

A TRIBUTAÇÃO COMO INSTRUMENTO DE CONCRETIZAÇÃO DA  
DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA EM FACE DO  
DESENVOLVIMENTO

THE TAXATION LIKE A WAY TO BUILT THE DIGNITY OF  
HUMAN PERSON IN FRONT OF THE DEVELOPMENT

Terezinha de Oliveira Domingos  
(<http://lattes.cnpq.br/5059375283346826>)\*<sup>1</sup>

Leandro Reinaldo da Cunha  
(<http://lattes.cnpq.br/4682265624995156>)\*\*<sup>2</sup>

**RESUMO**

Este artigo tem por escopo construir um estudo que contemple as questões concernentes à tributação e a dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento pleno. O estudo busca refletir sobre a tributação de tal maneira que haja concretização multidimensional dos Direitos Humanos, com vista à satisfatividade da dignidade da pessoa humana. Nesse sentido, o desenvolvimento deste estudo, segue os objetivos específicos direcionando-se para a temática central. Para tanto, necessário se faz a análise das legislações, doutrinas e conceitos que se correlacionam. Assim, utiliza-se como método de abordagem o indutivo, de procedimento e como método de pesquisa o bibliográfico.

**PALAVRAS CHAVE:** Tributação; Dignidade da Pessoa Humana; Desenvolvimento.

**ABSTRACT:**

This paper seeks to built an analyze about the taxation and dignity of the human person and full development. The study think about the taxation as a way to reach a multidimensional realization of Human Rights, that satisfy

---

<sup>1</sup> **Terezinha de Oliveira Domingos\*\*** Doutora e Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP. Pesquisadora Científica. Coordenadora e Professora de Graduação e Pós-Graduação da Universidade Nove de Julho – UNINOVE.

<sup>2</sup> **Leandro Reinaldo da Cunha\***. Doutorando em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP e Mestre em Direito pela Universidade Metropolitana de Santos – UNIMES. Pesquisador Científico. Professor de Graduação e Pós-Graduação da Universidade Nove Julho - UNINOVE. Professor da Universidade Metodista de São Paulo.

the dignity of the human person. Thereby, the development of this study follow specific objectives to the central theme. Therefore, it is necessary to analyze the laws, doctrines and concepts that surrounding. Thus, it is used as the inductive approach method, of procedure and bibliographic search method.

**KEYWORDS:** Taxation, Dignity of Human Person; Development

**SUMÁRIO:** Introdução. 1. A Questão Tributária em Face do Desenvolvimento Humano. 2. A Política Tributária como Instrumento de Concretização do Desenvolvimento. 3. O Tributo como um Dever e como um Direito. 4. Dignidade da Pessoa Humana e Tributação. Conclusão. Referências.

## INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 contemplou em seu núcleo de garantias as liberdades individuais, a dignidade da pessoa humana e o direito ao desenvolvimento, dentre outros, como parâmetros a serem seguidos na estruturação do Estado. No tocante à política econômica e social, a apreciação da justiça da lei depende da doutrina político-econômica e das ciências sociais, o que, associado ao princípio da diferença, oculta a eventual injustiça.

O desenvolvimento pleno da pessoa humana é uma garantia constitucional e para que se realize cabe ao Estado e à sociedade valer-se de todos os meios para alcançá-la. Neste sentido as reflexões doutrinárias apontam para a adoção da tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento, ante a vinculação inerente aos temas.

Para desenvolver a reflexão ora proposta, o artigo versará inicialmente sobre a questão tributária em face do desenvolvimento, abordando as questões atinentes a política tributária como instrumento de concretização do desenvolvimento, valendo-se das posições adotadas a propiciar um debate sobre o tributo como um dever e como um direito, vinculando dignidade da pessoa humana e tributação.

Para tal fim, imperioso se faz a apreciação do tema vinculado ao disposto no texto legal, nos posicionamentos doutrinários e inúmeros outros conceitos técnicos que circundam a sua perfeita compreensão, valendo-se, para tanto do método de abordagem indutivo e pesquisa bibliográfica.

## **1. A Questão Tributária em Face do Desenvolvimento Humano**

O momento atual da humanidade se mostra singular e único, em que se vive uma grande *crise*. Esta é a palavra que nos últimos tempos se tornou corrente na maioria dos países do mundo, o que se deve ao fenômeno da globalização que compartilha os frutos do saudável crescimento e incentiva o desenvolvimento, ao mesmo passo em que partilha e semeia as dificuldades. Não se trata apenas uma questão de fundo financeiro, mas sim uma crise de valores, o que torna oportuno a reflexão sobre os conceitos no que concerne a tributação e a concretização da dignidade da pessoa humana.

O desenvolvimento econômico assume um caráter dimensional, com progresso em todas as direções, implicando em benefícios, tais como alimentação, trabalho, saúde, habitação, educação, entre outros que

promovam o desenvolvimento integral da pessoa. É neste contexto que a dinâmica social exige cada vez mais que o Direito Tributário se amolde à realidade social.

A tributação, em breves palavras, deve atender vários preceitos elementares, tais como: (i) equidade: em que cada indivíduo deve contribuir com uma quantia relativamente justa; (ii) progressividade: em que as alíquotas devem aumentar a medida que os níveis de renda dos contribuintes se elevem; (iii) neutralidade: em que tributação não deve deprimir o consumo, a produção e o investimento; e, (iv) simplicidade: em que o cálculo, a exigência e a fiscalização concernente aos tributos devem ser simplificados com a finalidade de minimizar custos administrativos.

Isto posto, a dinâmica social se insere em questões tributárias de tal modo que a tributação que não se valida no texto constitucional não constitui propriamente tributação, mas sim violência aos direitos individuais, arbítrio inconstitucional e ilegitimidade. Destarte, as questões tributárias devem ser mecanismos capazes de viabilizar a Justiça Social, além de contribuir para a efetivação dos direitos do homem, como forma garantidora da manutenção do Estado e impedindo a ruptura do tecido social.

O Estado, por sua vez, deve visar o bem estar de seus habitantes no que tange à aplicação dos tributos arrecadados e, porquanto, possui inúmeras atribuições, tais como proporcionar segurança, fornecer meios para promoção da educação e da saúde, construir obras de infra-estrutura que possibilitem o desenvolvimento da economia, dentre outras que visem conferir aos cidadãos a vida digna inerente a um Estado Democrático de Direito.

A existência de um Estado se deve ao fato de que uma sociedade para sobreviver precisa se organizar e fazer com que certos objetivos sejam

alcançados. Para isso, o Estado necessita de recursos financeiros para que possa cumprir seus objetivos, e deverá ele exercer atividade financeira de modo que possa arrecadar, gerir e gastar os recursos necessários ao cumprimento de suas atividades.

Na obtenção de recursos o Estado deve se estruturar como uma organização e deste modo, gerar efeitos patrimoniais, desenvolvendo atividades financeiras para arrecadar fundos, dando equilíbrio às receitas e despesas através do planejamento orçamentário e fixando instrumentos para Justiça Social, obedecendo ao Princípio da Capacidade Contributiva, que preconiza que paga mais tributo quem auferir maior lucro ou renda.

Paulo de Barros Carvalho<sup>3</sup> oferece sua contribuição no sentido de delimitar o momento de manifestação da capacidade contributiva

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a *capacidade econômica do contribuinte*, prevista no parágrafo 1º do artigo 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no Direito Tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva, que de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este só se torna exeqüível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstre fecundidade econômica, pois, apenas desse modo terá ele

---

<sup>3</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p. 182 e 183.

meio de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Ainda neste sentido Paulo de Barros Carvalho<sup>4</sup> ensina que a mensuração da capacidade contributiva é uma tarefa delicada para todos que queiram estudar essa matéria:

A capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o padrão de referência básico para aferir-se o impacto da carga tributária e o critério comum dos juízos de valor sobre o cabimento e a proporção do expediente impositivo. Mensurar a possibilidade econômica de contribuir para o erário com o pagamento de tributos é o grande desafio de quantos lidam com esse delicado instrumento de satisfação dos interesses públicos e o modo como é avaliado o grau de refinamento dos vários sistemas de Direito Tributário. Muitos se queixam, entre nós, do avanço desmedido no patrimônio dos contribuintes, por parte daqueles que legislam, sem que haja atinência aos signos presuntivos de riqueza sobre os quais se proteja a iniciativa das autoridades tributantes, o que compromete os esquemas de justiça, de certeza e de segurança, predicados indispensáveis a qualquer ordenamento que se pretenda racional nas sociedades pós-modernas.

Seguindo este raciocínio, considera-se a progressividade dos impostos, característica marcante dos tributos no Brasil, como manifestação dessa mensuração. Nos dizeres de Roque Antonio Carrazza<sup>5</sup> “(...) em nosso sistema jurídico, todos os impostos, em princípio, devem ser progressivos. Por quê? Porque é graças à progressividade que eles conseguem atender ao princípio da capacidade contributiva”.

A capacidade contributiva de cada contribuinte é, assim, uma variável dependente do fator da primazia da realidade econômica do indivíduo, daí seu aspecto objetivo e absoluto, uma vez que é variável em

---

<sup>4</sup>CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. p.181.

<sup>5</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 95.

conformidade com a renda e os bens do sujeito passivo, viabilizando ou não a contribuição pecuniária de cada um ao bem comum.

Como bem observa Roque Antonio Carrazza<sup>6</sup>:

O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza.

É o princípio da igualdade, nos moldes cunhados por Aristóteles, repetido por Rui Barbosa, que delimita que todos serão igualmente tributados, proposta que comungamos no tocante à capacidade contributiva, com o objetivo de conferir tratamento igualitário aos iguais e diferenciado aos desiguais, em conformidade com a desigualdade que apresentam.

Embora a tributação seja matéria desenvolvida no século XX, frente às duas guerras mundiais, o Brasil tributa a renda desde a década de 20, tendo alcançado destaque esta modalidade nos últimos anos. Dalmo de Abreu Dallari<sup>7</sup> explica a revolução social ocorrida com a Constituição Federal de 1988:

[...] A nova Constituição brasileira ampliou a afirmação dos direitos fundamentais e os meios para sua defesa. A par disso estabeleceu novas possibilidades de participação política do povo, o que poderá ser de muita importância se o povo for sensibilizado para a efetiva utilização dos novos mecanismos de interferência e controle políticos. [...]

---

<sup>6</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 94.

<sup>7</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu *Constituição para a Justiça Social*. Disponível em: <[http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/dalmodallari/dallari\\_justsoc.html](http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/dalmodallari/dallari_justsoc.html) > Acesso em: 13/03/2013.

Desse modo poderá haver grande influência popular na legislação e nas decisões governamentais, pelo uso intenso da *iniciativa*, que permite ao povo propor projetos de lei, bem como do *plebiscito* e do *referendum*, que são instrumentos de consulta ao povo e que poderão dificultar e até impedir decisões contrárias ao interesse público. [...] Em síntese, a nova Constituição não implanta no Brasil uma nova sociedade, nem seria razoável pretender isso, pois uma democracia se fundamenta nas relações sociais concretas e não se impõe pela simples mudança da lei. Mas, sem dúvida alguma, a nova Constituição abriu vários caminhos para que o povo brasileiro possa avançar no sentido de uma sociedade em que todos sejam realmente livres e iguais, em direitos e dignidade.

As mudanças são ocasionadas pelo progresso, desenvolvimento econômico e até mesmo pela involução (mudança negativa), o que permite a classificação dos países em mais ou menos desenvolvidos, situação que se reflete também na apreciação da política tributária.

Em virtude das ideias apresentadas, resta claro que o progresso e o desenvolvimento econômico causam mudanças sociais consideráveis, sejam estas em benefício de uma parcela da população ou do todo. A extrafiscalidade também incide na compreensão do tema, pois altera o espaço social, podendo acelerar ou frear o desenvolvimento, dependendo da adequação ou não de sua aplicação, naquele contexto social e histórico.

Seguindo nesta trilha, a contraprestação de serviços pelo Estado em favor do desenvolvimento e do crescimento do indivíduo é uma ferramenta, um instrumento, que necessita ser alimentado pela tributação, sem menosprezo aos direitos individuais, numa perspectiva de sopesamento. Sendo assim, a ideia de justiça contributiva não é de prestar assistencialismo por si só, mas visa efetivar e propiciar condições plenas para resgatar a dignidade da população, não meramente permitir a sobrevivência.



## **2. A Política Tributária como Instrumento de Concretização do Desenvolvimento**

A política tributária deve considerar as tendências mundiais de tributação, de administração e de relacionamento com o contribuinte e a sociedade, uma vez que todo o Sistema Tributário Brasileiro se converge frente as necessidades do ente estatal, o qual pode operar diretamente como se fosse o particular, por meio de empresas, ou pode obter recursos compulsoriamente, em decorrência do poder de tributar, maneira esta pela qual o Estado obtém a maior parte dos recursos financeiros que necessita.

Neste sentido, a política fiscal se mostra como um instrumento indispensável à redistribuição de riqueza por parte do Estado, que partilha o montante tributário arrecadado para atingir o seu escopo básico, além de se afigurar como importante meio de intervenção do Estado na Economia.

A Carta Magna de 1988 concedeu ao Estado o poder de instituir tributos, que na verdade não é ilimitado, ao contrário de qualquer outra atividade estatal. Os limites deste poder estão na própria Constituição, que, ao fazê-lo, protege as pessoas contra a natural voracidade do Estado em instituir tributos.

Neste sentido, Hugo de Brito Machado:<sup>8</sup>

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais [...] É importante, porém, que a carga tributária não se torne pesada ao ponto de desestimular a iniciativa privada.

---

<sup>8</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. p.26.

Hugo de Britto Machado continua:

A tributação recai de forma proporcionalmente mais pesada sobre a classe média, enquanto as políticas governamentais somente contemplam programas assistencialistas, ao invés de lançar bases estruturais para um desenvolvimento social sustentável. Paralelamente a essa realidade, vivemos uma patologia social generalizada manifesta através de diversos sintomas deletérios à nossa sociedade. Com efeito, ninguém pode negar que a injusta distribuição de renda é uma das principais causas da violência, do descrédito ao Estado e das crescentes tensões sociais, com reflexos tanto no campo como na cidade. Num cenário tributário que estimule uma eficiente distribuição de renda, tanto a desoneração da folha salarial quanto o pagamento de créditos fiscais devem estar prioritariamente direcionados a trabalhadores de baixa renda e o esforço governamental deve visar a combater a evasão fiscal e a corrupção associada. Assim, para que possamos atingir um equilíbrio positivo entre tributação e distribuição de renda, faz-se necessária uma reforma tributária *pro societate* e não, tão somente, *pro fisco*. Apenas desta forma, haverá efetivamente justiça fiscal, propiciadora de uma redistribuição de renda e de justiça social.<sup>9</sup>

Oportunamente, o tributarista Kiyoshi Harada<sup>10</sup> explica como a política tributária pode ser um instrumento de redistribuição de riquezas, através de uma reforma tributária:

Uma Reforma Tributária justa e duradoura pressupõe a alteração do pacto federativo com a supressão do atual sistema misto, complexo, caro e dispendioso: de um lado, impostos privativos, e de outro lado, partilha ou participação no produto da arrecadação de impostos alheios. A divisão do bolo tributário dar-se-ia levando-se em conta a renda, o consumo e a propriedade, que seriam

---

<sup>9</sup> ROCHA, Afonso de Paula Pinheiro. *Tributação e distribuição de renda*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br>> Acesso em: 15/03/2013.

<sup>10</sup> HARADA, Kiyoshi. *Onze tópicos para uma boa reforma tributária*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1287>>. Acesso em: 12/03/2013.

tributados pela União, Estados e Municípios, respectivamente. O montante da arrecadação necessário poderá ser ajustado com a variação tanto da base de cálculo, como da alíquota.

A evolução da sociedade demanda mudanças no Sistema Tributário Brasileiro como forma de enfatizar o justo, não como mero conceito metajurídico, mas sim como forma de efetivar o Estado Democrático de Direito, nos parâmetros estabelecidos pela Constituição Federal de 1988, conjugados com os fatores que ressaltam a aceleração das transformações na estrutura tributária resultante da globalização econômica e financeira.

Interessante notar que a política tributária nacional se mostra um tanto conflitante consigo mesmo, vez que apresenta uma enorme varacidade na instituição de certos impostos, enquanto outros encontram-se hibernando no corpo do texto constitucional de longa data, como é o caso do imposto sobre grandes fortunas.

O Brasil caminha em função da harmonização tributária, e é esta a tendência que se afigura para o futuro, em que pese a grande dificuldade de se promover ajustes mais rápidos no sistema posto.

### **3. O Tributo como um Dever e como um Direito**

Atualmente, a obrigatoriedade, o dever em si de pagar o tributo justifica e fundamenta a sua cobrança perante os contribuintes como

característica do positivismo jurídico. Como explana Eloi Cesar Daneli Filho e Hugo Thamir Rodrigues<sup>11</sup>

[...] no que diz respeito à CF, é possível perceber a consagração de deveres fundamentais decorrentes de seus princípios (implicitamente) e de forma expressa em inúmeros dispositivos, tais como dever de votar, **o dever de pagar impostos**, o dever de zelar por um meio ambiente hígido e equilibrado, bem como de respeitá-lo. Tais deveres se impõe a todos os cidadãos e seu descumprimento acarreta consequências mais ou menos danosas aos que o descumprirem.

Em outra perspectiva, o dever de pagar imposto não pode ser encarado como uma imposição, mas sim uma expressão dos próprios direitos do homem. Para outros o imposto é uma obrigação social que tem características morais e jurídicas.

Neste sentido José Casalta Nabais<sup>12</sup> elucida

No atual estado fiscal, para qual não se vislumbra qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar.

[...]

Os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e técnico (economistas). Daí que todos os contribuintes devam ter opinião acerca de impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso.

---

<sup>11</sup> DANELI FILHO, Eloi Cesar; RODRIGUES, Hugo Thamir. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Teoria da Justiça e Imunidades de Templos de Qualquer Culto*. CONPEDI. p. 4342Disponível em: <<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3587.pdf>>. Acessado em: 14/03/2013.

<sup>12</sup>NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável*. p. 59.

A doutrina atribui ao Estado o direito de tributar. Em uma visão geral sobre conceitos de direito tributário entende-se que é um direito do Estado de exigir tributo respeitando os direitos do contribuinte, porém com diferentes enfoques: sobre tributo, sobre compulsoriedade, sobre normas e princípios etc. Como ensina Hugo de Brito de Machado<sup>13</sup> “A idéia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação”.

Pode-se dizer que o contribuinte se vê compelido a cumprir sua obrigação tributária, como forma de garantir a manutenção da estrutura estatal e manter a sociedade com as evoluções já atingidas. Contudo, nos termos previstos no texto constitucional, a arrecadação tributária é imprescindível. Cumpre trazer à colação a contribuição de Roque Antonio Carrazza<sup>14</sup>

Desse modo, os contribuintes, se, por um lado, têm o dever de pagar tributos, colaborando para a manutenção da *coisa pública*, têm, por outro, ao alcance da mão, uma série de direitos e garantias, oponíveis *ex ante* ao próprio Estado, que os protegem da arbitragem tributária, em suas mais diversas manifestações (inclusive por ocasião do lançamento e da cobrança do tributo).

Convém, neste ponto, afastarmos, de uma vez por todas, a superadíssima idéia de que o *interesse fazendário* (meramente arrecadatório) equivale ao *interesse público*.

Em boa verdade científica, o interesse fazendário não se confunde nem muito menos sobrepõe o *interesse público*. Antes subordina-se ao *interesse público* e, por isso, só poderá prevalecer quando em perfeita sintonia com ele. O mero interesse arrecadatório não pode fazer tábua rasa da igualdade, da legalidade, da anterioridade, enfim, dos direitos constitucionais dos contribuintes.

[...]

A pessoa política ao criar o tributo deve acudir pressurosa às exigências das grandes diretrizes constitucionais.” (grifo do autor)

---

<sup>13</sup>MACHADO, Hugo de Brito Machado. *Curso de Direito Tributário*. p.29.

<sup>14</sup>CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. p. 497 e 498.

Analisando o conceito de tributo, percebe-se, na história, uma evolução das suas concepções, que passa da arbitrariedade para as roupas democráticas. O tributo é destinado a arrecadar receitas junto ao contribuinte para custear as despesas do Estado e para também o Estado cumprir as suas funções sociais, agindo, em tese, em benefício direto da população. Corroborando com este entendimento Ernani Contipelli<sup>15</sup> ensina:

No que concerne ao direito de exigir ou dever de redistribuição adequada das riquezas arrecadadas pela tributação, o Estado torna-se responsável pela utilização desses recursos financeiros no cumprimento das metas previstas no texto constitucional, que expressam o sentido de seus valores estruturantes, para guardar correspondência lógica com as causas que motivaram a imposição do dever de colaboração de pagar o tributo e evitar possíveis arbitrariedades que possam ser cometidas pelos agentes investidos de poder institucional no gerenciamento dessas receitas públicas.

Já para o membro da comunidade, o dever do Estado de redistribuição adequada de riquezas arrecadadas lhe confere o direito público subjetivo de reivindicar a otimização dos mandamentos constitucionais por meio da realização de medidas concretas por parte do estado, que se obriga a atender, prioritariamente, as necessidades básicas da coletividade com atribuição de vida satisfatoriamente digna a toda a comunidade criando um ambiente propício à concretização da existência do projeto de vida comum, ao fortalecer os laços de cooperação recíproca e assegurar o pleno desenvolvimento das potencialidades de cada indivíduo.

No tocante a tributação deve-se levar em consideração duas questões fundamentais: a dosagem da tributação e a aplicação moderada das receitas

---

<sup>15</sup> CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade Social Tributária*. p 201.

obtidas dos contribuintes. Neste diapasão Ana Paula Basso e Rodrigo Lucas Carneiro Santos<sup>16</sup>

Importa ao sistema tributário ser pautado pelos ditames constitucionais tanto quanto se refere ao dever dos cidadãos de contribuir aos cofres públicos, mensurado pela sua capacidade de contribuir, bem como no que atine o atuar desta tributação pelo Estado.

Ademais, a cidadania contributiva não implica meramente este dever, mas há de se considerar a correlação do poder/dever de exigir redistribuição adequada dos recursos financeiros captados do patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, em paralelo com este dever fundamental, cabe ao Estado também cumprir o seu papel de realizar as metas previstas na Constituição.

O Estado se legitima, enquanto ente tributante, na medida em que cumpre a Constituição Federal, seja atendendo às suas diretrizes na criação e aplicação das normas jurídicas tributantes, assim como assegurando correspondência com as causas que motivaram a imposição tributária, evitando arbitrariedades no gerenciamento das receitas públicas. Ao mesmo tempo em que o cidadão tem o dever de contribuir, também lhe é conferido o direito de reivindicar a implementação de medidas estatais concretas, sobretudo no que atine às necessidades básicas da coletividade proporcionando.

Contemporaneamente, o tributo não é apenas um fato econômico e financeiro, mas é igualmente uma instituição social e um fenômeno da sociedade, que objetiva a satisfatividade da dignidade da pessoa humana, vez que se apresenta como o único meio que o Estado efetivamente tem para exercer suas atividades sociais.

---

<sup>16</sup> BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. *Cidadania e Sistema Constitucional Tributário na Promoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio*. CONPEDI. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=23712318a400454a>> Acessado em: 10/03/2013.

#### 4. Dignidade da Pessoa Humana e Tributação

A dignidade da pessoa humana é um valor supremo que atrai o conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem (art. 1º, III, CF/1988), assegurando-se condições dignas de existência para todos, afigurando-se até mesmo como um super-princípio. Ressalte-se ainda, que a dignidade da pessoa humana condensa ou resume, como valor supremo, o sentido da existência do Estado que, assim, deve buscar nos vários campos de sua ação (econômico, social, político, cultural, etc), a realização da pessoa humana na sua plenitude.

No que diz respeito a dignidade da pessoa humana, Vladimir Oliviera da Silveira e Ernani Contipelli<sup>17</sup> ensinam que “[...] a dignidade da pessoa humana se materializa no reconhecimento dos direitos fundamentais a fim de assegurar o desenvolvimento da personalidade do indivíduo”.

O desrespeito a dignidade da pessoa humana nos Estados e no Distrito Federal deve ser preservada pela segurança pública (art. 144, CF/1988) e é motivo de intervenção federal (art. 34, VII, “b”, CF/1988) em caso de descumprimento. Daí decorre que a ordem econômica há de ter por fim assegurar a todos uma existência digna (art. 170, CF CF/1988), a ordem social visará a realização da justiça social (art. 193, CF/1988), a educação, o desenvolvimento da pessoa e seu preparo para o exercício da cidadania (art. 205, CF/1988), como indicadores do conteúdo normativo eficaz da dignidade da pessoa humana.

Do entendimento dos dispositivos acima, denota-se a razão de, no artigo 170 caput da Constituição Federal, a ordem econômica ser fundada

---

<sup>17</sup> SILVEIRA, Vladimir Oliveira da; CONTIPELLI, Ernani. *Direitos Humanos Econômicos na Perspectiva da Solidariedade: Desenvolvimento Integral*. CONPEDI. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/ernani\\_contipelli.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/ernani_contipelli.pdf)> Acessado em: 08/03/2013.



na valorização do trabalho humano e na iniciativa privada, tendo por escopo assegurar a todos uma existência digna, conforme os ditames da justiça social. Neste sentido ensina Ricardo Hasson Saye<sup>18</sup>

[...] com a redemocratização do país solenizada pela Constituição Federal de 1988, o Estado se recolheu, inclusive da economia, em nome do princípio da subsidiariedade da intervenção estatal, esculpido no artigo 174 da referida carta política. Entretanto, a Constituição Federal de 1988 não descuidou de consignar no artigo 170, como preceitos fundamentais da ordem econômica no Estado Brasileiro Democrático de Direito, os valores sociais do trabalho humano e da livre iniciativa, com o fim de garantir a todos existência digna, observados os princípios da soberania nacional; da propriedade privada; da função social da propriedade; da defesa do consumidor; da defesa do meio ambiente; da liberdade de competição; da redução das desigualdades sociais e regionais; da busca do pleno emprego; do tratamento favorecido à empresa nacional de pequeno porte e de prevenção e repressão ao abuso do poder econômico.

No que tange aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa estes se constituem como fundamento não só da ordem econômica (art. 170) e social (art. 193), mas da própria República Federativa do Brasil (art. 1º, IV), revelando que a Constituição Federal, no que tange a ordem econômica, dá prioridade aos valores humanos sobre todos os demais.

No entanto, a norma constitucional não é taxativa, de tal modo que cabe ao Estado priorizar e utilizar mecanismos para efetivação das igualdades pelos mais diversos meios. Cabe, portanto, ao Estado a busca da justiça tributária, fixando limites ao poder de tributar, motivado e sedimentado por princípios constitucionais.

Assim, a sociedade justa será estabelecida quando houver limitações concretas ao poder de tributar, bem como às regras para a capacidade

---

<sup>18</sup>SAYEG, Ricardo Hasson. *O Capitalismo Humanista*. p. 98.

contributiva, progressividade, vedação ao confisco e não-cumulatividade dos tributos, além da adequada aplicação dos recursos por estes meios auferidos. Basicamente, a justiça social só será sustentada com limites encontrados no princípio da justiça tributária. Ana Cristina Silva Iatarola<sup>19</sup> instrui que:

Com a aproximação da ética e do direito no pós-positivismo, houve também uma reaproximação entre justiça e liberdade no campo tributário, através do resgate da teoria da justiça tributária, que compreende o processo justo na cobrança dos tributos.

Corroborando com a temática, Fabíolla Kataryna de Macêdo Menezes<sup>20</sup>, apresenta, metaforicamente, a seguinte ilustração:

É preciso distinguir o Direito Tributário, enquanto sistema de veículos introdutores de normas jurídicas, da justiça tributária. O primeiro, quer ser racional, seguro, rigoroso e acima de tudo funcional; já a segunda, está mais voltada para aquelas qualidades do espírito humano, tais como, amor, compaixão, solidariedade, transparência, harmonia, que sobejam em muito os enunciados prescritivos da ordem jurídico-tributária. Ambos dialogam entre si, porém, uma coisa é a fonte maior, a justiça tributária, outra é a sua canalização para o aproveitamento jurídico-social, metaforicamente, o cano de água (Direito Tributário posto) não é a água (justiça tributária) que jorra da fonte.

Noutra metáfora, o Direito Tributário deve ser como uma vela acesa. O que ilumina é a chama (justiça tributária), não a vela (o Direito Tributário). O Direito Tributário (a vela) é o suporte funcional para que a chama (justiça tributária) queime, irradiando luz e calor para toda sociedade. A vela é o Direito Tributário, e a chama é a justiça tributária, objetivo da prática transformadora, conseqüentemente, da prática ética para nos tornarmos

---

<sup>19</sup>IATAROLA, Ana Cristina Silva. *Capacidade Contributiva*. 28 f. Dissertação - Universidade Gama Filho. 2005. Publicação digital.

<sup>20</sup>MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. *Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br>> acesso em 16/03/2013.

peças melhores, logo, contribuintes e entes tributantes mais justos.

Saber discernir o Direito Tributário do excesso tributário, é evitar o excesso e a falta, buscando e preferindo o meio-termo, o meio-termo não em relação ao objeto, mas em relação a nós mesmos, só assim estaremos transformando e fazendo justiça tributária, portanto, a virtude da justiça tributária é uma disposição de caráter relacionada com uma escolha transformadora, uma escolha entre dois vícios, um por excesso (excesso de tributação e desconhecimento do justo gasto do tributo afetado) e outro por falta (aplicação positivista exonerativa da tributação), pois nos vícios ou há falta ou há excesso daquilo que é conveniente, ao passo que a virtude da justiça tributária encontra e escolhe o meio-termo.

O cerne é, então, a tributação como instrumento para a concretização do princípio da dignidade da pessoa humana, não havendo outro meio para se pensar o tema, considerando os preceitos estabelecidos no texto constitucional vigente. E, sob este prisma, é necessária uma reflexão sobre este princípio e sua relação com os direitos fundamentais, principalmente aqueles chamados de segunda e terceira dimensões.

Tal constatação se dá porque o referido princípio é a pedra angular da realização de todos os direitos fundamentais, de tal forma que quando houver a realização deste, conseqüentemente, se propiciará a contemplação dos demais direitos, de forma natural e contínua.

À guisa de fecho, no que se refere a justiça tributária, entendemos que é a manifestação da proporcionalidade e razoabilidade entre as necessidades de recursos públicos por parte do Fisco e a capacidade de contribuir por parte do ente contributivo, levando-se em conta o retorno por parte do Estado com o produto da arrecadação em prol do bem comum.

Mas há que se saber que, quando o Estado assegura a todos a existência digna, isso também compreende garantir aos direitos individuais e suas liberdades negativas, ponderadas pela proporcionalidade e razoabilidade, de modo que o poder de tributar não pode ser exercido em atentado ao direito de propriedade.

Relevante se consignar que para a perfeita apreciação do presente tema não se pode olvidar que a crise institucional estabelecida no Brasil faz com que mesmo que a arrecadação seja efetivada de forma adequada e se tenha uma distribuição coerente dos tributos auferidos, não haverá justiça social enquanto persistirem os inúmeros desvios de verbas e o sangramento dos cofres públicos. De nada adianta o Brasil destinar 10% do seu PIB para a educação, patamar atingido apenas por poucas nações no planeta, se este dinheiro não chega às mãos de quem haverá de geri-lo, ou então, a parcela que efetivamente chega é gasta de forma equivocada e atentatória aos preceitos basilares da administração pública proba e idônea.

Não se trata, portanto, apenas de arrecadação ou distribuição dos tributos, mas também de uma adequada gestão destes valores, vez que sem a convergência de todos estes elementos não será possível se pensar em uma efetiva justiça social tributária.

Este é um tema bastante complexo que se afigura de formas diversas, do pensamento filosófico ao jurídico, não há um consenso, que encerre a temática, e também, não é o objetivo desse trabalho esgotar a discussão.

## **CONCLUSÃO**

No decorrer deste artigo buscamos apresentar em breves linhas a problemática da tributação em face da concretização multidimensional dos Direitos Humanos, objetivando à satisfatividade da dignidade da pessoa humana.

Ficou demonstrado que a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 contempla em seu núcleo de garantias às liberdades individuais, à dignidade da pessoa humana e o direito ao desenvolvimento, dentre outros, em consonância com os anseios da sociedade contemporânea.

Para obter o desenvolvimento pleno da pessoa humana e atingir as metas do milênio, resta claro que tanto o Estado quanto a sociedade devem buscar meios para sua realização. Desta feita, o caminho para atingir estes objetivos apontam a tributação como instrumento de concretização da dignidade da pessoa humana em face do desenvolvimento.

Contudo evidencia-se que não basta a sede arrecadatória do Estado para que a questão da justiça social seja atingida, vez que a arrecadação de tributos se mostra como apenas um dos alicerces deste conceito maior.

Além de fixar meios eficazes para a arrecadação, compete ao Estado firmar os parâmetros adequados para a distribuição do montante arrecadado, considerando, como fundamento estruturante do Estado Democrático de Direito como um todo a atenção aos preceitos da dignidade da pessoa humana, que há de ser atingida levando em consideração o desenvolvimento social.

A arrecadação sem a correta distribuição dos tributos, visando atender aos anseios sociais e garantir a todos uma vida que se faça digna (afastando-se da mera sobrevivência) há de ser o objetivo maior de um Estado baseado nos termos de uma Constituição Cidadã como a brasileira.

Finalmente, indispensável entender que a arrecadação e perfeita alocação dos valores recebidos por meio dos tributos não terão o condão de garantir a justiça social como escopo humanista enquanto a sua gestão não se mostrar eficaz, o que permite afirmar que a questão da atenção à dignidade da pessoa humana e do desenvolvimento passa não só pelo prisma tributário, mas revela uma inquestionável vinculação administrativa. Há, portanto, que se arrecadar, distribuir e efetivar a sua aplicação/destinação para que a justiça distributiva se faça presente em território nacional.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

ARBÓS, Xavier. “*Derechos humanos: del ideal al derecho*”. In *Los fundamentos de los derechos humanos desde la filosofía y el derecho*. Barcelona, Espanha: Amnistia Internacional- Catalunya,

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1971.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

\_\_\_\_\_. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1960.

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. *Cidadania e Sistema Constitucional Tributário na Promoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio*. CONPEDI. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=23712318a400454a>> Acessado em: 10/03/2013.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva.

BASTOS, Celso Ribeiro. *Curso de direito financeiro e de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1991.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 25. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CONTIPELLI, Ernani. *Solidariedade Social Tributária*. p 201. Editora. Almedina: São Paulo, SP. 2010.

DALLARI, Dalmo de Abreu *Constituição para a Justiça Social*. Disponível em: <[http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/dalmodallari/dallari\\_justsoc.html](http://www.dhnet.org.br/direitos/militantes/dalmodallari/dallari_justsoc.html)> Acesso em: 13/03/2013.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; RODRIGUES, Hugo Thamir. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos, Teoria da Justiça e Imunidades de Templos de Qualquer Culto*. CONPEDI. p. 4342 Disponível em:

<<http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3587.pdf>>.  
Acessado em: 14/03/2013.

HARADA, Kiyoshi. *Onze tópicos para uma boa reforma tributária*. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1287>>. Acesso em: 12/03/2013.

IATAROLA, Ana Cristina Silva. *Capacidade Contributiva*. 28 f. Dissertação - Universidade Gama Filho. 2005. Publicação digital.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 20 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MENEZES, Fabíolla Kataryna de Macêdo. *Justiça tributária: questão de cidadania. O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: <<http://www.ambito-juridico.com.br>> acesso em 16/03/2013.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável*. p. 59.

ROCHA, Afonso de Paula Pinheiro. *Tributação e distribuição de renda*. Disponível em: <<http://www.direitonet.com.br>> Acesso em: 15/03/2013.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. *Contrato Social*, 1762, Editora Martins Fontes, S.P, Livro II, Cap. VI.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999.

SAYEG, Ricardo Hasson. *O Capitalismo Humanista*. eBook. São Paulo: KBR, 2011. p. 98.

SILVEIRA, Vladmir Oliveira da; CONTIPELLI, Ernani. *Direitos Humanos Econômicos na Perspectiva da Solidariedade: Desenvolvimento Integral*. CONPEDI. Disponível em: <[http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/ernani\\_contipelli.pdf](http://www.conpedi.org.br/manaus/arquivos/anais/salvador/ernani_contipelli.pdf)> Acessado em: 08/03/2013.