponto de vista dos indivíduos, enquanto titulares de posições jurídicas perante o Estado, notadamente defensivas, mas também sob o ponto de vista da comunidade, como valores ou fins que esta se propõe a perseguir. A objetivação dos direitos fundamentais, fruto da influência socializante, tem sempre em mira o homem inserido em um círculo de relações.

Os direitos fundamentais são valores superiores a que o ordenamento constitucional conferiu aplicabilidade imediata. Dito isso, fica afastada a alegação de que possuiriam tão-somente cunho programático. Além disso, a proteção reforçada dos direitos fundamentais decorre também de sua inclusão, expressa ou implícita, no rol de cláusulas pétreas do artigo 60, parágrafo 4º, da Carta Maior, o que impede sua supressão pelo Poder constituinte derivado.

Pode-se dizer que a Constituição Federal de 1988 foi a primeira na história do constitucionalismo pátrio a prever um título próprio destinado aos princípios fundamentais. A dignidade da pessoa humana é o fundamento de todo o sistema dos direitos fundamentais, no sentido de que estes constituem exigências, concretizações e desdobramentos da dignidade da pessoa e que com base nesta é que devem ser interpretados (CARVALHO, 2008).



### 3.1 A constitucionalização dos direitos fundamentais

No Brasil, a Constituição Federal de 1988 figura como o marco do processo de democratização do Estado brasileiro, porque consolida a demarcação jurídica da transição de um regime ditatorial para um regime democrático, marcado pela ampliação dos direitos fundamentais. A dignidade da pessoa humana passa a figurar, no texto constitucional, como verdadeira cláusula geral, apta a tutelar todas as situações envolvendo violações à pessoa, ainda que não previstas taxativamente (SILVA; CASTRO, 2011).

O princípio da dignidade, na concepção atual, designa uma referência constitucional unificadora de todos os direitos fundamentais. Seu conceito abriga a uma densificação valorativa que tenha em conta o seu amplo sentido normativo constitucional e não qualquer ideia do ser humano, não podendo reduzir-se o sentido da dignidade humana à defesa dos direitos pessoais tradicionais, esquecendo-a nos casos de direitos sociais, ou invocá-las para construir a teoria do núcleo da personalidade individual, ignorando-a quando se trate de garantir as bases da existência humana.

A Constituição Federal de 1988 declara, no Título I, denominado de "Princípios Fundamentais", ser a República Federativa do Brasil formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constituindo-se em Estado Democrático de Direito, que se funda na soberania, na cidadania, na dignidade da pessoa humana, nos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa, e no pluralismo político.

Em que pese a existência de um rol de direitos formalmente previstos em nossa Carta Magna, existem, de outro modo, direitos materialmente fundamentais sem assento no texto constitucional, pelo que se conclui que o rol do artigo 5º, apesar de analítico, não tem cunho taxativo. Trata-se de direitos que, apesar de se encontrarem fora do catálogo, podem ser equiparados aos direitos formais (e materialmente) fundamentais em razão de seu conteúdo.

A par dos direitos escritos "fora do catálogo", que possuam ou não sede na Constituição formal, há direitos fundamentais não expressamente positivados. A teoria dos direitos fundamentais "implícitos" e "decorrentes" já se encontra sedimentada em nível doutrinário, vislumbrando-se algum avanço também em nível jurisprudencial (PEZZI, 2008).

Os direitos fundamentais implícitos têm a sua existência indiretamente reconhecida pelo texto constitucional. Em outras palavras, são subentendidos daquelas normas fundamentais enumeradas no catálogo. Essa característica os diferencia dos direitos decorrentes do regime e dos princípios.

Portanto, entre os princípios fundamentais e os direitos expressos ou não-escritos existe estreita vinculação. Não somente os direitos integrantes do catálogo, quanto os que lhe são estranhos guardam alguma relação com os princípios fundamentais. Nesse contexto, não há como negar que os direitos à vida, à liberdade e à igualdade correspondem às exigências mais elementares da dignidade da pessoa humana. Além disso, todos os direitos fundamentais possuem um núcleo que deve permanecer intocado, em que pese ser esse conteúdo variável. Embora a Constituição de 1988 não haja previsto expressamente a garantia do chamado "núcleo duro" dos direitos fundamentais, certo é serem eles detentores de um conteúdo essencial impenetrável até mesmo pelo poder de reforma constitucional (PEZZI, 2008).

### 3.2 A dignidade da pessoa humana como fundamento do estado democrático de direito

Ao declarar que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito (art. 1º), a Constituição institucionaliza um tipo de Estado que tem fundamentos e objetivos concretos (arts. 1º a 3º). Segundo a doutrina pátria, o Estado Democrático constrói-se em torno de três pontos fundamentais: a) supremacia da vontade popular; b) preservação da liberdade, c) igualdade de direitos.

Vinculado à ideia de democracia, tem na sua base o princípio da maioria, o princípio da igualdade e o princípio da liberdade. Entretanto, democracia é palavra que designa não apenas uma forma de governo, mas deve ser entendida também como regime político, forma de vida e processo.

Para Kildare Gonçalves de Carvalho (2008), a democracia deve ser entendida também como um processo de natureza dialética. Em função disso, tem-se que o Estado de Direito evoluiu em direção ao Estado Democrático de Direito, no qual se considera a lei não só pelo ângulo formal, mas também pelo material, reconhecendo-se a legitimidade tão somente daquelas que apresentarem conteúdo democrático, em conformidade com os interesses e as aspirações do povo (MOTTA FILHO, 2012).

O Estado Democrático de Direito, assim, representa uma evolução do Estado de Direito. Este erige a lei ou ato normativo de idêntica hierarquia como o único instrumento apto para criar direitos e, principalmente, para impor restrições e criar obrigações para os membros da coletividade (Estado de Direito). Aquele aprofunda tal exigência, asseverando que a legitimidade da lei não é assegurada apenas pelo fato de ter sido observado o procedimento para sua elaboração, é necessário mais, que o próprio conteúdo nas normas que compõem a lei tenha caráter democrático, que seus dispositivos estejam em consonância com os anseios populares e visem justamente à sua satisfação (Estado Democrático de Direito).

Assim, o Estado Democrático de Direito é traduzido pela limitação à arbitrariedade do poder político, pela submissão à lei, pelo estatuto constitucional dos Direitos Fundamentais e pelo comprometimento com a justiça. O Estado Democrático de Direito não se combina com o abuso dos direitos individuais, especialmente no campo processual, como a produção de provas ilícitas, as devassas policiais, delações premiadas. O estado Democrático de Direito procura validar os direitos humanos, as garantias individuais e não é condescendente com os interesses do governo absoluto.

O Estado Democrático de Direito sustenta-se, portanto, numa conciliação entre ética, direito e política, tudo para a realização do ser humano, seja sobre o enfoque individual, seja considerando-se a sociedade em que ele vive. Nesse diapasão, o princípio da dignidade da pessoa humana foi guindada ao status de axioma, valor fundamental da civilização ocidental.

O status de princípio fundamental não significa, todavia, que a dignidade sempre prevaleça sobre os demais princípios. A própria natureza principiológica impede seja ela entendida como absoluta, visto que princípios absolutos não existem.

Também não é pelo fato de o constituinte haver elencado a dignidade no rol dos princípios fundamentais que ela não assumirá a feição de regra jurídica. Na esteira, o fato de haver sido capitulada como princípio e não como direito fundamental não significa que da dignidade não possam ser deduzidas posições

jurídico-fundamentais não-escritas, inclusive de natureza subjetiva, o que foi, aliás, expressamente autorizado pelo artigo 5º, parágrafo 2º, da Constituição Federal de 1998.

O princípio fundamental da dignidade da pessoa humana é uma categoria universal e consensual, assim como a vida, a liberdade e a igualdade. Entretanto, até mesmo esses valores universais podem ser contextualizados, merecendo valorações distintas, conforme a realidade social e cultural concreta. Assim, o que é fundamental para determinado Estado pode não ser para outro, ou não sê-lo com a mesma intensidade (PEZZI, 2008).

Daí por que o princípio da dignidade da pessoa humana, juntamente com os demais princípios fundamentais, ordena a busca de um estado ideal de coisas referido inicialmente em seu enunciado lingüístico, por meio da adoção de condutas a serem identificadas pelo intérprete-aplicador - não descritas definitivamente como no caso das regras. Ao contrário da regra, o princípio é aplicado em concorrência e complementariedade com os demais, sem qualquer pretensão de exclusividade, até mesmo porque, diferentemente dela, ele não define imediata e descritivamente a conduta a ser adotada pelo destinatário da norma. Por outro lado, deixa ao aplicador a tarefa de construir racionalmente a solução adequada ao caso concreto.

Então, no plano deontológico, tal princípio estabelece um estado de coisas a ser protegido e promovido e exigem condutas capazes de levar empiricamente a essa proteção e/ou promoção.

Essa realidade do Estado Democrático de Direito, estampada na Constituição Federal de 1998, caracterizada como social, dirigente e compromissária e analítica. Exsurgiu um texto marcado pela opção do constituinte em favor da cidadania e da dignidade da pessoa humana, dos valores do trabalho e da livre-iniciativa, mediante um conjunto normativo positivado sob a inspiração do título dos direitos fundamentais, disseminado sobre todos os setores da atividade estatal.

A repercussão setorial da excelência axiológica desta perspectiva constitucional garante a tutela dos contribuintes contra o arbítrio e a ganância do Poder Público arrecadador. Significa, particularmente, que, à concepção anterior de Estado Democrático de Direito, contida na imposição de limites ao Estado, acrescer-se-ia a garantia da pela eficácia dos direitos fundamentais, porquanto as normas constitucionais substanciais não são mais que direitos fundamentais cuja titularidade pertence a todos.

Portanto, a Constituição, além de modelar a estrutura, a forma, a organização estatal e as liberdades dos cidadãos, é a bússola condutora das relações que se passam no Estado e se projetam aos Estados. Isso envolve um permanente trabalho de concretização, que não desconhece, antes se amolda à política universal de proteção dos Direitos Fundamentais do Contribuinte.

Por esse motivo, a Constituição Federal de 1988 surgiu como um instrumento de defesa do cidadão contra o poderio do Estado, mas também como um instrumento construtor de uma nova cidadania, implementadora de políticas públicas que permitissem a realização de diversas finalidades estabelecidas na Carta: sociais, educacionais, previdenciárias, ambientais, de proteção às minorias etc. Ademais, as próprias normas constitucionais que se referem à proteção do contribuinte se constituem em verdadeiro Estatuto Mínimo de proteção.

Aliás, entende-se por este mínimo vital o dever do Estado - atrelado ao princípio da dignidade da pessoa humana - garantir a todos um "standard" social mínimo incondicional. O princípio da dignidade da pessoa humana impõe ao Estado o dever de preservação material do ser humano, assegurando-lhe

condições mínimas à preservação da vida e para a integração na sociedade.

Por esse motivo, os poderes públicos assumem a responsabilidade de proporcionar à generalidade dos cidadãos as prestações e serviços públicos adequados para garantir suas necessidades vitais, apontando para a ideia de que a opção de forma de organização socioeconômica pode variar, mas deve ela estar comprometida com a preservação da dignidade material de todas as pessoas.

Assim, o direito teria um núcleo mínimo irremissível que não pode sofrer supressão, apontando quais necessidades mínimas o ser humano, com base na sua dignidade que lhe é própria. Os direitos sociais que integram o mínimo vital - já que intrínsecos à dignidade humana, não se submetem a eventuais restrições orçamentárias, uma vez que, dotados de valor absoluto, não podem ser mitigados frente à eventual interesse público secundário da administração pública.

Para Marco Aurélio Greco (2011, p.15):

A mudança política, social e fática levou a uma mudança de mentalidade que repercutiu no modo pelo qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte. Em relação à conduta do Fisco questionam-se as finalidades de sua ação, bem como a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade efetiva com as políticas públicas que devem subsidiar; em relação à conduta do contribuinte questiona-se a existência de um fundamento substancial que a justifique (razão ou motivo para o exercício da liberdade de contratar).

Dessa forma, o debate tributário que agora se põe é de saber quais os parâmetros constitucionais e critérios a serem adotados nesse novo contexto em que os princípios constitucionais, em especial o da dignidade da pessoa humana, impõe ao intérprete-aplicador do direito a construção de um complexo conjunto de normas que impõe ao Estado o dever de preservação material do ser humano, assegurando-lhe condições mínimas à preservação da vida e para a integração na sociedade.

Portanto, o delineamento do mínimo existencial exige uma sedimentação gradativa de direitos mínimos geralmente aceitos e considerados essenciais à preservação da dignidade humana. Para isso, mostra-se imprescindível o cumprimento intransigente das funções estatais pelos três Poderes de Estado. Não garantir as condições elementares de vida importa desrespeito ao princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, traduzindo-se numa ação ou omissão inconstitucional.

#### **4. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE: A REALIZAÇÃO DO PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DE PESSOA HUMANA E A ATIVIDADE TRIBUTACIONAL**

Como visto, no Brasil, com a promulgação da Carta Constitucional de 1988, o princípio da dignidade da pessoa humana alçou status de fundamento do Estado Democrático de Direito. Assim, as relações entre Estado e indivíduos passaram a ser vistas por uma ótica diferente da estrita lógica formal vigente até então. O Princípio da dignidade da pessoa humana passou ser valor central do Direito, inclusive do Direito Tributário (SCAFF, 2005).

Os direitos fundamentais se constituem como veículos de introdução dos direitos da pessoa humana em uma determinada ordem constitucional, considerando que os direitos da pessoa humana possuem formulações filosóficas distintas, cada qual assentado nos direitos do ser humano em bases axiológicas distintas. Contudo, o sistema normativo irá receber essas formulações e irá selecionar como devem ser juridicamente relevantes. Desse modo, as concepções de pessoa humana deixam de ser objeto de especulação teórica e de compreensão individual e passam a se tornarem valores normativos que devem ser necessariamente protegidos e promovidos. Há uma passagem do plano da axiologia para a deontologia, ou seja, de assunção de valores pelo ordenamento jurídico que irá exigir o seu cumprimento e respeito pela sociedade (CALIENDO, 2009).

Neste ponto, cabe dizer que a importância de pagar tributos reside no fato de que, a partir do momento em que o homem tornou-se gregrário, facilitando sua sobrevivência, surgiram as despesas de caráter coletivo. Tais gastos hoje são entendidos como devendo ser custeados por todos os indivíduos.

A necessidade de contribuições nasce quando as pessoas acordam em viver em sociedade ou reunidas em determinados locais e contexto histórico-sociais, e passam a financiar determinadas atividades indispensáveis à coletividade (BALTHAZAR; ALVES, 2004). A manutenção e a realização das atividades estatais se fazem por meio de receitas e despesas que devem ser arcadas pelos cidadãos. Necessitado, pois, o Estado de meios econômicos para praticar as suas funções, aos particulares são impostas obrigações, os chamados tributos, que irão compor as chamadas receitas derivadas deste ente político.

#### **4.1 As normas tributárias e os direitos fundamentais**

A arrecadação de tributos garante ao Estado os meios necessários para custear suas ações em prol da concretização do bem comum, sendo esta, em última análise, a própria razão de ser do Estado. O dever de contribuir é inerente e inato à qualidade da pessoa como ser social, é dispensável qualquer disposição, legal ou constitucional, que explicita tal dever. O dever de contribuir seria, antes de tudo, um pressuposto constitucional.

Nos atual Estado Democrático de Direito, a necessidade de uma tributação eficiente para fazer frente às demandas cada vez mais crescentes da sociedade, e a consecução de tal objetivo como a observância dos limites impostos pela ordem constitucional e os direitos e garantias individuais nela assegurados, é matéria de grande interesse e preocupação de todo o corpo social, notadamente pelo conteúdo que a discussão envolve, motivo de conflitos entre princípios e bens jurídicos protegidos constitucionalmente (BOGO, 2006).

Uma ordem constitucional como a brasileira, plena de comandos que asseguram direitos sociais e compromissos do Estado perante a sociedade, certamente demanda um financiamento adequado dessa atividade estatal, a fim de que possa ser cumprida a contento.

Esse financiamento ocorre por meio da tributação, que, nos modernos Estados constitucionais, está balizada em geral por dois marcos fundamentais. De um lado, a segurança jurídica e a proteção dos direitos e garantias individuais representados por princípios constitucionais como o da liberdade, o da legalidade e todos os seus corolários; tais princípios servem para assegurar outros de idêntica origem constitucional, como o da autonomia da vontade e o da liberdade econômica.

De outro lado, o balizamento da tributação dá-se pela ideia de justiça tributária, traduzida no princípio da igualdade e no seu desdobramento na área tributária, a capacidade contributiva, que representa a medida da tributação que cada cidadão pode/deve suportar.

De tudo isso decorre que não pode haver cobrança de tributos senão quando existir um corpo social organizado politicamente. Uma vez instituído, todos os seus membros devem colaborar com o financiamento do aparelho estatal que garante sua existência, na proporção de seus bens ou de suas rendas, sendo toda isenção injusta e abusiva, não podendo prevalecer em prejuízo do público (BOTELHO, 2005).

A cidadania pode ser definida como a qualidade que os indivíduos pertencentes ao Estado-nação possuem de ser titulares ou destinatários de um certo número de direitos e deveres universais, o que lhes confere uma posição específica de igualdade. Logo, a participação em comunidade concretiza-se pela existência de um conjunto de direitos e deveres universais, que podem ser de natureza pessoal, de natureza política e de caráter social, aos quais o referido autor chama de cidadania pessoal, cidadania política e cidadania social (NABAIS, 2004).

O fundamento jurídico dos deveres fundamentais, dentre os quais o de contribuir para as despesas públicas, decorre de sua previsão constitucional. Ao legislador infraconstitucional permite-se, dentro dos limites do ordenamento jurídico, estabelecer deveres, os quais, porém, são qualificados como deveres legais.

Esse dever, evidentemente, está formal e materialmente limitado pela própria Constituição, mormente pelos princípios da legalidade, da segurança jurídica, da igualdade e da capacidade contributiva. Disso surge a noção de cidadania, e o pagamento de impostos, mais que um dever, passa a ser visto como um direito desse cidadão, uma contrapartida pela participação no espaço público.

Essa legitimidade da função arrecadatória possui a faceta de reunir uma dupla acepção. Em primeiro lugar, diz-se que há uma legitimidade política conferida ao fato de que, ao menos nos Estados Democráticos, são os representantes dos cidadãos que decidem o tributo, ou seja, ele é construído sobre as bases dos parlamentos democráticos. Em segundo lugar, a legitimidade do tributo possui um viés de ordem sociológica que traduz-se, na aceitação íntima, quase instintiva, do tributo. Sendo assim, o processo tributacional pode ser compreendido como sendo multirracional, complexo e produto das interações de numerosos atores, que agem, cada um, segundo sua própria racionalidade.

Assim, o dever de pagar tributos é correspondente à noção de cidadania e ao Estado Democrático de Direito. O tributo é o dever determinado pela Constituição no espaço aberto à liberdade e pela declaração de direitos fundamentais. Dessa forma, o tributo não é considerado mera obrigação criada por lei, e sim, dever fundamental criado pela Constituição (PORTELLA, 2009).

O Estado Democrático de Direito só ganha a dimensão estatuída no art. 1º, da Constituição Federal, à medida que as pessoas tiverem acesso à cidadania com a efetiva fruição dos direitos fundamentais. O custeio desses direitos deve se fazer por meio dos tributos. Por outro lado uma boa arrecadação expressa uma maior proximidade dos entes públicos com os contribuintes.

Em síntese, os deveres fundamentais outra coisa não são senão direitos a uma repartição geral dos encargos comunitários. Direitos esses que, para não constituírem meros privilégios, têm de apresentar a nota da universalidade.

O tributo, como várias vezes assinalado, exerce uma função instrumental. Via de regra, atua como instrumento indireto, servindo de suporte financeiro das despesas necessárias à realização das tarefas do Estado.

O tributo tem como destinatários não a integralidade dos cidadãos de um Estado, mas apenas aqueles identificados como sujeitos passivos das obrigações tributárias, ainda que estrangeiros. A assertiva não fere o princípio da universalidade, que lhe é inerente. Uma releitura deste princípio conduz à conclusão de que a imposição deve ser dirigida a todos os cidadãos do mesmo grupo ou categoria objetiva, ou seja, a todos aqueles relativamente aos quais se verifiquem os correspondentes pressupostos objetivos, não havendo lugar para quaisquer exceções, a menos que apresentem um fundamento racional suficiente (PEZZI, 2008).

Deste modo, a tributação é alargada para permitir o funcionamento de uma estrutura que permita o atendimento de inúmeras prestações sociais.

Este entendimento serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço a pagar pela manutenção da liberdade em uma sociedade civilizada. Não se trata de uma opção absolutamente necessária, nem tem a pretensão de torná-la uma solução justa, mas é a medida que se mostra mais consentânea com a realização de uma justiça relativa, como é toda a justiça realizável de nosso tempo.

Importa salientar que, ao mesmo tempo em que existe o dever de pagar tributos, há, no outro pólo, a vinculação dos agentes públicos a um dever específico de respeito, de proteção e de promoção dos direitos fundamentais. Essa força vinculativa dirige-se, em primeiro lugar, ao legislador, obrigado a realizar certas tarefas, a respeitar limites e a acatar proibições, conforme um quadro de valores constitucionalmente definido.

Mesmo uma ordem constitucional democrática necessita de direitos de defesa, na medida em que também a democracia não deixa de ser exercício de poder dos homens sobre homens, estando exposta às possibilidades do abuso de poder e da prática de injustiças (PEZZI, 2008).

A função defensiva dos direitos fundamentais não implica a total exclusão do Estado, mas a limitação de sua intervenção, no sentido de vinculá-la a determinadas condições e pressupostos de natureza material e procedimental.

Contudo, a imposição tributária desarrazoada abala a liberdade e o direito de propriedade, além de outros direitos fundamentais. Razão pela qual a dosagem dos ônus tributários pelo legislador reclama controles. Neste diapasão, a função do princípio da dignidade da pessoa humana é estabelecer critérios estáveis para afastar eventuais arbitrariedades cometidas pelo Estado contra o ser humano.

Portanto, o princípio da dignidade da pessoa humana confere uma "unidade de sentido aos direitos fundamentais", uma vez que corresponde ao elemento comum presente - conquanto em graus diferenciados de concretização - em todos os direitos fundamentais, independentemente de sua dimensão ou geração (BUFFON, 2009).

Dessa forma, os direitos fundamentais se constituem num instrumento imprescindível de defesa da cidadania, na medida em que bloqueiam a ação Estatal arbitrária que implique, direta ou indiretamente desrespeito ao direito à vida, à liberdade e à propriedade.

Noutros termos, tais direitos impedem que a ação estatal seja exercida em desconformidade com a constituição, sendo que, no campo tributário, tais direitos têm uma especial importância, pois visam assegurar ao cidadão a proteção contra o exercício arbitrário do poder, relativamente à exigência de tributos.

#### 4.2 As limitações constitucionais ao poder de tributar como emanção do princípio da dignidade da pessoa humana

A tributação sempre esteve presente no curso da história. No exercício de sua soberania o estado exige que os indivíduos lhe forneçam os recursos de que necessita. O poder de tributar nada mais é que um aspecto da soberania estatal, ou uma parcela desta. Não se trata, todavia, de uma simples relação de poder. É relação jurídica, embora o seu fundamento seja a soberania do Estado (MACHADO, 2003).

Contudo, preocupa o Direito Tributário moderno a questão da legitimidade de imposição, sendo certo que esta só é encontrada onde houver respeito aos direitos fundamentais e aos princípios constitucionais, pois na relação jurídico-tributária, o ator fundamental é o cidadão, titular de diversos desses direitos fundamentais.

Por esse motivo, ao Estado são atribuídos diversos deveres de abstenção. Em nome da dignidade humana, exige-se que conserve o mínimo necessário à existência digna do contribuinte. Para Ricardo Lobo Torres (2005), as limitações constitucionais, problema fundamental do Estado moderno, confundem-se, na velha tradição liberal americana, com o próprio conteúdo do Direito Constitucional.

Além desses deveres de abstenção, são cometidos ao Estado também inúmeros deveres de proteção, cuja fonte de custeio principal são as receitas tributárias. Nesse sentido, vimos que, para assegurar direitos fundamentais e justiça, o Estado necessita tributar. Ocorre que, para isso, atinge direitos fundamentais dos cidadãos, pelo que exsurtem as limitações ao poder de tributar.

A face mais visível das limitações do poder de tributar desdobra-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias. Mas os limites do poder de tributar definidos pela Constituição não se esgotam nos enunciados aí contidos. Várias imunidades tributárias encontram-se dispostas fora da seção das "Limitações do Poder de Tributar".

Desse modo, as chamadas "limitações do poder de tributar" integram o conjunto de traços que demarcam o campo, o modo, a forma e a intensidade da atuação do poder de tributar (AMARO, 2011).

O que fazem, pois, essas limitações é demarcar, delimitar, fixar fronteiras ou limites ao exercício do poder de tributar. São, por conseguinte, instrumentos definidores (ou demarcadores) da competência tributária dos entes políticos no sentido de que concorrem para fixar o que pode ser tributado e como sê-lo.

Na Constituição Federal de 1988, essa matéria é tratada a partir do art. 150, na Seção denominada de "Das limitações do Poder de Tributar", na qual estão contidas essas normas que balizam o exercício do poder por parte do Estado, no que tange à tributação. É certo, como dito anteriormente, que essas limitações não se esgotam na mencionada seção constitucional, mas também é certo que nela se encontra sua maior concentração (BUFFON, 2009).

Os ditos princípios constitucionais tributários, consagrados no mencionado dispositivo constitucional, nada mais são do que explicitações dos direitos fundamentais, ou seja, verdadeiras decorrências lógicas desses direitos.

Em vista disso, para fins tributários, há de se ter o compromisso com a estrita legalidade, isto é, o ato de exigir tributos deve ser exercido pelo Estado, nos estritos limites previstos na lei, sendo-lhe vedada a exigência de tributos sem



que haja uma norma jurídica - proveniente do Poder legitimado constitucionalmente para expedi-la - a qual autorize a referida exigência, conforme se constata, para exemplificar, no disposto no art. 150, inciso I da Constituição Federal de 1988.

Pelo princípio da legalidade tem-se a garantia de que nenhum tributo será instituído, nem aumentado, a não ser através de lei. Assim, prevalece o desígnio do legislador constituinte de que nenhum tributo será instituído ou aumentado, a não ser por intermédio da lei. Se o tributo é veículo de invasão patrimonial, é prudente que isso ocorra segundo a vontade popular, cuja lapidação se dá no Poder Legislativo e em suas Casas Legislativas.

Para Luciano Amaro (2011), o conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina *in abstracto* todos os aspectos relevantes para que, *in concreto*, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, à vista de que fatos ou circunstâncias. A lei deve esgotar, como preceito geral e abstrato, os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária e à quantificação do tributo, sem que restem à autoridade poderes para, discricionariamente, determinar se "A" irá ou não pagar tributo, em face determinada situação. Os critérios que definirão se "A" deve ou não contribuir, ou que montante estará obrigado a recolher, devem figurar na lei e não no juízo de conveniência ou oportunidade do administrador público.

Além disso, tal norma jurídica deve produzir efeitos em relação ao futuro, pois repugna a tributação, da mesma forma que ocorre em matéria penal, a ideia de retroatividade não-benigna das normas, justamente porque isso implicaria a possibilidade do arbítrio estatal, sendo que a Constituição do Brasil prevê tal disposição no art. 150, inciso III, alínea "a".

Pelo princípio da anterioridade nenhum tributo será cobrado, em cada exercício financeiro, sem que a lei que o instituiu ou aumentou tenha sido publicada antes de seu início. A Constituição veda expressamente a cobrança de tributos "no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou" (art. 150, inciso III, alínea "b"). A lei fiscal há de ser anterior ao exercício financeiro em que o Estado arrecada o tributo. Com isto se possibilita o planejamento anual das atividades econômicas, sem o inconveniente da insegurança, pela incerteza quanto ao ônus tributário a ser considerado.

Ademais, o inciso IV do art. 150 da Constituição Federal veda que a tributação tenha um caráter confiscatório, enquanto o inciso V do mesmo dispositivo assegura a liberdade de tráfego de pessoas ou bens, independentemente de exigência de tributos. Ainda se poderia lembrar que o inciso II do mesmo artigo assegura a igualdade perante a lei para fins de tributação; já as alíneas "b" e "c" do inciso III demonstram o respeito à ideia de segurança jurídica, pois impedem a exigência de tributos no mesmo exercício financeiro em que foi instituído ou majorado e antes de transcorrido o prazo de noventa dias da publicação da lei que os instituiu ou majorou (BUFFON, 2009).

De qualquer sorte, os exemplos não se esgotam facilmente, pois há uma série de dispositivos previstos na Constituição Federal de 1988 que são decorrentes dos direitos fundamentais. Tais princípios existem para proteger o cidadão contra os abusos do poder do Estado. Em face do elemento teleológico, portanto, o intérprete, que tem consciência dessa finalidade, busca nesses princípios a efetiva proteção do contribuinte.

Neste diapasão, objetivando a garantia dos direitos dos contribuintes, o princípio da dignidade da pessoa humana apresenta, portanto, dois pólos: um positivo e outro negativo. No pólo positivo, determina como o Estado deverá agir para garantir ao ser humano condições para o pleno desenvolvimento de sua personalidade. Já no pólo negativo impõe limites ao Estado a fim de impedir a submissão da pessoa humana a ofensas e humilhações. Ou seja, o Estado não apenas deve se abster da prática de atos que possam ferir a dignidade da pessoa humana como também deve promover esta dignidade através de ações que garantam, dentre outros, um mínimo existencial para cada ser humano.

Na mesma esteira, o princípio da dignidade da pessoa humana, em seu viés negativo, deve ser um norteador das ações do Estado em matéria de tributação para garantir que todos venham a contribuir de forma igualitária para o custeio das despesas, mas na justa medida de suas capacidades e com o mínimo existencial assegurado. Já em seu viés positivo, o mesmo princípio deve orientar o Estado a buscar realizar seus fins e atingir seus objetivos direcionando os gastos públicos prioritariamente para a promoção do bem-estar do ser humano, garantindo sua dignidade e a proteção de seus direitos individuais.

Todavia, em que pese a função basilar da atividade tributacional ser essencial para o desenvolvimento e aperfeiçoamento da atividade estatal, o que se constata é uma ineficiência crônica de diversos setores da atuação estatal e uma acelerada expansão de sua área fiscal. A que se pensar também na figura do contribuinte e no problema da defesa de seus direitos fundamentais.

A manutenção das funções essenciais do Estado, visto como garantidor das prerrogativas básicas de seus cidadãos, não pode servir de pretexto para que esse venha se arvorar contra os contribuintes que fornecem justamente os recursos que serão necessários para o cumprimento de suas atribuições constitucionais.

Assim, apesar da atividade estatal ser inegavelmente essencial para a promoção e manutenção dos princípios fundamentais garantidores da dignidade da pessoa humana, o próprio estabelecimento de normas tutelares em matéria fiscal, tais como a vedação ao confisco, a igualdade e a capacidade contributiva, com vistas ao estabelecimento de uma carga tributária razoável, que promova o livre desenvolvimento da personalidade e do setor produtivo, constituem importantes limitações ao poder de tributar e instrumentos de preservação da dignidade da pessoa humana.

Tem-se, desta forma, que a dosagem dos ônus tributários pelo legislador reclama controles que já se encontram expressamente previstos na Carta Magna e que são absolutamente relevantes para que o Estado promova iniciativas concretas para a efetivação da dignidade da pessoa humana, além de constituir importante meio de proteção do cidadão, destinatário final das iniciativas postas pelo Estado, em face dos exageros e das arbitrariedades que o próprio Estado porventura venha cometer em nome deste mesmo princípio.

O princípio da dignidade da pessoa humana constitui uma categoria axiológica aberta, não podendo se conceituado restritivamente, pois não seria harmônico com o pluralismo e a diversidade de valores que se manifestam nas sociedades democráticas contemporâneas.

Em face de sua condição de sustentáculo constitucional, toda atividade estatal e todos os órgãos públicos se encontram vinculados ao princípio da dignidade da pessoa humana, impondo-lhes um dever de respeito e proteção, externado tanto na abstenção pelo Estado de determinadas ingerências na esfera individual, insultantes à dignidade, quanto no dever de protegê-la diante de agressões de terceiros.

O Estado Brasileiro, assim como outros denominados de "democráticos de direito", passa a ter como razão de sua existência o respeito à dignidade da pessoa humana, devendo considerar esse princípio-guia em todas as suas ações e políticas. A tributação se revela como um elemento de especial importância nesse cenário, uma vez que, se adequadamente implementada, estará apta a servir como um eficaz instrumento na obtenção do referido "fim maior do Estado".

A denominada "reserva do possível" não pode significar a ausência de um "mínimo social", isto é, uma prestação estatal que garanta um mínimo necessário a uma existência digna, mesmo porque os direitos fundamentais, os sociais especialmente, têm como norte a concretização do princípio que alicerça o modelo constitucional ora vigente: dignidade da pessoa humana.

Neste diapasão, é possível dizer que a tributação tem por objetivo a concretização dos direitos fundamentais. Assim, através dela é possível dar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, haja vista que esse princípio se faz presente em todos os direitos fundamentais.

Segundo Alexandra Cristina Giacomet Pezzi, da tributação são extraídos os recursos que lhe permitem atender aos reclamos da população, de modo que todos alcancem um mínimo em dignidade. Mas, para isso, é necessário que a ação estatal seja planejada e que os gastos públicos sejam submetidos a um controle rigoroso. Recordes de receita se esvaem facilmente quando o fim maior do Estado não é o cumprimento das tarefas impostas pela dignidade (PEZZI, 2008).

Assim, embora a tributação seja obrigatória e vinculada pelos entes políticos através de leis, estas, como qualquer forma de manifestação de Poder do Estado, estão sujeitas à contestação quando em desacordo com a Constituição Federal de 1988. Pode-se afirmar que as regras operam a concreção dos princípios, razão pela qual, a interpretação ou aplicação das regras, não obstante sejam de ordem constitucional, deve estar em consonância com os princípios que as fundamentam.

Portanto, uma das mais relevantes funções afetas ao princípio da dignidade da pessoa humana, sob a ótica do Direito Tributário, é a de estabelecer critérios estáveis de demarcação de áreas imunes à tributação, evidenciando, assim, um necessário cotejo entre o crescente poder tributário do Estado e a efetiva proteção à inviolabilidade dos direitos do cidadão-contribuinte. O princípio da dignidade da pessoa humana serve como elemento de proteção dos direitos fundamentais contra medidas restritivas adotadas quer pelo administrador, quer pelo legislador. Ela fixa o núcleo essencial do direito, imunizando-o contra o agir estatal.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A relação tributária há muito não pode ser mais vislumbrada como uma mera relação de poder. Ela exsurge sob a égide dos direitos fundamentais, o que constitui um fator de legitimação da própria atuação estatal na atividade tributacional e do dever de contribuição por parte do cidadão.

No que diz respeito ao dever fundamental de pagar tributos, constatou-se sua relevância na medida em que, em um Estado Democrático de Direito, que necessita de recursos para seu funcionamento – recursos estes que não podem ser produzidos exclusivamente pelo próprio Estado -, todos devem contribuir para a manutenção de seu custeio.

Além disso, o dever de pagar tributos representa um dos principais aspectos do exercício da cidadania, que compreende não apenas direitos, mas também deveres a serem observados pelos cidadãos, a fim de garantir um adequado funcionamento da própria sociedade organizada representada pelo Estado, o que inclui a concretização dos próprios direitos dos cidadãos, sobretudo os de cunho prestacional.

Por esse motivo, tal dever fundamental de pagar tributos não pode ser, injustificadamente, dispensado, sob pena de quebrar os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania. Contudo, só se pode exigir que o cidadão assuma responsabilidade de natureza tributária, quando a comunidade política realmente demonstrar que o reconhece como membro, inclusive pela garantia da efetiva dos direitos fundamentais.

Nesse ponto, os direitos fundamentais de todas as dimensões constituem pressupostos básicos para uma vida livre e justa. Um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é a construção de uma sociedade livre, justa e solidária e que tenha por fundamento a dignidade da pessoa humana. O princípio da dignidade da pessoa humana, portanto, assume o papel nuclear do direito positivo, orbitando em derredor de si não apenas os direitos essenciais ao ser humano, mas todo o plexo normativo jurídico.

Desta forma, a manutenção das funções essenciais do Estado, visto como garantidor das prerrogativas básicas de seus cidadãos, não pode servir de pretexto para que esse venha se arvorar contra os contribuintes. A premência da arrecadação não pode comprometer os bens jurídicos básicos do cidadão de forma tão excessiva que não conservem eficácia alguma.

Assim, de acordo com o presente trabalho, verificou-se que os princípios fundamentais básicos funcionam como vetores interpretativos da Constituição, sendo uma de suas finalidades precípua a proteção dos direitos dos cidadãos contra restrições arbitrárias. Desta forma, não pode ser tolerada pelo sistema constitucional qualquer afronta ao princípio da dignidade da pessoa humana, sob pena de se privar o cidadão-contribuinte da justa tributação, em consonância com as prerrogativas dos direitos fundamentais.

## BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 17. ed. São Paulo: Saraiva: 2011. 541p.

BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. *O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro*. In: BONAVIDES, Paulo (Org.). *Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais*. Belo Horizonte. n.2, julho/dezembro, 2003. p.167-210.

BAUMAN, Zygmunt. *O mal-estar da pós-modernidade*. Tradução de Mauro Gama e Cláudia Martinelli Gama. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 1998.

BALTHAZAR, Ubaldo Cesar; ALVES, André Zampieri. *A resistência ao pagamento de tributos no Brasil: uma breve análise histórica e humanística*. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos; RI JÚNIOR, Arno Dal; PAVIANI, Jayme (Orgs.). *As interfaces do humanismo latino*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004.

BELTRAMELLI NETO, *Silvio*. *O direito do trabalho como afirmação fático-jurídica da dignidade da pessoa humana: um pressuposto do debate sobre a flexibilização*. *Revista do Ministério Público do Trabalho, Brasília, ano XVII, nº 34, setembro, 2007. p. 102 – 124.*

BOGO, *Luciano Alaor*. *Elisão tributária: licitude e abuso de direito*. Curitiba: Juruá, 2006. 352p.

BONIFÁCIO, *Artur Cortez*. *O juiz e a legitimação do sistema constitucional tributário*. in: *Temas de direito público*. CARVALHO, *Cristiano*; PEIXOTO, *Marcelo Magalhães (Org.)*. Curitiba: Juruá, 2005. p. 49-66.

BOTELHO, *Paula de Abreu Machado Derzi*. *Sonegação fiscal e identidade constitucional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005. 124p.

BOUVIER, *Michel*. *As transformações contemporâneas do tributo: em direção a uma outra cultura? as exonerações tributárias e a concorrência fiscal no âmbito interno e internacional*. *Revista Internacional de Direito Tributário, Belo Horizonte, v.1, n.2, jul./dez. 2004. p. 3-26.*

BRASIL. *Presidência da Republica. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/ConstituicaoCompilado.htm)>. Acesso em: 11 fev. 2011.*

BUENO, *Jorge Luiz da Rocha*. *Direito fraterno: um novo olhar à compreensão dos contornos contemporâneos do princípio da dignidade da pessoa humana e seus reflexos na flexibilização dos pactos interprivados*. 2007. 217 f. *Dissertação (Mestrado em Direito), Universidade de Santa Cruz do Sul – UNISC, [2007]*.

BUFFON, *Marciano*. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 276 p.

CALIENDO, *Paulo*. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009. 277 p.

CARVALHO, *Kildare Gonçalves*. *Direito constitucional*. 14. ed., rev. atual. e ampl. Belo Horizonte: Del Rey, 2008. 1352p.

COMPARATO, *Fábio Konder*. *Afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2004.

CORREA, *Marcos José Gomes*. *Direitos Humanos: concepção e fundamento*. in: *Direitos Humanos: fundamento, proteção e implementação*. PIOVESAN, *Flávia*; IKAWA, *Daniela (Coord.)*. Curitiba: Juruá, 2007. p.23-30.

DINIZ, *Maria Helena*. *Dicionário jurídico*. São Paulo: Saraiva, v. 2, 1989.

FACHIN, *Melina Girardi*. *Verso e anverso dos fundamentos contemporâneos dos Direitos Humanos e dos Direitos Fundamentais: da localidade do nós à universalidade do outro*. 2008. 188 f. *Dissertação (Mestrado em Direito), Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP, [2008]*.

GALVES, *Carlos*. *O direito natural: teoria e crítica*. 3. ed. Passo Fundo: UPF, 1988.

GOLDSCHMIDT, Rodrigo. *Flexibilização dos direitos trabalhistas: ações afirmativas da dignidade da pessoa humana como forma de resistência*. 2008. 253 f. Tese (Doutorado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas, Universidade Federal de Santa Catarina, [2008].

GOMES, Sérgio Alves. *Hermenêutica constitucional: um contributo à construção do Estado Democrático de Direito*. Curitiba: Juruá, 2008. 496p

GORENDER, Jacob; ABDALA JÚNIOR, Benjamin; ALEXANDRE, Isabel Maria M. *Direitos humanos: o que são (ou devem ser)*. São Paulo: Editora Senac São Paulo, 2004. 140p.

GOULART, Rodrigo Fortunato. *Direitos humanos e o trabalho escravo no Brasil*. In: PIOVESAN, Flávia (Coord.). *Direitos humanos*. v.1. Curitiba: Juruá, 2006. p. 499-516.

GRECO, Marco Aurélio. *Crise do Formalismo no direito tributário brasileiro*. *Revista da PGFN*. Brasília: PGFN, v. 1, n. 1, p. 9-18, (jan./jun. 2011).

GUERRA, Sidney; EMERIQUE, Lilian Márcia Balmant. *O princípio da dignidade da pessoa humana e o mínimo existencial*. *Revista da Faculdade de Direito de Campos*, Ano VII, nº 9, Dezembro, 2006. p. 379 - 397.

KRETSCHMANN, Ângela; CARVALHO, Evandro Menezes de (Org.). *Universalidade dos direitos humanos e diálogo na complexidade de um mundo multicivilizacional*. Curitiba: Juruá, 2008. 432p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros. 2003. 505p.

MORA, José Ferrater. *Dicionário de Filosofia*. T. 3. 2.ed. São Paulo: Edições Loyola, 2004.

MOTTA FILHO, Sylvio Clemente da. *Direito constitucional*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012. 956p.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina. 2004.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. *Dignidade da pessoa humana: mínimo existencial e limites à tributação no estado democrático de direito*. Curitiba: Juruá, 2008. 162p.

PORTELLA, Simone de Sá. *As imunidades tributárias na jurisprudência do STF*. São Paulo: Baraúna, 2009. 187p.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A dignidade da pessoa humana e os direitos fundamentais na Constituição de 1988*. 7. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

\_\_\_\_\_. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 6ª ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. *O jardim e a praça ou a dignidade da pessoa humana e o direito tributário e financeiro*. In: TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. Barueri: Manole, 2005.

---

SILVA, José Afonso. *Curso de direito constitucional positivo*. 27. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006. 924p.

SILVA, Luzia Gomes da; CASTRO, Júlio Cezar da Silva. *Dos direitos humanos aos direitos fundamentais no Brasil: passeio histórico-político*. São Paulo: Baraúna, 2011. 361p.

SOARES, Maria Victória de Mesquita Benevides. *Cidadania e direitos humanos*. Disponível em: <http://www.iea.usp.br/artigos>. Acesso em: 08 out. 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *O poder de Tributar no Estado Democrático de Direito*. In: *Direito e poder: nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos*. TORRES, Heleno Taveira (Coord.). Barueri: Manole, 2005. p. 460-504.

TRINDADE, José Damião de Lima. *História social dos direitos humanos*. - São Paulo: Peirópolis, 2002. 209p.

VAZ, Henrique Cláudio de Lima. *Antropologia filosófica*. Vol. I. São Paulo: Loyola, 2004. 275p.

\_\_\_\_\_. *Antropologia filosófica*. Vol.II. São Paulo: Loyola, 1992. 272p.

\_\_\_\_\_. *Escritos de Filosofia IV: introdução à ética filosófica*. 3. ed. São Paulo: Loyola, 2006. 480p.

VILLEY, Michel. *O direito e os direitos humanos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

WOLKMER, Antônio Carlos. *Direito e humanismo na América Latina*. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos; RI JÚNIOR, Arno Dal; PAVIANI, Jayme (Orgs.). *As interfaces do humanismo latino*. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004. p. 113-121.

Recebido em 09/06/2014  
Aprovado em 24/02/2015