

Os Tributos e os Direitos Fundamentais*

Taxes and Fundamental Rights

Celso de Barros Correia Neto**

RESUMO: O texto analisa a maneira como o discurso dos direitos fundamentais dos contribuintes ganha destaque no cenário jurídico contemporâneo e as diferentes relações entre os direitos fundamentais e a tributação em três sentidos: os direitos fundamentais como limites à cobrança de tributos, o tributo como meio de financiamento da efetivação dos direitos fundamentais e os direitos fundamentais como objetivos a serem atingidos por meio da legislação tributária.

Palavras-chave: Direitos Fundamentais. Tributação. Contribuinte.

Abstract: The paper analyzes how the discourse of the taxpayers' fundamental rights is highlighted in the contemporary legal scene and the different relations between fundamental rights and taxation in three senses: (I) fundamental rights as limits to the tax collection, (II) taxation as mean of financing the realization of fundamental rights and (III) fundamental rights as goals to be achieved through tax legislation.

Keywords: Fundamental rights. Taxation. Taxpayer

* Artigo recebido em 12.08.2016
Artigo aceito em 23.10.2016

** Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário (2013) pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo e graduado em Direito pela Universidade Federal de Alagoas (2007). Atualmente, ocupa o cargo de Chefe de Gabinete de Ministro do Supremo Tribunal Federal. Professor do mestrado e da graduação da Universidade Católica de Brasília (UCB) e da pós-graduação lato sensu do Instituto Brasiliense de Direito Público (IDP). **Brasília – DF.**
E-mail: celsobcorreia@hotmail.com



1. Introdução

Este texto analisa as diferentes interfaces que se estabelecem entre os tributos e os direitos fundamentais na ordem jurídica brasileira, tanto no âmbito da formulação legislativa quanto da sua aplicação concreta em decisões judiciais.

Tomamos aqui “tributo” em sentido amplo para alcançar quaisquer normas jurídicas com conteúdo tributário. Interessa-nos a “legislação tributária”, no alcance que a emprega o art. 96 do Código Tributário Nacional – “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” –, bem como as próprias normas constitucionais que se referem à questão fiscal.

A análise destaca a maneira como a cultura dos direitos humanos afeta também o campo tributário e, progressivamente, desloca a atenção dos juristas das limitações à competência tributária para os direitos fundamentais do contribuinte. Não se trata apenas de fazer das vedações ao poder de tributar direitos fundamentais do contribuinte. A relação entre os tributos e os direitos humanos é mais complexa. Inclui também outras formas de relacionamento, que tomam a norma tributária como meio de financiamento de políticas públicas ou mesmo como instrumento extrafiscal imediato para sua concretização.

Em todas elas, fica clara a centralidade do discurso dos direitos fundamentais, no contexto jurídico atual, e a maneira como toca todos os segmentos do ordenamento jurídico, inclusive o tributário.

2. Das Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar aos Direitos Fundamentais do Contribuinte

Todas as constituições brasileiras, desde a Constituição do Império, trouxeram limitações ao poder de tributar: disposições destinadas a demarcar as fronteiras da competência para cobrar impostos e regular seu exercício. Nessas limitações, compreendem-se as imunidades, que demarcam negativamente o espaço de competência impositiva, e os princípios, que orientam a forma, o momento e a intensidade de seu exercício.



A origem desses limites, como bem destaca Aliomar Baleeiro, é anterior ao próprio Direito Tributário. Eram, inicialmente, princípios formulados pela Ciência das Finanças para o bom funcionamento da tributação. Ao depois, à medida que se incorporaram às constituições rígidas dos Estados democráticos, passaram a vigorar como limitações *jurídicas* ao poder tributário, tomado já não como mero poder de fato, mas como aptidão jurídica, competência legislativa.¹

Mesmo a Constituição do Império de 1824, que não contava com um capítulo específico para o sistema tributário nacional, já previa no art. 15, X, as raízes da legalidade tributária, ao dispor que cabe à Assembleia-Geral “Fixar anualmente as despesas publicas, e repartir a contribuição directa”. Estabelecia também as bases para o princípio da capacidade contributiva no art. 179, XV: “Ninguem será exempto de contribuir pera as despesas do Estado em proporção dos seus haveres”.

A partir da Constituição de 1967, o texto constitucional passa a contar com um capítulo especificamente dedicado para o “Sistema Tributário Nacional”, nele se incluindo as normas atinentes à divisão de competências tributárias e também às vedações ao poder tributário. Na Constituição de 1967, esse capítulo vai do art. 18 ao 28; no texto alterado pela Emenda Constitucional n. 1 de 1969, estende-se do art. 18 ao 26.²

É interessante anotar que, na Constituição de 1969 (EC n.1, de 17 de outubro de 1969), os princípios tributários da legalidade e da anterioridade incluíam-se no capítulo dos “Direitos e Garantias Individuais” do Título da “Declaração de Direitos”. Dispunha o art. 153, § 29:

Nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça, nem cobrado, em cada exercício, sem que a lei o houver instituído ou aumentado esteja em vigor antes do início do exercício financeiro, ressalvados a tarifa alfandegária e a de

¹ “Nos países de Constituição rígida e de controle judiciário das leis e atos administrativos os princípios que a Ciência das Finanças apurou em sua compósita formação política, moral, econômica ou técnica são integrados em regras estáveis e eficazes. Funcionam como *limitações ao poder de tributar*. Nenhuma Constituição excede a brasileira, a partir de 1946, pelo zelo com que reduziu a disposições jurídicas aqueles princípios tributários. Nenhuma outra contém tantas limitações expressas em matéria financeira.” BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi Rio de Janeiro: Forense, 2005.

² A propósito do tema, ver: VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.



transporte, o imposto sobre produtos industrializados e o imposto lançado por motivo de guerra e demais casos previstos nesta Constituição.

O rol atual de direitos do art. 5º da Constituição Federal de 1988 não inclui expressamente legalidade tributária e anterioridade, como no texto anterior, mas a Carta hoje vigente é particularmente detalhada em matéria tributária. Traz um capítulo dedicado ao “Sistema Tributário Nacional” (arts. 145 a 162), a partir do Título VI “Da Tributação e do Orçamento” (arts. 145 a 169), dividido em seis seções, sendo a segunda delas denominada “Das limitações ao poder de tributar” (arts. 150, 151 e 152), na qual se encontram as principais disposições que hoje servem de base para defesa do contribuinte.

Não há na Constituição de 1988, referência textual a “direitos fundamentais dos contribuintes”. A ausência, no entanto, não impediu que o tema ganhasse cada vez mais espaço no discurso jurídico contemporâneo, tanto em sede doutrinária quanto nas decisões judiciais. É comum que doutrina e jurisprudência afirmem direitos fundamentais do contribuinte, extraindo das tradicionais limitações constitucionais ao poder de tributar verdadeiros direitos subjetivos em favor do cidadão. O rol desses direitos que compõem o Estatuto do Contribuinte,³ atualmente, só se amplia e ganha destaque no Direito Tributário brasileiro contemporâneo.

A tendência de aproximação entre estes dois discursos – o dos direitos fundamentais e o do Direito Tributário – é relativamente recente e parece encontrar sua razão de ser no protagonismo dos direitos humanos no contexto jurídico atual e na maneira como eles, em maior ou menor grau, irradiam seus efeitos por todo o ordenamento jurídico. De fato, como destaca Perez Luño, “o constitucionalismo atual não seria o que é sem os direitos fundamentais”. Isso porque “as normas que sancionam o estatuto dos direitos fundamentais, junto àquelas que consagram a forma

³ “A expressão ‘Estatuto do Contribuinte’ denota um conjunto de normais que regula a relação entre o contribuinte e o entre tributante. Sua utilização possui conotação tanto *garantista* dos direitos do contribuinte como *limitativa* do poder de tributar”. ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, novembro/dezembro/janeiro, 2008. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em: 27.6.2015. (Grifos originais).



REPATS

do Estado e as que estabelecem o sistema econômico, são decisivas para definir o modelo constitucional de sociedade”.⁴

Ao influenciar o modo de interpretar e aplicar toda e qualquer norma jurídica, posicionando-se como conceito central do ordenamento jurídico, os direitos fundamentais operam verdadeiro deslocamento no Direito Público. Se antes se via o direito a partir do Estado, com a sedimentação do discurso dos direitos fundamentais, muda-se o ponto de vista: tem-se o direito, seja ele público ou privado, pensado do ponto de vista do cidadão. E isso, decerto, traz consequências práticas que não podem ser desprezadas.

É claro que, exclusivamente do ponto de vista da lógica jurídica, a qualquer limitação à competência estatal ou dever imposto ao Poder Público corresponde um direito ao cidadão, como sua contraparte necessária. Em termos estritamente lógicos, direitos e deveres são dois lados da relação jurídica. Só há direito porque há dever, e vice-versa.⁵ Afinal, o direito, como destaca Miguel Reale, marca-se pela nota de bilateralidade atributiva.⁶ No entanto, a questão aqui não é apenas de lógica. Diz respeito ao plano do discurso político. O que se põe em destaque é a mudança de perspectiva, a inversão de posições operada pela afirmação histórica dos direitos humanos.

A propósito, Norberto Bobbio, na conhecida obra “A Era dos Direitos”,⁷ destaca a maneira como, historicamente, “a afirmação dos direitos do homem deriva de uma inversão radical de perspectiva, característica da formação do Estado moderno, na representação da relação política, ou seja, a relação estado-cidadão ou soberano-

⁴ PEREZ LUÑO, Antonio E. **Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Tecnos, 2007, p. 19.

⁵ Daí afirmar Kelsen que certos direitos subjetivos não passam de “reflexos” de deveres jurídicos: “a afirmação de que alguém tem um direito (reflexo) a que um outro se conduza em face dele pela maneira devida não significa senão que este outro é obrigado a conduzir-se em face dele de determinada maneira. Quer isto dizer que o direito reflexo de um é idêntico ao dever do outro de se conduzir em face daquele de determinada maneira, que o conceito de direito reflexo é supérfluo. O direito reflexo é apenas o dever jurídico – visto da posição daquele em face do qual o dever há de ser cumprido. Por isso, não há qualquer relação entre um dever jurídico e o direito reflexo que lhe corresponde.” KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 185.

⁶ Afirma Miguel Reale: “A relação jurídica apresenta sempre a característica de unir duas pessoas entre si, em razão de algo que atribui às duas certo comportamento e certas exigibilidades. *O enlace objetivo de conduta que constitui e delimita exigibilidades entre dois ou mais sujeitos, ambos integrados por algo que os supera, é o que chamamos bilateralidade atributiva.*” REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 403. (Grifo original).

⁷ BOBBIO, Norberto. **L’età dei diritti**. Torino: Einaudi, 1997.



súditos”.⁸ O indivíduo assume o protagonismo, de sorte que se passa a compreender a relação do ponto de vista do direito dos cidadãos, não mais dos poderes do soberano.

A mudança de perspectiva é também assinalada por Gilmar Mendes e Paulo Branco, que destacam a centralidade do conceito de direitos fundamentais na sociedade e no Estado contemporâneos, nos seguintes termos:

Os direitos fundamentais assumem posição de definitivo realce na sociedade quando se inverte a tradicional relação entre Estado e indivíduo e se reconhece que o indivíduo tem, primeiro, direitos, e, depois, deveres perante o Estado, e que os direitos que o Estado tem em relação ao indivíduo se ordenam ao objetivo de melhor cuidar das necessidades dos cidadãos.⁹

A tributação não fica de fora desse processo de mudança. No discurso tributário, também se nota certa alteração de enfoque, por exemplo, no uso cada vez mais frequente da expressão “direitos fundamentais dos contribuintes”, em vez de “limitações constitucionais ao poder de tributar”. A comparação entre as expressões registra uma mudança de perspectiva. Em lugar de se tomar a norma constitucional simplesmente do ponto de vista do Estado, representada como limite (ao poder de tributar), passa-se a enxergá-la da perspectiva do contribuinte, a quem confere direitos.

Não afirmarmos, é claro, que ambas as expressões – “limitações ao poder de tributar” e “direitos fundamentais do contribuinte” – tenham, rigorosamente, significado e alcance idênticos. Certamente não têm. Nem todas as limitações constitucionais ao poder de tributar têm como fundamento a proteção do contribuinte. A imunidade recíproca, por exemplo, está fundamentada no princípio federativo. Ademais, há direitos do contribuinte que resultam simplesmente da aplicação das disposições do art. 5º da Constituição em matéria fiscal, como direitos do cidadão-contribuinte – por

⁸ No original: “In sede storica sostengo che l’affermazione dei diritti dell’uomo deriva da un rovesciamento radicale di prospettiva, caratteristico della formazione dello stato moderno, nella rappresentazione del rapporto politico, cioè nel rapporto stato-cittadini o sovrano-sudditi”. BOBBIO, Norberto. *L’età dei diritti*. Torino: Einaudi, 1997, p. XI.

⁹ MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. *Curso de Direito Constitucional*. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 136.



exemplo, a inviolabilidade de domicílio (fiscal) –, e não decorrem das vedações do art. 150 do texto constitucional.

De toda sorte, ao compararmos as duas expressões – “limites” e “direitos” –, queremos destacar essa mudança de enfoque, que chama a atenção para a posição do contribuinte e sobretudo para a importância do respeito aos seus direitos e garantias individuais em matéria fiscal.

3. Direitos Fundamentais do Contribuinte

A mudança de enfoque e a ênfase no chamado “Estatuto do Contribuinte” não têm apenas valor simbólico. Trazem implicações essencialmente práticas, no plano da eficácia jurídica, e parecem ter relação estreita com a evolução operada no sistema tributário nas últimas décadas.

No caso do Brasil, é provável que, pelo menos, três razões tenham influenciado essa mudança de atitude: (1) o movimento de “publicização”, de afirmação dos direitos fundamentais e de constitucionalização de todo o Direito e também do Direito Tributário; (2) o intento de renovação e reforço do discurso das limitações ao poder de tributar, em face do crescimento da carga tributária, especialmente a partir da década de 1990; e (3) as variadas mudanças operadas no texto constitucional em matéria tributária, que obrigaram os contribuintes a se utilizarem do único parâmetro material admissível para enfrentá-las: a violação a cláusulas pétreas, especialmente as do inciso IV, § 4º, do art. 60, da Constituição (“os direitos e garantias individuais”).¹⁰

A atenção conferida às relações entre direitos fundamentais e legislação tributária ganha destaque no contexto de reafirmação do valor e da força das normas constitucionais que se opera no Brasil, mormente após a promulgação da Constituição Federal de 1988. Como é cediço, a constituinte de 1988 caracteriza-se como culminância do processo democrático, interrompido em 1964, e pela reconstrução e expansão das garantias do cidadão, doravante assinalados como a pedra de toque não só do ordenamento constitucional como também de todo o ordenamento jurídico.

¹⁰ Cf. BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. (Orgs.). **Tributação e Direitos Fundamentais - conforme a jurisprudência do STF e STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012.



Daí em diante, o desafio central do direito público está não mais propriamente na declaração dos direitos, mas em assegurar meios de lhes conferir efetividade.¹¹

A ideia de “publicização” e constitucionalização a que nos referimos, obviamente, não se limita à positivação constitucional, isto é, à inserção no próprio texto da Constituição de novos direitos, novos programas e de outras funções para o Poder Público. Além disso, diz também com a atitude do intérprete/aplicador diante do texto constitucional, que procura conferir-lhe a máxima eficácia possível – inclusive por meio da atuação do Poder Judiciário, quando preciso –, e com a influência que o texto constitucional irradia por todos os setores do ordenamento jurídico.

Nesse sentido, a aproximação entre o capítulo dos direitos fundamentais e o dos tributos é inevitável, tanto pelo fato de que a centralidade do discurso dos direitos humanos afeta todos os seguimentos do discurso jurídico quanto pelo ganho de eficácia das normas das protetivas do contribuinte contra o Fisco.

No plano do discurso político, o efeito de sentido que se obtém pelo uso da expressão “direitos fundamentais” ou “direitos humanos” não é idêntico ao que se observa no uso da expressão “limites”, “limitações” ou “restrições” ao poder de tributar. Ainda que o fundamento constitucional possa ser exatamente o mesmo dispositivo, violar um direito fundamental do contribuinte apresenta-se como algo mais grave do que afrontar uma limitação à competência tributária.

Afora o aspecto retórico, a afirmação dos direitos e garantias individuais em matéria tributária implica reforçar as restrições impostas pelo constituinte ao legislador, no que se refere ao exercício da competência tributária. Sim, porque, além de destacar a posição do contribuinte, que faz jus a direito “reflexo”, diante da norma de limitação ao poder tributário, a compreensão de tais direitos individuais como “fundamentais” confere-lhes outro *status* jurídico. Eleva à categoria de norma, hierárquica e axiologicamente, mais importante do ordenamento jurídico, protegida pelo manto da imutabilidade, nos termos do art. 60, §4º, IV: “Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: [...]IV - os direitos e garantias individuais.”. Há,

¹¹ A afirmação não é válida apenas para o cenário nacional, a propósito, ver: BOBBIO, Norberto, *L’età dei diritti*, Torino: Einaudi, 1997, p. 258-259 *et passim*.



REPATS

portanto, também ganho em termos de eficácia jurídica na passagem das limitações ao poder de tributar aos direitos fundamentais do contribuinte.

Tal reforço de eficácia pareceu especialmente oportuno no correr das duas décadas que sucedem à promulgação da Constituição de 1988, período marcado pela majoração da carga fiscal, notadamente por meio dos tributos de destinação constitucional vinculada, as contribuições sociais. À medida que se elevaram os tributos cobrados e aperfeiçoaram-se os mecanismos de fiscalização, aumentaram também a resistência do contribuinte e o desejo de exonerar-se, no todo ou em parte, da carga fiscal. O incentivo ao uso de estratégias de planejamento tributário e o incremento do contencioso tributário se afiguram, por conseguinte, como consequências naturais da elevação da carga fiscal.

Além disso, há ainda outro aspecto a considerar. O incremento da carga fiscal, no Brasil, nos anos que se seguiram à promulgação da Constituição, demandou diversas reformas – ainda que parciais e insuficientes – no sistema tributário brasileiro. E muitas delas foram também reformas constitucionais, na medida em que não prescindiram de mudanças na própria Constituição Federal.¹² Por meio de alterações no texto constitucional, criaram-se novos tributos – como o Imposto Provisório sobre Movimentação Financeira (IPMF), pela Emenda Constitucional n. 3/1993, a Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira (CPMF), pela Emenda Constitucional n. 12/1996 e, anos mais tarde, a Contribuição para o Custeio do Serviço de Iluminação Pública (CONSIP), pela Emenda Constitucional n. 39/2002 –, bem como foram ampliadas competências tributárias já estabelecidas – como no caso da alteração procedida no art. 195 pela EC 20/1998 para efeito de ampliar a base de cálculo da contribuição para a seguridade social.

Nesse quadro, a violação de cláusulas pétreas era o argumento – e o parâmetro material – que restava ao contribuinte para questionar a validade das novas exações impostas com fundamento em emendas constitucionais. Pode-se dizer, então, que a elevação das limitações ao poder de tributar ao patamar de direitos fundamentais do contribuinte e, por conseguinte, de cláusulas pétreas na ordem

¹² Vejam-se, por exemplo, as modificações realizadas no texto constitucional, no plano da tributação e na partilha de recursos arrecadados, por meio das Emendas Constitucionais n. 12/1996, 20/1998, 21/1999, 27/2000, 39/2002, 41/2003, 42/2003 e 44/2004.



NEPATS

constitucional de 1988, justificou-se mais por razões práticas do que por conta de elucubrações teóricas. Ganhou espaço diante da necessidade de se discutir a validade de normas introduzidas no sistema tributário nacional por força de emendas constitucionais.

O julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939, na qual se discutia a validade do Imposto sobre Movimentações Financeiras (IPMF), acrescido pela EC n. 3/1993, oferece um importante exemplo de como os limites ao poder de tributar podem ser tomados como direitos individuais do contribuinte. A orientação firmada na decisão foi fundamental, na jurisprudência do STF, para afirmar esses direitos como cláusulas pétreas na ordem constitucional de 1988, como veremos a seguir.

4. Direitos do contribuinte como cláusulas pétreas: ADI 939

O julgamento da ADI 939 merece lugar de destaque no contexto da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Dizemos isso por, pelo menos, dois motivos. O primeiro é ter consolidado o entendimento da Corte quanto ao cabimento do controle jurisdicional de constitucionalidade em relação a emendas constitucionais. O segundo é ter estendido às limitações constitucionais ao poder de tributar o manto de imutabilidade, previsto no art. 60, § 4º, IV, da Constituição Federal de 1988.¹³

De certo modo, um e outro motivos estão entrelaçados. O parâmetro restrito de controle deve-se ao objeto: uma emenda à Constituição. Como se sabe, o art. 60 da Constituição Federal estabelece os requisitos para que se possa alterar o texto constitucional e ressalva que não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: (I) a forma federativa de Estado; (II) o voto direto, secreto, universal e periódico; (III) a separação dos Poderes; e (IV) os direitos e garantias individuais.

¹³ É importante chamar atenção para as relações entre a política fiscal e o desenho institucional do sistema de controle de constitucionalidade. Em grande medida, pode-se dizer que o próprio redesenho institucional do controle abstrato nos anos que se sucederam à promulgação da Carta de 1988 tem relação direta com a necessidade de conferir certeza e segurança ao controle judicial da política fiscal do Governo Federal. Afirma, a propósito, Rafael Thomaz Favetti: “A criação da ADC pela EC n.3, que nada tinha a ver com o controle de constitucionalidade, explica-se pela urgência em criar um mecanismo para reduzir os custos transacionais da política fiscal, que começava a se consolidar fundada na centralização fiscal, por meio de contribuições sociais. A ADC n. 1 pedia, por sinal, a declaração de constitucionalidade da COFINS.” FAVETTI, Rafael Thomaz. **Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p.136.



Assim, o controle de constitucionalidade material desse tipo de proposição legislativa leva em conta um parâmetro mais estreito, composto essencialmente das cláusulas pétreas, tal como previstas no próprio texto constitucional.

No caso em comento, duas delas mereceram especial atenção, a forma federativa e os direitos e garantias individuais. Vejamos, a seguir, os pormenores da decisão e suas principais implicações para o tema deste estudo.

4.1. O caso

A ação¹⁴ foi proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores do Comércio (CNTC) contra a criação do Imposto sobre Movimentações Financeiras (IPMF), previsto na Emenda Constitucional n. 3, de 17 março de 1993, e instituído pela Lei Complementar n. 77, de 13 de julho de 1993.

Na elaboração da emenda, o constituinte utilizou-se de técnica legislativa incomum. Em vez de modificar o próprio texto constitucional, pela mudança na redação originária de algum dispositivo ou pela inclusão de novos, a EC 3/1993 previu no seu próprio texto a criação de novo imposto, o Imposto sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira (IPMF).

O art. 2º da Emenda atribuiu à União competência para instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira, o que se deu por meio da Lei Complementar n. 77/1993, já mencionada. A redação do art. 2º da EC 3 é a seguinte:

Art. 2.º A União poderá instituir, nos termos de lei complementar, com vigência até 31 de dezembro de 1994, imposto sobre movimentação ou transmissão de valores e de créditos e direitos de natureza financeira.

§ 1.º A alíquota do imposto de que trata este artigo não excederá a vinte e cinco centésimos por cento, facultado ao Poder Executivo reduzi-la ou restabelecê-la, total ou parcialmente, nas condições e limites fixados em lei.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939**. Relator: Sydney Sanches. Julgamento em 15.12.1993.



§ 2.º Ao imposto de que trata este artigo não se aplica o art. 150, III, “b”, e VI, nem o disposto no § 5.º do art. 153 da Constituição.

§ 3.º O produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo não se encontra sujeito a qualquer modalidade de repartição com outra entidade federada.

§ 4.º Do produto da arrecadação do imposto de que trata este artigo serão destinados vinte por cento para custeio de programas de habitação popular.

As principais contestações em relação à Emenda diziam respeito às exceções previstas no seu § 2º. A disposição estabelecia que ao novo imposto não deveriam se aplicar as disposições do art. 150, III, “b”, e VI, nem o disposto no § 5º do art. 153 da Constituição. Ou seja, o IPMF escaparia à aplicação do princípio da anterioridade e das imunidades recíprocas de templos de qualquer culto, de partidos políticos e suas fundações, de entidades educacionais e de assistência social, bem como de livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão.

Em 15.9.1993, a medida cautelar requerida na ação direta foi deferida pelo Supremo Tribunal Federal para suspender, até 31.12.1993, os efeitos do art. 2º, e seus parágrafos, da EC 03/1993, bem como da Lei Complementar n. 77/1993. A mesma orientação foi adotada, ao depois, na decisão de mérito em 15.12.1993. O Tribunal julgou procedente, em parte, a ação, para declarar a inconstitucionalidade da expressão “o art. 150, III, “b” e VI, nem,” contida no § 2º do art. 2º de EC n. 03/93.

4.2. Importância do julgado

Como já mencionamos, o julgamento é particularmente importante tanto pelo seu objeto, uma emenda constitucional, quanto pelos fundamentos adotados na decisão, a violação de cláusulas pétreas.

Quanto ao objeto, é provavelmente este o primeiro caso no qual o Supremo Tribunal Federal discutiu a constitucionalidade de uma emenda ao texto constitucional e, ao fim, julgou-a, ao menos em parte, inconstitucional. Esse aspecto não passou despercebido no julgamento. Há referências ao fato nos votos prolatados,



especialmente no do Ministro Paulo Brossard, que registra a primazia do julgamento. Consta do voto o seguinte trecho:

É a primeira vez que se discutem aspectos constitucionais de uma emenda constitucional. Antes só me recordo que a reforma de 1926 teve sua validade questionada, porque processada e promulgada sob estado de sítio.[...] Pela primeira vez, a constitucionalidade de uma emenda constitucional ou de aspectos de uma emenda constitucional chega até o Supremo Tribunal e é por ele enfrentada, discutida e decidida.

Antes desse julgamento, a controvérsia quanto ao cabimento de controle de constitucionalidade de emendas à Constituição havia sido ventilada no HC 18.178/DF, Rel. Min. Hermenegildo de Barros, julgado em 1º.10.1926. Mas nem o alcance da decisão nem os contornos do caso eram semelhantes aos da ADI 939. Foi no julgamento dessa ação que se consolidou, na jurisprudência do STF, a possibilidade de o Tribunal conhecer de ações diretas ajuizadas contra emendas constitucionais.¹⁵

Quanto aos fundamentos, ao decidir pela inconstitucionalidade, o Tribunal reconheceu que o princípio da anterioridade e as imunidades previstas no inciso IV, “b”, “c” e “d” do art. 150 são garantias individuais do contribuinte e, portanto, cláusulas pétreas, na ordem constitucional de 1988. A imunidade prevista no art. 150, VI, “a” (a imunidade recíproca), é exceção, uma vez que está protegida pela hipótese do inciso I

¹⁵ Nesse sentido, veja-se o que afirma Luciano Felício Fuck: “a ADI 939 constitui a primeira vez que o STF examinou a constitucionalidade material e declarou a inconstitucionalidade da mais alta e nobre espécie normativa concedida ao Poder Legislativo: a emenda constitucional. É certo que o STF já havia examinado a compatibilidade de emenda constitucional com o texto original no famoso caso da Emenda Constitucional de 1926 (HC 18.178/DF, Rel. Min. Hermenegildo de Barros, Pleno, julgado em 1º.10.1926). Já naquela oportunidade, o Tribunal demonstrou grande desenvoltura na análise de constitucionalidade formal em relação às regras dispostas na Constituição de 1891, afirmando sua competência para verificar a legitimidade da reforma constitucional, nada obstante o grande debate a propósito no direito comparado. No entanto, na ADI 939, o STF não só examina a constitucionalidade material de emenda constitucional devidamente aprovada pelo Congresso Nacional, como também, ao fazê-lo, reconhece a incompatibilidade de parte de suas disposições com cláusulas pétreas. Nesse ponto, o STF pacificou a possibilidade de controle jurisdicional de constitucionalidade de emendas constitucionais pouco mais de cinco anos após a promulgação da Carta Magna, dando segurança às disposições fundamentais e inibindo aventuras institucionais.” FUECK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. In: Beatriz Bastide Horbach; Luciano Felício Fuck. (Org.). **O Supremo por seus Assessores**. São Paulo: Almedina Brasil, 2014, p. 17-18.



REPATS

do § 4º, do art. 60 (forma federativa de Estado), e não pela do inciso IV do mesmo artigo (direitos e garantias individuais).

Tomar a anterioridade e as imunidades tributárias como direitos individuais do contribuinte tem evidente sentido prático no contexto do julgamento. Significa reconhecer que tais prescrições não podem ser afastadas nem mesmo por força de emenda constitucional, como pretendido pelo art. 2º, § 2º, da Emenda. Por isso, mais do que apenas reforçar a importância dessas disposições, o reconhecimento das limitações constitucionais ao poder de tributar como direito do contribuinte representou uma etapa necessária do raciocínio – isto é, da *ratio decidendi* –, que conduziu à declaração de inconstitucionalidade da EC 3/1993.

Com maior ou menor clareza e intensidade, o fundamento é suscitado em todos os votos proferidos. Contra a possibilidade de se estabelecerem novas exceções ao princípio da anterioridade, além das que já constam do texto originário da Constituição Federal, aduz o relator do caso, Ministro Sydney Sanches, o seguinte:

12. Nem me parece que, além das exceções ao princípio da anterioridade, previstas expressamente no § 1º do art. 150, pela Constituição originária, outras pudessem ser estabelecidas por emenda constitucional, ou seja, pela Constituição derivada.

13. Se não se entender assim, o princípio e a garantia individual, que ele encerra, ficariam esvaziados, mediante novas e sucessivas emendas constitucionais, alargando as exceções, seja para impostos previstos no texto originário, seja para os não previstos.¹⁶

Na mesma linha, o Ministro Carlos Velloso destaca a importância do princípio da anterioridade como garantia do contribuinte, ao afirmar que “as garantias dos contribuintes, inscritas no art. 150 da Constituição, são intangíveis à mão do constituinte derivado, tendo em vista o disposto no art. 160, § 4º, IV, da Constituição”.

¹⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939**. Relator: Sydney Sanches. Julgamento em 15.12.1993.



E reconhece que “as imunidades inscritas no inciso VI do art. 150 são, também, garantais que o constituinte derivado não pode suprimir”.¹⁷

O Ministro Celso de Mello, por sua vez, enfatiza a importância das cláusulas pétreas no contexto da Constituição Federal de 1988. Sublinha o papel da anterioridade, de um lado, como “limitação constitucional ao poder impositivo das pessoas políticas” e, de outro, como “direito público subjetivo oponível ao Estado pelos contribuintes que dela se beneficiam”. Daí concluir que “o ato normativo em causa efetivamente agride e afronta o regime dos direitos fundamentais dos contribuintes”.

Fica também clara, no mesmo voto, a relação entre as imunidades – das entidades sindicais, dos templos, dos partidos políticos, das instituições de educação e assistência social e dos livros – e os valores que lhe são subjacentes – liberdade de consciência, liberdade de manifestação do pensamento, liberdade de associação –, de modo que suprimi-las acabaria por comprometer os “valores em função dos quais essa prerrogativa de índole tributária foi conferida”, aduz o Ministro Celso de Mello.

A orientação¹⁸ firmada nesse julgamento – de que as vedações previstas no art. 150 da Constituição conferem direitos fundamentais aos contribuintes – influenciou decisivamente a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal e foi, depois, aplicada em outros casos enfrentados pela Corte. Citem-se, como exemplo, o Recurso Extraordinário n. 587.008, de relatoria do Ministro Dias Toffoli, julgado em 6.5.2011, e a Medida Cautelar na Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 4.661, de relatoria do Ministro Marco Aurélio, julgada em 20.10.2011.

5. Direitos Fundamentais e os Direitos do Contribuinte

Até aqui falamos de direitos fundamentais do contribuinte sem grande preocupação em explicar ou definir o conteúdo da expressão. Mas o que, afinal, são

¹⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939**. Relator: Sydney Sanches. Julgamento em 15.12.1993.

¹⁸ O teor e o alcance da decisão não estão livres de crítica na doutrina. Veja-se, por exemplo, Ricardo Ribeiro Lodi, para quem a decisão “estabeleceu uma diretriz por demais exagerada, a partir da ideia de que todos esses direitos dos contribuintes [previstos no art. 150, VI] são cláusulas pétreas e que por isso não podem ser abolidos, restringidos e sequer excepcionados por emendas constitucionais”. RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Cláusulas Pétreas Tributárias. **Revista de Direito do Estado (RDE)**, v. 21, p. 625-647, 2011.



direitos fundamentais? E, em especial, quais deles podem ser tomados como direitos dos contribuintes especificamente?

Não é novidade que os direitos fundamentais designam-se por diferentes nomes: “direitos humanos”, “direitos do homem”, “direitos fundamentais”, “direitos humanos fundamentais”, “direitos fundamentais do homem”, “direitos e garantias individuais”, “liberdades públicas”, entre outros. É fato que nem todas têm exatamente o mesmo alcance ou significado, mas a preferência por este ou aquele nome justifica-se mais por razões práticas ou histórico-geográficas do que por motivos estritamente lógicos.

O Supremo Tribunal Federal e o Superior Tribunal de Justiça usam indistintamente as expressões acima apontadas. Há, no entanto, clara preferência pelas expressões “direitos e garantias fundamentais” e “direitos humanos”, adotadas no próprio texto constitucional em vigor, no Título II (“Dos Direitos e Garantias Fundamentais”) e nos art.5º, §3º, e 109, V-A da Constituição, respectivamente.

Além de muitos nomes, também não há apenas uma definição doutrinária do tema. Costuma-se demarcar a noção por meio dos seguintes atributos: universalidade, essencialidade, aplicabilidade imediata, indisponibilidade, previsão constitucional e capacidade de vinculação os três poderes. Já se sabe, no entanto, que rigorosamente nem todas essas características estão presentes em alguns dos direitos fundamentais. Os direitos sociais do trabalhador, por exemplo, não são exatamente universais, tendo em vista que se destinam a uma categoria específica; mas nem por isso perdem seu *status* de direitos fundamentais.

Ingo W. Sarlet distingue duas perspectivas para demarcar a noção de direitos fundamentais – a formal e a material. Diz o autor:

Direitos Fundamentais são, portanto, aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivos, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e seu significado, possam ser equiparados,



agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do catálogo).¹⁹

A preocupação deste estudo, obviamente, não é de conceituar “direitos fundamentais”. A controvérsia a esse respeito, todavia, parece útil também para a matéria aqui enfrentada, tanto para delimitar quais seriam os direitos fundamentais do contribuinte quanto para compreender as diferentes interfaces entre tributos e direitos humanos.

Como se sabe, os direitos fundamentais não são apenas aqueles listados no art. 5º da Constituição Federal. O catálogo é aberto. Existem outros no texto constitucional e há permissão para que novos sejam incorporados. A disposição do § 2º do art. 5º não deixa dúvidas a esse respeito, ao prescrever que “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados”. Em matéria fiscal, a prescrição do art. 5º, § 2º, combina-se com a do *caput* do art. 150 que, ao consignar que as vedações dos incisos I a VI, determina que se apliquem “sem prejuízo de *outras garantias* asseguradas ao contribuinte”.

Nesse quadro normativo, haveria, então, pelo menos, dois fundamentos para os direitos e garantias do contribuinte na Constituição Federal de 1988: (1) os que decorrem da aplicação, no campo tributário, dos direitos fundamentais genéricos, previstos no texto constitucional, principalmente no art. 5º da Constituição e (2) os que resultam de limitações constitucionais ao poder de tributar. No primeiro grupo, incluem-se, por exemplo, o sigilo fiscal (art. 5º, XII) e a inviolabilidade de domicílio (art. 5º, XIII), por exemplo, e, no segundo, a proibição do confisco (art. 150, IV) e a anterioridade (art. 150, III, “b”).

A classificação certamente não é rigorosa. Vem aqui a título meramente ilustrativo. A bem da verdade, mesmo os direitos fundamentais do contribuinte, que se baseiam em disposições específicas do sistema tributário, não raro podem ser tomados como especificações de outros já previstos no texto constitucional. É o caso

¹⁹ SARLET, Ingo W. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais*. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Adv., 2007, p. 91.



da isonomia e legalidade, que têm previsão genérica na Constituição (art. 5º, *caput*, e incisos I e II) e específica no campo tributário (art. 150, II e I, entre outros). Em outras situações, a norma tributária constitucional assume a forma de meio ou garantia a serviço de um direito previsto fora do capítulo tributário: por exemplo, a imunidade dos templos religiosos (art. 150, VI, “b”) em relação à liberdade de culto (art. 5º, VI) ou a imunidade do livro em relação à liberdade de expressão (art. 5º, IX) e ao direito à cultura (art. 215).

Ainda que não seja rigorosa, essa forma de apresentar o tema já deixa claro que a influência dos direitos fundamentais em matéria de tributação não se reduz à função de limite à legislação tributária. A inter-relação entre direitos e tributos é mais ampla e pode assumir diferentes contornos, como veremos a seguir.

6. Normas Tributárias e Direitos Humanos: interfaces e relações

Embora a defesa dos chamados “direitos fundamentais do contribuinte” seja a forma mais usual de relacionar a tributação com a temática dos direitos fundamentais, não é essa a única aproximação possível entre os direitos fundamentais e os tributos.²⁰

Há, pelo menos, três interfaces possíveis entre direitos fundamentais e tributos, considerando a aplicação da legislação tributária e a efetivação dos direitos envolvidos. São elas: (1) os direitos fundamentais como limites à cobrança de tributos e à edição de normas tributárias; (2) a tributação como fonte de recursos para custeio de políticas públicas voltada à implementação de direitos fundamentais e (3) as normas tributárias como instrumentos extrafiscais de efetivação de direitos fundamentais.

A primeira interface toma os direitos fundamentais como típicos direitos de defesa. Essa abordagem refere-se especialmente aos ditos direitos de primeira geração ou dimensão, isto é, àqueles que se identificam com as liberdades públicas e impõem fundamentalmente limites negativos à atuação estatal. É o caso, por exemplo,

²⁰ No mesmo sentido, afirma Fernando Facury Scaff: “Entendo que o debate sobre os direitos humanos e tributação não pode ficar cingido ao estudo dos direitos fundamentais dos contribuintes, que traduzem tão somente a primeira dimensão dos direitos humanos, mas deve ser abordada também sob o ângulo da segunda e terceira dimensão dos direitos.” SCAFF, Fernando F. A Desvinculação de Receitas da União (DRU) e a Supremacia da Constituição. IN: SCAFF, Fernando; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constituição e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 96.



NEPATS

da legalidade, da anterioridade (segurança jurídica) e do não confisco, utilizados pelo contribuinte contra a exigência de tributo indevido, extemporâneo ou desproporcional.

A segunda forma de relacionamento a que nos referimos é a que enxerga nas normas tributárias meios de financiamento – fonte de custeio – de medidas voltadas à efetivação de direitos fundamentais. Ganham especial destaque, nesse contexto, os direitos de segunda geração, como saúde, educação, previdência e assistência social, que demandam prestações positivas por parte do Poder Público, em geral, bastante dispendiosas.

Para custeá-los, a Constituição Federal de 1988 (art. 149) estabeleceu tributos específicos que se caracterizam pela destinação vinculada de sua arrecadação. É o caso do art. 195 da Constituição Federal, que prescreve que a seguridade social será financiada por meio de contribuições sociais, deixando clara a relação entre os direitos que compõem o conceito de seguridade social – saúde, assistência e previdência – e o tributo encarregado de financiá-los, as contribuições.

A terceira possibilidade a que nos referimos é a que toma as próprias normas tributárias como instrumentos para efetivação de direitos fundamentais, notadamente os de terceira geração. Nessa acepção, já não há confronto entre tributos e direitos fundamentais, nem a tributação serve apenas como meio de financiamento. A legislação tributária, na verdade, contribui diretamente para a concretização dos direitos fundamentais, tomados agora como objetivos a serem perseguidos. A título de exemplo, cite-se o uso de “normas tributárias indutoras”²¹ – na forma de agravamentos ou desonerações – voltadas à proteção do meio ambiente (art. 225 da Constituição).

Apontar essas três interfaces serve para ilustrar as diferentes relações possíveis entre direitos fundamentais e tributos. Vale dizer, na atividade tributária, o Poder Público pode encontrar nos direitos fundamentais limites à sua ação, objetivos a serem perseguidos ou fundamentos para instituição do tributo.

A proposta de levar em conta as gerações dos direitos não é rigorosa, tem evidente intuito ilustrativo. Na verdade, como se sabe, nem mesmo a ideia de “gerações” ou, como preferem outros, “dimensões” dos direitos humanos pode ser

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 30 e ss.



tomada em termos absolutos. As dimensões não se superam cronologicamente, sobrepõem-se. Os direitos – das diferentes gerações – formam, no seu conjunto, o arcabouço normativo do Estado Social de Direito. Nas palavras de Jairo Schäfer, “as diversas gerações, em verdade, são diferentes dimensões do mesmo fenômeno, cuja magnitude somente é perceptível em seu conjunto”.²²

Ademais, nem mesmo a identificação entre os usos do tributo e os direitos fundamentais é precisa. Tome-se como exemplo o caso da tributação ambiental: usa-se o tributo com fins extrafiscais, não para arrecadar, mas para assegurar a proteção do meio ambiente, típico direito difuso, enquadrado como de terceira geração. Contudo, a invocação do regime extrafiscal não justifica o afastamento das limitações constitucionais ao poder de tributar e, portanto, dos direitos fundamentais do contribuinte, aqui empregados como direitos individuais e de defesa, tipicamente enquadrados como de primeira geração. Afinal, como afirma Geraldo Ataliba, “Não pode a extrafiscalidade servir de invocação mágica que arrede o conjunto de restrições que – em nome da organização estatal, moralidade política e direitos individuais – constitui o regime tributário”.²³

Assim, têm-se, numa mesma situação, interfaces diferentes entre a tributação e o discurso dos direitos fundamentais. De um lado, está o direito ao meio ambiente equilibrado como fundamento e escopo da legislação tributária ambiental e, de outro, o conjunto de garantias que forma o Estatuto do Contribuinte como parâmetros da validade dos tributos e das derrogações instituídas pelo regime extrafiscal.

De todo modo, ainda que não seja rigorosa, a classificação serve à finalidade didática. Faz ver que existem as diferentes formas de relacionamento entre as normas tributárias e as que asseguram direitos fundamentais no ordenamento brasileiro, muito além dos direitos fundamentais do contribuinte.

6.1 Direitos Fundamentais do Contribuinte como direitos de defesa

Entender os direitos fundamentais como direitos do contribuinte é a forma mais usual de relacioná-los com o sistema tributário. Nessa acepção, os direitos

²² SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais**: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013, p. 61.

²³ ATALIBA, Geraldo. **Apontamentos de Ciência das Finanças, Direito Financeiro e Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, p. 149.



fundamentais do contribuinte podem ser descritos essencialmente como direitos de defesa, isto é, garantias do cidadão-contribuinte, pessoa física ou jurídica, contra o Estado-Fisco, destinados a assegurar-lhe espaço à margem da intervenção estatal. Operam, assim, como normas de competência negativa e impõem ao Poder Público obrigações de abstenção, isto é, omissões.²⁴

Os fundamentos, como já dissemos, encontram-se nas disposições que formam o sistema tributário nacional, no rol do art. 5º e, grosso modo, em todo o texto constitucional em vigor. O exemplo mais evidente é o das limitações constitucionais ao poder de tributar, previstas nos arts. 150 a 152 da Constituição Federal, de que já cuidamos suficientemente ao examinar a decisão proferida na ADI 939.

As vedações previstas nos arts. 150 a 152 da Constituição, ao mesmo tempo em que estabelecem limites à competência impositiva estatal, resguardam a esfera da autonomia individual do cidadão (função defensiva). Ou seja, conferem a todos os contribuintes ou a algumas categorias em especial típicos direitos de defesa. Trata-se de assegurar ao indivíduo uma esfera de liberdade” e outorgar-lhe “um direito subjetivo que lhe permita evitar interferências indevidas no âmbito de proteção do direito fundamental ou mesmo a eliminação de agressões que esteja sofrendo em sua esfera de autonomia pessoal”.²⁵

Assim, tais disposições garantem ao contribuinte que a cobrança de tributos não lhe tolha a liberdade, não se dê sem lei, não lhe confisque o patrimônio, não afete o mínimo necessário a sua subsistência e não se faça senão a partir do próximo exercício financeiro, nem antes de decorridos noventa dias. Não se trata aqui de propor um rol de direitos do contribuinte. A lista é exemplificativa. Pretende-se apontar apenas este traço comum: o fato de serem postulados de abstenção, obrigações de não fazer, impostas em favor do indivíduo e contra o Estado-Fisco. Em todas essas hipóteses – entre outras – o discurso da proteção dos direitos fundamentais serve ao contribuinte como meio de defesa e limite contra o Fisco. Ou seja, a atividade do Fisco

²⁴ A propósito da distinção entre direitos de defesa e direitos a prestações, especialmente os de proteção, explica Robert Alexy: “Para seus destinatários, direitos de defesa são, dentre outras, proibições de destruir ou afetar negativamente algo. Já os direitos a prestações são, para seus destinatários, dentre outras, obrigações de proteger ou fomentar algo.” ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012, p.461.

²⁵ SARLET, Ingo W. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 7ª ed. Porto Alegre: Livraria do Adv., 2007, p. 197.



é restringida por esse tipo de disposição, por ocasião da elaboração da lei (atividade legislativa) e também de sua aplicação (atividade administrativa).

Grosso modo, pode-se dizer que a maior parte das limitações constitucionais ao poder de tributar tem como cerne, direta ou indiretamente, a proteção da propriedade privada. Isso, aliás, não é de se estranhar. Afinal, a tensão entre propriedade e os impostos marca a própria essência do Direito Tributário – o tributo em si mesmo pode ser definido como uma restrição à propriedade. Mas existem outros valores e bens jurídicos afetados pela atividade impositiva.²⁶ É o caso das limitações previstas no art. 150, VI, “c” e “d”, por exemplo, que se voltam à proteção de outros bens jurídicos. Vale dizer, as imunidades estabelecidas para os templos de qualquer culto e para o livro podem ser compreendidas como garantias em favor das liberdades de crença e de expressão, respectivamente.

De qualquer sorte, em todos esses casos, os direitos individuais do contribuinte são opostos ao fisco. Atuam como de forma a limitar o Poder Público, no exercício da atividade fiscal, como típicos direitos de defesa.

6.2 Tributos como instrumentos de financiamento dos direitos fundamentais

A segunda forma de relacionamento que destacamos é a que compreende os tributos como instrumentos de financiamento da ação estatal e, em particular, das ações voltadas à concretização dos direitos fundamentais. Nessa hipótese, já não se trata de opor vedações ao Estado nem de impor abstenções. O tributo é instrumento de financiamento da ação estatal voltada à realização dos direitos fundamentais.

A bem da verdade, essa relação ocorre de forma indireta, isto é, pelo gasto público, não pela norma tributária em si. Ou seja, os recursos públicos arrecadados por meio do sistema tributário são, ao depois, direcionados pelo orçamento para o

²⁶ Manoel Cavalcante de Lima Neto propõe classificar os direitos fundamentais do contribuinte entre quatro grupos, com base no critério do bem jurídico protegido: *liberdade* (imunidades, liberdade de tráfego, unidade tributária e livre exercício de atividade econômica); *igualdade* (isonomia tributária, tributação federal uniforme, isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos e a vedação da concessão de isenções heterônomas por parte da União); *segurança* (legalidade tributária, irretroatividade, anterioridade e transparência na tributação do consumo) e *propriedade* (vedação do confisco). LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 146-147.



financiamento de diversas formas. Sob esse viés, cabe considerar a vinculação entre direitos e seus custos, seja de forma genérica, no dever geral de pagar impostos, seja de forma específica, nas formas de vinculação de receitas tributárias previstas na legislação em vigor.

A efetivação dos direitos do homem – todos eles, qualquer que seja sua geração ou natureza (defesa, participação ou prestacional) – tem custos econômicos, e a cobrança de tributos é a principal forma de obtenção dos recursos necessários para supri-los. Mesmo as liberdades públicas, o direito de votar e o direito de ir e vir, por exemplo, demandam prestações públicas e exigem o estabelecimento de um aparato institucional para que possam ser exercidos.

É preciso construir e manter prédios públicos, adquirir equipamentos e contratar servidores. Há sempre alguma forma de atuação Estatal necessária. “Nenhum direito é simplesmente um direito de ser deixado sozinho por funcionários públicos. Todos os direitos são reivindicações de uma resposta governamental afirmativa.”, como afirmam Holmes e Sustain.²⁷

Por isso, não basta dizer que são “sagrados”, “invioláveis” ou “absolutos”.²⁸ Proteger e assegurar os direitos fundamentais requer que se considerem também seus custos e a maneira de obtenção dos recursos econômicos necessários à sua satisfação. E, como fonte primeira de recursos estatais, os tributos têm um papel destacado nessa tarefa.

No Estado moderno, os tributos e, particularmente, os impostos são o principal meio pelo qual o Estado obtém recursos para o atendimento das competências institucionais – encargos ou atribuições – a que é vinculado pela Constituição. Pelo

²⁷ No original: “No right is simply a right to be left alone by public officials. All rights are claims to an affirmative governmental response.” HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes.** New York: Norton & Co., 1999, p. 44.

²⁸ “Rights are familiarly described as inviolable, preemptory, and conclusive. But these are plainly rhetorical flourishes. Nothing that costs money can be an absolute”. HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes.** New York: Norton & Co., 1999, p.97.



REPATS

instrumento fiscal, “o Estado supre-se das economias privadas a fim de atender às carências públicas”.²⁹

Não se trata de mera constatação de ordem econômica ou justificativa metajurídica. O sistema constitucional assinala para o tributo a função primordial de financiamento das atividades públicas, ao passo que restringe a exploração econômica por parte do Estado e relega a papel secundário os demais instrumentos de captação de receitas públicas.

A doutrina chama de “Estado Fiscal”³⁰ o modelo de “estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.³¹ A referência a impostos em particular, e não a quaisquer tributos em geral, explica-se porque “o imposto, como meio de financiamento geral, independente de prestações estatais concretas, permite ao Estado a necessária mobilidade e independência no financiamento das tarefas públicas”, como salienta Juan Manuel Barquero Estevan.³²

A ausência de bilateralidade cria certa independência nas escolhas (orçamentárias) do Estado, em relação aos contribuintes individualmente considerados, e assim “permite assegurar a racionalidade das decisões financeiras e facilitar a execução de medidas [...] necessárias, embora impopulares”.³³ Ademais, a vinculação, na hipótese de incidência, a prestações estatais concretas pressupõe decisão prévia, a respeito das despesas públicas, e não possibilita realizar rigorosamente a distribuição equitativa de cargas fiscais a serem suportadas pelos cidadãos³⁴ nem o custeio de serviços ou tarefas prestadas difusamente à sociedade.

²⁹ QUIROGA, Roberto. **Tributação e Política Fiscal**. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito, São Paulo: Noeses, 2005, p.560.

³⁰ José Casalta Nabais distingue o conceito de “Estado Fiscal” do conceito de “Estado Tributário”, que define como “um estado predominantemente assente em termos financeiros, não em tributos unilaterais – impostos –, mas sim em tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais, etc.” Segundo o autor, o Estado contemporâneo poderia assumir uma ou outra feição. NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p.199.

³¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, Coimbra: Almedina, 2004, p.192.

³² ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 110.

³³ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 111.

³⁴ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 113.



A ideia de Estado Fiscal pode ser entendida como a “projeção financeira do Estado de Direito”.³⁵ O dever geral de pagar tributo³⁶ é um elemento basilar da forma de Estado hoje vigente: “pressuposto geral da existência e funcionamento do estado e consequente reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais em seu conjunto”.³⁷

Algumas Constituições – por exemplo, a espanhola³⁸ e a italiana³⁹ – albergam previsões que estabelecem, de forma clara, o dever de todo cidadão contribuir, por meio do tributo, para a despesa pública. Na Constituição de 1988, não há disposição semelhante. Ainda assim, não se nega a existência de um dever fundamental de pagar impostos também em nosso texto constitucional.

Na Constituição de 1988, tal princípio encontra fundamento assim na demarcação de competências que compõem o sistema tributário nacional (e.g. do art. 145 a 155) como nas disposições que compõem a ordem econômica, especialmente os arts. 173 e 174. Lidas em conjunto, essas disposições não deixam dúvida quanto à função do tributo no Estado brasileiro, como meio preferencial de financiamento das contas públicas, bem como quanto à atuação subsidiária do Poder Público no domínio econômico. A propósito, consta do art. 173 da Constituição Federal: “a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo”.

³⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010, p.8.

³⁶ A ideia de que existiria um dever fundamental de pagar impostos ganha destaque especial na doutrina brasileira a partir da divulgação dos trabalhos de José Casalta Nabais (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, e NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998). É de se reconhecer, no entanto, que o conceito de Estado Fiscal já havia sido explorado anos antes na doutrina nacional por Ricardo Lobo Torres, em sua tese de doutorado, publicada em 1991. TORRES, Ricardo Lobo. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, Rio de Janeiro: Renovar, 1991. Sobre o mesmo tema, vale conferir também: IVO, Gabriel. O Princípio da Tipologia Tributária e o Dever Fundamental de Pagar Tributos. In: ALENCAR, Rosmar Antonni Rodrigues Cavalcanti de. (Coord.). **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988 - Estudos Comemorativos aos seus Vinte Anos**. Porto alegre: Nuria Fabris, 2008.

³⁷ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p.59.

³⁸ Constituição Espanhola: “**Artículo 31**. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía. 3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.”

³⁹ Constituição italiana: “**Art. 53**. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”



Nesse quadro, a ligação entre o sistema tributário e o discurso dos direitos fundamentais evidencia-se na perspectiva dos custos. Vale dizer, “para se garantir os direitos humanos, positivos ou negativos, é imprescindível o pagamento de tributos, pois são eles que sustentam o Estado”, como aponta Marcos Valadão.⁴⁰ O autor chega a propor, teoricamente, a formulação de um “direito fundamental de pagar”, em vez de um *dever*, como afirma Casalta Nabais.⁴¹

Há situações nas quais a relação entre os direitos e seus custos torna-se ainda mais específica. É que, para o financiamento de certos direitos, o constituinte reservou instrumentos tributários específicos. As contribuições têm sua arrecadação vinculada a gastos com prestações específicas, como as relativas à educação, saúde, assistência social e previdência – e.g. o salário-educação (art. 212) e a contribuição para a seguridade social (arts. 149 e 195).

A diferença explica-se porque esses são, grosso modo, direitos sociais, direito a prestação em sentido estrito.⁴² Exigem uma postura especialmente ativa por parte dos poderes públicos, uma vez que demandam mais intensamente prestações fáticas, na forma de bens e serviços públicos (e.g. medicamentos, tratamentos, consultas médicas, internações, aulas, etc), com custos orçamentários significativos.

Por isso, ao reservar-lhes um instrumento de financiamento específico e vinculado, o constituinte procurou, ao menos em princípio,⁴³ assegurar-lhes fontes prioritárias de financiamento e, por conseguinte, recursos financeiros suficientes. Ou seja, os tributos vinculados representam, até certo ponto, garantias constitucionais em

⁴⁰ VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos Humanos e Tributação: Uma concepção Integradora. **Direito em Ação**, Brasília, v. 2, n.1, p. 221-241, 2001.

⁴¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

⁴² A doutrina costuma dividir os direitos a prestação em direitos a prestação em sentido amplo e em sentido estrito. Em sentido amplo, como salienta Robert Alexy, todo direito a uma ação positiva do Estado é direito a uma prestação. Aí, estariam incluídas desde ações voltadas à proteção do cidadão contra outros cidadãos, por meio da tutela penal, o estabelecimento de normas de organização e procedimento e também os direitos às prestações em sentido restrito. Daí o autor dividir o direito a prestações em três grupos: (1) direito a proteção; (2) direito a organização e procedimento; e (3) direito à prestação em sentido estrito. No último grupo, estão os “direitos do indivíduo em face do Estado, a algo que o indivíduo, se dispusesse de meios financeiros suficientes e se houvesse uma oferta suficiente no mercado, poderia obter de particulares”. ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 499.

⁴³ Na prática, como se sabe, as vinculações orçamentárias e os tributos vinculados nem sempre implicam ganho de eficiência. A doutrina econômica costuma tecer duras críticas a esses instrumentos.



favor dos direitos à prestação que financiam.⁴⁴ Fernando Scaff chega a afirmar que “as contribuições se configuram como uma expressão dos direitos humanos de segunda dimensão”.⁴⁵

Nessa hipótese, é ainda mais evidente a relação de essencialidade entre os direitos e os meios necessários para seu financiamento situados no sistema tributário. Em todo caso, seja de forma geral, com os impostos, seja de forma específica, com as contribuições, é fundamental perceber que a realização das promessas constitucionais passa inexoravelmente também pela consideração dos recursos necessários para essa tarefa e dos meios para obtê-los.

6.3 Extrafiscalidade como meio de efetivação dos direitos fundamentais

A terceira perspectiva que destacamos é a que enxerga nos direitos fundamentais objetivos a serem atingidos e, nos tributos, instrumentos para lográ-los. Agora, já não se trata de tomá-los como fonte de financiamento de políticas públicas, mas de ver na norma tributária em si uma ferramenta para sua realização. Trata-se da função extrafiscal do tributo, ou seja, a utilização das normas tributárias com vistas a outros objetivos diversos da arrecadação.

A extrafiscalidade, como se sabe, é palavra com diversos sentidos.⁴⁶ E muitos podem ser os efeitos não fiscais dos tributos – isto é, extrafiscais.⁴⁷ Destacamos aqui particularmente o chamado “efeito de indução”: a capacidade que as normas

⁴⁴ Daí afirmar Fernando Scaff: “para além dos direitos fundamentais do contribuinte, existem outros direitos, de segunda dimensão, que necessariamente obrigam o Estado a agir em decorrência, e vinculado, às finalidades que ensejaram esta arrecadação.” SCAFF, Fernando Facury. Para além dos direitos fundamentais do contribuinte: o STF e a vinculação das contribuições. In: Luís Eduardo Schoueri. (Org.). **Direito Tributário** - Homenagem a Alcides Jorge Costa. São Paulo: Quartier Latin, 2003, v. 2, p. 1125-1146.

⁴⁵ SCAFF, Fernando F. A Desvinculação de Receitas da União (DRU) e a Supremacia da Constituição. IN: SCAFF, Fernando; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constituição e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 96.

⁴⁶ Luís Eduardo Schoueri, com base nos estudos de Klaus Vogel, defende que as imposições tributárias, ao lado de seu típico objetivo de arrecadar, podem desempenhar outras três funções: 1) distribuir a carga tributária e, assim, interferir na distribuição de riqueza numa sociedade; 2) induzir comportamentos e 3) simplificar o sistema tributário. A palavra “extrafiscalidade” poderia, então, ser empregada para designar tanto gênero, que compreende todas as funções tributárias diversas da arrecadação, quanto uma de suas espécies, a função indutora. Tal ambiguidade, a seu ver, recomendaria seu abandono do termo, substituindo-o pela expressão normas tributárias indutoras, de manifesta preferência do autor. SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 27.

⁴⁷ Cf. CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.



tributárias têm de influenciar o comportamento dos contribuintes. A indução pode ser positiva, quando se estimulam os comportamentos consentâneos ao interesse público, normalmente por meio da redução da carga fiscal (e.g. preservação do patrimônio histórico-cultural), ou negativa, quando o instrumento fiscal serve de desestímulo a condutas indesejadas (e.g. atividades poluidoras).

O exemplo do direito ao meio ambiente é o mais ilustrativo. Podemos citar os incentivos fiscais concedidos em favor de atividades de relevância ambiental ou, em sentido oposto, a utilização de tributação agravada em desfavor de atividades poluidoras. Em tais casos, “as políticas públicas que versam matéria ambiental podem ser conjugadas aos tributos, e as ações governamentais podem-se valer do viés econômico-financeiro da extrafiscalidade na busca de seu desiderato”.⁴⁸

O direito tributário – leia-se: a legislação tributária – apresenta-se, nesse contexto, como um instrumento de tutela ambiental, valendo-se o legislador de normas tributárias com o objetivo de estimular condutas ecologicamente desejáveis e/ou desestimular comportamentos que acarretam degradação ambiental. Ou seja, os fins estão no direito ambiental; os instrumentos, no direito tributário. O regime jurídico permanece o da tributação, mas inspirado por diretrizes outras, que não a de arrecadar.⁴⁹

É também o caso da utilização de estímulos de natureza tributária em favor da inclusão no mercado de trabalho de pessoas com deficiência física ou com idade avançada. O último dos exemplos já foi inclusive examinado pelo Supremo Tribunal Federal.⁵⁰

No direito brasileiro hoje, há diversas leis de benefício fiscal que, com maior ou menor eficiência, podem ser concebidas como ferramentas de implementação de políticas públicas no Brasil. Entre as mais conhecidas, no plano federal, vale mencionar: a Lei Rouanet (Lei n. 8.313, de 1991), voltada ao fomento dos “meios para o livre acesso às fontes da cultura e o pleno exercício dos direitos culturais” (art. 1º, I);

⁴⁸ TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008, p.115.

⁴⁹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.231.

⁵⁰ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 429**. Relator Ministro Luiz Fux. Julgamento em 20.11.2014.



a Lei n. 11.438, de 2006, que se destina a incentivar atividades de caráter desportivo; e a Lei n. 11.096, de 2005, que institui o Programa Universidade para Todos – PROUNI, destinado à concessão de bolsas de estudo para estudantes de cursos de graduação e sequenciais de formação específica.⁵¹

Enfim, em todas essas situações, pode-se dizer que a política pública é realizada por intermédio do sistema tributário. Há uma clara relação de meio e fim entre tributos e direitos a serem concretizados. As leis tributárias são instrumentos voltados a um objetivo que se insere no rol dos direitos fundamentais.

7. Conclusão

O debate em torno da efetividade dos direitos fundamentais passa pela criação de condições concretas que permitam pôr em prática as promessas constitucionalizadas em 1988. Suas implicações atravessam todos os setores normativos do ordenamento jurídico brasileiro, inclusive o sistema tributário nacional.

Em matéria tributária, a cultura dos direitos fundamentais altera a maneira como são percebidas as vedações ao poder de tributar, agora tomadas da perspectiva do cidadão-contribuinte, como direitos e garantias individuais – cláusulas pétreas na ordem constitucional de 1988. O contribuinte é titular de direitos fundamentais, sejam aqueles contidos no rol do artigo 5º da Constituição, que se aplicam também no contexto da cobrança de tributos, sejam os que lhe são especificamente assegurados na forma de limitações ao poder de tributar (art. 150 e ss.).

As interfaces entre tributos e direitos fundamentais são várias. Os direitos fundamentais impõem restrições às normas tributárias, mas também podem encontrar nelas meios para sua efetivação. Isso se dá, diretamente, no emprego dos instrumentos extrafiscais e, indiretamente, no uso da arrecadação tributária como fonte de financiamento das políticas públicas.

São, aos menos, três as formas de relacionamento entre as normas tributárias e as disposições concernentes aos direitos fundamentais: (1) os direitos fundamentais representam limites à tributação, como nos direitos de defesa; (2) as normais

⁵¹ Sobre o tema dos benefícios fiscais, ver: CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.



tributárias são meio de financiamento das políticas públicas para efetivação dos direitos fundamentais, especialmente os direitos sociais à prestação, e (3) e os direitos fundamentais configuram ainda objetivos a serem atingidos por meio da legislação tributária, notadamente nas hipóteses de extrafiscalidade.

No campo dos tributos, espaço marcado pela tensão fisco-contribuinte e pela constrição necessária do direito (fundamental) de propriedade, o discurso dos direitos fundamentais apresenta tanto um limite quanto um objetivo a perseguir, direta ou indiretamente, pelas normas tributárias. E, em qualquer desses sentidos, o papel do tributação no desenvolvimento do Estado Social de Direito não pode ser ignorado.

REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 2ª ed. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n. 12, novembro/dezembro/janeiro, 2008. Disponível na Internet: <<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>>. Acesso em: 27.6.2015.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Atual. por Misabel Abreu Machado Derzi Rio de Janeiro: Forense, 2005.

BOBBIO, Norberto. **L'età dei diritti**. Torino: Einaudi, 1997.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 939**. Relator Sydney Sanches. Julgamento em 15.12.1993.

CORREIA NETO, Celso de Barros. **O Averso do Tributo**. São Paulo: Almedina, 2014.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función del Tributo em el Estado Social e Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.

FAVETTI, Rafael Thomaz. **Controle de Constitucionalidade e Política Fiscal**. Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor, 2003, p.136.

FUCK, Luciano Felício. Tributação e cláusulas pétreas: ADI 939. In: Beatriz Bastide Horbach; Luciano Felício Fuck. (Org.). **O Supremo por seus Assessores**. São Paulo: Almedina Brasil, 2014, p. 17-18.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton &Co., 1999.



IVO, Gabriel. O Princípio da Tipologia Tributária e o Dever Fundamental de Pagar Tributos. In: ALENCAR, Rosmar A. R. C. de. (Coord.). **Direitos Fundamentais na Constituição de 1988**: estudos comemorativos aos seus vinte anos. Porto alegre: Nuria Fabris, 2008.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: limitações ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

MACHADO, Hugo. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes e a Efetividade da Jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

MENDES, Gilmar F.; BRANCO, Paulo Gustavo G. **Curso de Direito Constitucional**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

_____. **Direito Fiscal**. Coimbra: Livraria Almedina, 1998.

PEREZ LUÑO, Antonio E. **Los Derechos Fundamentales**. Madrid: Tecnos, 2007.

QUIROGA, Roberto. **Tributação e Política Fiscal**. In: Segurança Jurídica na Tributação e Estado de Direito, São Paulo: Noeses, 2005.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. As Cláusulas Pétreas Tributárias. **Revista de Direito do Estado**, v. 21, p. 625-647, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**. 12ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SCAFF, Fernando F. A Desvinculação de Receitas da União (DRU) e a Supremacia da Constituição. IN: SCAFF, Fernando; MAUÉS, Antonio G. Moreira. **Justiça Constitucional e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SCHÄFER, Jairo. **Classificação dos Direitos Fundamentais**: do sistema geracional ao sistema unitário: uma proposta de compreensão. 2ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

TRENNEPOHL, Terence Dornelles. **Incentivos Fiscais no Direito Ambiental**. São Paulo: Saraiva, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.

_____. **A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, Rio de Janeiro: Renovar, 1991



VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos humanos e tributação uma concepção integradora. **Direito em Ação**. Brasília, v. 2, n. 1, p. 222, setembro 2001.

_____. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar e Tratados Internacionais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2000.

