Volume 23 Issue 23
Originally issued as F3

Global Journal of human-social science: F
Political Science
Volume 23 Issue 3 Version 1.0 Year 2023
Type: Double Blind Peer Reviewed International Research Journal
Publisher: Global Journals
Online ISSN: 2249-460X & Print ISSN: 0975-587X

The Human Dignity as a Connection between Human Rights and Tax Law

By Lourenço Grieco Neto & Luana Sbeghen Bonomi
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Abstract- This article endorses the deductive method to relate Human Rights and Tax Law, two Law disciplines that appears to be distant, but have a common objective, the protection of the dignity of the human person. The first has the human as its central object of study, currently discussing how to protect it. In turn, Tax Law has the purpose to convert the tax revenues into public policies to protect the fundamental rights of taxpayers. Tax Law seeks to effectively protect Human Rights, alongside with Human Rights towar the same objective: the guarantee of a dignified life for citizens protected by the State.

Keywords: human rights; tax law, pro persona principle, human dignity, tax policies, extrafiscality, immunities, exemptions.

GJHSS-F Classification: LCC: K4475



Strictly as per the compliance and regulations of:

© 2023. Lourenço Grieco Neto & Luana Sbeghen Bonomi. This research/review article is distributed under the terms of the Attribution-NonCommercial-NoDerivatives 4.0 International (CC BY-NC-ND 4.0). You must give appropriate credit to authors and reference this article if parts of the article are reproduced in any manner. Applicable licensing terms are at https://creative commons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/.

The Human Dignity as a Connection between Human Rights and Tax Law

A Dignidade da Pessoa Humana Como Elo Entre os Direitos Humanos e o Direito Tributário

La Dignidad Humana Como Vínculo Entre Los Derechos Humanos y el Derecho Fiscal

Lourenço Grieco Neto [α] & Luana Sbeghen Bonomi [σ]

Resumo- O presente artigo objetiva, por meio do método dedutivo, relacionar os Direitos Humanos com o Direito Tributário, duas matérias do Direito que aparentam ser distantes, mas que possuem um objetivo em comum, a proteção da dignidade da pessoa humana. O primeiro tem como objeto central de estudo o ser humano, discutindo atualmente como protegê-lo de forma eficaz. Por sua vez, o Direito Tributário tem como finalidade converter a arrecadação do Estado em políticas públicas que ampliem a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, ou seja, o Direito Tributário é busca a proteção de forma eficaz dos Direitos Humanos, ambos caminhando junto para o mesmo objetivo, qual seja: a garantia da vida digna aos cidadãos protegidos Estado.

Palavras-chave: *direitos humanos; direito tributário, princípio pro persona, dignidade da pessoa humana, políticas fiscais, extrafiscalidade, imunidades, isenções.*

Abstract- This article endorses the deductive method to relate Human Rights and Tax Law, two Lawdisciplines that appears to be distant, but have a common objective, the protection of the dignity of the human person. The first has the human as its central object of study, currently discussing how to protect it. In turn, Tax Law has the purpose to convert the tax revenues into public policies to protect the fundamental rights of taxpayers. Tax Law seeksto effectively protect Human Rights, alongside with Human Rights towar the same objective: the guarantee of a dignified life for citizens protected by the State.

Keywords: *human rights; tax law, pro persona principle, human dignity, tax policies, extrafiscality, immunities, exemptions.*

Resumen- Este artículo pretende, a través del método deductivo, relacionar los Derechos Humanos con el Derecho Tributario, dos áreas del Derecho aparentemente distantes, pero que tienen un objetivo común, la protección de la dignidad humana. El primero tiene como objeto central de estudio al ser humano, discutiendo en la actualidad cómo protegerlo eficazmente. A su vez, el Derecho Tributario tiene como finalidad convertir los fondos del Estado en políticas públicas que mejoran la protección de los derechos fundamentales de los contribuyentes, es decir, el Derecho Tributario busca la protección efectiva de los derechos humanos, ambos caminan juntos con el mismo objetivo, a saber: la garantía de una vida digna para los ciudadanos que se encuentran protegidos por el Estado.

Palabras Clave: *derechos humanos; derecho fiscal, principio pro persona, dignidad humana, políticas fiscales, extrafiscalidad, inmunidades, exoneración.*

I. Introdução

O neoconstitucionalismo surgiu na metade do século XX, promovendo uma compatibilidade entre o positivismo e o jusnaturalismo, "designando direitos fundamentais positivados, que incorporam vantagens morais, de conteúdo interpretado e assegurado pela jurisprudência"[1]. Seu principal objetivo é a eficácia da Constituição frente aos direitos fundamentais, visando a dignidade da pessoa humana e a proteção do mínimo existencial.

Na esfera de proteção dos Direitos Humanos no âmbito do Estado Brasileiro, verifica-se que, assim como nos países emergentes da América Latina, a sua evolução se deu em razão da necessidade de garantir de forma eficaz e abrangente a dignidade da pessoa humana, aplicando e interpretando as normas da forma mais benéfica ao indivíduo, por meio do princípio *pro persona*, sendo este o norteador dos direitos humanos[2] face o regime autoritário que antecedeu a constituição de 1988.

Dessa forma, o crescimento da proteção dos direitos humanos é resultado de três importantes fatores: o fortalecimento do sistema de direitos

Author α: Advogado, Mestrando em Direito Constitucional pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, Especialista em Direito Constitucional pela mesma universidade.
e-mail: lourenco.grieco@gmail.com
Author σ: Advogada, Mestranda em Direito Constitucional e Processual Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP, Especialista em Direito Difusos e Coletivos pela Escola Superior do Ministério Público. e-mail: lu.bonomi@hotmail.com

[1] RANIERI, Nina Beatriz Stocco. Teoria do Estado: do Estado de direito ao Estado democrático de direito. 2. ed. Barueri - SP: Manole, 2019, p. 301.

[2] PIOVESAN, Flávia. Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, p. 142.

© 2023 Global Journals

humanos e os impactos transformadores da jurisprudência; a adoção da Constituição com cláusula de abertura para facilitar o diálogo entre as leis internas e os tratados e convenções internacionais de direitos humanos (artigo 5º, § 2º, CF/88); e a luta da sociedade civil pelos direitos e pela justiça[3].

Em razão desse contexto, o conceito de "tributação" também evoluiu a fim de se exteriorizar como um instrumento de realização da justiça social, com o propósito de estabelecer uma vida digna para todos[4]. As normas do direito tributário brasileiro tiveram que se adequar à Constituição Brasileira de 1988, vez que esta seguiu o neoconstitucionalismo ao garantir os direitos fundamentais à força do Poder Estatal.[5]

Nesse sentido, o presente artigo tem como objetivo relacionar os direitos humanos com o direito tributário, e defender como o Estado poderia se utilizar depolíticas tributárias–como extrafiscalidade e a vinculação à arrecadação de receitas-para garantir a eficácia e a proteção dos direitos humanos.

II. Os Direitos Humanos

A natureza dos direitos humanos sempre se mostrou tema de elevada discussão, pois podem ser considerados direitos naturais, positivos, históricos ou que derivam de um sistema moral. No entanto, no presente artigo defende-se a historicidade dos direitos humanos, na medida em que eles são direitos construídos pelos seres humanos, em um constante processo de construção e reconstrução, fruto de reinvindicações morais de grande luta e ação social em busca da dignidade da pessoa humana. Portanto, os direitos humanos nascem como direitos naturais universais, desenvolvem-se como direitos positivos e atingem, ao final, os direitos positivos universais[6].

Com efeito, nos dias de hoje a dificuldade não é identificar os fundamentos dos direitos humanos, não obstante a importância sobre o debate, mas o maior problema dos direitos humanos é garantir a sua eficácia e protegê-los[7], proteção esta que se ergue sob o sentido de resguardar a dignidade da pessoa humana.

a) Breve histórico da evolução dos direitos humanos

Para atingir a universalidade dos direitos humanos, foi preciso redefinir o conceito de indivíduo no cenário internacional para considerá-lo verdadeiro sujeito de Direito Internacional, *status* desenvolvido a partir do Direito Humanitário, da Liga das Nações e da Organização Internacional do Trabalho[8].

Adotando a definição de Thomas Buergenthal[9], o Direito Humanitário estabeleceu os limites de atuação do Estado para assegurar os direitos fundamentais em situação de guerra, ou seja, foi o instituto utilizado para proteger os direitos individuais dos militares postos fora de combate e a população de civis em situação de extrema gravidade, sendo a primeira expressão, no âmbito internacional, de que há limites à liberdade e à autonomia dos Estados, ainda que em conflitos armados.

Por sua vez, a liga das nações, criada após a primeira guerra mundial, reforçou a relativização da soberania dos Estados, na medida em que a Convenção da Liga das Nações previa noções genéricas dos direito humanos, destacando seu enfoque às minorias e estabelecendo parâmetros internacionais voltados ao direito do trabalho, por meio de dispositivos que limitavam a soberania absoluta dos Estados, mas que reforçavam a concepção do indivíduo como sujeito de Direito Internacional para além das situações de guerra, com a finalidade em comum de promover a paz, a cooperação entre os povos, e a segurança internacional.

Ainda, ao lado do Direito Humanitário e da Liga das Nações, também criada após a primeira guerra mundial, a Organização Internacional do Trabalho, que tinha como finalidade promover condições internacionais mínimas de trabalho e bem-estar, também foi importante para o processo de internacionalização dos direitos humanos.

Dessa forma, cada qual de seu modo, o Direito Humanitário, a Liga das Nações e a Organização Mundial do trabalho, foram institutos relevantes para o processo de internacionalização dos direitos humanos, pois sobressaltaram a proteção do direito *pro persona* em vez de focar nas prerrogativas dos Estados.

Contudo, cabe observar que a consolidação internacional dos direitos humanos ocorreu verdadeiramente após a segunda guerra mundial, sobretudo como resposta às atrocidades ocorridas

[3] BOGDANDY, Armin Von. Ius Constitutionale Commune en America Latina: observations on Transformative Constitutionalism. In: ANTONIAZZI, Mariela Morales; BOGDANDY, Armin Von; MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer; PIOVESAN, Flávia. Transformative Constitutionalism in Latin America: the emergence of a new Ius Commune. Oxford: Oxford University Press, 2017. Páginas 27-48

[4] GRUPENMACHER, Betina Triger. Tributação e Direitos Fundamentais. Tributos e Direitos Fundamentais. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9.

[5] Ibid.

[6] Norberto Bobbio, *A era dos direitos*, p. 30.

[7] Flávia Piovesan, *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional*, p. 188.

[8] Idem 6.

[9] Thomas Buergenthal, *International human rights*, p. 14

© 2023 Global Journals

durante o nazismo, em que o Estado foi apresentado como grande violador dos direitos humanos, marcando um período de destruição, colocando a pessoa humana como um ser descartável, o que resultou no extermínio de onze milhões de pessoas.

A barbárie do totalitarismo rompeu com os *standards* mínimos dos direitos humanos consagrados anteriormente, por meio da negação do valor do indivíduo como fonte do direito, sujeito de Direito Internacional, emergindo a necessidade de reconstrução dos direitos humanos, como referencial e paradigma ético que se aproxima do direito moral, adorando a terminologia de Hannah Arendt, o direito a ter direitos, isto é, surgiu a necessidade de se ressaltar a concepção do indivíduo como um ser que tem direito a ser sujeito de direitos[10].

Assim, a internacionalização e universalização dos direitos humanos, sobretudo em vistas à garantir a proteção do indivíduo como sujeito de direitos, foi explicitada na Declaração Universal de Direitos Humanos de 1948, que prevê um conjunto de direitos sem as quais um ser humano não pode desenvolver sua personalidade física, moral e intelectual[11], com o objetivo central de traçar as diretrizes de uma ordem mundial fundada no respeito à dignidade da pessoa humana, na medida em que consagra valores básicos universais.

A Declaração afirma, em seu preâmbulo, a dignidade como direito inerente a todapessoa humana, titular de direitos iguais e inalienáveis, ou seja, rompe com o legado nazista, que condicionava a titularidade de direitos à pertinência à determinada raça (raça pura ariana) e reconstrói o ser humano como sujeito de direito, cujo único requisito para titularidade de direitos é a condição de pessoa, materializando a universalidade dos direitos humanos, fundamentado na dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, o processo de construção dos direitos humanos, iniciado no pós- guerra, é caracterizado por diversos marcos históricos importantes, que, como visto no início do tópico, é um constante processo de construção e reconstrução, fruto de reinvindicações morais de grande luta e ação social, demarcado pelas convenções e tratados internacionais que objetivam a efetiva proteção, sobretudo de grupos vulneráveise minorias, a fim de garantir a dignidade da pessoa humana, sendo esta o epicentro dos direitos humanos.

b) Temas emergentes

Ao lado do período pós-guerra, outro marco temporal importante, vivenciado nos tempos atuais e que impulsionou a proteção dos direitos humanos, é a globalização, trazendo à baila a necessidade de nova interpretação dos diplomas já existentes e a criação de novos instrumentos sobre os direitos humanos, capazes de acompanhar a evolução tecnológica, política e econômica.

Nesse sentido, destacamos os dois principais temas emergentes que demarcam a necessidade de rever e avançar na pauta dos direitos humanos, em especial na preocupação da efetivação e proteção da dignidade da pessoa humana, diante da constante e rápida evolução acarretada pela globalização.

Em primeiro lugar, o aumento da comunicação, ideias e informações que são difundidas pela internet, facilitando aos indivíduos a expressão de forma livre e aberta, oferecendo condições para inovação e exercício de outros direitos fundamentais, como à educação, à informação, e a livre associação.

As tecnologias de informação e comunicação se mostram essenciais para o desenvolvimento político, econômico, social e cultural, inclusive representam meios de redução da pobreza a partir da criação de emprego, proteção ambiental e até prevenção e mitigação de catástrofes naturais[12].

Assim, com a evolução da tecnologia da comunicação e informação, surgiu um novo paradigma de proteção dos direitos humanos, que deve assegurar tanto o exercício do direito de se "conectar", removendo os obstáculos que impeçam o acesso à rede, principalmente com relação aos indivíduos que pertencem à grupos vulneráveis para que possam difundir suas opiniões e informações, quanto a proteção em si dos indivíduos diante do abuso cometido por terceiros, trazendo uma nova interpretação dos diplomas legais acerca dos direitos humanos, interpretação esta que deve ser em prol do indivíduo.

Em segundo lugar, ressaltamos o crescimento exponencial de grandes empresas que atingem nível multinacional, que influenciam econômica e socialmente o mundo, gerando maiores ofertas de bens e serviços, oportunidades de empregos, arrecadação pública pelo pagamento de tributos, fomento à novas tecnologias e conhecimento.

A pauta das empresas e direitos humanos se relaciona diretamente com o direito tributário eis que, ao mesmo tempo em que essas empresas implicam

[10] Celso Lafer, *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*.

[11] René Cassin, *El problema de la realización de los derechos humanos en la sociedade universal, in Viente años de evolución de los derechos humanos*, p. 397.

[12] OEA. Assembleia Geral. Utilização das telecomunicações/ tecnologias da informação e das comunicações para a criação de uma sociedade da informação integradora. AG/RES. 2702 (XLII-O/12). 4 de junho de 2012. Disponível em https://www.oas.org/ext/en/main/oas/our-structure/agencies-and-entities/citel. Acesso em 04.05.2023

© 2023 Global Journals

benefícios e resultados positivos, também enfrentam desafios na observância dos direitos humanos, sobretudo em razão da relação assimétrica de poder entre as empresas e a comunidade,os trabalhadores, e o Estado, o que pode acabar reforçando a desigualdade social, que pode ser reforçada por meio carga tributária incidente, nos bens produzidos pelas empresas,

Diante disso, a Comissão Interamericana de Direitos Humanos, alinhada com os princípios orientadores das Nações Unidades sobre empresas e Direitos Humanos (NovaYork e Geneva, 2011), aprovou, em 01 de novembro de 2019, o Informe para empresas, que estabelece *standares* mínimos a serem observados pelas empresas para proteger os direitos humanos, a fim de prevenir as violações aos direitos humanos na atividade empresarial, cumprindo ao Estado o dever de fiscalizar e autuar as empresas que violem diretamente ou indiretamente tais direitos.

Dentre tais estândares, conforme bem ressaltado pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos, destaca-se a influência da tomada de decisões públicas em consequência das políticas fiscais e práticas tributárias empresariais. Isso porque cabe ao Estado adotar políticas fiscais para mobilizar recursos destinados a garantia dos direitos humanos, e reduzir as desigualdades sociais, econômicas e de gênero.

Nesse contexto da política fiscal, a relação entre os direitos humanos e as empresas se manifesta por meio do pagamento dos tributos que as empresas realizam ao erário, tanto com relação as contribuições sociais, quanto aos encargos tributários, de forma que o Estado deve destinar o valor arrecadado para cumprir com suas obrigações em matéria de direitos humanos.

Portanto, o Estado está obrigado a lutar contra a evasão fiscal e determinar a adequada base impositiva tributária sobre as empresas multinacionais com objetivo de arrecadar os tributos e destinar a efetivação de políticas concretizadoras dos direitos humanos, garantindo, uma vida digna aos cidadãos.

c) Dignidade da pessoa humana e o princípio pró persona.

Como visto, a evolução dos direitos humanos se deu em um contexto de ruptura com os regimes autoritários, marcado pelo pós-guerra, e fomentou a necessidade dos Estados de assumir um compromisso não só internacional de promoção da paz e da segurança, mas também de adotar medidas internas que protegessem todos os indivíduos que estão sob sua jurisdição para garantir a dignidade da pessoa humana.

Por sua vez, os temas emergentes dos direitos humanos surgiram com a globalização, a partir da evolução social, cultural e sobretudo tecnológica, de forma que mesmo se tratando de temas que não foram precedidos de situações de grave violência ou atrocidades por parte de grupos radicais que atentam contra a vida dos indivíduos, evidenciam que a busca pela promoção e proteção integral da dignidade da pessoa humana continua como principal objetivo das pautas nacionais e internacionais sobre direitos humanos, devendo os Estados e as empresas privadas adotar mecanismos efetivos de promoção e proteção da dignidade da pessoa humana.

Ou seja, independente do motivo ou do período em que as discussões sobre os direitos humanos ganharam força, é nítido que a dignidade da pessoa humana é o eixo dinamizador e interpretativo de todo o sistema de proteção dos direitos humanos, o que implica na busca de assegurar que em toda decisão se aplique o princípio *pro persona*, com vista a alcançar o resultado que melhor proteja o ser humano e que limite em menor grau seus direitos fundamentais.

Nesse sentido, adotando o conceito trazido pela Comissão Interamericana de Direitos Humanos, a dignidade da pessoa humana é inerente a todas as pessoas e constitui a base sobre a qual se desenvolvem os direitos humanos; é dizer que fundamenta a construção dos direitos das pessoas como sujeitos livres, iguais e dignos de direitos[13].

Os diplomas internacionais elaborados fomentaram que os Estados migrassem a promoção e proteção da dignidade da pessoa humana como um dever apenas político, limitado aos poderes legislativo e executivo, para o âmbito do direito interno, a partir da previsão constitucional da dignidade da pessoa humana, concebida como um valor fundamental subjacente às democracias constitucionais, mesmo quando não expressamente previstas nas Cartas Magnas[14].

Com efeito, as cláusulas de abertura constitucional incorporadas em diversas constituições, tal como ocorreu na Constituição da República Federativa do Brasil (artigo 5º, § 2º), no que se refere aos tratados internacionais de direitos humanos, reforçam a atuação dos Estados na promoção e proteção da dignidade da pessoa humana, muitas vezes equiparando hierarquicamente tais diplomas externos com as normas constitucionais, reconhecendo tratamento especial aos direitos e garantias internacionais que versam acerca dos direitos humanos.

[13] Comisión Interamericana de derechos humanos, *Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos*, disponível em http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/EmpresasDDHH.pdf. Acesso em 24.04.2023.

[14] Luís Roberto Barroso, *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo,* p. 62.

© 2023 Global Journals

Essas cláusulas de abertura constitucional, somadas a internacionalização dos direitos humanos, permitem a aplicação das normas que garantem maior proteção aos direitos violados da pessoa, endossando o princípio pró ser humano (*pro persona*), fundado na prevalência da norma mais benéfica ao ser humano, ampliando a promoção e proteção da dignidade da pessoa humana.

Por conseguinte, o arcabouço político e jurídico acerca dos direitos humanos obriga tanto o Estado quanto as empresas privadas a adotarem medidas que garantam a universalidade dos direitos humanos, ou seja, promover a proteger a dignidade da pessoa humana a todos os indivíduos que estejam sob a jurisdição do Estado.

Assim, cabe ao Estado observar se o princípio pró ser humano está sendo protegido e garantido de forma eficaz, e se o seu poder de tributar pode ser utilizado para instituir políticas que beneficiem a sociedade e os seres humanos, em especial os vulneráveis, de forma a proteger a dignidade da pessoa humana.

III. A Finalidade do Direito Tributário

Para atingirmos o tema central do presente artigo, isto é, a relação do Direito Tributário com os Direitos Humanos, faz-se necessário adentrarmos na finalidade do Direito Tributário, sendo importante a reflexão de que o direito não é unívoco, ou seja, de que existem distintas compreensões sobre o que é o direito, cada qual com sua implicação prática.

Nesse sentido, dentre as correntes jusfilosóficas existentes, vamos nos ater à interpretação do direito tributário sob a ótica do direito natural valorativo – terceira linha jusnaturalista -, que condiciona a aceitação das normas do direito estatal à sua compatibilidade com valores sociais mais elevados, como a dignidade da pessoa humana.[15]

E nessa linha de interpretação, devemos colocar o contribuinte – e não o tributo – como o principal objeto da relação tributária. Ao fazermos isso, a finalidade do direito tributário deixa de ser compreendida como uma mera arrecadação fiscal para ser à perseguição dos valores positivados na Constituição.

A finalidade do direito tributário outrora difundida se materializa no princípio republicano, que surge a partir da consciência de que o povo – o contribuinte - é o verdadeiro titular do poder de um Estado e que este deve ser voltado à perseguição dos fundamentos e objetivos previstos na Constituição.

Na República Federativa Brasileira, tais fundamentos e objetivos estão expressamente previstos no texto constitucional:

> Art. 1º 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:
>
> I - a soberania;
>
> II - a cidadania;
>
> III - a dignidade da pessoa humana;
>
> IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
>
> V - o pluralismo político.
>
> Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.
>
> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativado Brasil:
>
> I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
> II - garantir o desenvolvimento nacional;
>
> III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
>
> IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça,sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Das normas supramencionadas, pode-se extrair que o Poder Constituinte Originário colocou o princípio *pró persona* como o principal valor a ser perseguido pelo Estado. Isso porque é por meio dele que haverá uma busca efetiva à promoção de uma sociedade livre, justa e solidária, garantindo o desenvolvimento nacional, erradicando a pobreza, a marginalização e reduzindo as desigualdades, bem como promovendo o bem de todos.

E, por esse ângulo, o princípio republicano e o princípio pró pessoa colocam o contribuinte como o centro da relação tributária. Explica-se: se o detentor por excelência de todas as competências e formas de poder é o povo, o tributo passa a ser uma concessão que o povo faz para manter o Estado para fomentar os seus fundamentos e objetivos.

Além disso, como o povo é o verdadeiro titular de poder, o tributo também passaa não ter um efeito meramente arrecadatório e confiscatório, usurpando o direito de propriedade dos seus cidadãos. Pelo contrário, o tributo passa a ser um aliado do Estado e do povo, utilizado com sabedoria para regular condutas, perseguir a igualdade formal e a dignidade da pessoa humana.

Dessa forma, a partir da correlação entre o princípio republicano e o princípio *pró persona*, pode-se concluir que o direito tributário visa (i) financiar as instituições que integram e possibilitam a existência do Estado e do mercado; (ii) buscar à efetiva promoção dos fundamentos e objetivos da República pelo Estado, sob o enfoque da dignidade da pessoa humana, e (iii) impor limites à arbitrária arrecadação do

[15] Renato Lopes Becho. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional,* p. 30-47.

© 2023 Global Journals

Poder Estatal, a fim de que ela seja compatível com os dispêndios do povo para perseguição de seus fundamentos e objetivos.

IV. A Relação do Direito Tributário Com os Direitos Humanos

Como explanado no capítulo 'II.a', dignidade da pessoa humana é eixo de todo o sistema de proteção dos direitos humanos, devendo privilegiar o respeito aos valores, colocando o homem no centro do direito[16]. Já no campo do Direito Tributário, os direitos humanos – por meio do princípio pró persona - colocam o contribuinte no centro dos efeitos de tributação, a fim de estudar a relação jurídica protetiva do contribuinte frente ao Estado[17],, bem como as formas em que o Estado pode atuar no campo tributário para incentivar e fortalecer a proteção dos direitos humanos. Ou seja, relaciona como as opções adotadas pelo Poder Público, no que diz respeito a tributação, devem alcançar um resultado que amplie a proteção dos direitos humanos, impondo menos restrições a seus direitos fundamentais, assegurando, assim, o princípio pro persona.

Nessa representação, os direitos humanos são apresentados como normas que irradiam efeitos nos domínios da tributação para proteger o contribuinte – o elo mais fraco da relação tributária – e, ao mesmo tempo, visam perseguir a eficácia dos fundamentos e dos objetivos expressos na Constituição. Isso porque, por lógico, a realização concreta dos direitos humanos depende da existência de recursos públicos, os quais praticamentederivam da arrecadação tributária.

José Souto Maior Borges explica que os vínculos entre os direitos humanos e o direito tributário partem da dignidade da pessoa humana, com todas as suas implicações axiológicas (justiça, segurança, direito à habitação, à sadia qualidade de vida, ao meio ecológico equilibrado etc.), e "se ocultam nas dobras do ordenamento constitucional brasileiro, ao longo dos princípios e normas que o integram". Por exemplo, o referido Autor correlaciona as contribuições com as normas constitucionais que dispõem sobre a seguridade social (direito à previdência social posto a serviço da dignidade de vida de todos os brasileiros e estrangeiros residentes no Brasil.[18]

Entretanto, o Direito Tributário também representa uma forma do Estado ampliar a proteção dos direitos humanos por meio da tributação, seja por meio de incentivos fiscais às empresas para fomentar a efetivação de políticas sociais que melhoram a condição de vida dos cidadãos; por incentivos para construção de habitações, escolas, hospitais etc, muitas vezes necessário diante da ineficiência do próprio Poder Público emconcretizar políticas públicas; ou seja por meio de políticas diferenciadas de tributação destinadas a grupos vulneráveis, a fim de concretizar a igualdade entre as pessoas e garantir uma maior dignidade à pessoa humana, tal como realizado pelo governo canadense para aumentar as reduções de impostos para os povos aborígenes[19].

Assim, os tributos e os direitos humanos estão intrinsicamente interligados, sendo tanto (i) uma autorização do povo ao Estado, para que este tenha recursos para construir a sociedade projetada pela Constituição, que possui valores sociais elevados, difundidos por meio dos direitos humanos, quanto (ii) um recurso utilizado pelo Estado para ampliar a proteção da dignidade da pessoa humana por meio da adoção de regimes diferenciados de tributação para garantia da igualdade entre os indivíduos e a ampliação da proteção dos direitos humanos por meio das empresas privadas.

E, na medida em que o tributo é a principal fonte de receitas dos Estados contemporâneos, à exceção daqueles que subsistem por meio da exploração de recursos naturais ou de auxílios financeiros de instituições internas, ele se configura como um instrumento indispensável para a manutenção da justiça social que será buscada e promovida pelo Estado.

Ora, um sistema tributário justo, com limitações ao arbitrário Pode Estatal, garante uma sociedade mais justa, principalmente quando observado os princípios constitucionais outrora expostos. E esse dever Estatal – de construir uma sociedade projetada pelos seus fundamentos e objetivos - inevitavelmente acarreta ao Estado outro dever: o de interferir no esquema da distribuição de recursos e de adotar medidas redistributivas de caráter solidário.

Por conseguinte, a tributação desponta como determinante fator para a eficácia dos direitos humanos, compreendidos aqui como o mínimo jurídico intrínseco à vida de todas as pessoas em todos os lugares, decorrentes da sua própria dignidade humana, eis que além de constituir recursos – por meio da arrecadação – para a promoção de valores sociais elevados, também pode ser utilizado como mecanismo de política fiscal, para ampliar a proteção da dignidade

[16] Renato Lopes Becho. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional,* p. 59-60.
[17] Renato Lopes Becho. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional,* p. 59-60.
[18] BORGES, José Souto Maior. *Direitos Humanos e Tributação.* Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 40/ 2001 | p. 188 - 224 | Set - Out / 2001.
[19] United Nations, 2003b, § 38°.

© 2023 Global Journals

da pessoa humana por meio de regimes diferenciados de tributação.

a) Políticas tributárias para a efetiva proteção e promoção dos Direitos Humanos

Como visto, o direito tributário visa (i) financiar as instituições que integram e possibilitam a existência do Estado e do mercado; (ii) buscar à efetiva promoção dos fundamentos e objetivos da República pelo Estado, sob o enfoque da dignidade da pessoa humana, e (iii) impor limites à arbitrária arrecadação do Poder Estatal.

Dessa forma, o Poder Público, por meio de sua competência tributária, deve adotar medidas que incentivem e ampliem a proteção dos direitos humanos, aplicando e interpretando as normas tributárias da forma menos onerosa ao contribuinte e que melhor atinjam a finalidade de assegurar o bem-estar social e a dignidade da pessoa humana. Ou seja, a arrecadação tributária deve ocorrer de maneira que imponha menores restrições aos contribuintes, cumprindo, o fim social almejado, respeitando, assim, o princípio *pro persona*.

Nesse sentido, o sistema tributário brasileiro admite a adoção de políticas fiscais diferenciadas que se mostram eficazes para concretizar a proteção dos direitos humanos, preocupando-se em reduzir, majorar ou até isentar tributos com fim específico de melhorar a condição de vida e ampliar a proteção dos direitos individuais dos contribuintes, aplicando as normas tributárias de forma garantidora do princípio pró ser humano.

Dentre as políticas fiscais previstas no sistema constitucional tributário brasileiro, destacamos a extrafiscalidade como uma política Estatal, que objetiva atuar diretamente sobre o comportamento econômico e social de seus destinatários,[20] incentivando ou desestimulando determinadas condutas, de forma que o aumento ou redução da alíquota de determinados tributos – IPI e IOF – influencia diretamente na prática do fato gerador correspondente[21], de forma que o objetivo principal do tributo transcende seus caráter arrecadatório, tendo como foco a influência na escolha dos contribuintes em evitar a prática do fato gerador para justamente evitar a incidência do tributo.

Um exemplo clássico de extrafiscalidade é a tributação de cigarro e bebidas alcóolicas, produtos estes que o Estado majora a tributação com o objetivo de reduzir o consumo dessas substâncias prejudiciais ao ser humano, preocupando-se em garantir a saúde pública dos contribuintes. Nesses casos, onera-se as situações regulamentadas pelos referidos tributos, influenciando na escolha dos contribuintes.

Entretanto, da mesma forma que a extrafiscalidade justifica o aumento das alíquotas do IPI e do IOF no cigarro e em bebidas alcoólicas, entendemos que também deve ser utilizada para diminuir a alíquota de produtos de consumo necessários a prover o direito fundamento à saúde, por exemplo, por meio da redução do tributo incidente em remédios destinados à hipossuficientes e/ou vulneráveis.

Um outro exemplo seria a extrafiscalidade aplicada aos títulos relacionados ao agronegócio. Ives Gandra e João Bosco Pasin explicam que a Lei n. 11.033/2004, que declarou isenta de imposto de renda a remuneração auferida pela pessoa física decorrente de Cédulas de Produto Rural com liquidação financeira, desde que tenham sido negociadas no mercado financeiro, bem como o Decreto n. 6.306/2007, que isentou de IOF as operações realizadas em bolsa ou balcão com títulos mobiliários decorrentes de negociações de Cédulas de Produto Rural, instituíram medidas para incentivar a concessão de financiamentos especialmente destinados à produção agrícola no país, evitando a tributação sobre as operações envolvendo as mencionadas Cédulas.[22]

Observa-se que tal medida se voltou à uma política econômica, mas também poderia ser criada para fomentar o direito ambiental. Dessa forma, a extrafiscalidade se mostra como importante instrumento tributário para ampliar a proteção dos direitos humanos, garantindo a dignidade da pessoa humana ao estimular ou desestimular condutas sociais, por meio da majoração ou redução de alíquotas incidentes sobre o IPIe o IOF.

Entretanto, a extrafiscalidade é somente uma das políticas tributárias que o Estado Brasileiro pode adotar – talvez nem sendo esta a mais eficaz. Por exemplo, no âmbito ambiental, o Estado poderia criar "ecotributos" aplicáveis sobre a poluição – que não configurassem confisco – ou conceder ou não incentivos fiscais ecológicos - sem reduzir significamente a arrecadação tributária.

Ainda, outros exemplos de instrumentos que poderiam ser utilizados pelo Poder Público para ampliar a proteção dos direitos humanos, notadamente garantir uma vida digna aos contribuintes, são: a vinculação da arrecadação de receitas à uma data atividade que se visa proteger, a concessão de incentivos fiscais, a instituição de novas imunidades e isenções (que não ferissem o pacto federativo), a criação de tributos

[20], Ives Gandra da S Martins, João Bosco C. PASIN. *Direito tributário contemporâneo: estudos emhomenagem a Luciano Amaro,* p. 180

[21], Leandro Paulsen. *Curso de Direito Tributário,* p. 18.

[22] Ives Gandra da S Martins, João Bosco C. PASIN. *Direito tributário contemporâneo: estudos emhomenagem a Luciano Amaro,* p. 180.

© 2023 Global Journals

específicos, e o melhor uso da seletividade em função da essencialidade, entre outros.

Em relação a vinculação da arrecadação de receitas à uma data atividade, sem entrarmos no mérito da possibilidade de tal vinculação em tributos que não têm destinação específica, pode-se destacar a recente Emenda Constitucional n. 108/2020, que alterou a Constituição Federal para dispor sobre o Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais da Educação (Fundeb), visando à proteção e promoção da educação do país, por meio da destinação do referido fundo às redes de ensino beneficiadas, em despesas de capital; à educação infantil; e ao pagamento dos profissionais da educação básica em efetivo exercício[23].

De acordo com o Estudo Técnico nº 22/2020[24], tal fundo é integrado por um percentual das receitas de impostos, de arrecadação própria e por repartição, de Estados (ICMS, IPVA, ITCMD, FPE, IPI) e receitas de impostos, por repartição, de Municípios (FPM, ICMS, IPVA, IPI), que serão distribuídos entre cada Estado e seus Municípios, proporcionalmente ao número de alunos das diversas etapas e modalidades da educação básica presencial, matriculados nas respectivas redes, nos âmbitos de atuação prioritária. Além disso, há uma complementação da União ao FUNDEB, definida como percentual do total de recursos aportados por Estados, Distrito Federal e Municípios.

Não cabe neste presente artigo discutir questões políticas e econômicas sobre o FUNDEB, mas sim demonstrar que esse foi um exemplo de medida fiscal adotada pelo Estado, utilizando o direito tributário para promover os direitos humanos, com fulcro na dignidade da pessoa humana. Isso porque cabe ao Poder Público escolher, por meio de uma decisão política, baseada na eficiência econômica de cada um, qual deve ser o instrumento tributário utilizado para promover e proteger os fundamentos e objetivos que se quer perseguir – o direito à saúde, a proteção do meio ambiente, a proteção dos vulneráveis, a igualdade, etc[25].

Assim, é por meio de políticas fiscais diferenciadas que o Estado pode, por exemplo, instituir uma nova imunidade tributária para determinado grupo vulnerável, ou conceder isenções fiscais, bem como se utilizar da extrafiscalidade e da seletividade para regular condutas, visando garantir uma vida digna aos contribuintes, sem comprometer a arrecadação tributária, ampliando a proteção aos direitos humanos, observando o princípio *pro persona* quando da interpretação e aplicação das normas previstas no sistema tributário brasileiro.

V. Conclusão

Ao enfatizarmos a importância da proteção dos direitos humanos, sobretudo nos tempos atuais em que o mundo foi assolado por pandemia, guerras e discussões civis por extremistas de ambos os lados, concluímos que uma das soluções para a promoção e proteção desses direitos se dá por meio da atuação estatal no que se refere aos tributos, relacionando dois temas que aparentemente estariam dissociados, mas que devem ser trabalhados em conjunto para garantir a dignidade da pessoa humana aos cidadãos que estão sob a tutela do Estado.

Isso porque, o tributo não deve ser compreendido como uma mera arrecadação fiscal, mas sim como uma proteção do contribuinte diante do arbitrário Poder Estatal, devendo ser entendido, à luz dos direitos humanos, como um limitador do poder de tributar que visa proteger o contribuinte contra a ânsia arrecadatória do Estado e, ao mesmo tempo, como um meio para a perseguição dos valores sociais positivados na Constituição.

Assim, utilizamos a dignidade da pessoa humana como o ponto de conexão entre os direitos humanos e o direito tributário, colocando o contribuinte no centro da relação tributária. E ao fazermos tal relação, concluímos que a finalidade do direito tributário se resume a (i) uma autorização do povo ao Estado, para que este tenha recursos para construir a sociedade projetada pela Constituição, que possui valores sociais elevados, difundidos por meio dos direitos humanos,; e (ii) um recurso utilizado pelo Estado para ampliar a proteção da dignidade da pessoa humana por meio da adoção de regimes diferenciados de tributação para garantia da igualdade entre os indivíduos e a ampliação da proteção dos direitos humanos por meio das empresas privadas.

Ainda, destacamos que a busca à sociedade projetada pela Constituição, por meio da efetiva proteção e promoção dos fundamentos e objetivos da República, não depende somente da existência de recursos públicos, mas sim da regulamentação de condutas pela Estado, as quais podem se dar por meio de políticas tributárias fixadas a partir da extrafiscalidade, de incentivos fiscais, de isenções e imunidades.

Tais instrumentos viabilizam que dentre as normas previstas no sistema tributário brasileiro, o Estado possa aplicar as normas em prol do contribuinte, utilizando a para incentivar medidas protetivas ao cidadão com objetivo de proteger os direitos fundamentais inerentes ao ser humano.

[23] https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/consultoria-geral/estrutura-1/conle/noticias-dos-destaques/regulamentacao-do-fundeb

[24] Disponível em: https://www2.camara.leg.br/orcamento-dauniao/estudos/2020/ETn22_2020PEC15_2015FUNDEBAprovado_Cmara.pdf. Acesso em 08.05.2023.

[25] Paulo Gustavo G. Branco; Liziane A. MEIRA, Celso de Barros C. NETO. *Tributação e direitos fundamentais,* p. 112-113.

© 2023 Global Journals

É por meio de políticas fiscais diferenciadas que o Estado pode, por exemplo, conceder imunidade tributária para determinado grupo vulnerável para compra de medicamentos de uso contínuo, ou isenções fiscais em razão de idade, doenças, dentre outros fatores limitantes, visando, como outrora mencionado, garantir uma vida digna aos contribuintes, sem que comprometa a arrecadação tributária, ampliando a proteção aos direitos humanos, observando o princípio pro persona quando da interpretação e aplicação das normas previstas no sistema tributário brasileiro.

Ao final, para demonstrar a relação entre os direitos humanos e o direito tributário perseguida, exemplificamos algumas políticas tributárias capazes de ampliar a proteção dos direitos humanos, buscando garantir uma vida digna aos contribuintes, sem configurar confisco ou reduzir significamente a arrecadação dos tributos, o que prejudicaria a arrecadação para destinação as políticas de proteção dos direitos, quais sejam: a extrafiscalidade, os incentivos fiscais, as isenções e as imunidades.

References Références Referencias

1. ALVES, Henrique Napoleão. *Direitos Humanos, direito tributário e política fiscal: descrição da experiencia dos órgãos das Nações Unidas – reflexões para o Brasil.* Revista do tribunal de contas DO ESTADO de minas gerais janeiro | fevereiro | março 2010 | v. 74 — n. 1 — ano XXVIII
2. Ataliba, Geraldo: *República e Constituição,* 2ed., atualizada por Rosalea Miranda Folgosi, São Paulo: Malheiros, 1998.
3. BARROSO, Luís Roberto, *A dignidade da pessoa humana no direito constitucional contemporâneo.* 7ª edição: Belo Horizonte: Editora Fórum, 2022
4. BECHO, Renato Lopes. *Lições de Direito Tributário: teoria geral e constitucional.* 2ed – São Paulo: Saraiva, 2014.
5. BOBBIO, Noberto; tradução Carlos Nelson Coutinho; apresentação de Celso Lafer. — Nova ed. — Rio de Janeiro: Elsevier, 2004. — 7ª reimpressão.
6. BOGDANDY, Armin Von. Ius Constitutionale Commune en America Latina: observations on Transformative Constitutionalism. In: ANTONIAZZI, Mariela Morales; BOGDANDY, Armin Von; MAC-GREGOR, Eduardo Ferrer; PIOVESAN, Flávia. *Transformative Constitutionalism in Latin America: the emergence of a new Ius Commune.* Oxford: Oxford University Press, 2017.
7. BORGES, José Souto Maior. *Direitos Humanos e Tributação.* Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 40/ 2001 | p. 188 - 224 | Set - Out / 2001.
8. BRANCO, Paulo Gustavo G.; MEIRA, Liziane A.; NETO, Celso de Barros C. Série IDP - *Tributação e direitos fundamentais,* 1ª Edição: Editora Saraiva, 2011. E-book. ISBN 9788502181458. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181458/. Acesso em: 08 mai. 2023.
9. BRASIL, Constituição da República Federativa, disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm
10. BRASIL, https://www2.camara.leg.br/a-camara/estruturaadm/consultoria-geral/estrutura-1/conle/noticias-dos-destaques/regulamentacao-do-fundeb. Acesso em 07.05.2023.
11. BRASIL, https://www2.camara.leg.br/orcamento-da uniao/estudos/2020/ETn22_2020PEC15_2015FUNDEBAprovado_Cmara.pdf. Acesso em 07.07.2023.
12. CARRAZZA, Roque Antonio: *Curso de direito constitucional tributário,* 30ª ed., São Paulo: Malheiros, 2015.
13. Comisión Interamericana de derechos humanos, *Informe Empresas y Derechos Humanos: Estándares Interamericanos,* disponível em http://www.oas.org/es/cidh/informes/pdfs/EmpresasDDHH.pdf. Acesso em 24.04.2023.
14. FEITAL, Thiago Álvares. *A dependência entre os direitos humanos e o DireitoTributário.* RIL Brasília a. 56 n. 224 out./dez. 2019 p. 37-58.
15. GRUPENMACHER, Betina Triger. *Tributação e Direitos Fundamentais. Tributos e Direitos Fundamentais.* São Paulo: Dialética, 2004.
16. HORVATH, Estevão. *O princípio do não-confisco no direito tributário.* São Paulo:Dialética, 2002.
17. LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt.* São Paulo: Companhia das Letras, 2006.
18. MARTINS, Ives Gandra da S.; PASIN, João Bosco C. *Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Luciano Amaro.* São Paulo: Editora Saraiva, 2013. E-book. ISBN 9788502181762. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502181762/. Acesso em: 09 mai. 2023.
19. OEA. Assembleia Geral. *Utilização das telecomunicações / tecnologias da informação e das comunicações para a criação de uma sociedade da informação integradora.* AG/RES. 2702 (XLII-O/12). 4 de junho de 2012. Disponível em https://www.oas.org/ext/en/main/oas/our-structure/agencies-and-entities/citel. Acessoem 04.05. 2023
20. PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo.* São Paulo: Editora Saraiva, 2023. E-book. ISBN 9786553627185. Disponível em: https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553627185/. Acesso em: 09 mai. 2023.

© 2023 Global Journals

21. PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional Internacional.* 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
22. RANIERI, Nina Beatriz Stocco. *Teoria do Estado: do Estado de direito ao Estado democrático de direito.* 2. ed. Barueri - SP: Manole, 2019.
23. SARLET, Ingo Wolfgang. *A Eficácia dos Direitos Fundamentais.* Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

© 2023 Global Journals