

TRIBUTOS, LIBERDADE E IGUALDADE: O PRINCÍPIO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA COMO CONDIÇÃO DE POSSIBILIDADE PARA UM SISTEMA TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL EFICIENTE.

TAXES, FREEDOM AND EQUALITY: THE HUMAN DIGNITY PRINCIPLE AS A CONDITION OF POSSIBILITY TOWARDS AN EFFICIENT INTERNATIONAL TAX SYSTEM.

CARLOS YURY ARAÚJO DE MORAIS

RESUMO

Originalmente vistos como reflexo dos direitos de 1ª geração, de índole liberal, os tributos eram compreendidos como o “preço da liberdade”: o valor a se pagar para garantir a propriedade. Com o avanço do estudo dos direitos humanos e a consolidação da dignidade humana como princípio fundante, os direitos de 2ª geração, de cunho social, passaram a ditar a compreensão da tributação. Nesta quadra, o tributo passou a ser visto como um meio de distribuição da carga tributária por igual entre os diversos membros da sociedade. A globalização, entretanto, trouxe novos questionamentos sobre a tributação e a sua relação com a dignidade da pessoa humana. Pensar a tributação internacional em um mundo globalizado exige uma nova perspectiva sobre o mínimo existencial e o conteúdo ético do direito, considerando o transconstitucionalismo. Esta nova compreensão afeta diretamente a noção de tributo, uma vez que a visão (neo)liberal, de cunho economicista, se mostra insuficiente para justificar as exações. A partir desta constatação, o direito tributário internacional recebe influências da sociedade global, com o objetivo de ser repensado e ter seu sentido reconstruído a partir da dignidade da pessoa humana, especialmente com o fim de impedir planejamentos tributários ruinosos e garantir o pagamento do *fair share* dos grupos transnacionais.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos Humanos, Tributação internacional, globalização.

ABSTRACT

Originally seen as a reflex of 1st generation rights, which were liberal in its nature, the taxes were understood as “the price of liberty”: the value one had to pay to guarantee its property. As the study of human rights was deepened and the human dignity was

consolidated as a founding principle, the 2nd generation rights, with a social range, started to dictate how to comprehend the taxation. At this point, the tax started to be perceived as a mean to distribute the tax burden equally among the other members of society. Globalization, nevertheless, brought new questioning about the taxation and its relation to the human dignity. Thinking of international taxation in a globalized world demands a new approach about the existential minimum and Law ethics, considering the phenomenon of transconstitutionalism. This new approach directly affects the idea of taxation, once the (neo) liberal thoughts that still supports the fundamental taxation concepts are insufficient to justify them. From this point over, international tax law receives influences from the global society, aiming its re-foundation, in order to prevent undesirable tax planning from happen and allow the *fair share* payment of transnational groups.

KEY WORDS: Human Rights, International taxation, globalization

1. DIREITOS HUMANOS E PÓS-MODERNIDADE: UMA VISÃO CRÍTICA

A Declaração Universal dos Direitos Humanos (adiante, DUDH) formulada pela Organização das Nações Unidas em 1948 orienta o pensamento ocidental quanto alcance e ao conteúdo do princípio da dignidade da pessoa humana. Ocorre que a DUDH foi o documento fruto de um processo histórico de disputas políticas de direitos de primeira e segunda gerações, encerrando proposições de natureza distinta: ao mesmo tempo em que declarava direitos de primeira geração, correspondentes às liberdades fundamentais, também assegurava direitos de segunda geração, de cunho social e econômico. A pergunta que se faz é se a DUDH seria adequada à nova configuração do mundo pós-moderno, tanto do ponto de vista formal quanto do ponto de vista material.

1.1 AS RAÍZES DA DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS.

As primeiras sociedades humanas se reuniam em pequenos grupos, comandados por um chefe tribal (normalmente o patriarca ou o guia religioso) ou por uma família específica. Tais líderes eram eleitos ou aclamados, emergindo na forma de consenso grupal, tendo poder sobre os semelhantes, porém não constituíam um “poder centralizador da coerção”: não havia lei ou governo como entendidos atualmente (FUKUYAMA, 2011, p. 54).

A evolução dos agrupamentos sociais criou a necessidade de ordem e estrutura capazes de impor a coerção necessária ao seu funcionamento. Muitas vezes, as diferentes disputas por honra, propriedade ou reconhecimento motivaram a ocorrência de guerras, fazendo surgir toda uma estrutura para sua manutenção (SCHOUERI, 2011, p. 17).

A origem do Estado remonta a esta luta por ordem, controle e submissão de paixões. Hobbes pode ser apontado como o pai do Estado moderno, quem efetivamente estabeleceu as bases para seu desenvolvimento sob o manto do liberalismo. Sob sua visão, a função estatal estaria adstrita, basicamente, a proteger a sociedade da violência, da invasão de outras sociedades e estabelecer serviços públicos necessários à defesa da sociedade, a administração da justiça e, principalmente, a facilitar o comércio (AVELÃS NUNES, 2011, p. 8).

Neste ambiente onde havia a busca pela certeza (a segurança jurídica), Hobbes marcou uma forma diferente de ver o homem e os direitos naturais que os acompanhavam no momento pré-Estado. Para ele, o homem corresponderia a “uma força da natureza, um agente da ação, motivado pelo desejo e em busca de prazer”, devendo submeter-se aos desígnios do soberano em nome de uma liberdade controlada e convivência pacífica (DOUZINAS, 2009, p. 87). A liberdade em Hobbes é negativa: corresponde a uma “licença infinita que encontra restrições apenas na liberdade de outros homens de buscar os mesmos fins ou de se engajar em um movimento que os coloque em uma rota de colisão” (DOUZINAS, 2009, p. 88).

O desenvolvimento desta visão (e seus aperfeiçoamentos posteriores em Locke e Rousseau) emprestou o fundamento filosófico às vindouras revoluções norte-americana e francesa, ambas do final do século XVIII, em busca da liberalização do Estado e obtenção da estabilidade necessária ao florescimento do mercado. Nos momentos pré-revolucionários, uma descrição das sociedades daqueles dois países dava conta de que “os excluídos são assimilados pela classe dominante a instrumentos de trabalho, a máquinas bípedes, sentem negada a sua qualidade de homens e de indivíduos” (LOSURDO, 2006, p. 134). A sociedade francesa era descrita como “uma multidão imensa de homens sem propriedade”, em luta cotidiana pela sobrevivência e sujeitos a um abismo que separava “as classes felizes e as classes infelizes da sociedade” (LOSURDO, 2006, p. 147). O discurso de liberdade e direito à propriedade, portanto, foi bastante propício para incutir nas massas o desejo de mudança contra a exploração e opressão das classes superiores.

Três documentos produzidos neste contexto histórico podem ser considerados os precursores da DUDH de 1948: a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América de 1776, a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789 e a Carta de Direitos de 1791. Pela sua proximidade histórica e semelhante contexto social, tais documentos sofreram mútuas influências¹.

O propósito fundamental destes documentos foi a declaração de direitos referentes às liberdades fundamentais típicas do projeto iluminista e a correspondente limitação do poder do Estado em prol do indivíduo. Essa atribuição de direitos, segundo Bobbio, traduziu

a concepção segundo a qual primeiro existe o indivíduo singular com seus interesses e com suas carências, que tomam a forma de direitos em virtude de assunção de uma hipotética lei da natureza, e depois da sociedade, e não vice-versa como sustenta o organicismo em todas as suas formas.

Apesar de as mencionadas revoluções terem rompido com o paradigma reinante, instituindo um Estado baseado na ideia de liberdades individuais e limitações do poder absolutista, tais movimentos foram alvo de críticas. A principal contradição da Revolução Francesa, por exemplo, foi a de elaborar um decálogo de direitos e liberdades dos indivíduos, porém negando-os aos que a ela foram subjugados. Burke cita o direito à vida defendido pelos revolucionários franceses, o qual foi sumariamente negado ao próprio Rei Luís XIV (BURKE, 1982, p. 104).

Losurdo (2006) também apontou várias distorções na ideia do liberalismo clássico traduzido nas declarações daquele período. A principal delas foi a concomitante defesa da liberdade individual e manutenção (ou defesa) da escravidão (LOSURDO, 2006, p. 123). Em outras palavras, quanto mais se defendia a liberdade negativa para todos os indivíduos, mais havia uma (tentativa de) manutenção de privilégios da nova classe dominante, qual seja, a burguesia.

O “homem” objeto das declarações da revolução liberal, era abstrato: ele representava “os interesses de uma pessoa muito concreta, o indivíduo egoísta e possessivo do capitalismo” (DOUZINAS, 2009, p. 170). A já destacada contradição interna do liberalismo demandou uma revisão dos fundamentos das teorias a respeito das liberdades fundamentais. Marx, como apontado por Douzinas, foi o principal porta-voz

¹ Losurdo (2006, p. 147) aponta que Thomas Jefferson chegou a aconselhar os revolucionários franceses da seguinte forma: “Não se deve também perder de vista a presença em Paris, nos anos decisivos da crise revolucionária, de Jefferson que, duas semanas depois da tomada da Bastilha, aconselha a França a se

desta mudança, asseverando que “os direitos do homem, como todos os direitos, não são naturais ou inalienáveis, mas criações históricas do Estado e da lei” (DOUZINAS, 2009, p. 173).

Os movimentos históricos que culminaram na Revolução de 1917 na Rússia, na primeira e segunda guerras mundiais, demonstraram a necessidade de se repensar os direitos do homem, a partir de uma liberdade positiva (e não mais negativa). Interessava a proteção das minorias, a proteção a um mínimo existencial do homem concreto e a não-discriminação entre nacionais e estrangeiros (GÓMEZ ISA, 1999, p. 19-20).

A Declaração de Direitos Internacionais do Homem de 1929 foi uma tentativa de consolidar uma visão nova e diferenciada da liberal clássica quando aos direitos fundamentais do homem. Ela supôs o “ponto de partida de uma nova era”, um desafio à “solene ideia da soberania absoluta dos Estados” e a “consagração da igualdade jurídica de todos os membros da comunidade internacional” (MALDESTAM, apud GOMÉZ ISA, 1999, p. 21).

Após a Segunda Guerra Mundial, verificadas as inúmeras atrocidades ao ser humano, ao conceito mínimo de uma dignidade, observou-se ser necessário de um comprometimento maior quanto às obrigações de respeito aos direitos e liberdades humanas. Note-se: não se fala mais do homem, mas do humano. Os horrores da guerra semearam um sentimento geral de que seria necessário um maior comprometimento ao respeito das garantias fundamentais do ser humano como condição para a paz (GÓMEZ ISA, 1999, p. 25). Constatada essa necessidade, em 1948, após alguns ensaios nas Conferências de Dumbarton Oaks e São Francisco, foi elaborado o texto da DUDH, o qual será analisado a seguir.

1.2 DECLARAÇÃO UNIVERSAL DOS DIREITOS HUMANOS: UMA VISÃO CRÍTICA

Analisado o processo histórico sobre como se chegou à vigente DUDH, o que se observa é ter sido o texto uma amálgama de direitos de primeira e segunda geração. Além do preâmbulo, no qual se verifica a opção pelo princípio fundamental da dignidade da pessoa humana como parâmetro de interpretação de seu conteúdo, quatro são as colunas de sustentação da DUDH: direitos e liberdade de ordem pessoal (art. 3 a 11); direitos do indivíduo em relação aos grupos dos quais fazem parte (art. 12 a 17); direitos políticos (art. 18 a 21); direitos econômicos, sociais e culturais (art. 22 a 27).

Como se observa pela breve descrição acima, o conteúdo final do texto da DUDH revela um equilíbrio entre as diferentes ideologias e as diferentes visões presentes no momento de sua elaboração. O principal problema da época era o grande conflito ideológico-político que se vivia nos momentos da elaboração da carta, qual seja, o conflito Estados Unidos - União Soviética. As doutrinas capitalista (defesa dos direitos de caráter civil e político, das liberdades clássicas das democracias ocidentais) e socialista (defesa dos direitos sociais, econômicos e culturais, deixando de lado os direitos civis e políticos clássicos) defendiam dogmas distintos e sua conciliação se tornaria difícil. Nenhuma delas via os direitos humanos como pedra fundamental de sua atuação ou como tema de relevância nacional, mas tão somente como matéria interna, dependente de políticas internas específicas (GÓMEZ ISA, 1999, p. 128).

Hoje, analisando o texto da DUDH em um ambiente livre da dicotomia ideológica do pós-guerra, persistem algumas críticas quanto ao conteúdo do documento. Em primeiro lugar, todo o texto da DUDH fala de um “homem abstrato”, genérico, detentor de liberdades civis e direitos sociais, sem, entretanto, concretizá-lo. Douzinas dá razão à crítica feita Marx sobre a dissimetria entre o “homem abstrato” da declaração e o “homem concreto”, o qual se revelou desassistido e sem a concretização dos direitos listados na DUDH. Essa crítica encontra seu horizonte na proliferação de conteúdos locais e parciais que preencherão o “homem vazio” com uma multiplicidade de cores, formas e características, sempre adaptando o “homem da declaração” (utópico) ao “homem” do discurso dominante (concreto) (DOUZINAS, 2009, p. 176).

Segundo, esta ideia do “ser humano” objeto dos direitos fundamentais declarados na DUDH ainda não foi bem compreendida. Muzaffar descreve uma crise na concepção da ideia do “homem abstrato”, o que acaba por desencadear uma crise de identidade dos direitos humanos, especificamente aqueles contidos na DUDH. Para ele, a deterioração dos direitos humanos na sociedade ocidental está ligada a cinco pontos: racismo branco na Europa e América do Norte; erosão do direito ao trabalho decorrente mal-estar econômico (crise financeira) no ocidente; a dificuldade em proteger o direito de viver sem medo, como corolário do incremento da violência; a desintegração da família como unidade básica, em contraposição ao direito fundamental de fundar uma família; a falta de vontade e a incapacidade de os sistemas políticos ocidentais modificarem a sociedade em aspectos fundamentais e diminuir os confrontos anteriores (MUZAFFAR, 1999).

Em face destes problemas, Muzaffar observa o equívoco da cultura humanista ocidental, baseada em um individualismo exagerado: o grande desafio contemporâneo, asseverou, corresponde a desenvolver uma visão de dignidade humana forjada como uma grande carta de valores e princípios, direitos e responsabilidades, papéis e relações aceitáveis aos seres humanos em todo lugar. A elaboração do conceito de dignidade humana seria o centro do estudo sobre direitos humanos, tornando necessário construir um amplo diálogo, seja entre religiões, seja entre culturas milenares asiáticas e as culturas ocidentais, a fim de focar em problemas contemporâneos concretos (MUZAFFAR, 2009).

Nesta mesma linha, Barreto (2010, p. 62) aponta a necessidade encarar a dignidade humana como uma referência moral obrigatória do coletivo, situada no campo da pré-compreensão: “a dignidade encontra-se na ordem do que não é demonstrável”.

Logo, se é certo que a DUDH congrega a ideia de dignidade humana como guia para a interpretação dos artigos do texto, considerando-a inerente a toda e cada pessoa simplesmente porque ostentam a condição de ser humano, também é certo que as qualidades coletivas do humano transcendem a mera dicotomia historicamente atribuída ao texto.

Mesmo que sua construção originária tenha derivado da reunião de direitos declarados em documentos produzidos sob o mantra liberal (direitos de primeira geração), agregando-se a tais direitos sociais oriundos da revolução socialista (direitos de segunda geração) (GOMÉZ ISA, 1999), a interpretação do texto deve ter o princípio da dignidade da pessoa humana como cimento, isto é, elemento capaz de reunir tais visões em prol de uma nova, adequada aos tempos atuais. Daí a afirmação de Barreto (2010, p. 72):

A dignidade humana é, principalmente, um direito do homem que surge em função da necessidade do reconhecimento de outros direitos da pessoa, que se situem para além dos direitos individuais. Essas novas categorias de direitos fundamentais, reconhecidos nos textos constitucionais, aparecem paralelamente ao surgimento de ideias jurídicas como a de humanidade ou de espécie humana.

A questão, portanto, passa pela releitura da DUDH, a fim de que esta concretize os direitos e os deveres do homem na sua qualidade de humano. Uma sociedade civilizada (aquela em que os indivíduos não humilham uns aos outros) difere de uma

sociedade decente (aquela em que as instituições não humilham seus membros, uma sociedade na qual se reprime razões de humilhação), devendo, a dignidade da pessoa humana, ser perseguida e implementada tanto a nível de políticas públicas quanto a nível de deveres a serem assumidos pelos próprios cidadãos (GOLDEWIJK, BASPINEIRO, CARBONARI, 2002).

Impõe-se, portanto, uma nova forma de compreender a declaração: não se trata mais de uma amálgama de direitos de primeira e segunda geração, mas sim de uma trilha que obriga a formação de políticas públicas efetivas para concretização da dignidade da pessoa humana em todas as suas acepções. Como pontua Piovesan, a dignidade da pessoa humana - pedra angular da DUDH - deve guiar uma agenda de inclusão, a qual assegurará desenvolvimento sustentável a todos, atendendo às demandas éticas de justiça social (PIOVESAN, 2002).

2. A JUSTIFICAÇÃO ÉTICA DO TRIBUTO E A DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA

Considerando a ideia de dignidade da pessoa humana como pedra angular da formulação das políticas públicas, certo é que estas deverão atender a um conteúdo ético em prol do desenvolvimento sustentável. Dentre as várias políticas públicas, a política fiscal e tributária corresponde a um dos principais aspectos a serem considerados. Tributos, queira-se ou não, induzem comportamentos econômicos e sociais, influenciam na tomada de qualquer decisão e na promoção das liberdades. O que se verá adiante é como o tributo deve ser eticamente encarado para promover a dignidade da pessoa humana.

2.1 TRIBUTOS COMO PREÇO DA LIBERDADE E SEU CONTEÚDO ÉTICO ATUAL

“Propriedade e direito andam juntos: retire a propriedade e o direito desaparece”. A frase atribuída a Jeremy Bentham, artífice do utilitarismo, retrata bem o fundamento da visão liberal dos tributos: a garantia da propriedade através do Governo, que cobra tributos regulados pela lei (HART, *apud* HOLMES, SUNSTEIN, 1999, 675).

De acordo com Sunstein e Holmes (1999, 1114), se o papel do governo corresponde à manutenção do controle da propriedade, garantindo a segurança jurídica e

a punição de quaisquer atentados à propriedade, tal proteção implica um custo. O montante necessário à proteção da propriedade, à garantia de segurança das transações para aquisição da propriedade, depende, de uma maneira rudimentar, da habilidade do governo em extrair recursos dos cidadãos e aplicá-los aos propósitos públicos. Logo, concluem, o sistema liberal de garantia da propriedade deve tributar os cidadãos.

Carvalho (2013, p. 137) também explica a necessidade dos tributos desde uma perspectiva liberal como sendo o preço necessário à garantia da segurança jurídica nas relações comerciais, quando afirma que

[...] é a renúncia parcial da liberdade que possibilita a manutenção dessa mesma liberdade, pelo monopólio estatal do uso da violência, por exemplo, a segurança contra violência interna (polícia), contra violência externa (forças armadas) e árbitros para dirimir conflitos de interesses entre os indivíduos (juízes).

Se o pleno exercício da liberdade (típico dos direitos de primeira geração) somente poderia ser alcançado através do afastamento do Estado, o tributo traduz este limite entre o público e o privado, desde que conformado à legalidade. Há uma bipolaridade entre tributo e liberdade, pois “a liberdade se autolimita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo os laços de legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo” (TÔRRES, 1999, p. 6).

Quando se observa a DUDH, os artigos I ao XX trazem toda essa carga geracional libertária estampada em seu texto: fala-se em “capacidade para gozar os direitos e as liberdades” (art. 2º), em direito à liberdade (art. 3º), direito à liberdade de locomoção (art. 13), dentre outros. Como já dito, anteriormente, são direitos de primeira geração, liberdades fundamentais tipicamente garantidas pelo pagamento de tributos (TÔRRES, 1999, p. 11).

A crítica à concepção tradicional, fundada na dignidade da pessoa humana, dá outro colorido ao entendimento sobre o tributo como preço da liberdade: a alteridade, a relação com o outro, tornou-se essencial para compreender a função do tributo. O conteúdo ético-moral da dignidade da pessoa humana transpassa os meros conceitos de proteção à liberdade e ao patrimônio, atribuindo ao tributo uma força moral derivada da igualdade material e da solidariedade perseguida pelos deveres fundamentais insertos naquele conceito.

Deve-se, assim, falar em tributo como instrumento ético para concretização do mínimo existencial, como mecanismo de consolidação do dever moral do Estado e do

cidadão em garantir a igualdade material. Conforme asseverou Gallo (2011, p. 94), deve-se aspirar a um ordenamento tributário de fundo moral, cuja aspiração seja a de corrigir as consequências do mercado (e da propriedade), adjudicando-lhe uma função de justiça fiscal e que discipline o dever de contribuir aos gastos públicos como dever de solidariedade.

A tributação se adequa à dignidade da pessoa humana na medida em que transpassa a mera defesa da propriedade e atua com o foco a concretizar uma sociedade igualitária sob dois pontos de vista: o do contribuinte e o do Estado. Para o contribuinte, fala-se no dever de contribuir (afastando, por conseguinte, a moralidade de evasão fiscal) devidamente limitado a um valor tal que a contribuição não venha a causar-lhe problemas de subsistência. Para o Estado, o dever ético-moral tributário reside no dever de arrecadar em consonância com o limite posto pelo mínimo existencial, na forma prescrita pela lei, com pouquíssima margem de discricionariedade. Há, portanto, uma concomitância entre o dever de pagar tributos e o direito de arrecada-los, a fim de que concretizem princípios éticos presentes nos direitos fundamentais (TIPKE, 2002, p. 91-92).

Então, em um primeiro momento, pode-se afirmar que a introdução do princípio fundamental da dignidade da pessoa humana, a partir da DUDH, transformou a tributação em meio para concretização de direitos, garantias e deveres fundamentais do ser humano concreto. Direitos de primeira e segunda geração passaram a ser encarados como uma coisa única, alinhavados pelo fio do princípio da dignidade da pessoa humana, passando-se a ver a pessoa por trás da propriedade. Esta pessoa, esse ser humano concreto não pode ser relegado a um número como forma de se medir quantitativa e objetivamente o valor da obrigação tributária.

A política tributária deve ser calcada em aspectos de igualdade material para distribuição da carga tributária e na (re)distributividade do sistema, através da entrega de serviços mínimos à população (água, energia elétrica, moradia e cultura em quantidade mínima para garantir a existência digna). Tais aspectos não precisam estar necessariamente ligados a uma tradição, mas apenas que se adequem aos princípios éticos traduzidos nos direitos fundamentais previstos na Constituição, como corolários que são do princípio da dignidade da pessoa humana (TIPKE, 2002, p. 89). Como afirma Buffon (2009),

o campo tributário talvez seja o terreno mais fértil no qual possa ser semeada ou resgatada a ideia da solidariedade social. Tal ocorre, porque essa ideia esteve tradicionalmente conectada com a ideia de um “modelo tributário justo”, entendido como aquele que observa sobretudo aos ditames de que a carga tributária: a) deve estar adstrita à efetiva capacidade econômica do contribuinte; b) quando não adstrita à capacidade contributiva, deve visar à concretização de um objetivo constitucionalmente posto (extrafiscalidade).

Ocorre que a moralidade e ética tributárias, traduzidas através do princípio da capacidade contributiva, não estão imune a desafios e críticas. Gallo (2011, p. 139-140) aponta um dos desafios, quando afirma a dificuldade de controle quanto ao reparto do gasto público. Se se entender que a decisão quanto ao gasto é política, o reparto da carga tributária acompanharia o montante do gasto público necessário à realização da justiça social, não havendo qualquer controle de fundo constitucional ou judicial. Por outro lado, o controle constitucional, oriundo dos princípios e garantias fundamentais, autoriza a limitação quanto ao reparto da carga tributária, impedindo que a cobrança assuma contornos confiscatórios.

Herrera Molina (1998, p. 180-181) também adverte que aferrar-se à capacidade contributiva como fundamento da ética tributária revela a possibilidade de negativa de outros direitos fundamentais. Nestes casos seria necessário decidir se entraria em jogo a proteção a todos os direitos afetados (acumulação) ou se somente seria preciso controlar a lesão a um deles (exclusão). Dado que todos os direitos fundamentais deitam raízes na dignidade da pessoa humana, a regra geral seria a acumulação de direitos, optando, o autor, pelo controle de constitucionalidade do gasto público.

No campo das críticas, Posner (2007, p. 467) afirma que pensar o direito desde um ponto de vista ético não oferece respostas jurídicas a dilemas concretos, atuando como um metadiscurso. A filosofia moral, em suas palavras, “não tem as chaves da solução - na verdade, é um reflexo - dos dilemas morais que tornam tantas questões jurídicas difíceis de responder”.

A crítica, entretanto, não se afigura pertinente, pois a filosofia moral deve ser considerada um “bem-fazer prático” e não meramente um metadiscurso (GRONDIN, 2012, p. 177). Ela não fala sobre o direito, mas introduz o valor “dignidade humana” (e toda sua carga moral sobre o importar-se com o outro) como forma de escapar à superficialidade típica da restrição ao conceito de dever do positivismo jurídico. O juízo pragmático acima posto determina algumas condições para ações ou condutas em relação a atitudes ou decisões, isto é, proposições sobre direitos humanos (e por

consequente sobre a dignidade humana ali inserida) não são teóricas por norma, mas possuem uma dimensão prática: elas implicam uma convocação à ação (NINO, 2011, p. 120).

Assim, tanto a noção de tributo, quanto a resolução dos dilemas decorrentes do conflito entre justiça fiscal e justiça social, devem ser resolvidos através de um juízo de valor pragmático utilizando a dignidade da pessoa humana como valor decisório eticamente justificável. E isto somente pode ocorrer no contexto da construção do sentido dos direitos fundamentais constitucionalizados, isto é, elaboração de um juízo decisório típico e vinculado à concretização (caso a caso) destes direitos.

Por isto, Nino (2011) afirma que os direitos diferem das metas coletivas pelo fato de serem, os primeiros, distributivos e individualizados. Cabe a cada um dos membros da sociedade exercer seus direitos ou não, inclusive admitindo-se a possibilidade de sua distribuição heterogênea. No campo tributário, se a carga fiscal não pode ser igual para todos, em face da desigualdade concreta, a dignidade da pessoa humana admite (e exige) seu reparto de forma heterogênea, tratando aos desiguais desigualmente.

Assim, entender a tributação a partir da dignidade humana significa a introdução de um dever moral concretizável através da elaboração de uma política fiscal direcionada à concretização de um mínimo existencial.

2.2 O IMPACTO DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA NA COMPREENSÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO EM UMA SOCIEDADE GLOBAL.

Apesar de o princípio da dignidade da pessoa humana ter contribuído fortemente para o resgate da concepção moral da existência humana, as experiências estatais de bem-estar social se mostraram abaladas em razão de uma crise funcional do Estado. A combinação de baixo crescimento econômico, aceleração inflacionária e desequilíbrio orçamentário, ou, em outras palavras, o conflito entre reserva do possível e o bem-estar social, abalaram a confiança no modelo de Estado intervencionista então vigente (BUFFON, 2009).

Constatado o desmantelamento do Estado de bem-estar e, por conseguinte, a diminuição da importância da alteridade e a moral por trás dela, deu-se o incremento do movimento neoliberalista. A principal face deste fenômeno foi a globalização, a qual

exacerbou a transnacionalização dos mercados, das empresas, afetou as bases arrecadatórias dos Estados, e, principalmente, colaborou para intensificar a reificação das relações humanas. A crise econômica de 2008 veio demonstrar que a globalização exige não só a necessidade de regulação e fiscalização mais pujantes por parte do Estado, mas também que as sociedades contemporâneas devem repensar seus benefícios (CHEVALLIER, 2010, p. 281).

A globalização instaurou uma crise funcional do Estado ao se perceber a falta de concretização dos direitos humanos e das garantias fundamentais deles decorrentes. Não se percebeu o avanço do mínimo existencial. Ao contrário, o que se observou foi a exacerbção das desigualdades.

A desigualdade de manifesta no momento em que os países de regiões periféricas frequentemente passam a experimentar dificuldades em promover seu desenvolvimento, enquanto os países centrais buscam oportunidades de investimento para manter seu próprio padrão de desenvolvimento. Em certos estágios, ambos podem beneficiar-se de regimes tributários mais atrativos para atrair investimentos, concedendo benefícios para a obtenção de renda passiva ou ativa², influenciando o desenvolvimento e a concretização dos direitos humanos (e em especial a dignidade da pessoa humana).

Em outras palavras, em uma sociedade globalizada a disputa tributária transpassa fronteiras. Muitas das regras pensadas originalmente para dar garantia e segurança aos investimentos estrangeiros, a evitar a dupla tributação, levaram ao oposto do que se desejava: a total evasão dos tributos.

Ditas regras não mais refletem a integração econômica desejada, seja do ponto de vista patrimonial, seja do ponto de vista do desenvolvimento e concretização dos direitos humanos. Ao contrário, deixa-se mais evidente o efeito danoso da globalização, que é a redução da tributação sobre a renda dos grupos empresariais transnacionais, dando-lhes injusta vantagem competitiva sobre negócios menores³. Tal vantagem não só exacerba a divisão entre ricos e pobres, como também fomenta a exploração e a transferência indevida de capital.

² Informação extraída do site da ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE, sob o título *Harmful tax competition*. Paris, França, 1998. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904184.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2013.

³ Informação extraída do site da OCDE sob o título *OECD urges stronger international co-operation on corporate tax* [S.I., 2013]. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/oecd-urges-stronger-international-co-operation-on-corporate-tax.htm>>. Acesso em 22 fev. 2013. Matéria postada no site OECD, no hiperlink Tax.

Observa-se, assim, que a sociedade global impacta a forma tradicional de ser ver a tributação como “o preço da liberdade”, colaborando para o acirramento da crise vivida pelos Estados. A erosão da base tributária e a realocação de lucros (BEPS em inglês) possui relação direta com a crise funcional e o envelhecimento dos princípios de tributação comuns aos diversos regimes nacionais, no que tange à integração dos regimes tributários⁴.

Não se observa a existência de um consenso sobre o papel destinado à tributação como mecanismo de modificação e concretização da dignidade da pessoa humana a nível internacional. Ela é vista apenas como meio para obtenção de recursos por parte do Estado e uma barreira a ser vencida por parte do contribuinte.

Tributação transnacional e dignidade da pessoa humana, portanto, estão relacionados: para haver a concretização do último, necessário repensar o primeiro desde um ponto de vista ético e a nível global. Gallo (2011, p. 162) considera que o problema fundamental, neste campo, seria o de modificar o discurso “quanto daquilo que é meu pode o Estado tributar” para “como e através de que meios o Estado pode razoavelmente determinar o que eu devo considerar como meu”.

Nesta perspectiva, a questão da razoabilidade também apresenta relação com o gasto público e a eficiência da administração na gestão deste gasto: ao Estado somente seria lícito aumentar ou diminuir a carga tributária se gerisse bem os recursos que lhe são disponibilizados pelos cidadãos (GALLO, 2011, p. 163). O conteúdo ético da tributação, portanto, visa a diminuir não só a disputa entre os Estados, considerados como atores globais, mas também a disputa entre Estados e contribuintes. Tal repensar visa, na esteira da refundação do papel do Estado, buscar a concretização dos direitos fundamentais e em especial da dignidade humana.

O desafio se torna ainda maior quando se pensa na função tributária estatal desde uma perspectiva constitucional, isto é, ligada a um território, a uma soberania e devendo ser moldado segundo o interesse humano presente nos direitos fundamentais constitucionalizados. Em outras palavras, ainda se pensa na política tributária como uma política soberana, praticada por um único agente, dentro de um território e de maneira superior aos interesses coletivos e do ser humano.

Ocorre que há um significativo grau de convergência entre os sistemas tributários nacionais, levando-se à conclusão de que existe uma coerência no direito tributário

⁴ Informação extraída do site da sob o título *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. P. 47.

internacional. Apesar de a face visível desse sistema é a rede de tratados para evitar a dupla tributação internacional, o incremento da troca de informações pela sociedade global, também influencia os tribunais internos a levar em consideração não só a legislação interna, mas também as fontes de direito externo quando interpretam as operações transnacionais (AVI-YONAH, p. 149).

A convergência típica da sociedade global demanda duas formas de análise: jurisdição global (tributação do residente pela renda mundial) ou jurisdição da fonte (tributação local) (AVI-YONAH, 2012, p. 149). No primeiro caso, os residentes e não residentes seriam tributados pela renda mundial, porém no segundo caso há problemas práticos e teóricos, como por exemplo justificar a tributação da renda produzida pelos não residentes fora do território. No caso da tributação local, o Estado tributa a todos pela renda obtida na fonte, isto é, residentes e não residentes estão sujeitos à tributação da renda produzida nas fronteiras do Estado.

Entender a tributação da renda em um ambiente global, portanto, demanda o rompimento de barreiras e a comunicação entre diversas linguagens e diversas culturas. A renda passiva do contribuinte espanhol, por exemplo, é a renda ativa da operação obtida no Brasil, através da exploração da atividade econômica. Neste contexto, concretizar a dignidade da pessoa humana através da tributação significa, também, abrir a construção de sentido da legislação tributária para a experiência estrangeira:

As ordens estatais, internacionais, supranacionais, transnacionais e locais, consideradas como tipos específicos, são incapazes de oferecer, isoladamente, respostas complexamente adequadas para os problemas normativos da sociedade mundial. Os modelos de constitucionalismo internacional, supranacional ou transnacional, como alternativas à fragilidade do constitucionalismo estatal para enfrentar os graves problemas da sociedade mundial, levam a perspectivas parciais e unilaterais, não oferecendo, quando considerados isoladamente, soluções adequadas para os problemas constitucionais do presente (NEVES, 2009, p. 131).

Olvida-se de que a própria legislação infraconstitucional apresenta elementos de conexão⁵ e mesmo que, em um mundo globalizado, é bastante comum a afetação das políticas soberanas a empresas transnacionais. Isto quer dizer que em um mundo

⁵ Elementos de conexão significa “o elemento da previsão normativa que, eterminando a ‘localização’ de uma situação da vida num certo ordneamnto tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplocação das leis desse ordenamento a essa mesma situação (Xavier, 1999, p. 174).

globalizado há uma transposição dos efeitos da constituição para além das fronteiras estatais. Nas palavras de Neves (2009, p. 129):

Quando questões de direito fundamentais ou de direitos humanos submetem-se ao tratamento jurídico concreto, perpassando ordens jurídicas diversas, a “conversação” constitucional é indispensável. Da mesma maneira, surgindo questões organizacionais básicas da limitação e controle de um poder que se entrecruza entre ordens jurídicas, afetado os direitos dos respectivos destinatários, impõe-se a construção de “pontes de transição” entre as estruturas reflexivas das respectivas ordens.

Neste sentido, os Estados devem superar o dualismo da territorialidade e da soberania para adotar uma solução capaz de coordenar as competências tributárias de acordo com o dever fundamental de pagar impostos, como já afirmou Casalta Nabais (2009, p. 185):

[...] o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

A questão que se coloca, então, é a seguinte: em um ambiente globalizado, a tributação internacional deve ser baseada no paradigma da ética e moralidade típicas da dignidade da pessoa humana, devendo a dignidade ser concretizado através da construção de sentido que coordene as necessidades do Estado da fonte e o da residência do contribuinte.

Há um dever fundamental de pagar impostos em operações transnacionais, decorrente da força normativa da Constituição onde a empresa transnacional atua. Este dever decorre do compromisso ético (a moralidade do contribuinte) imposto pelo princípio da dignidade da pessoa humana aplicável a estas operações.

Lançar mão de paraísos fiscais e planejamentos tributários com propósito manifestamente evasivo não pode ser considerada uma prática comum ou mesmo tolerável às empresas transnacionais. O pagamento do valor do tributo de acordo com a capacidade contributiva, isto é, o pagamento do *fair share*, é um dever de toda empresa transnacional. Ante a necessidade de manutenção de uma base arrecadatória mínima, não para a “proteção da liberdade”, mas sim para a “concretização do mínimo

existencial”, os Estados devem interpretar a legislação tributária com base em valores éticos também em casos transnacionais ou globais.

Eis aqui, portanto, o maior contributo da introdução do princípio da dignidade da pessoa humana como fundamento hermenêutico do direito tributário: inserido inicialmente através da DUDH, acopla-se como objetivo constitucional a ser concretizado na formulação das decisões tributárias. Considerando que a dignidade da pessoa humana é um princípio comum a várias Constituições, pode-se concluir, também, que ele atua em nível transnacional, vinculando o intérprete a toma-la como guia decisório para solver os problemas típicos da tributação na pós-modernidade, bem como acarretando consequências jurídicas vinculativas (HÖFFE, 2000, p. 83).

3. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

ANDRADE, André Martins de. **A tributação universal da renda empresarial. Uma proposta de sistematização e uma alternativa inovadora.** Belo Horizonte: Fórum, 2008.

AVELÃS NUNES, Antonio José. **As voltas que o mundo dá... Reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

AVI-YONAH, Reuven Shlomo. **Global perspectives on income taxation law.** Oxford University Press, 2011.

BARRETO, Vicente de Paulo. **O fetiche dos direitos humanos e outros temas.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

BUFFON, Marciano. **A crise estrutural do Estado contemporâneo: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade.** In MORAIS, José Luis Bolzan de. *O Estado e suas crises.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

BURKE, Edmund. **Reflexões sobre a revolução em França.** Brasília: Universidade de Brasília, 1982

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária.** São Paulo: Saraiva, 2013.

CASALTA NABAIS, José. **O dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2009.

CHEVALLIER, Jacques. **O Estado pós-moderno.** Belo Horizonte: Fórum, 2010.

DOUZINAS, Costas. **O fim dos direitos humanos.** São Leopoldo: Unisinos, 2009.

FUKUYAMA, Francis. **The origins of political order: from prehuman times to the French Revolution.** Profile Books, 2011.

- GALLO, Franco. **Las razones del fisco. Ética y justicia en los tributos**. Madrid: Marcial Pons, 2011.
- GOLDEWIJK, Berma Klein. Implementations of Rights. In: GOLDEWIJK, Berma Klein; BASPINEIRO, Adalid Contreras; CARBONARI, Paulo César (Orgs.). **Dignity and Human Rights**. Bélgica: Intersentia, 2002.
- GÓMEZ ISA, Felipe. La declaración universal de derechos humanos: algunas reflexiones en torno a su génesis y a su contenido. In: **La Declaración universal de derechos humanos en su cincuenta aniversario**. Bilbao: Universidad de Deusto, 1999.
- GRONDIN, Jean (org.). **O pensamento de Gadamer**. São Paulo: Paulus, 2012.
- HERRERA MOLINA, Pedro Manuel. **Capacidad económica y sistema fiscal. Análisis del ordenamiento español a la luz del Derecho alemán**. Madrid: Marcial Pons, 1998.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: WW Norton & Company, 1999.
- HÖFFE, Ottfried. **Derecho intercultural**. Barcelona: Gedisa, 2000.
- LOSURDO, Domenico. **Contra-história do liberalismo**. São Paulo: Ideias & letras, 2006.
- MUZAFFAR, Chandra. **From human rights to human dignity**. In: VAN NESS, Peter. **Debating human rights: critical essays from the United States and Ásia**. London: Routledge, 1999.
- NEVES, Marcelo. **Transconstitucionalismo**. São Paulo: Martins Fontes, 2009.
- NINO, Carlo Santiago. **Ética e direitos fundamentais**. São Leopoldo: Unisinos, 2011.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. Harmful tax competition. Paris, França, 1998. Disponível em <<http://www.oecd.org/tax/harmfultaxpractices/1904184.pdf>>. Acesso em: 22 fev. 2013.
- ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E O DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO - OCDE. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing. <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>>. P. 47.
- PIOVESAN, Flávia. Instruments for implementation. In: GOLDEWIJK, Berma Klein; BASPINEIRO, Adalid Contreras; CARBONARI, Paulo César (Orgs.). **Dignity and Human Rights**. Bélgica: Intersentia, 2002.
- POSNER, Richard. **Problemas de filosofia do direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2007.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo : Saraiva, 2011.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y del contribuyente**. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TÔRRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário. Vol III: os direitos humanos e a tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.