

**A RELAÇÃO ENTRE OS DIREITOS FUNDAMENTAIS E OS TRIBUTOS.  
THE RELATIONSHIP BETWEEN FUNDAMENTAL RIGHTS AND TAXES.**

Demetrius Nichele Macei<sup>1</sup>

Gabriela M. H. de Barros Donate<sup>2</sup>

**RESUMO**

O presente artigo tem a finalidade de demonstrar a relação entre tributação e direitos fundamentais. Direciona-se o texto a examinar como a tributação serve para concretizar o exercício da cidadania. Aponta-se ainda que a tributação pode ser utilizada como modo a dificultar o exercício desses direitos que são amparados pela Constituição Federal. Indaga-se assim se os direitos fundamentais são preservados quando se efetiva a tributação. Essa a problemática central do trabalho.

**PALAVRAS-CHAVE:** Tributação; Direitos Fundamentais; Cidadãos; Relação Jurídica Tributária.

**ABSTRACTY**

The presente article have a finally the show a relationship between taxation and fundamental rights. The text aims to examine how taxation serves to concretize the exercise of citizenship. It i also pointed out that taxation can be used as a way to hinder the exercise of these rights that are supported by the Federal Constitution. It is therefore asked whether fundamental rights are preserved when taxation is effective. This is the central problem of the work.

**KEY-WORDS:** Taxation; Fundamental rights; Citizens Tax Legal Relationship.

<sup>1</sup> Pós-doutorado na Faculdade de Direito do Largo São Francisco (USP). Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (2012). Mestre em Direito Econômico e Social (2004) e Especialista em Direito Empresarial (2000), ambos pela Pontifícia Universidade Católica do Paraná, Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Paraná (1994). Professor de Direito Tributário na graduação, especialização, mestrado e doutorado na Faculdade de Direito Curitiba (UNICURITIBA).

<sup>2</sup> Mestranda em Direito Empresarial e Cidadania pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Graduada em Direito pelo Centro Universitário Curitiba – UNICURITIBA.

## **1 INTRODUÇÃO**

Verifica-se a importância dos Direitos Fundamentais como cláusulas pétreas pela Constituição Federal, possuindo a função de garantir ao administrado o exercício desses direitos.

No entanto, é certo que o Estado necessita de receitas tributárias para tornar possível ao administrado o exercício desses direitos.

Dessa forma, para que haja pelo cidadão o exercício do seu direito fundamental, este necessariamente deverá realizar compulsoriamente o pagamento de tributos, a fim de financiar as atividades estatais e a garantia desse exercício.

Para tanto, esta relação jurídica de tributação e Direitos Fundamentais entre Estado e administrados pode ser considerada harmoniosa?

Em virtude disso, poderá o Estado ou o agente público ser responsabilizado pelos atos que impedem o cidadão de usufruir dos seus Direitos Fundamentais?

Ainda, a problemática principal do presente estudo, se volta justamente para a afetação ou não pela tributação dos direitos fundamentais, sendo um tema um tanto quanto complexo, porque, como já mencionado, a tributação necessita de recursos para tornar efetivo o exercício pelo cidadão dos seus Direitos Fundamentais.

Portanto, o que se pretende apresentar com este estudo é se existe harmonia entre a relação de tributação e Direitos Fundamentais e quais são as garantias que o cidadão possui frente ao abuso de autoridade do Estado e seus agentes públicos e se a tributação pode ser utilizada para fins de viabilização e garantia dos Direitos Fundamentais a todos os cidadãos.

## **2 TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Cabe ao Estado o exercício da atividade de tributação, que consiste basicamente na arrecadação a fim de fornecer fomento necessário para que este torne possível o desenvolvimento das suas atividades previstas pela Constituição Federal, dentre estas, o cumprimento dos direitos fundamentais e serviços públicos.

Tributo de acordo com o artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>1</sup> é *“Toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*.

O Estado detém a competência para instituição de tributos conforme previsto no artigo 150, inciso I da Constituição Federal<sup>2</sup>, podendo delegar a pessoas de direito público ou privado as competências de arrecadação e fiscalização desses tributos, nos termos do artigo 8º do Código Tributário Nacional.<sup>3</sup>

Para o cumprimento dos serviços públicos e direitos fundamentais previstos pela Constituição Federal como garantias de todos os cidadãos, é necessário que haja pelos administrados, o dever de contraprestação através dos tributos.

De acordo com Lourival Vilanova (ano, p.139), o direito fundamental

É uma conquista do Estado do Direito, do Estado Constitucional em sentido estrito, a fixação dos direitos reputados fundamentais do indivíduo, e a enumeração das garantias para tornar efetivos tais direitos, quer em face dos particulares, quer em face do Estado mesmo.

A importância dos direitos fundamentais é uma conquista dentro dos tempos modernos, visto que até o passado os direitos individuais não eram sequer apontados como importantes pelo Estado, o que no Brasil passou a mudar com a promulgação da Constituição Federal de 1988.

No entanto, antes de nos aprofundarmos nos direitos fundamentais e na sua importância dentro de uma sociedade justa e igualitária, precisamos entender como esses direitos são garantidos através da contraprestação efetuada pelo indivíduo que será posteriormente beneficiado, em tese.

Para tanto, é necessário identificar que o tributo é a contraprestação que permite a garantia e a concretização efetiva dos direitos fundamentais e que sem isto, o Estado, sozinho, não consegue gerar recursos por esforços próprios, dependendo da contribuição da sociedade,

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei nº 5. 172/1966 que instituiu o Código Tributário Nacional. Promulgada em 25 de outubro de 1966. Art. 3. Disponível: [https://focem.mercosur.int/uploads/normativa/DEC\\_001-2010\\_PT\\_FERR1\\_Regulamento%20FOCEM-6.pdf](https://focem.mercosur.int/uploads/normativa/DEC_001-2010_PT_FERR1_Regulamento%20FOCEM-6.pdf). Acesso em: 15 de jan. 2020.

<sup>2</sup> BRASIL. Constituição Federal do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Art. 150, inciso I. Disponível: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 15 de jan. 2020.

<sup>3</sup> BRASIL. Lei nº 5. 172/1966 que instituiu o Código Tributário Nacional. Promulgada em 25 de outubro de 1966. Art. 8. Disponível: [https://focem.mercosur.int/uploads/normativa/DEC\\_001-2010\\_PT\\_FERR1\\_Regulamento%20FOCEM-6.pdf](https://focem.mercosur.int/uploads/normativa/DEC_001-2010_PT_FERR1_Regulamento%20FOCEM-6.pdf). Acesso em: 15 de jan. 2020.

a fim de torná-la justa e igualitária, preceito este, também Constitucional, amparado no artigo 3º, inciso I.<sup>4</sup>

Assim, retomemos ao artigo 3º do Código Tributário Nacional, acima transcrito, que nos permite entender que tributo possui diversas características, como a compulsoriedade, o caráter pecuniário da prestação e o fato de que tributo não constitui sanção por ato ilícito, mas sempre decorrente de ato lícito.

A compulsoriedade significa a obrigação do contribuinte a determinado comportamento, obrigando-o a realizar determinada ação sob pena de consequências legais.

Já a prestação é o pagamento em moeda do tributo exigido, para só então este ser considerado extinto.

E o tributo como não sanção do ato ilícito é de extrema importância para a compreensão desse instituto, que não pode advir de um ato ilícito, mas sim de um fato lícito para que haja o nascimento da obrigação tributária, o que não quer dizer que, caso haja o descumprimento dessa obrigação lícita o contribuinte sofra penalidades.

Para Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 403)

Foi oportuna a lembrança trazida pelo artigo 3º do CTN, uma vez que os acontecimentos ilícitos vêm sempre atrelados a providência sancionatória e, fixando-se o caráter lícito do evento, separa-se, com clareza, a relação jurídica do tributo da relação jurídica atinente às penalidades exigidas pelo descumprimento de deveres tributários.

Percebe-se claramente, que a instituição de tributos jamais decorrerá de um ato ilícito, permitindo ao contribuinte arcar com sua obrigação perante o fisco, que necessariamente fará uso da arrecadação fornecida ao erário para garantia justamente dos direitos fundamentais almejados na Constituição Federal.

Por isso que a tributação é um poder-dever do Estado, que emprega instrumentos capazes de obter os recursos necessários para o desempenho das suas atividades, cumprindo dessa forma os objetivos constitucionais.

Regina Helena Costa (2013, p.2) aponta a importância da tributação para a concretização dos direitos fundamentais: “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”.

---

<sup>4</sup> BRASIL. Constituição Federal do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Art. 3º, inciso I. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 de jan. 2020.

Diante dessa relação jurídica tributário formada entre Estado e administrados, em busca da arrecadação para o cumprimento das atividades Estatais, dentre elas a garantia dos direitos fundamentais, o Estado necessariamente detêm a Poder de exigir tributos, ao passo que o administrado possui a liberdade individual, direito este fundamental e que deve ser respeitado pelo Estado.

Ocorre que, na relação jurídica tributário o Estado atinge os direitos fundamentais dos administrados, como o direito à propriedade e a liberdade, vez que o Estado suprime parte do patrimônio do indivíduo para arcar com as despesas e necessidades da sociedade como um todo e restringe a sua liberdade na medida que o administrado não tem a opção de não pagar o tributo, vez que pode sofrer penalidades.

O Estado, portanto, possui o direito de tributar e o administrado possui o dever de pagar tributos, sendo que tais fatos encontram amparo na Constituição Federal, respectivamente nos artigos 145 a 162<sup>5</sup> que tratam sobre o capítulo do Sistema Tributário Nacional.

Como a própria Constituição Federal trata sobre o Sistema Tributário Nacional, e a nossa Carta Magna possui a característica de rigidez, certo é, que o Sistema Tributário Nacional também é dotado de rigidez e que por isso só poderia haver uma modificação em sua estrutura, através de uma emenda constitucional.

Ainda, aquilo do Sistema Tributário Nacional que não está prescrito na Constituição Federal, estará indicado na legislação infraconstitucional, que deverá sempre respeitar a Carta Magna, o que restringe a liberdade dos legisladores ordinários, que devem seguir à risca os preceitos constitucionais.

Essa rigidez da Constituição Federal de 1988 torna difícil a modificação do Sistema Tributário Nacional e restringe a liberdade dos legisladores, trazendo algumas limitações, dentre as quais as conhecidas cláusulas pétreas.

O art. 60, §4º, da Constituição Federal versa sobre os direitos e garantias individuais dos cidadãos, bem como direitos do Estado. As cláusulas pétreas impedem que por meio de emenda à Constituição haja alterações dos direitos e garantias individuais e a forma federativa e separação dos poderes do Estado.

Rafael Pandolfo (2012, p. 73) afirma que:

---

<sup>5 5</sup> BRASIL. Constituição Federal do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Arts. 145 a 162. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 16 de jan. 2020.

O art. 60, §4º, da Constituição Federal de 1988, veda a deliberação de proposta de emenda constitucional tendente a abolir os direitos e garantias individuais dos cidadãos. Entre os direitos e garantias subsumidos ao aludido dispositivo, estão, sem dúvida, os enunciados identificados com os limites constitucionais que, tutelando os contribuintes, impõem um obstáculo ao exercício da competência tributária das diversas pessoas jurídicas de direito público.

Como está previsto nas cláusulas pétreas limitações ao exercício da competência tributária dos entes públicos, não podendo estes ferir os direitos e garantias individuais, não podendo existir, por exemplo, criação de tributo sem lei que o tenha estabelecido.

Caso o fisco exija, estará ferindo princípio fundamental do contribuinte de direito à propriedade, bem como infringirá o Princípio da Legalidade Tributária.

Dessa forma, os direitos e garantias individuais, por serem cláusulas pétreas, são impassíveis de qualquer mudança por parte do Estado, servindo de limitação ao Estado no tocante a tributação, não podendo este agir a seu bel prazer e conforme bem entender, sabendo que, tem uma Constituição Federal que respeita os direitos e garantias fundamentais de todo cidadão, pelo menos no papel.

Claro está da importância para o Estado no que diz menção a arrecadação de tributos para a realização e concretização das suas atividades como um todo, dependendo o Estado da contribuição compulsória do contribuinte.

No entanto, o propósito do presente estudo é demonstrar como o Estado atinge os direitos fundamentais dos indivíduos através da tributação, e como, em virtude disso, tais direitos necessitam de ampla proteção para que o indivíduo não seja sufocado pelo gigantesco poder Estatal.

Roque Antônio Carraza (2008, p. 390) acerca do tema afirmou categoricamente que:

Também não devemos perder de vista que, entre nós, a ação de tributar excepciona o princípio constitucional que protege a propriedade privada (CF, arts. 5º, XXII, e 170, II). Isto explica – pelo menos em parte – a razão pela qual nossa Carta Magna disciplinou, de modo tão rígido, o mecanismo de funcionamento da tributação, ao mesmo tempo em que amparou o contribuinte com grande plexo de direitos e garantias contra eventuais excessos do Poder Público.

Posto isso, é possível verificar a conexão entre tributação e direitos fundamentais, mas como tornar efetiva a garantia desses direitos sem que haja a tributação para assegurá-los? E como impedir que a tributação limite a efetividade dos direitos e garantias individuais?

### **3 DIREITOS FUNDAMENTAIS**

A União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal possuem a competência para criar e instituir tributos. No entanto, isso não quer dizer que essas pessoas políticas podem fazer o que bem entenderem na aplicação dos tributos.

Em virtude dessa preocupação que a Constituição Federal assegurou os direitos fundamentais dos cidadãos como cláusulas pétreas, impassíveis de qualquer mudança.

Em virtude disso, a Constituição Federal ao tratar de direitos fundamentais aos cidadãos, fez menção a garantia a igualdade de todos perante a lei, a inviolabilidade da propriedade privada, a liberdade de opinião, a liberdade de ir e vir da pessoa, a liberdade de consciência etc.

Essas garantias constitucionais são claras proibições ao Estado, limitando a sua atuação perante os indivíduos, a fim de salvaguardar seus direitos.

Atos administrativos e judiciais que ferem esses direitos podem ser declarados inconstitucionais, pois contrários aos preceitos da Carta Magna.

Os direitos fundamentais são direitos subjetivos inerentes ao cidadão, ou seja, já nascem com o indivíduo, mas que sem a devida tutela poderiam ser amplamente lesionados pelo poder Estatal.

O artigo 5 da Constituição Federal concede o direito “à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade”, a todo cidadão.

Todo cidadão é contribuinte, e no caso de matéria tributária, detentor da titularidade de direito fundamental, uma vez que este suporta o ônus do tributo e em virtude disso que a Constituição Federal exige que a tributação se dê dentro dos parâmetros exigidos pela Carta Magna, respeitando assim, os direitos subjetivos dos indivíduos, rigidez essa prevista nos princípios e regras.

Os direitos fundamentais no âmbito tributário dizem menção aos direitos do contribuinte e neste sentido Helenilson Cunha Pontes (In: FISCHER, 2004, p. 82) afirma que:

Justamente pelo caráter dramático da relação entre indivíduo e Estado, enquanto ente tributante, é que a aplicação de direitos fundamentais na relação jurídico tributária assume indiscutível relevo. Com efeito, a crescente invasão do Estado sobre a esfera das liberdades individuais em busca de recursos tributários torna indispensável a construção de uma doutrina que reconheça nos direitos fundamentais a proteção necessária contra as agressões às liberdades individuais.

Nesse sentido, é possível verificar a importância da tutela e resguardo dos direitos fundamentais contra os atos coatores das autoridades públicas na ânsia pela arrecadação, fato este que a Constituição Federal de 1988 se atentou e tentou a certo modo realizar a proteção.

Mas nem sempre a garantia dos direitos do indivíduo era colocada como questão importante em um Estado de Direito, sendo que somente nos tempos modernos tais direitos passaram a ser insculpidos como direitos fundamentais, a saber Roque Antônio Carrazza (2008, p. 396) menciona que:

“A aceitação da existência de direitos públicos subjetivos dos cidadãos, oponíveis ao próprio Estado, é uma das mais expressivas conquistas dos tempos modernos. Sim, porque, até o passado mais ou menos próximo, era pacífica a ideia de que os Estados e os entes públicos ocupavam uma posição muito superior à ocupada pelos indivíduos. Os direitos do Estado, em relação aos indivíduos, sempre foram aceitos sem objeções. Só mais recentemente, porém, é que se começou a aceitar a existência de direitos individuais, em relação ao Estado. Isto decorreu em virtude do paulatino acolhimento das novas concepções do Homem no pensamento ocidental, resultado de milenares meditações”.

Dada a importância da proteção dos direitos fundamentais em matéria tributária, Regina Helena Costa (ano 2013, p. 565 e 566) afirma que

A qualificação de direitos constitucionais como fundamentais reside no regime jurídico de especial proteção que a Constituição lhes outorgou, traduzindo, 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).

Pagar tributo é um dever fundamental de todo cidadão, no entanto, esse dever deve ser respeitado pelo Poder Público, que não pode utilizar o seu poder como instrumento de arrecadação que fere os direitos fundamentais, devendo o Estado conhecer os seus limites constitucionais.

#### **4 DA RESPONSABILIDADE DOS AGENTES PÚBLICOS E ESTADO**

Conforme já exposto, não há como desvincular os direitos fundamentais da tributação, na medida em que aquele necessariamente precisa deste para bancar a atividade estatal.

A relação entre tributação e direitos fundamentais se inicia quando o legislador, ao criar um tributo, elege em sua regra matriz de incidência, conteúdo econômico, que fornece suporte para a exigência de tributo, no caso, este conteúdo econômico afeta justamente a propriedade econômica do sujeito passivo, seu direito fundamental.

Regina Helena Costa (ano, p. 566) afirma que “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”.

Dessa forma, como os direitos fundamentais dão suporte à atividade tributante do Estado, na medida que sem esses direitos constitucionais o Estado não poderia realizar a tributação, os direitos fundamentais também servem de limites à tributação quando esta não for transparente.

Atualmente, a transparência na relação jurídica tributária no Brasil é quase inexistente, vez que muitas vezes o administrado tem visto ser atingido os seus direitos fundamentais de propriedade privada e direito à liberdade através da tributação.

O fisco muitas vezes age sem a observância das regras e princípios jurídicos, afetando inclusive os direitos fundamentais dos contribuintes, vez que estes sempre serão os mais fracos da relação.

Tal fato nos leva a um questionamento importante, até quando quem age em nome do Estado agirá de forma arbitrária, ilegal e inconstitucional? Quem age em desconformidade constitucional, no caso o agente público, deve ser responsabilizado pessoalmente por seus atos.

O Supremo Tribunal Federal reconhece que quando o agente público ferir os direitos do contribuinte este deverá responder pessoalmente por seus atos, vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. FORMAÇÃO DE LITISCONSÓRCIO PASSIVO NECESSÁRIO. INTIMAÇÃO DESATENDIDA. EXTINÇÃO DO FEITO. ADITAMENTO. DESCABIMENTO. [...] o agente público tem legitimidade para integrar o pólo passivo e é faculdade do lesador chamar ao processo o ente estatal ao qual o agente está vinculado. (STF – RE: 1152170/PR – Paraná, Relator: Min. Edson Fachin, Data de Julgamento: 06/09/2018, Data de Publicação: DJe-189 11/09/2019).<sup>6</sup>

Tal tema encontra-se em repercussão geral junto ao Supremo Tribunal Federal sob o tema de nº 940 após análise do RE-RG 1.027.633:

RESPONSABILIDADE CIVIL – INDENIZAÇÃO – RÉU AGENTE PÚBLICO – ARTIGO 37, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – ALCANCE – ADMISSÃO NA ORIGEM – RECURSO EXTRAORDINÁRIO – REPERCUSSÃO GERAL CONFIGURADA. Possui repercussão geral a controvérsia alusiva ao alcance do artigo 37, § 6º, da Carta Federal, no que admitida a possibilidade de particular,

---

<sup>6</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 1152170 – PR. Relator: Ministro Edson Fachin. DJ: 06.09.2008. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/631896334/recurso-extraordinario-re-1152170-pr-parana?ref=serp>. Acesso em: 21 de jan. 2020.

prejudicado pela atuação da Administração Pública, formalizar ação judicial contra o agente público responsável pelo ato lesivo. (RE 1027633 RG, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 23/03/2017, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-263 DIVULG 20-11-2017 PUBLIC 21-11-2017).<sup>7</sup>

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também possui o entendimento de que o agente público possui responsabilidade pessoal por seus atos, demonstrando o respeito pelos preceitos de preservação dos direitos fundamentais do cidadão em face de atos ilícitos praticados pelo Estado:

RECURSO ESPECIAL. DANO MORAL. ALEGAÇÃO DE ATO ILÍCITO PRATICADO POR AGENTE PÚBLICO ESTADUAL. É FACULDADE DO AUTOR PROMOVER A DEMANDA EM FACE DO SERVIDOR, DO ESTADO OU DE AMBOS, NO LIVRE EXERCÍCIO DO SEU DIREITO DE AÇÃO. RECURSO ESPECIAL PROVIDO PARA AFASTAR A ILEGITIMIDADE PASSIVA DO AGENTE. (REsp 731.746/SE, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 04/05/2009).<sup>8</sup>

Neste sentido que a Constituição Federal, no art. 37, § 6º<sup>9</sup> traz a responsabilidade dos agentes públicos por seus atos:

§ 6º As pessoas jurídicas de direito público e as de direito privado prestadoras de serviços públicos responderão pelos danos que seus agentes, nessa qualidade, causarem a terceiros, assegurado o direito de regresso contra o responsável nos casos de dolo ou culpa.

Diante dessas considerações, podemos verificar a preocupação da Constituição Federal e dos Tribunais Superiores com o tema em questão, pois justamente um ato ilegal e ilícito do Estado pode afetar um direito fundamental do contribuinte que possui o amparo da Carta Magna contra esses ataques.

Pois bem. Voltando a questão, o tributo atinge dois direitos fundamentais dos contribuintes na relação tributária: o direito à propriedade privada e o direito à liberdade.

Conforme mencionado no capítulo segundo a tributação é exigida compulsoriamente do contribuinte, desde que de acordo com determinação legal.

---

<sup>7</sup> BRASIL, Supremo Tribunal Federal. RE nº 1027633 – PR. Relator Ministro Marco Aurélio. DJ: 23.03.2017. Disponível em: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000000968&base=baseRepercussao> Acesso em: 21 de jan. 2020.

<sup>8</sup> BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 731.746 – SE. Relator Ministro Luiz Felipe Salomão. DJ: 05.08.2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=731746&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true> e. Acesso em: 21 de jan. 2020.

<sup>9</sup> BRASIL. Constituição Federal do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Art. 37, § 6º. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 21 jan.2020.

Quando o contribuinte abre mão de parte do seu patrimônio, de sua propriedade privada para realizar o cumprimento compulsório da obrigação tributária, ele tem o seu patrimônio reduzido.

Já com relação ao direito de liberdade, o contribuinte não tem o direito de escolha, tendo o seu comportamento direcionado ao pagamento do tributo, sem opção de escolha, a não ser nos casos de tributos extrafiscais.

Em virtude disso que o tributo não pode ser utilizado com efeito de confisco, nos termos do art. 150, IV<sup>10</sup> da Constituição Federal, por isso da importância da atividade de tributação se adequar ao exercício dos direitos fundamentais dos cidadãos, analisando a tributação não somente como meio de tributação para a concretização dos serviços públicos, mas com o intuito de que por meio desta possa ser concedido a todos os contribuintes o acesso aos seus direitos fundamentais, sem qualquer obstrução pelo Estado.

A tributação deve ser encarada como um dever do cidadão de realizar o pagamento dos seus tributos a fim de receber a contraprestação efetiva do Estado, exercendo assim o cidadão a sua cidadania como um dever e cumprindo o Estado o seu dever de prestar os serviços públicos necessários a todos, a fim de não incorrer em nenhuma ilegalidade em relação aos direitos fundamentais.

Esta é a relação entre tributação e direitos fundamentais, quando o cidadão possui capacidade contributiva (renda, patrimônio, consumo) para cumprir com sua obrigação tributária perante o Estado, mas sem que esta obrigação retire os seus direitos fundamentais.

O respeito do cumprimento dos direitos fundamentais dentro da relação jurídica tributária cabe única e exclusivamente ao Estado, devendo este quando na relação de tributação utilizar do seu poder-dever de exigir tributos, nos limites constitucionais e legais, sob pena do agente público ser responsabilizado pessoalmente conforme mencionado neste estudo.

## **5. DA HARMONIA DA RELAÇÃO TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Nota-se pela exposição acima, que o exercício da tributação pelo Estado deve estar em consonância com os direitos fundamentais dos cidadãos, sendo que, se tal fato não for constatado, deixará de existir harmonia nesta relação e haverá afronta aos direitos fundamentais.

---

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição Federal do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Art. 37, § 6°. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 22 jan. 2020.

A fim de garantir a harmonia entre tributação e direitos fundamentais que a Constituição Federal instituiu princípios, 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).

No entanto, temos o problema de que os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal só podem ser protegidos, quando há a arrecadação de tributos, que pode, infelizmente, inviabilizar o exercício dos direitos fundamentais em diversos casos.

E mais uma vez, a Constituição preocupada com o fato de a tributação obstruir o pleno exercício dos direitos fundamentais, incluiu limitações em determinadas situações em que o Estado sequer poderia realizar a tributação em uma atitude de segurança ao cidadão.

Regina Helena Costa<sup>11</sup> traz o exemplo do direito à saúde previsto no artigo 196 da Constituição Federal, onde valores gastos com saúde não podem ser considerados rendas para fins de tributação do Imposto de Renda, vez que para se tributar por meio de IR, o contribuinte precisa ter ganho patrimonial, o que não se verifica no caso da saúde.

As indenizações recebidas em virtude de um dano ou perda também não podem ser tributadas por meio de Imposto de Renda, por não constituírem em acréscimo patrimonial. Neste sentido, Carrazza (2009, p. 192) afirma que “a indenização não traz à sirga aumento da riqueza econômica do contemplado. É substituição da perda sofrida por seu correspondente valor econômico. Nela há compensação; jamais elevação patrimonial”.

A intributabilidade do Imposto de Renda também recai também sobre as verbas pagas a título de seguro, que possuem caráter indenizatório, vez que o valor pago pelo segurado ao segurador não integra seu patrimônio econômico, na medida que em qualquer momento pode acontecer um sinistro com o segurado. Por isso que é tão somente uma verba indenizatória, impassível se ser exigido Imposto de Renda.<sup>12</sup>

Ainda, a educação, prevista no artigo 205 da Constituição Federal é garantia de todos os cidadãos, e no mesmo sentido da saúde, as despesas gastas com educação não constituem ganho de capital e aumento de patrimônio e em virtude disso não pode ser tributada por meio de Imposto de Renda.

---

<sup>11</sup> COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Superior Tribunal de Justiça – Edição Comemorativa – 25 Anos, 2013, p. 571.

<sup>12</sup> CARRAZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 227-228.

Nos exemplos acima mencionados, se houver a tributação, estremos diante de clara violação aos direitos fundamentais dos cidadãos porque essas verbas decorrem de despesas necessárias à manutenção dos cidadãos.<sup>13</sup>

A Constituição Federal também prevê no artigo 150, § 5º que “a lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias ou serviços”.

Ou seja, é previsto constitucionalmente aos consumidores, por serem estes propagadores de riqueza, o conhecimento dos impostos que estão pagando para que não sejam enganados, por justamente serem a parte mais fraca na relação de consumo.

Assim, diante do exposto, verificamos que o dinheiro pago em forma de tributo ao Estado não é apenas uma arrecadação, é uma forma do Poder Público garantir os direitos fundamentais, mas sem que, contudo, precise ultrapassar os limites constitucionais.

Na medida que a tributação passa a ser tão somente uma arrecadação, o Estado deixa de repassar esse montante aos direitos fundamentais e serviços públicos, ferindo os princípios fundamentais da propriedade privada e liberdade, vez que o contribuinte abre mão do seu patrimônio e liberdade mas em contrapartida não recebe nenhuma contraprestação Estatal.

Portanto, daí reside a importância do Estado de dar a finalidade devida para os tributos arrecadados sob pena de violação dos direitos fundamentais de propriedade privada e liberdade de cada cidadão que contribui com o fisco a fim de ter acesso aos seus direitos fundamentais.

Não pode o Estado, por meio da tributação, dificultar o exercício dos direitos fundamentais dos cidadãos, devendo este zelar pela preservação destes por ser determinação constitucional, respeitando-se as limitações da Carta Magna.

## **6 CONCLUSÃO**

Diante da análise feita através desse estudo, é possível identificar a problemática da relação entre tributação e direitos fundamentais, na medida em que aquela por muitas vezes interfere no exercício desses.

---

<sup>13</sup> COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Superior Tribunal de Justiça – Edição Comemorativa – 25 Anos, 2013, p. 571.

O cidadão possui o dever compulsório de pagar tributos e o Estado possui o dever poder de exigir esses tributos, mas isso não quer dizer que o Estado possa fazer o que bem entender, devendo este respeitar os limites constitucionais e utilizar o montante arrecadado em prol de toda a sociedade, a fim de torná-la mais justa e igualitária.

É claro que qualquer tributação atingirá os direitos fundamentais de propriedade privada e de liberdade. Não há tributação sem que haja a afetação desses direitos.

Como há de fato a afetação a esses direitos pelo Estado, este deve honrar com a tributação arrecadada e tornar possível a viabilização dos direitos fundamentais.

Sem os recursos angariados pela receita tributária, jamais seria possível assegurar os direitos fundamentais previstos na Constituição Federal.

No entanto, é necessário que estes recursos sejam de fato empregados para o exercício pleno desses direitos.

E como demonstrado no presente estudo, há determinados casos em que a Constituição Federal impõe limites de intributabilidade, casos estes em que os direitos fundamentais estão assegurados de tributação, como o caso da saúde e educação onde não há auferimento de renda e acréscimo patrimonial do cidadão, mas tão somente o pagamento de despesas com saúde e educação, despesas essas necessárias para uma pessoa.

Em virtude disso que tais exemplos não são tributáveis e a Constituição Federal previu essas limitações ao Poder Estatal a fim de assegurar os direitos fundamentais do cidadão de ter acesso a saúde e educação sem que haja tributação.

Por isso que a Constituição Federal elencou diversos princípios, como o da utilização de tributo com efeito de confisco a fim de proteger o direito fundamental de propriedade privada do cidadão, que tem o dever de conceder parte de seu patrimônio para pagamento de tributo mas que é salvaguardado pela Constituição para que não perca mais do que a lei exige.

Com certeza a problemática relação tributária e direitos fundamentais existe, na medida em que muitas vezes, quando da exigência de tributos, podem os Estados ferir direitos fundamentais do cidadão, impossibilitando estes de exercerem plenamente os seus direitos assegurados pela Constituição Federal.

É em virtude disso que o presente estudo aponta que não há como o Estado dar cumprimento aos direitos fundamentais e serviços públicos sem que haja receita tributária para tanto, devendo o Fisco respeitar os limites tributários para tributação, sob pena do agente público que exigiu o tributo indevido ser responsabilizado individualmente, assim como o Estado.

Considera-se necessário, sim, assegurar os direitos fundamentais através dos recursos tributários, desde que tal tributação não impeça o exercício da livre cidadania, sob pena de responsabilidade pessoal do agente público que exigiu o tributo de forma indevida.

## REFERÊNCIAS

BRASIL, Supremo Tribunal Federal.: <http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000000968&base=baseRepercu> Acesso em: 21 de jan. 2020.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/toc.jsp?processo=731746&b=ACOR&thesaurus=JURIDICO&p=true>. Acesso em: 21 de jan. 2020.

CONSTITUIÇÃO FEDERAL. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 20 jan. 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4. Ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Imposto sobre a Renda**. 3. Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

COSTA, Regina Helena. **Tributação e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Superior Tribunal de Justiça – Edição Comemorativa – 25 Anos, 2013.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária: Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial**. São Paulo: Noeses, 2012.

PONTES, Helenilson Cunha. O direito ao silêncio no Direito Tributário. In: FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e direitos fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 81-93.

VILANOVA, Lourival. **“Proteção jurisdicional dos direitos numa sociedade em desenvolvimento”**. Anais da IV Conferência da Ordem dos Advogados do Brasil. São Paulo: Secretaria Executiva da Ordem dos Advogados do Brasil – Seção de São Paulo, 1970.