

## TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS



*Regina Helena Costa*  
Ministra do Superior Tribunal de Justiça



## TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS<sup>1</sup>

*Ministra Regina Helena Costa<sup>2</sup>*

***1. Introdução. 2. Disciplina constitucional da tributação. 3. A conexão entre tributação e direitos fundamentais. 4. O princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamenais por via da tributação. 5. Exigência de tributos e exercício de direitos fundamentais. 6. Conclusão.***

1. Tema constitucional merecedor de toda a atenção é a relação entre tributação e direitos fundamentais.

Para bem situarmos as considerações a serem efetuadas, cumpre-nos lembrar, primeiramente, o conceito de *tributação*, cuja conexão com os direitos fundamentais adiante examinaremos.

Dentre as múltiplas incumbências a cargo do Estado está a tributação, que consiste, singelamente, na atividade estatal abrangente da instituição, da arrecadação e da fiscalização de tributos.

---

<sup>1</sup> Texto elaborado a partir do nosso *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*, 3ª edição, São Paulo, Saraiva, 2013, Parte I, Capítulo I.

<sup>2</sup> Livre-docente em Direito Tributário, Mestre e Doutora em Direito do Estado pela PUC/SP. Professora da Faculdade de Direito e dos Cursos de Pós-graduação em Direito da PUC/SP. Ministra do Superior Tribunal de Justiça.

Remarque-se consistir a instituição de tributos atividade típica do Estado, indelegável e exercida mediante lei, em sentido formal e material (art. 150, I, CR).

Já a arrecadação e a fiscalização tributárias constituem competências administrativas e, portanto, passíveis de delegação a pessoas de direito público ou privado (art. 8º, CTN).

Na contemporânea concepção de Estado, a tributação revela-se autêntico *poder-dever*, cujo exercício traduz-se no emprego de instrumentos que lhe possibilitem a obtenção dos recursos necessários ao desempenho de suas atividades.

Com efeito, a prestação de serviços públicos e a manutenção do patrimônio coletivo implicam elevados gastos, daí porque o Estado, como regra, não pode prescindir de exigir de seus administrados prestações de caráter compulsório qualificadas como tributos.

Nesse contexto, é sempre oportuno lembrar que as relações de direito público, gênero no qual se inserem as relações tributárias, apresentam, como traço marcante, a *bipolaridade*, a significar que nelas estão presentes dois valores em constante tensão: de um lado, a *autoridade do Poder Público*; de outro, a *liberdade individual*.

Nas relações tributárias tal tensão é evidente, uma vez que o Estado titulariza o direito de atingir o direito de propriedade do particular, e, em consequência, a liberdade deste, absorvendo compulsoriamente parte de seu patrimônio, devendo, contudo, respeitar uma multiplicidade de normas de proteção ao contribuinte.

A esse direito estatal, consubstanciado na supressão de parcela do patrimônio dos sujeitos, para a sustentação das necessidades coletivas, consoante um regime jurídico vinculante, corresponde, evidentemente, um dever, por parte daqueles, de satisfazer tal obrigação, em prol da sociedade.

Em síntese, ao direito estatal de tributar corresponde um dever do administrado de arcar com o ônus de ser tributado, o que lhe viabiliza, em contrapartida, o exercício de outros direitos.

2. Recordado o conceito de tributação, essencial ao exame do tema proposto uma brevíssima dissertação sobre seu regramento constitucional.

A Constituição da República, à evidência, é a principal fonte do Direito Tributário no Brasil. Disciplina o sistema tributário nacional em seus arts. 145 a 162, abrigando os lineamentos para o adequado exercício da ação estatal de exigir tributos.

Peculiaridade do direito brasileiro é o fato de o sistema tributário estar delineado essencialmente na própria Constituição, diversamente do que se dá na maioria dos países, nos quais o texto fundamental dedica pouca atenção à disciplina da tributação, regrada, primordialmente, pela legislação infraconstitucional.<sup>3</sup>

Dessa característica extraem-se, facilmente, duas consequências relevantíssimas para a adequada compreensão dos parâmetros a serem observados pelo legislador e administrador tributários.

A primeira, consistente no fato de que, se a Constituição brasileira é *rígida*, por contemplar um processo especial para sua modificação, mais complexo do que aquele previsto para a elaboração de uma lei ordinária, tal *rigidez* transmite-se ao Sistema Tributário Nacional, que somente pode ser modificado, em sua estrutura básica, por meio de emenda constitucional (art. 60).

E a segunda consequência, consoante a qual toda modificação, a ser implementada no plano infraconstitucional, deverá atentar às balizas preestabelecidas na Lei Maior, o que resulta na *restrita liberdade* outorgada aos legisladores ordinário e complementar para dispor sobre a tributação – e, obviamente, em nenhuma liberdade outorgada ao administrador público nessa seara.

---

<sup>3</sup> Vejam-se, por exemplo, as Constituições da Argentina (1853), da Espanha (1978), da França (1958) e da Itália (1947), que dedicam apenas dois ou três artigos ao trato de matéria tributária.

A rigidez do sistema e a diminuta liberdade conferida aos legisladores e aplicadores da lei tributária encerram limitações diversas, dentre as quais se destacam as chamadas cláusulas pétreas.

*Cláusulas pétreas* são normas constitucionais que consignam valores imutáveis para o Estado brasileiro. Estampadas no art. 60, § 4º, CR,<sup>4</sup> interessam de perto à tributação as referentes à impossibilidade de, por meio de emenda constitucional, veicular-se qualquer dispositivo que conduza à abolição da forma federativa de Estado, da separação dos poderes e dos direitos e garantias individuais.

A Federação pode ser classicamente definida como a forma de Estado consubstanciada na autonomia recíproca entre a União e os Estados-membros. No Brasil, a Federação conta com tríplice ordem jurídico-política, diante da autonomia igualmente outorgada aos Municípios (art. 1º, CR).

Assim, seja qual for a proposta de alteração do sistema tributário, deverá ela observar, necessariamente, a *repartição de competências* inerente ao modelo federativo adotado.

Do mesmo modo, o *princípio da separação dos poderes*, proclamado no art. 2º da Constituição da República, diz diretamente com o perfil das competências tributárias, na medida em que, uma vez estabelecido que a *lei* é o instrumento necessário ao exercício da tributação (arts. 5º, II, e 150, I, CR), pouco podem os atos do Poder Executivo nesse âmbito, sob pena de ofensa ao aludido princípio.

Ainda, os *direitos e garantias individuais* constituem barreiras intransponíveis à introdução de inovações no sistema tributário, uma vez que limitam a própria ação estatal de exigir tributos.

Os direitos individuais contemplados na Constituição são considerados *direitos fundamentais*, assim entendidos aqueles sujeitos a regime jurídico diferenciado, que lhes dispensa maior proteção.

---

<sup>4</sup> Art. 60, § 4º: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I – a forma federativa de Estado; II – o voto direto, secreto, universal e periódico; III – a separação dos Poderes; e IV – os direitos e garantias individuais”.

E os tributos atingem, obrigatoriamente, dois direitos fundamentais: o direito à *propriedade* e o direito de *liberdade*.

O primeiro é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando sua satisfação, obrigatoriamente, a diminuição do patrimônio do sujeito passivo, diminuição essa que, no entanto, jamais poderá caracterizar confisco (art. 150, IV).

Por outro lado, o direito de liberdade é alcançado pelo tributo de modo indireto, de acordo com os objetivos a serem perseguidos pelo Estado, porquanto sua exigência pode modular comportamentos dos contribuintes.

Outros direitos fundamentais também devem ser considerados pela tributação, uma vez que por ela alcançados de forma indireta, como veremos adiante.

Em síntese, sendo a Constituição da República a mais importante fonte do Direito Tributário, em razão da minudente disciplina que ostenta, vincula fortemente o conteúdo das leis complementares e ordinárias nesse âmbito.

**3.** Posto isso, é tempo de analisarmos a conexão existente entre tributação e direitos fundamentais.

Convém definamos, inicialmente, o que se deva entender por estes últimos.

Não desconhecendo a divergência terminológica verificada a respeito, podemos afirmar que os direitos fundamentais são aqueles considerados inerentes à própria natureza do homem.<sup>5</sup>

A qualificação de direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico de especial proteção que a Constituição lhes

---

<sup>5</sup> Usualmente, a expressão “direitos fundamentais” corresponde a “direitos humanos”, “direitos naturais”, “direitos civis”, “liberdades públicas” e “direitos públicos subjetivos”, todas utilizadas com a mesma significação.

outorgou, traduzido, essencialmente, pelo nível singular de proteção de suas normas, por constituírem os direitos e garantias fundamentais cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV), e pela aplicação imediata de seus preceitos (art. 5º, § 1º).

É esse regime jurídico diferenciado, estampado num conjunto normativo de *status* constitucional, revestido de rigidez e tópicos imutáveis, bem como aplicabilidade imediata, que qualifica determinados direitos como fundamentais, dedicando a Lei Maior vasto instrumental para a sua tutela.<sup>6</sup>

Assim entendido o conceito de direitos fundamentais, exsurge evidente que a ação estatal de exigir tributos toca-os diretamente.

Essa relação necessária revela-se, especialmente, mediante a *eleição dos fatos que o legislador constituinte apreende nas regras-matrizes de incidência tributária* e pela *maneira pela qual o Estado exerce a atividade tributante*.

Os fatos abrigados nas regras-matrizes de incidência hão de ser, sempre, de significativo conteúdo econômico, de modo a conferir suporte à exigência de tributos. E a tributação, por sua vez, há de ser desenvolvida dentro dos balizamentos constitucionais, impondo-se a edição de leis tributárias com a observância dos princípios pertinentes, a adoção de uma conduta ética no exercício da fiscalização, a lisura dos procedimentos administrativos e a edição, pelo Fisco, de atos normativos nos estritos limites legais, dentre outras providências.

Interessante observar que os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, ao mesmo tempo em que configuram limites intransponíveis a essa mesma atividade.

Pois bem. O tributo, como mencionado, atinge obrigatoriamente dois direitos fundamentais do homem: o direito à propriedade privada e o direito de liberdade.

---

<sup>6</sup> São eles: o mandado de segurança (individual e coletivo), o *habeas corpus*, o *habeas data*, a ação popular, o mandado de injunção e a ação civil pública.



Na lição de Roque Carrazza,<sup>7</sup> a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II, CR).

Efetivamente, o *direito à propriedade privada* é alcançado direta e imediatamente pela tributação, porque o tributo consiste em prestação pecuniária compulsória, devida por força de lei, implicando a sua satisfação, necessariamente, redução do patrimônio do sujeito passivo.

Recorde-se que tal redução patrimonial não pode caracterizar confisco, porquanto a utilização de tributo com esse efeito é vedada constitucionalmente (art. 150, IV, CR).

Podemos dizer que, assim como o cumprimento da *função social* constitui autêntico limite imposto ao direito de propriedade, por traduzir-se em condição para o seu legítimo exercício, o tributo também molda o direito de propriedade, uma vez que se revela inafastavelmente atingido por aquele, constituindo um de seus parâmetros constitucionais.

A ideia ora exposta corresponde à noção de *fiscalidade*, traduzida no emprego de instrumentos tributários com finalidades meramente arrecadatórias, sem consideração a outros objetivos.

Por outro lado, o *direito de liberdade*, genericamente considerado, é alcançado pelo tributo indiretamente, por via oblíqua, conforme os objetivos a serem perseguidos, uma vez que a exigência daquele pode influenciar comportamentos, determinando as opções dos contribuintes.

Nessa hipótese, ocorre a *extrafiscalidade*, que se traduz na utilização de instrumentos tributários para inibir ou incentivar comportamentos, buscando o atingimento de finalidades não meramente arrecadatórias, mas sociais, políticas ou econômicas, constitucionalmente contempladas.

---

<sup>7</sup> *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 26ª ed., rev., ampl. e atual., até a EC 64, de 2010, São Paulo, Malheiros Editores, 2010, p. 412.

Neste passo, consideramos importante salientar que a compreensão do Direito Tributário, cada vez mais, está voltada à preocupação concernente à adequação da tributação ao exercício de direitos fundamentais.

De fato, universalmente vem afirmando-se uma *visão humanista da tributação*, a destacar que essa atividade estatal não busca apenas gerar recursos para o custeio de serviços públicos, mas, igualmente, o asseguramento do exercício de direitos públicos subjetivos.

Assim é que a tributação constitui instrumento para atingir os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, consubstanciados na construção de uma sociedade livre, justa e solidária; na garantia do desenvolvimento nacional; na erradicação da pobreza e da marginalização e na redução das desigualdades sociais e regionais; bem como na promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, I a IV).

Atualmente, impõe-se reconhecer estarem indissolúvelmente associadas as ideias de *tributação e cidadania*.

Há que se entender que ser cidadão também é ser contribuinte, pois poder contribuir para as despesas do Estado representa um aspecto do exercício da cidadania.

Isso porque somente pode ser considerado autêntico cidadão quem tem a possibilidade de auferir *renda*, deter *patrimônio* e realizar *consumo*, todas manifestações de capacidade contributiva.

Assim, cremos clara a conexão entre tributação e direitos fundamentais, moldura dentro da qual hão de inserir-se todas as reflexões relativas ao Direito Tributário na sociedade contemporânea.

4. As considerações já efetuadas levam-nos a afirmar que a leitura atenta do texto constitucional aponta vetor relevante para a desejada harmonia entre a ação estatal de exigir tributos e o exercício dos direitos consagrados na Constituição.

Trata-se de princípio derivado da noção de legalidade, que batizamos de *princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação*.<sup>8</sup>

Esse princípio, que se encontra implícito no texto constitucional, é extraído das normas que afirmam que os diversos direitos e liberdades nele contemplados devem conviver harmonicamente com a atividade tributante do Estado.

Em outras palavras, se a Lei Maior assegura o exercício de determinados direitos, que qualifica como fundamentais, não pode tolerar que a tributação, também constitucionalmente disciplinada, seja desempenhada em despreço a esses mesmos direitos.

E uma das maneiras pelas quais, indesejavelmente, pode o exercício de direitos vir a ser amesquinhado é por intermédio da tributação, porquanto o tributo, necessariamente, interfere com o direito de liberdade e o direito de propriedade.

O princípio da não obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação projeta seus efeitos, inicialmente, no próprio Texto Fundamental. Todas as normas constitucionais vedatórias da tributação em determinadas situações ou em relação a determinadas pessoas, bem como aquelas garantidoras do exercício de direitos, representam sua aplicação, tais como as imunidades e os princípios.

Portanto, o princípio em foco tem sua eficácia manifestada não somente mediante a instituição de situações de intributabilidade, mas igualmente mediante a observância de outros princípios constitucionais, tais como o da vedação da utilização de tributo com efeito de confisco (art. 150, IV), o da função social da propriedade (arts. 5º, XXIII, e 170, III) e o da liberdade de profissão (arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único).

---

<sup>8</sup> Cf. sustentamos em tese de Doutorado em Direito Tributário, defendida na PUC/SP (2000) e publicada como nosso *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, 2ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2006, pp. 79-82.

Endereça-se também ao *legislador infraconstitucional* que, ao instituir os tributos, não pode embaraçar o exercício de direitos considerados fundamentais. Ao eleger os fatos que serão apreendidos pelas hipóteses de incidência tributária, o legislador infraconstitucional deve considerar os direitos cujo exercício eventualmente poderá ser afetado pela exigência fiscal, de modo a não obstaculizar seu exercício. A concessão de isenções, por exemplo, pode constituir-se num valioso instrumento de viabilização da eficácia desse princípio.

Por derradeiro, o *administrador fiscal* é igualmente alcançado por seus efeitos, coibindo-se que, a pretexto de regulamentar-se a lei, sejam impostas restrições ao exercício de direitos fundamentais mediante atos normativos, cujos destinatários são, exclusivamente, os agentes públicos encarregados de sua aplicação.

Desse modo, outros direitos fundamentais, além do direito de propriedade e do direito de liberdade, também devem ser considerados pela tributação, porquanto por ela alcançados de forma indireta.

5. A par da mencionada tensão inerente às relações de direito público, dais quais a relação tributária é espécie, vale salientar a existência de uma tensão de outra natureza, de caráter permanente, observada entre a imposição de tributos e o exercício de direitos fundamentais.

Se, de um lado, parece evidente que vários dos direitos assegurados na ordem constitucional dependem, para sua proteção e efetivação, dos recursos advindos da receita tributária, de outro lado a exigência de tributos pode, inadequadamente, dificultar ou mesmo inviabilizar o exercício daqueles.

Assim é que muitos direitos fundamentais podem ter seu exercício afetado pela exigência de tributos, a tal ponto que, em diversas hipóteses, a própria Constituição afasta a possibilidade de sua instituição, peculiaridade do sistema tributário brasileiro.

Ilustremos nosso raciocínio com alguns exemplos.

O *direito à saúde* vem declarado no art. 196 da Constituição, segundo o qual “A saúde é direito de todos e dever do Estado, garantido mediante políticas sociais e econômicas que visem à redução do risco de doença e de outros agravos e ao acesso universal igualitário às ações e serviços para sua promoção, proteção e recuperação”.

Assim sendo, o direito à saúde deve ser tutelado pela tributação, não cabendo, por exemplo, que os valores referentes às despesas médicas e ao seguro-saúde sejam considerados renda tributável para efeito de Imposto sobre a Renda.

A *educação*, por sua vez, na dicção constitucional, é “direito de todos e dever do Estado e da família, será promovida e incentivada com a colaboração da sociedade, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho” (art. 205).

Tal como ocorre em relação ao direito à saúde, as despesas com a educação, do contribuinte e seus dependentes, não podem integrar a renda tributável, sob pena de violar-se direito fundamental, uma vez constituírem autênticas despesas necessárias à manutenção das pessoas físicas.

No âmbito dos direitos difusos, por seu turno, igualmente é nítida sua intersecção com a atividade tributante.

Em matéria ambiental, isso manifesta-se mediante o emprego dos chamados *tributos ambientais*, isto é, aqueles vocacionados ao atingimento de propósitos voltados à preservação do meio ambiente, bem como mediante a exigência de tributos que, mesmo sem terem sido instituídos com essa finalidade, podem ser utilizados para modular condutas a ela afinadas.

Como exemplos dessa última categoria, o Imposto Territorial Rural – ITR e as taxas de polícia.

No âmbito do *Direito do Consumidor*, cabe destacar que o *consumo*, ao lado da renda e do patrimônio, constitui um dos índices presuntivos de riqueza, universalmente considerados pela tributação.

Regras importantes, presentes no regime jurídico do IPI e do ICMS – a não cumulatividade e a seletividade em função da essencialidade do produto, mercadoria ou serviço –, repercutem diretamente no direito do consumidor.

Tanto assim é que a própria Constituição o reconhece expressamente, ao proclamar que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviços” (art. 150, § 5º).

Ainda, vale lembrar que outros direitos contemplados na Lei Maior contam com a *intributabilidade* como meio para garantir seu pleno exercício. Ao outorgar *imunidades* em relação a diversos tributos, a Constituição visa, por meio desse mecanismo, conferir proteção a múltiplos direitos.

É o caso, dentre outros, do *direito de petição* e do *direito à obtenção de certidões em repartições públicas* para defesa de direitos e esclarecimento de situações de interesse pessoal, assegurados independentemente do pagamento de taxas (art. 5º, XXXIV, *a* e *b*), bem como do *direito à assistência jurídica integral e gratuita* aos que comprovarem insuficiência de recursos (art. 5º, LXXIV).

Assim também o direito à *assistência social*, cuja prestação é garantida a quem dela necessitar, *independentemente de contribuição* à seguridade social (art. 203, *caput*).<sup>9</sup>

**6.** Diante do exposto, sublinhamos ser preciso ter em mente que o tributo não é apenas um valor em dinheiro a ser entregue ao Fisco, sem outras repercussões.

Uma visão estreita do conceito de tributo, estribada em lições superadas, segundo as quais se trata, exclusivamente, da principal fonte

---

<sup>9</sup> Para a apreciação das diversas hipóteses de imunidades, veja-se o nosso *Imunidades Tributárias...* cit., pp. 133-229.

de receita para o financiamento da atividade estatal, não mais se coaduna com as exigências da sociedade contemporânea.

Consiste, o tributo, em verdade, numa prestação pecuniária cuja exigência é disciplinada pela Constituição e que atinge, direta e necessariamente, dois direitos fundamentais do sujeito passivo: o direito de propriedade e o direito de liberdade e, indireta e eventualmente, uma série de outros.

Não se pode, pois, pensar em tributo, hodiernamente, dissociando-se essa prestação do contexto constitucional em que ela se insere e de sua convivência com os direitos fundamentais.

Sua exigência repercute na esfera jurídica de cada pessoa física, de cada pessoa jurídica, atingindo a liberdade e a propriedade de cada um e, por vezes, restringindo indevidamente o exercício de outros direitos.

Portanto, direitos dessa estatura não podem ter seu exercício tolhido mediante a adoção, pelo Estado, de instrumentos de propósito puramente arrecadatório, por configurar-se inescusável vulneração a direitos fundamentais.

**São Paulo, dezembro de 2013**

**Regina Helena Costa**

#### **BIBLIOGRAFIA**

**CARRAZZA**, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed. rev., ampl. e atual. até a EC 64, de 2010. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

**COSTA**, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional*. 3ª ed., São Paulo, Malheiros Editores, 2013.

\_\_\_\_\_. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*. 2. ed. São Paulo, Malheiros Editores, 2006.

