

---

## A PROTEÇÃO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA TRIBUTÁRIA PELOS DIREITOS HUMANOS INTERNACIONAIS

### THE PROTECTION OF THE CONTRIBUTIVE CAPACITY OF TAXES BY THE INTERNATIONAL HUMAN RIGHTS

Érico Hack\*

**Resumo:** Este artigo analisa o princípio da capacidade contributiva que deve reger a tributação e sua proteção pelos sistemas regionais dos direitos humanos. Inicialmente analisa-se o princípio e seus limites, apontando os direitos dos contribuintes que surgem dele. Após, analisa-se de que forma tal princípio e os limites respectivos são protegidos pelos sistemas regionais de proteção aos direitos humanos.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Capacidade contributiva. Direitos humanos. Limites da tributação. Direitos do contribuinte.

**Abstract:** This article analyses the principle of contributive capacity applied to the tax payment, and its protection by the regional systems of human rights. At first, the principle is analysed, as well as the limits imposed by it, pointing the tax payer's rights that derivate from it. Then, it show how the human rights conventions protect this principle and the limits to the taxation.

**Keywords:** Tax law. Contributive capacity. Human rights. Taxation limits. Tax-payer rights.

## 1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho propõe-se a analisar os limites e critérios impostos à tributação pelo princípio da capacidade contributiva e a sua fundamentação nos sistemas internacionais de proteção aos direitos humanos.

Os tributos são cobrados obrigatoriamente e têm como fundamento principal a manutenção do Estado. Tal fundamento, entretanto, não dá ao Estado poder para tributar o cidadão ilimitadamente. Existem limites impostos pelo ordenamento jurídico que atribuem ao poder de tributar restrições de forma que o Estado consiga obter os recursos necessários para suas atividades sem inviabilizar o desenvolvimento da sociedade e da atividade privada.

---

\* Mestre e doutorando em Direito pela PUC-PR. Advogado em Curitiba-PR.

A capacidade contributiva e os limites que ela impõe (vedação ao confisco e proteção do mínimo vital) são inerentes a qualquer ordem jurídica moderna. O princípio e seus limites podem ser justificados nos direitos humanos internacionais, podendo ser protegidos pelas cortes que tem a missão de garantir os tratados.

O artigo inicialmente analisa o conteúdo da capacidade contributiva e os seus limites, assim como o seu fundamento (igualdade, propriedade, dignidade da pessoa humana e liberdade).

Os fundamentos do princípio são então identificados nos sistemas internacionais de proteção aos direitos humanos. Possibilita-se, então, apontar de que forma o princípio da capacidade contributiva e seus limites tem fundamento e são protegidos também internacionalmente pelos direitos humanos. Tal proteção impõe aos países signatários dos respectivos tratados a adoção de tributação que respeite a capacidade contributiva. Da mesma forma, torna-se possível o recurso às cortes internacionais de proteção aos direitos humanos quando a tributação desrespeitar os limites impostos.

O estudo se justifica pela possibilidade de apontar limites para a tributação decorrentes de normais internacionais de proteção aos direitos humanos. Na medida em que a carga tributária se eleva no Brasil, são necessários estudos que demonstrem a existência dos limites e todas as possibilidades para sua proteção.

O princípio da capacidade contributiva no Brasil é muitas vezes ignorado, não se observando os limites que ele impõe. Ocorrem então distorções na tributação, como uma tributação indireta monumental que atinge as pessoas que ganham um salário mínimo, e a própria tributação média da sociedade brasileira, que acaba por atrapalhar não só o desenvolvimento da economia, como também os direitos e garantias fundamentais dos cidadãos.

## 2 O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E SUA FUNDAMENTAÇÃO

Os diversos princípios e limites que regem a tributação derivam de princípios genéricos previstos no ordenamento jurídico. Geralmente observa-se correspondência entre os institutos tipicamente tributários e princípios e garantias constitucionais do cidadão aplicáveis a todas as situações.

No direito tributário, tem-se o contribuinte, que é a pessoa física que participa da relação jurídica tributária que tem do outro lado o Estado. Neste sentido, como forma de coibir atitudes de excesso do Estado, deve ser concedido aos contribuintes direitos e garantias fundamentais específicas para a relação jurídico-tributária. Não há dissociação destes direitos e garantias tributários daqueles genéricos previstos para o cidadão: pelo contrário, aqueles, mais específicos, encontram fundamento nestes.

Neste sentido, a proteção ao contribuinte contra o poder do fisco (as limitações ao poder de tributar) deriva da proteção que se dá aos direitos e garantias fundamentais do Estado Democrático de Direito.

O que se pretende demonstrar aqui são os fundamentos do princípio da capacidade contributiva, e dos limites que dele derivam (não confisco e preservação do mínimo vital), nos princípios genéricos de proteção ao cidadão. Será visto adiante o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e dos limites, e sua relação com direitos e garantias fundamentais.

## 2.1 A Capacidade Contributiva e a Igualdade

A capacidade contributiva é tida como um subprincípio do princípio da igualdade. Seria a medida, o critério de igualdade, a maneira como a igualdade é aplicada na cobrança dos tributos, conforme entende Costa (1993, p. 65) “O princípio da capacidade contributiva é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste que corresponde a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos”<sup>1</sup>.

O princípio constitui-se basicamente da idéia de que, quem pode mais paga mais, e quem pode menos, paga menos ou não paga. Tal idéia decorre do princípio da solidariedade, pretendendo-se atribuir a todos igualmente o ônus da manutenção do Estado. Tal distribuição igualitária seria de acordo com as possibilidades de cada um, ou seja, não o ônus repartido igualmente entre todos, mas o ônus repartido conforme o impacto que o tributo tem na capacidade de contribuir de cada um. Tal impacto deve ser igual para que se alcance a correta repartição das despesas que se pretende. Através de critérios inseridos na legislação tributária mensura-se, a capacidade de cada um de acordo com elementos que sejam facilmente constatáveis e que denotem a riqueza do contribuinte e a sua conseqüente capacidade de pagar o tributo.

Por exemplo: imagine-se um Estado que tivesse um custo de \$ 100.000 por ano. Tal Estado fictício tem uma população de 100 habitantes. A primeira vista, pode parecer que a distribuição correta do ônus de manutenção do Estado seria a

---

<sup>1</sup> No mesmo sentido, GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, Igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999. p. 191 et seq.; FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001. p. 95; OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: Capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 51-2; FERRAZ, Roberto. Igualdade na Tributação - Qual o Critério que Legitima Discriminações em Matéria Fiscal?. In: FERRAZ, Roberto (Coord.). *Princípios e Limites da Tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 476.

divisão deste valor pelo número de habitantes, resultando em um tributo de \$ 1.000 para cada habitante ( $\$100.000 / 100 = \$1.000$ ).

Observa-se, entretanto, que neste Estado fictício nem todos são iguais, havendo alguns indivíduos muito ricos e outros muito pobres. Um dos habitantes ricos possui uma renda anual de \$ 10.000, enquanto que um dos habitantes pobres tem renda de \$ 500. É justo, igualitário, cobrar de cada um destes habitantes o mesmo valor de \$ 1.000? O mais rico pagará a quantia com facilidade, enquanto que o mais pobre entregará todo o seu dinheiro e ainda ficará devendo. O mais rico é tributado em 10% de sua renda anual, enquanto que o mais pobre é tributado em 200% de sua renda.

Neste sentido, demonstra-se que igualdade no direito tributário não é repartir o ônus igualmente entre todos, mas é cobrar de cada um a quantia proporcional, de forma que o impacto da cobrança seja semelhante. No exemplo visto acima, se for cobrado de ambos \$ 1.000, o mais rico sentirá um impacto pequeno do tributo, enquanto que o mais pobre experimentará um impacto devastador, que além de lhe tomar todo o dinheiro ainda faz com que ele se torne devedor do Estado.

O princípio é entendido por Costa (1993, p. 101) “[...] como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”

Com esta colocação verifica-se que a capacidade contributiva faz com que a arrecadação não seja uma mera conta aritmética, em que se divide o valor preciso entre o número de pessoas. Ela impõe que existam alguns limites ao tributo.

No exemplo visto acima, aplicando-se o princípio da capacidade contributiva ao Estado fictício, o habitante mais pobre provavelmente seria isento de tributo, uma vez que qualquer cobrança afetaria sua subsistência. O mais rico poderia ser tributado em mais que \$ 1.000, conforme fosse sua disponibilidade. Todavia, não seria possível a cobrança demasiada do mais rico, de forma a destruir todo seu patrimônio, tornando-se o tributo confiscatório.

Da capacidade contributiva, então, derivam os dois limites acima vistos: isenção do mínimo vital e proibição do confisco. Os mesmos serão adiante melhor estudados, pois possuem fundamentos próprios que interessam a este trabalho.

Do acima exposto, verifica-se que no direito tributário a igualdade materializa-se não pela aplicação idêntica do ônus tributário a todos os cidadãos, mas pela sua incidência proporcional, de acordo com as possibilidades de cada um. Trata-se de impor que a tributação tenha um impacto igual no patrimônio de cada indivíduo tributado, e isto não significa cobrar a mesma coisa de todos. Além dos limites acima vistos, é necessário um critério que possibilite que o ônus tributário seja proporcional, e este geralmente se dá pela progressividade das alíquotas de acordo com a base de cálculo.

Novamente ao exemplo: no Estado fictício, o habitante que tem renda anual de \$500 é isento do tributo; já o que tem renda de \$1.000 é tributado em 10% de tal renda; o que ganha \$3.000 é tributado em 20%. A progressividade impõe este aumento de alíquotas até o momento em que se considere que o tributo se torna confiscatório, limite também imposto pela capacidade contributiva.

## 2.2 Preservação do Mínimo Vital e a Dignidade da Pessoa Humana

Conforme visto acima, a capacidade contributiva impõe à tributação um limite mínimo, que é a preservação do mínimo vital. Este é considerado o valor mínimo necessário para subsistência digna do contribuinte e de sua família. O tributo deve incidir apenas sobre o que exceder o tal mínimo. Segundo Costa (1993, p. 65): “Isto porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo vital”. Para esta autora, o mínimo vital (ou indispensável) seria o limite mínimo da capacidade contributiva, ou seja, esta começa quando o mínimo termina. Abaixo do mínimo indispensável inexistiria a capacidade contributiva.

Segundo Russo (2005, p. 399):

Os recursos que não revelam capacidade para contribuir, e por isso não são destináveis à realização da prestação tributária porque indispensáveis ao atendimento das necessidades fundamentais do sujeito passivo, não podem ser submetidos à tributação. É o caso do assim chamado mínimo vital, com cuja expressão se costuma designar aquela faixa de riqueza que não pode ser atingida pela arrecadação sem comprometer a própria sobrevivência do contribuinte e, portanto, sem arranhar a tutela dos direitos invioláveis proclamada pelo art. 2<sup>a</sup>, parágrafo 1<sup>a</sup> da Constituição.

Segundo Godói (1999, p. 198), o fundamento do mínimo existencial está no art. 1<sup>a</sup>, III<sup>2</sup>, da Constituição Federal, que garante a dignidade da pessoa humana. No mesmo sentido, ensina Torres (2003, p. 436)

A tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade da pessoa humana. Nada tem que ver com o problema da capacidade contributiva, mas com os direitos da liberdade.

---

<sup>2</sup> Art. 1<sup>a</sup> A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:  
III - a dignidade da pessoa humana; [...].

Segundo Becker (1972, p. 455), um dos alcances da eficácia jurídica do princípio é a obrigatoriedade do legislador criar isenções tributárias que preservem o mínimo existencial<sup>3</sup>. Segundo o autor:

Esta criação das isenções tributárias em correlação simultânea ao estabelecimento do tributo cria, o conceito jurídico de mínimo indispensável em relação àquele determinado fato signo presuntivo de uma espécie de renda ou de uma espécie de capital.

Assim, uma norma que crie o tributo sem observar a isenção do mínimo indispensável é inconstitucional<sup>4</sup>.

Verifica-se que o princípio da capacidade contributiva possui reflexos não só na obrigatoriedade de atribuir a quem pode mais um ônus tributário maior. Também coloca a exigência que se respeite um limite mínimo que não pode ser tributado, sob pena de atingir os meios de subsistência do contribuinte. Assim, não é toda manifestação de riqueza que é tributada, mas apenas aquela que excede o mínimo indispensável, aquela que começa a ser uma disponibilidade para o contribuinte. Ainda sob a influência do princípio da capacidade contributiva, aquele que tem riqueza um pouco maior do que aquela considerada como mínimo existencial deverá ser menos tributado que aquele que possui riqueza bem acima do mínimo.

No caso do imposto de renda, existe uma faixa de isenção até determinado valor de rendimento mensal, que corresponde ao mínimo existencial. Acima deste valor, já se considera que existe renda, mas é tributada a uma alíquota de 15%. Em um patamar maior, a disponibilidade é maior então, tributa-se a renda em 27,5%. Em outros sistemas tributários existem mais faixas, aumentando a alíquota à medida que aumentam os rendimentos tributários.

---

<sup>3</sup> Parece que tal obrigatoriedade está mais presente naqueles tributos que tem como hipótese de incidência fatos que o contribuinte é obrigado a praticar, como no caso das taxas. Já no IPVA, por exemplo, o contribuinte não é obrigado a ter carro, podendo ou vender o veículo ou trocar por outro menos valioso caso não possa arcar com o tributo. Seria um caso de inexistência do mínimo existencial, pois a propriedade do veículo não é vital para a subsistência do contribuinte.

<sup>4</sup> Ainda segundo Becker, não é possível ao juiz afastar a incidência de um tributo com base na capacidade contributiva subjetiva do contribuinte, pois aí estaria criando nova norma. Todavia, conforme visto nesta passagem, é possível o controle judicial quanto a verificação de ter sido ou não aplicado o princípio da capacidade contributiva, assim como verificar se essa aplicação se deu dentro dos limites mínimo e máximo inerentes ao princípio.

A preservação do mínimo vital liga-se à dignidade da pessoa humana, de forma a garantir que a tributação não pode afetar à subsistência do contribuinte e de sua família. Existe a supremacia do interesse público sobre o privado, todavia tal interesse não pode afetar a sobrevivência digna dos habitantes. Por maiores que sejam as necessidades financeiras do Estado, nada pode atingir a subsistência mínima do contribuinte.

### **2.3 Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco e a Preservação do Direito à Propriedade**

Conforme visto, as alíquotas do tributo podem aumentar na medida em que aumenta a capacidade contributiva do contribuinte. Todavia, vê-se a necessidade de um limite máximo para o tributo, que parece encontrar-se na vedação do confisco. Godoi (1999, p.198) assim entende “[...] o princípio da capacidade contributiva implica, por si só, o respeito ao mínimo vital, individual e familiar, e no respeito aos limites além dos quais o tributo passa a ter efeito confiscatório.”. Carrazza (2006, p. 99) também entende que a Vedação ao tributo com efeito de confisco deriva da capacidade contributiva: “Estamos convencidos de que o princípio da não-confiscatoriedade [...] deriva do princípio da capacidade contributiva.”.

A vedação ao tributo com efeito de confisco é expressamente vedada pela Constituição Federal: “Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: [...] IV - utilizar tributo com efeito de confisco;”.

Ainda que a vedação seja expressamente prevista, resta a dificuldade em saber quando acontece confisco, uma vez que não existe um critério objetivo que o defina. A doutrina tenta esclarecer seu alcance, como a definição de Costa (1993, p. 75) “O confisco, em definição singela, é a absorção total ou substancial da propriedade privada, pelo Poder Público, sem a correspondente indenização.”. Ou seja, o confisco ocorre quando o tributo é tão excessivo que toma a propriedade do contribuinte sem o pagamento da respectiva indenização.

No direito administrativo existem hipóteses em que a Administração Pública pode confiscar o patrimônio do cidadão para atendimento do interesse público. Ocorre que, nestas hipóteses, sempre cabe indenização ao cidadão, de forma a reparar seu patrimônio pelo bem tomado.

O tributo ser tão excessivo a ponto de tomar bens do contribuinte sem a indenização corresponde e sem a observância do devido processo legal. Seria o exemplo do IPTU cobrado em alíquota de 50% do valor de um imóvel. Ou seja, o contribuinte teria que vender o imóvel para pagar o tributo. Ou, caso desejasse

pagar o tributo com dinheiro de outras fontes, teria redução do seu patrimônio corresponde ao valor da casa no espaço de dois anos. O confisco então ocorre quando o tributo destrói a riqueza que deu origem à sua incidência.

Quando o tributo incide com efeito de confisco há clara ofensa ao direito de propriedade do contribuinte, pois os bens lhe são tomados, aniquilando com a riqueza e patrimônio. Desta forma, a capacidade contributiva impõe que o tributo não pode ter tal efeito. Carrazza (2006, p. 99) entende que a vedação ao confisco reforça o direito de propriedade:

Estamos confirmando, destarte, que a norma constitucional que impede que os tributos sejam utilizados “com efeitos de confisco”, além de criar um limite explícito às discriminações arbitrárias de contribuintes, reforça o direito de propriedade.

Este limite é o oposto da preservação do mínimo vital, que impõe a isenção para os contribuintes possuírem meios de subsistência. Aqui, proibi-se o excesso na tributação daqueles que podem pagar, de forma a preservar seu patrimônio. Um tributo confiscatório acabaria com o patrimônio privado e travaria o desenvolvimento econômico, pois toda a atividade privada seria transferida para o Estado.

### **3 OS FUNDAMENTOS DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA NOS SISTEMAS INTERNACIONAIS DE PROTEÇÃO AOS DIREITOS HUMANOS**

No presente capítulo, pretende-se apontar a proteção aos direitos à igualdade, dignidade da pessoa humana e propriedade presentes nos sistemas internacionais de proteção aos direitos humanos.

Pretende-se realizar análise comparativa entre as previsões encontradas nos sistemas regionais americano, africano e europeu, bem como a previsão da Declaração Universal dos Direitos Humanos. Tal análise visa apontar quais convenções tutelam cada um desses direitos, e comparar como se dá a proteção em cada um deles.

Ao mesmo tempo, que se identificará a proteção concedida a cada um dos fundamentos, pretende-se aqui apontar de que forma a capacidade contributiva e seus limites podem ser tutelados pelos sistemas internacionais de proteção aos direitos humanos.

Conforme visto acima a capacidade contributiva e os limites que dela decorrem tem fundamentos em direitos genéricos da personalidade. Aqui será estudado que tais direitos genéricos são amplamente tutelados pelos direitos humanos internacionais, havendo uma plena proteção da capacidade contributiva e seus limites nos direitos humanos.



Por derradeiro, será feita análise breve sobre a relação do direito tributário, apontando a necessidade de proteger o contribuinte de tributos também com base nos direitos humanos consagrados nos sistemas de proteção estudados.

### 3.1 Direito à Igualdade e Capacidade Contributiva

O direito à igualdade é assegurado por quase todos os sistemas de proteção aos direitos humanos. Está previsto na Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>5</sup>:

#### Artigo1

Todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.

#### Artigo7

Todos são iguais perante a lei e tem direito, sem qualquer distinção, a igual proteção da lei. Todos têm direito a igual proteção contra qualquer discriminação que viole a presente Declaração e contra qualquer incitamento a tal discriminação.

No sistema Americano, encontram-se disposições na Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem:

#### PREÂMBULO

Todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos e, como são dotados pela natureza de razão e consciência, devem proceder fraternalmente uns para com os outros.

Artigo II - Todas as pessoas são iguais perante a lei e têm os direitos e deveres consagrados nesta Declaração, sem distinção de raça, língua, crença ou qualquer outra.

E na Convenção Americana Sobre Direitos Humanos (Pacto de San José):

#### Artigo 24<sup>a</sup> - Igualdade perante a lei

Todas as pessoas são iguais perante a lei. Por conseguinte, têm direito, sem discriminação, a igual proteção da lei.

O sistema Africano é digno de nota no sentido em que a Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos afirma a igualdade em diversas passagens. A

---

<sup>5</sup> Ainda que a Declaração Universal de 1948 não tenha forma de tratado internacional, parece que possui força vinculante, na forma da posição de PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 7. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 140.

igualdade afirmada não é só entre os indivíduos, mas também entre os diversos povos<sup>6</sup>:

Artigo 3<sup>a</sup>

1.Todas as pessoas beneficiam-se de uma total igualdade perante a lei.

2.Todas as pessoas têm direito a uma igual proteção da lei.

Artigo 19<sup>a</sup>

Todos os povos são iguais, gozam da mesma dignidade e têm os mesmos direitos.

Nada pode justificar a dominação de um povo por outro.

Vê-se acima que nos sistemas estudados afirma-se não só a igualdade perante a lei, mas também a igualdade da proteção fornecida pela lei. Quando os sistemas tratam de proteção igual fornecida pela lei, verifica-se que não se trata apenas do Estado tratar todos igualmente, mas de promover a proteção igualitária de todos.

Tal significação faz muita diferença, uma vez que uma coisa é o tratamento igual a todos, outra é a promoção de igual proteção a todos. Quando se trata de proteção, significa que para alguns a atuação do Estado deve ser maior, no sentido de oferecer proteção suficiente, que outros por si só já gozam. Por exemplo, uma pessoa de boa capacidade financeira não precisa recorrer ao sistema público de saúde, pois pode arcar com seu tratamento. Para que o Estado iguale a proteção à saúde de todos, deve trabalhar no sentido de fornecer mais serviços de saúde às pessoas menos favorecidas que não possam arcar com tal serviço. A atuação do Estado não será igual para todos os cidadãos, pois os mais carentes receberão mais serviço público que os mais abastados.

A menção expressa de igual proteção a todos demonstra que a igualdade, que os dispositivos citados quer, não é uma igualdade de tratamento, mas uma atuação estatal no sentido que todos tenham os seus direitos garantidos e protegidos de maneira igualitária.

Por outro lado, a igualdade também impõe a proibição de privilégios e favorecimentos excessivos a alguns. Maior atuação no sentido de aumentar a proteção ao direito do mais carente não significa privilégio, mas apenas a promoção da igualdade entre todos. A ofensa à igualdade ocorre quando a atuação dirige-se

---

<sup>6</sup> O sistema africano possui diferenças importantes, em razão das peculiaridades da região. Conforme explica Flávia Piovesan “A recente história do sistema regional africano revela, sobretudo, a singularidade e a complexidade do continente africano, a luta pelo processo de descolonização, pelo direito de autodeterminação dos povos e pelo respeito às diversidades culturais. Revela, ainda, o desafio de enfrentar graves e sistemáticas violações aos direitos humanos.” (PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e justiça internacional*. São Paulo: Saraiva, 2006. p. 119).

a quem não precisaria dela, apenas com o intuito de auferir vantagem. Não se trata em atuação para igualar, mas em atuação para tornar alguns superiores aos demais.

O sistema africano trabalha com a idéia de igualdade entre os povos, tratando de peculiaridade regional. O Estado, por este sistema, deve igualar os povos, etnias e grupos existentes dentro do seu território, tratando a todos igualmente. Novamente parece que aqui há a necessidade de igual proteção aos povos, devendo esta ser promovida pelo Estado.

A igualdade e a igual proteção vista acima são as bases da capacidade contributiva no direito tributário. A igualdade na tributação se dá pela maior cobrança de quem pode pagar mais, e menor cobrança ou isenção daqueles que podem pagar menos. Aqui se verifica que a capacidade contributiva encontra respaldo na idéia de igual proteção que a lei deve fornecer.

Desta forma, há nos sistemas de proteção aos direitos humanos, respaldo para que o princípio da capacidade contributiva seja aplicado na tributação dos países signatários dos tratados. A igualdade de proteção deve se estender também aos contribuintes menos favorecidos. A tributação deve ser graduada de acordo com a capacidade econômica do contribuinte, devendo o maior ônus recair sobre quem tem mais capacidade.

### **3.2 Dignidade da Pessoa Humana e a Preservação do Mínimo Existencial**

A dignidade da pessoa humana é também protegida pelos sistemas internacionais. Piovesan (2006, p. 27) aponta para a relevância da dignidade da pessoa humana na Constituição Brasileira: “Nesse sentido, o valor da dignidade da pessoa humana impõe-se como núcleo básico de todo o ordenamento jurídico, como critério e parâmetro de valoração a orientar a interpretação e compreensão do sistema constitucional.”

A Declaração Universal dos Direitos Humanos tem as seguintes disposições:

Preâmbulo. CONSIDERANDO que o reconhecimento da dignidade inerente a todos os membros da família humana e seus direitos iguais e inalienáveis é o fundamento da liberdade, da justiça e da paz no mundo,

Artigo 1

Todos os homens nascem livres e iguais em dignidade e direitos. São dotados de razão e consciência e devem agir em relação uns aos outros com espírito de fraternidade.

Artigo 22

Todo o homem, como membro da sociedade, tem direito à segurança social e à realização, pelo esforço nacional, pela cooperação internacional e de acordo com a

organização e recursos de cada Estado, dos direitos econômicos, sociais e culturais indispensáveis à sua dignidade e ao livre desenvolvimento de sua personalidade.

Artigo 23

III) Todo o homem que trabalha tem direito a uma remuneração justa e satisfatória, que lhe assegure, assim como a sua família, uma existência compatível com a dignidade humana, e a que se acrescentarão, se necessário, outros meios de proteção social.

Note-se que a dignidade da pessoa humana é mencionada constantemente na Declaração Universal, havendo inclusive proteção à segurança social e do trabalho como forma de proteção à dignidade. Importa especialmente para o presente estudo a disposição do artigo 23, III, que assegura que a remuneração pelo trabalho deve garantir a existência digna ao trabalhador e sua família.

No sistema americano, as previsões da Convenção Americana Sobre Direitos Humanos – Pacto de San José:

Artigo 11<sup>a</sup> - Proteção da honra e da dignidade

1. Toda pessoa tem direito ao respeito de sua honra e ao reconhecimento de sua dignidade.
2. Ninguém pode ser objeto de ingerências arbitrárias ou abusivas em sua vida privada, na de sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência, nem de ofensas ilegais à sua honra ou reputação.
3. Toda pessoa tem direito à proteção da lei contra tais ingerências ou tais ofensas.

Nesta disposição verifica-se a proteção à dignidade e o repúdio à atuações que a ataquem. O artigo avança e protege a vida privada de ingerências arbitrárias ou abusivas. Aqui, verifica-se também uma proibição no excesso de atuação do Estado, que é limitada pela dignidade da pessoa humana.

O sistema africano, na Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos, traz a seguinte disposição:

Artigo 5<sup>a</sup>

Todo indivíduo tem direito ao respeito da dignidade inerente à pessoa humana e ao reconhecimento da sua personalidade jurídica. Todas as formas de exploração e de aviltamento do homem, nomeadamente a escravatura, o tráfico de pessoas, a tortura física ou moral e as penas ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes são proibidos.

Este dispositivo dá especial atenção à escravidão, tráfico de pessoas e tortura, em razão das peculiaridades da região do tratado.

Nota-se nos dispositivos estudados a proteção da dignidade da pessoa humana, havendo uma maior ênfase no sistema americano para a proteção contra abusos do Estado. Por sua vez, na declaração universal, aponta-se para a necessidade de

observância de remuneração que mantenha a dignidade do trabalhador e de sua família.

Esta disposição da declaração universal é muito importante para a justificativa da isenção do mínimo vital que decorre da capacidade contributiva. Se o Estado deve assegurar que o trabalhador receba o suficiente para manter a si e sua família dignamente, fica claro que se o valor recebido é baixo, sobre ele não deve incidir tributo. A tributação sobre um salário baixo seria o equivalente ao Estado retirando do cidadão valor necessário a uma existência digna. Tal atuação seria fortemente contrária à disposição estudada, pois o Estado não só não estaria assegurando o direito do cidadão, como estaria prejudicando tal direito.

Vê-se aqui clara indicação à isenção que deve ser concedida para manutenção do mínimo existencial. O Estado não pode tributar aquilo que já é pouco, sob pena de conduzir o trabalhador a uma condição de indignidade.

As demais disposições demonstram que o Estado não pode interferir na vida do indivíduo a ponto de lhe afetar a dignidade. Tal atuação não se resume a manutenção da privacidade, mas também impõe um limite aos tributos. A tributação, mesmo não querendo tal resultado, acaba por afetar a vida privada do contribuinte. Na maioria dos casos não é o que se pretende, pois a tributação tem a finalidade principal de obter recursos para a manutenção do Estado. Ocorre que é inegável que a tributação causa efeitos na economia e nos indivíduos tributados.

Tais efeitos não podem afetar a dignidade da pessoa humana. O financiamento do Estado não justifica afetar o atendimento das necessidades mais básicas do indivíduo. Neste sentido, o mínimo existencial deve ser preservado como forma de promover a dignidade, garantindo o mínimo necessário para a subsistência dos indivíduos.

### **3.3 Direito de Propriedade e a Vedação ao Tributo com Efeito de Confisco**

Conforme visto, a vedação à tributação com efeito de confisco tem como fundamento o direito de propriedade. Este direito é também garantido pelos sistemas de proteção dos direitos humanos estudados.

A Declaração Universal dos Direitos Humanos dispõe assim sobre o assunto:

Artigo 17

- I) Todo o homem tem direito à propriedade, só ou em sociedade com outros.
- II) Ninguém será arbitrariamente privado de sua propriedade.

Note-se que há a vedação de privação arbitrária da propriedade, o que se coaduna com a idéia de vedação ao confisco. A tributação não pode ser excessiva a ponto de tomar a propriedade privada sem a indenização correspondente.

O sistema americano vai pelo mesmo sentido, sendo ainda mais explícito quanto à fundamentação da vedação ao confisco, conforme se infere da leitura da Convenção Americana Sobre Direitos Humanos – Pacto de San José:

Artigo 21<sup>a</sup> - Direito à propriedade privada

1. Toda pessoa tem direito ao uso e gozo dos seus bens. A lei pode subordinar esse uso e gozo ao interesse social.
2. Nenhuma pessoa pode ser privada de seus bens, salvo mediante o pagamento de indenização justa, por motivo de utilidade pública ou de interesse social e nos casos e na forma estabelecidos pela lei.

O sistema americano, além de garantir a propriedade privada, veda a privação dos bens, mas abre a hipótese de indenização quando decorrer de utilidade pública ou interesse social. Novamente nota-se a idéia da vedação ao confisco: o tributo não pode tomar a propriedade sem indenização dos bens tomados.

O sistema americano coloca a idéia de interesse social da propriedade, sendo um pouco mais abrangente que a declaração universal. O direito a propriedade aqui não é absoluto, pois havendo interesse social ou utilidade pública e mediante indenização pode-se privar alguém de seus bens.

O sistema africano segue no mesmo sentido do americano, garantindo o direito à propriedade, excetuando o caso de necessidade pública ou interesse geral da coletividade. É o que dispõe a Carta Africana dos Direitos Humanos e dos Povos:

Artigo 14<sup>a</sup>

O direito de propriedade é garantido, só podendo ser afetado por necessidade pública ou no interesse geral da coletividade, em conformidade com as disposições de normas legais apropriadas.

A mesma linha se nota também no sistema europeu, que prevê a propriedade no Protocolo adicional à Convenção de Proteção dos Direitos do Homem e das Liberdades Fundamentais:

Artigo 1 Proteção da propriedade

Qualquer pessoa singular ou coletiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional.

As condições precedentes entendem - se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas.

Vê-se aqui uma disposição tributária, pois possibilita a utilização dos bens para assegurar o pagamento de impostos e outras contribuições. A exceção que se

faz não afeta a vedação ao tributo com efeito de confisco, pois dirige-se a garantir o pagamento do tributo. O tributo em si não pode afetar o direito de propriedade, todavia um tributo regularmente cobrado que não foi pago pode ensejar a utilização dos bens para seu pagamento. É o que ocorre no Brasil com as execuções fiscais, quando se penhora bens do devedor em garantia da dívida.

Os sistemas de proteção aos direitos humanos, ao assegurar o direito de propriedade, protegem o contribuinte contra a cobrança de tributo com efeito de confisco. O direito de propriedade não é mais absoluto, impondo a observância de utilização racional e interesse social para o seu exercício. Ocorre que quando há abusos ao direito de propriedade, não cabe ao tributo sancionar o proprietário lhe tomando a propriedade<sup>7</sup>.

A sanção ao abuso do direito de propriedade pede processo administrativo próprio, geralmente ocorrendo uma desapropriação. Neste processo, oportuniza-se a defesa e fixa-se uma indenização ao prejudicado. Desta forma, respeitam-se as garantias do proprietário. O que é vedado é a arbitrariedade, o confisco sem o devido processo legal e sem a devida indenização. O tributo, então, não pode ser excessivo a ponto de confiscar a propriedade, sancionando o contribuinte.

Os sistemas de proteção dos direitos humanos, não têm o direito de propriedade como absoluto, todavia fornecem a ele proteção suficiente para justificar a vedação ao tributo com efeito de confisco.

### 3.4 Direitos Humanos e Direito Tributário

Os estudos a respeito do direito tributário brasileiro, em sua maioria, verificam a norma jurídica tributária, sua incidência, os elementos que a compõe. O maior número de estudos trata destes aspectos mais técnicos, ligados com a estrutura e incidência da norma jurídica.

Poucos estudos visualizam o direito tributário pelo prisma da finalidade e dos efeitos que ele causa na sociedade. Os limites aos tributos são dados pelos

---

<sup>7</sup> Está no próprio conceito de tributo trazido pelo Código Tributário Nacional a determinação que ele não deve ser usado como sanção de ato ilícito: “Art. 3<sup>a</sup> Tributo 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.”

Entende-se que a prestação pecuniária cobrada pelo Estado decorrente de ato ilícito são as multas. Um tributo, então, não pode ser utilizado no sentido de sancionar o contribuinte por um comportamento indesejado, sendo admitido no máximo que o tributo induza o contribuinte a determinados comportamentos, sem configurar punição pela sua prática.

elementos mais estudados, analisando-se a norma, as regras de competência e outros limites decorrentes destes estudos.

Por isso, os limites da capacidade contributiva são pouco aplicados no Brasil. E em menor quantidade ainda, são os estudos que tratam do amparo fornecido pelos direitos humanos aos limites tributários<sup>8</sup>.

Conforme estudado aqui, verifica-se que a dimensão da dignidade da pessoa humana possui muita força no âmbito dos direitos humanos, sendo tal idéia plenamente aplicável como limite para a tributação. A partir do momento que um tributo incide sobre bens destinados à subsistência de uma pessoa que recebe um salário mínimo, parece claro que se está dificultando a sobrevivência desta pessoa. A incidência dos tributos, nesta hipótese, parece ser clara violação à dignidade da pessoa humana, uma vez que o tributo diminui a quantidade de gêneros de primeira necessidade que a pessoa pode adquirir.

A utilização de critérios dos direitos humanos e de valores constitucionais como a dignidade da pessoa humana são necessários para conferir à tributação maior justiça. Os tributos atualmente cobrados são considerados válidos pela doutrina atual, todavia o sentimento de injustiça é grande, demonstrando que algo está errado. Valores constitucionais devem ser utilizados como forma de limitar a tributação a patamares que tragam menos insatisfação ao contribuinte.

Neste sentido, é válido também o cotejo entre os direitos humanos protegidos pelos sistemas internacionais e os direitos do contribuinte. No sistema jurídico brasileiro os tratados de proteção dos direitos humanos têm significativa

---

<sup>8</sup> Alguns dos estudos pesquisados sobre o assunto: SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico*. São Paulo: RT, 2002. (Pesquisas Tributárias - Nova série n. 8); GIACOVONI, Josiane de Campos Silva. Direito Tributário e Direitos Humanos - O Princípio da Legalidade Tributária com o Código de Defesa do Contribuinte - Projeto de Lei Complementar do Senado Federal 646, de 25 de Novembro de 1999. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). *Direito Internacional dos Direitos Humanos - Estudos em Homenagem à Professora Flávia Piovesan*. Curitiba: Juruá, 2004.; NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Direitos Fundamentais e a Tributação sobre o Consumo e os Serviços no Mercosul, Os. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). *Direito Internacional dos Direitos Humanos - Estudos em Homenagem à Professora Flávia Piovesan*. Curitiba: Juruá, 2004; SOUZA, Leandro Marins de. Direito Internacional dos Direitos Humanos e Tributação: Breve Abordagem Teórica. In: PIOVESAN, Flávia (Coord.). *Direitos Humanos*. Curitiba: Juruá, 2006. v. 1.



importância, devendo ser amplamente aplicados. Desta forma, há a possibilidade de levar direitos e garantias constitucionais do contribuinte, às cortes competentes de proteção dos direitos humanos, sempre que os direitos aqui explicitados forem violados.

#### 4 CONCLUSÕES

1. O princípio da capacidade contributiva é um princípio que rege o sistema tributário. É derivado do princípio genérico da igualdade, sendo o responsável por concretizar a igualdade na tributação.
2. Na tributação, a igualdade não corresponde a distribuir o ônus de manutenção do Estado igualmente entre todos os contribuintes. A igualdade deve ser do impacto da tributação para cada contribuinte. Desta forma, quem tem mais riqueza paga mais tributo, e quem tem menos paga menos ou não paga.
3. Do princípio da capacidade contributiva derivam dois limites para a tributação: a preservação do mínimo vital e a vedação de tributo com efeito de confisco.
4. A preservação do mínimo vital determina que o tributo, não pode incidir sobre o mínimo necessário para a existência digna da pessoa. As pessoas que ganham valores inferiores ao mínimo necessário não possuem capacidade contributiva. Este é o limite inferior da tributação, que determina que a tributação, não pode por em risco a subsistência das pessoas, determinando o limite mínimo para a incidência do tributo. Este limite deriva da dignidade da pessoa humana.
5. A vedação do tributo com efeito de confisco determina que a tributação, não pode incidir tão pesadamente a ponto de confiscar patrimônio do contribuinte. Este limite fundamenta-se no direito de propriedade e é o limite máximo da tributação, determinando até onde a incidência do tributo pode ir.
6. Os fundamentos da capacidade contributiva e seus limites são tutelados pela Declaração Universal dos Direitos Humanos, e pelos sistemas regionais de proteção aos direitos humanos.
7. A capacidade contributiva encontra previsão na igualdade. Nota-se que os sistemas, em geral, não protegem a igualdade simplesmente, mas sim a igual proteção da lei. Tal igual proteção da lei impõe não um tratamento igual a todos, mas a atuação do Estado no sentido de equiparar todas as pessoas em oportunidades e acesso a serviços que garantam os direitos básicos.

8. A dignidade da pessoa humana é bastante protegida pelos direitos humanos e pelo direito brasileiro. Fundamenta-se aí a preservação do mínimo vital como limite a tributação. Se ao Estado é imposto a preservação da dignidade, não pode ele atuar no sentido de tributar valores mínimos necessários à subsistência das pessoas.
9. A vedação ao tributo com efeito de confisco decorre da proteção ao direito de propriedade, que é previsto também pelos direitos humanos internacionais. A proteção fornecida não garante o direito absoluto à propriedade, mas impõe que esta deve observar o interesse social. A tributação não pode ser excessiva a ponto de confiscar a propriedade nem sancionar o contribuinte.
10. Os limites, quando desrespeitados, ensejam o acesso às cortes internacionais de proteção aos direitos humanos. Verifica-se que é possível ao contribuinte a fundamentação de causas tributárias nestas cortes, quando os Estados desrespeitarem os limites da tributação impostos pela capacidade contributiva.

## REFERÊNCIAS

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito Tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- COSTA, Regina Helena. *O princípio da capacidade contributiva*. São Paulo: Malheiros, 1993.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001
- FERRAZ, Roberto. Igualdade na Tributação - Qual o Critério que Legitima Discriminações em Matéria Fiscal?. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- GIACOVONI, Josiane de Campos Silva. Direito Tributário e Direitos Humanos - O Princípio da Legalidade Tributária com o Código de Defesa do Contribuinte - Projeto de Lei Complementar do Senado Federal 646, de 25 de Novembro de 1999. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). *Direito Internacional dos Direitos Humanos - Estudos em Homenagem à Professora Flávia Piovesan*. Curitiba: Juruá, 2004.

GODOI, Marciano Seabra. *Justiça, igualdade e Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 1999.

NAKAYAMA, Juliana Kiyosen. Os Direitos Fundamentais e a Tributação sobre o Consumo e os Serviços no Mercosul. In: RIBEIRO, Maria de Fátima; MAZZUOLI, Valério de Oliveira (Coord.). *Direito Internacional dos Direitos Humanos – Estudos em homenagem à professora Flávia Piovesan*. Curitiba: Juruá, 2004.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Direito Tributário: capacidade Contributiva*. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*. 7. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_. *Direitos Humanos e justiça internacional*. São Paulo: Saraiva, 2006.

RUSSO, Pasquale. Os Princípios Fundamentais. In: FERRAZ, Roberto. *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SCAFF, Fernando Facury. Contribuições de Intervenção e Direitos Humanos de Segunda Dimensão. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Contribuições de intervenção no domínio econômico*. São Paulo: RT, 2002. (Pesquisas Tributárias – Nova série n. 8).

SOUZA, Leandro Marins de. Direito Internacional dos Direitos Humanos e Tributação: Breve Abordagem Teórica. In: PIOVESAN, Flávia (Coord.). *Direitos Humanos*. Curitiba: Juruá, 2006. v. 1.

TORRES, Ricardo Lobo. Legitimação da Capacidade Contributiva e dos Direitos Fundamentais do Contribuinte. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito Tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.