

A tributação como mecanismo de efetivação da indivisibilidade dos Direitos Fundamentais aos portadores de necessidades especiais

Eriberto Francisco Bevilacqua Marin,
eribertomarin@yahoo.com.br, FD/UFG¹

Lucas Bevilacqua Cabianca,
lucas@pge.go.gov.br, FD/UFG²

NORMAS TRIBUTÁRIAS INDUTORAS- DIREITOS HUMANOS- PRINCÍPIO DA INDIVISIBILIDADE- PORTADORES DE NECESSIDADES ESPECIAIS

INTRODUÇÃO

Pretende-se com presente estudo discutir a atividade financeira de arrecadação de receitas pelo Estado atual sob a ótica dos direitos fundamentais, que por sua vez, conforme as lições de ALEXY, constituem princípios constitucionais devendo, assim, permear todo o sistema. Almeja-se com tal estudo uma abordagem muito além daqueles já consagrados direitos fundamentais contidos no capítulo do Sistema Tributário Nacional. A partir da compreensão do direito “por princípios” pretende-se com o presente trabalho divulgar a cultura dos direitos humanos de forma a garantir-se efetividade ao princípio constitucional da dignidade da pessoa humana, fundamento constitucional da República Federativa do Brasil (art.1º, III, CRFB/1988). É justamente nesse sentido que, propõe-se ao final do presente trabalho, a tributação como um mecanismo de efetivação da dignidade da pessoa humana pretendendo-se, assim, ir além da garantia do mínimo existencial, utilizando-se da tributação com instrumento de adimplemento do princípio da indivisibilidade dos direitos fundamentais aos portadores de necessidades especiais.

A fim de percorrer-se a trajetória traçada essencial é compreendermos algumas noções elementares do conceito atual de Estado que temos, o que, indiscutivelmente, nos indicará as funções a serem desempenhadas pelo Estado. Basicamente podemos definir o Estado brasileiro como um Estado Social, fiscal, democrático de direito. Acresce-se ainda a este conceito o caractere de um Estado Subsidiário.

Com a edição das Constituições Sociais, Mexicana (1917) e *Weimar* (1919), como fruto das pressões sociais, o Estado passa a assumir uma função de maior assistência social incumbindo-lhe o desenvolvimento e implantação de políticas públicas de saúde, educação, moradia, lazer e cultura. Certamente que, com a onda do *neoliberalismo*, os princípios de um Estado social são mitigados, dando origem, assim, ao conceito de um Estado Subsidiário.

A Aplicação da Teoria dos Direitos Fundamentais no Estado Fiscal: O conceito de direitos humanos é elaborado a partir da própria evolução histórica, razão pela qual as linhas *retro* fazem-se por imprescindíveis.³ Ao falar-se em direitos

¹ Doutor em Direito Constitucional pela Universidade Federal de Minas Gerais, Professor de Direito Constitucional da Universidade Federal de Goiás e Diretor da FD/UFG.

² Pós-graduando *lato sensu* em Direito Constitucional pela Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás, Professor de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Goiás - Extensão Goiás e Procurador do Estado de Goiás.

³ COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. São Paulo: Saraiva, 2004.

humanos, a fim de extirparmos qualquer confusão terminológica, essencial é se apontar o que os diferencia dos direitos fundamentais. Numa relação espécie-gênero, podemos dizer que os direitos fundamentais são espécies do gênero direitos humanos. Os direitos fundamentais são os direitos humanos positivados no texto da Constituição Federal.

À guisa de esclarecimento acrescenta-se que o Direito Tributário encontra-se sob o influxo não só dos direitos fundamentais, mas sim de todos os direitos humanos. Todavia, considerando que o objetivo do presente trabalho é apresentar uma proposta de efetivação do princípio constitucional da dignidade da pessoa humana o título apresenta-se, assim, apropriado.

A doutrina *jusfundamental* é quase unânime em afirmar que a origem dos direitos fundamentais reside nos direitos naturais. Tratando acerca do conceito de justiça no direito tributário ZILVETTI é assaz em afirmar que “há de se ter o consenso, portanto, de que o homem não nasce com direitos naturais definidos.”⁴

A concepção atual de direitos fundamentais está umbilicalmente ligada aos princípios constitucionais da dignidade da pessoa humana e da igualdade. O texto constitucional ao prever a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil assegura não apenas o direito a vida, mas, o direito a uma vida digna. Doutrina⁵ e jurisprudências ainda oscilam na fixação de quais os direitos que estariam compreendidos na noção de vida digna. Porém, certo é que aí estariam também compreendidos os direitos sociais oscilando apenas quanto a sua abrangência. Particularmente, por meio de uma compreensão sistemática do texto constitucional, entende-se que estariam compreendidas no princípio da dignidade da pessoa humana as garantias aos direitos a moradia, saúde, assistência, acesso à justiça, lazer e ao trabalho.

Tratando-se a propósito do âmbito de abrangência dos direitos fundamentais essencial é apresentar-se as características da universalidade e da indivisibilidade dos direitos fundamentais. A doutrina constitucional emancipatória, a exemplo de Flávia PIOVESAN e Antonio Augusto Cançado TRINDADE, elevam a característica da indivisibilidade⁶ à posição de princípio, de forma, a desempenhar toda uma normatividade no sistema constitucional. O princípio da indivisibilidade proclama que a pessoa humana deve ser atendida tanto em seus direitos individuais como nos direitos sociais, onde estariam compreendidos também os direitos econômicos e culturais.

A compreensão dos direitos fundamentais a partir do princípio da indivisibilidade repercute sobremaneira no Direito Tributário, até então, arraigado tão só a direitos fundamentais individuais. A própria evolução na doutrina da relação

⁴ ZILVETTI, Fernando Aurélio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

⁵ BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

⁶ A propósito do princípio da indivisibilidade vale conferir o trabalho “*O Princípio da Indivisibilidade dos Direitos Humanos aos Portadores de Necessidades Especiais*” apresentada pelo autor como relatório final do Programa de Iniciação Científica, Convênio UFG/CNPq, (PIVIC, 2003-4), sob orientação do Prof. Dr. Eriberto Francisco Bevilacqua Marin

entre o Sistema Tributário Nacional e os Direitos Fundamentais retrata isso com nitidez.

Realizando breve esboço a propósito do conteúdo do Sistema Tributário para a doutrina, ÁVILA⁷ aponta que o primeiro autor a tratar acerca da vinculação entre o sistema tributário e os direitos fundamentais foi Geraldo ATALIBA⁸, tratando *notadamente os direitos fundamentais de liberdade e de propriedade*. Em seguida, CARRAZA aprimorando a análise sistemática do direito tributário realiza uma descrição da relação entre a tributação e os princípios constitucionais estruturantes *“que mantém íntima relação com as regras de competência, sobretudo o princípio republicano (e sua relação com a capacidade contributiva); o princípio federativo, o princípio da irretroatividade, o princípio da legalidade e o princípio da segurança jurídica (e sua vinculação com os direitos fundamentais).”* Percebe-se que todas esses estudos dizem respeito a direitos fundamentais de primeira geração preocupando-se, exclusivamente, o resguardo da liberdade e da propriedade.

Conforme nos indica ÁVILA, a significação fundamental do princípio da igualdade somente veio com obra do Prof. José Souto Maior BORGES, todavia ainda circunscrita ao aspecto da justiça fiscal, chegando a afirmar o seguinte: *“O princípio da igualdade não está apenas no texto da Constituição; o princípio da igualdade é a Constituição.”* E mais: *“A maior limitação ao poder de tributar é o princípio da igualdade.”*

Concluindo acerca da relação do sistema tributário e dos direitos fundamentais servimo-nos da lição de ÁVILA que coloca com propriedade que as limitações ao poder de tributar expostas pela doutrina são, preponderantemente, as limitações negativas, identificam-se limitações como restrições. Olvida-se, assim, das limitações positivas (por exemplo, concordância prática), das limitações de segundo grau (por exemplo proporcionalidade) ou do significado de outras normas constitucionais que instituem valores positivos (por exemplo, princípios e direitos fundamentais) deixando de serem profundamente investigados no campo tributário. A propósito do assunto e com o fito de dar estribo a proposta aqui enunciada, oportuna é a transcrição do trecho a seguir:

“A própria expressão “limitação” conduz à uma descrição prioritariamente circunscrita à dimensão negativa, sem que outras normas, que instituem diretrizes positivas e possuem apenas uma eficácia mediata relativamente ao poder de tributar, sejam dignas da devida atenção (dignidade humana, proteção da família, desenvolvimento regional, etc.)”

Tal orientação aliada à compreensão contemporânea do princípio constitucional da igualdade em sua acepção material, *i.é.*, de garantir-se e promover-se uma igualdade não só *perante a lei*, mas, uma igualdade substancial e efetiva, é a indicação da nova tarefa do Estado no exercício de seu poder de tributar. Ou seja, é utilizar-se da atividade financeira do Estado de arrecadação de receitas como meio de promoção dos direitos sociais de forma a propiciar-se, assim,

⁷ ÁVILA, Humberto B., *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

⁸ ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo:RT, 1968.

efetivação aos princípios constitucionais da igualdade e da dignidade da pessoa humana.

Material e método

A partir da compreensão da evolução do Estado e do Novo Constitucionalismo, a própria teoria do direito modifica-se diante da insuficiência da teoria positivista. O positivismo tornou-se fadado em face dos novos desafios que a ciência do direito enfrenta. Nesse contexto, os princípios, como espécies normativas que são, revelam-se como importantes ferramentas de interpretação e aplicação da norma constitucional.⁹

Utiliza-se aqui dos ensinamentos da doutrina constitucionalista que oscila na indicação das funções dos princípios o que, todavia, não desmerece a essencialidade desses na aplicação da norma constitucional. Doutrina tradicional clássica de BONAVIDES nos indica que os princípios possuem uma função fundamentadora, supletiva e interpretativa. BARROSO, representando doutrina de vanguarda, indica, em outras palavras que os princípios têm a função de garantir unidade ao sistema, condensar valores e condicionar a atividade do intérprete na aplicação da norma.

Resultado e discussão

Superada essa abordagem teórica essencial é condensarmos tais ensinamentos ao campo prático, que se revelam precipuamente no campo dos direitos fundamentais do contribuinte, seja nos princípios de segurança: legalidade (art.150, I), irretroatividade (art.150, III, a), anterioridade (art.150,III, b), anterioridade nonagesimal (art.150, III, c); seja nos princípios de justiça tributária: isonomia (art.150, II), capacidade contributiva (art.145, §1º), não-diferença tributária (art. 152), vedação à isenção heterônoma (art.151, III), uniformidade (151, I e II).

Como assinalado anteriormente não se pretende com o presente trabalho tratar acerca dos direitos fundamentais do contribuinte *in spei*. O intuito aqui é apenas de alertar que os direitos fundamentais no campo tributário não se limitam apenas àqueles previstos nos incisos do art.150 e seguintes. O próprio *caput* do dispositivo nos enuncia que *sem prejuízos de outras garantias asseguradas ao contribuinte* é vedado o exercício da competência tributária em desacordo com os princípios ali enunciados.

Nesse sentido, por meio de uma interpretação literal seguida de uma interpretação teleológica, conclui-se que as limitações constitucionais ao poder de tributar (LCPT), sejam os princípios constitucionais tributários sejam as imunidades tributárias, não se limitam às garantias previstas nos art.150 e seguintes. Daí então a necessidade de compreensão do Sistema Tributário Nacional como um Sistema integrado por regras e princípios que se imbricam.

A propósito das limitações constitucionais ao poder de tributar (LCPT) vale esclarecer que os princípios constitucionais tributários consistem em direitos

⁹ BARROSO, Luiz Roberto. *Interpretação e Aplicação Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2004.

fundamentais que limitam o exercício da competência tributária, daí então sua proclamação de elevação à categoria de Direitos Fundamentais. Já as imunidades tributárias são limitações à própria competência tributária, tanto que, Paulo de Barros CARVALHO¹⁰, senão o maior um dos maiores tributaristas, afirma que a imunidade tributária é uma regra de (in)competência tributária. Tal esclarecimento se faz por necessário tão só para excluir-se a hipótese de proclamação da imunidade como um direito fundamental. Pois, veja como exemplo, a norma que prevê a imunidade recíproca (art.150, VI, a) que nada diz respeito a um direito fundamental. Há de considerar-se, todavia, que o princípio federativo, substrato da imunidade recíproca, está umbilicalmente ligado ao princípio da separação dos poderes que, por sua vez, é essencial para garantia dos direitos fundamentais. A imunidade não é em si um direito fundamental, mas sim um instrumento que permite o exercício dos direitos fundamentais. Nesse sentido, e considerando que a finalidade precípua do Estado é a garantia dos direitos fundamentais, assim sentencia ÁVILA: “...a causa justificativa da imunidade é facilitar por meio da exclusão de encargos tributários a consecução de finalidades que devem ser atingidas pelo próprio Estado.”

Ainda a propósito das limitações constitucionais ao poder de tributar, reitera-se que limitações não estabelecem apenas o dever de abstenção, mas também o dever de ação e de composição. Tratando acerca do tema ÁVILA coloca que o princípio da dignidade da pessoa humana demanda do Estado a conservação do mínimo vital à existência digna do contribuinte e que o princípio da solidariedade social exige que o Estado proteja minorias e avalie o interesse dos outros como seu próprio interesse. Trataremos a seguir justamente a propósito da incidência do princípio da dignidade no Direito Tributário para, em seguida, tratarmos acerca da tributação como mecanismo de promoção social de forma a adimplirmos com o princípio da indivisibilidade dos direitos fundamentais.

Diante da necessidade de promover-se justiça fiscal e, simultaneamente, justiça social, os princípios da igualdade e da dignidade da pessoa humana são importantes ferramentas de fundamentação de ações afirmativas.

As ações afirmativas são medidas adotadas tanto pelo poder público como pela sociedade civil com o fito de romper com a discriminação estrutural através de programas inclusivos a grupos historicamente marginalizados, a exemplo dos portadores de necessidades especiais. A Prof^a Flávia PIOVESAN, aguerrida na luta pelos direitos fundamentais, assim define as ações afirmativas; “*Trata-se de medidas concretas que viabilizam o direito à igualdade, com a crença de que a igualdade deve se moldar no respeito à diferença e a diversidade. Através dela transita-se da igualdade formal para a igualdade substancial.*” De acordo com as lições de PIOVESAN, a concretização do direito à igualdade importa a implementação de duas estratégias: o combate à discriminação e a promoção da igualdade, considerando que ambas não podem ser dissociadas. Ou seja, além de normas proibitivas de comportamentos discriminatórios (discriminação negativa) devemos nos atentar para aquelas que prescrevem uma discriminação positiva de maneira a incluir os grupos historicamente marginalizados ao núcleo da sociedade.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2004.

Os portadores de necessidade especiais correspondem a parcela significativa da população brasileira, no mundo correspondem a 10% da população conforme pesquisa realizada pela Organização Mundial da Saúde.¹¹ Apesar da emergência de uma ética universal no sentido de respeito e integração da pessoa portadora de necessidades especiais, como consectário de um processo de especificação do sujeito de direito, verifica-se a ausência de políticas públicas efetivas de inclusão do p.n.e.

Exemplo de ação afirmativa utilizando-se do poder de tributar do Estado é a garantia de isenção de IPI à portadores de necessidades especiais na aquisição de veículo automotor como medida de garantia de acessibilidade à essa minoria facilitando, assim, sua inclusão social (Lei nº10.741/03). Dentre pesquisa¹² realizada oportuna é transcrição de trecho de decisão paradigmática do Ministro Luiz Fux, do STJ, que retrata o Estado-Juiz como agente de garantia de ações afirmativas na busca de inclusão de minorias:

CONSTITUCIONAL.TRIBUTÁRIO.IPI.ISENÇÃO NA
COMPRA DE AUTOMÓVEL. DEFICIENTE FÍSICO
IMPOSSIBILITADO DE DIRIGIR. AÇÃO AFIRMATIVA.
PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE DA LEX MITIOR

(...)Como de sabença, as ações afirmativas, fundadas em princípios legitimadores dos interesses humanos reabre o dialogo pós-positivista entre o direito e a ética, tornando efetivos os princípios constitucionais da isonomia e da proteção da dignidade da pessoa humana, cânones que remontam as mais antigas declarações Universais dos Direitos do Homem. Enfim, é a proteção da própria humanidade, centro que hoje ilumina o universo jurídico, após a tão decantada e aplaudida mudança de paradigmas do sistema jurídico, que abandonando a equalização dos direitos optou, axiologicamente, pela busca da justiça e pela pessoalização das situações consagradas na ordem jurídica. Deveras, negar a pessoa portadora de deficiência física a política fiscal que consubstancia verdadeira *positive action* significa legitimar violenta afronta aos princípios da isonomia e da defesa da dignidade da pessoa humana...¹³

As limitações constitucionais positivas, que estabelecem um dever de ação, devem ser protegidas em especial pelo Estado, porém, não apenas por ele. Fala-se aqui ao que a doutrina constitucionalista¹⁴ denomina da eficácia horizontal dos direitos fundamentais que nos indica que também os particulares devem agir de acordo com os princípios constitucionais fundantes, a exemplo da dignidade da

¹¹ Jornal O Popular, 18.01.2004, p.4.

¹² Cf. CABIANCA, Lucas Bevilacqua. A deficiência visual sob a ótica da Constituição Federal. *Revista do Ministério Público do Estado de Goiás*. MP-GO, Goiânia, v.VIII, n.12, p.97-104, dez.2005.

¹³BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Isenção na compra de automóveis- deficiente físico impossibilitado de dirigir- ação afirmativa. RESP 567873, MG., Rel Min. Luiz Fux , 1ª turma.

¹⁴ BARROSO, Luis Roberto. *Nova Interpretação Constitucional*. (Org.) Rio de Janeiro: Renovar.2001.

pessoa humana, de forma a contribuir com o Estado por meio do desempenho de suas atividades para maior efetividade das limitações do poder estatal. Acerca do assunto leciona ÁVILA:

“... as limitações não pressupõem apenas uma relação estática entre particular e Estado, mas várias relações recíprocas, ativas e passivas dos particulares entre si, deles frente ao Estado e frentes econômicas e sociais radicadas na própria sociedade. O conceito de limitações, com isso, vê-se ampliado e enriquecido substancialmente.”¹⁵

Da mesma forma que a Constituição prevê um tratamento diferenciado e favorecido a micro e pequenas empresas com fito de implementar justiça tributária e, como finalidade extrafiscal, fomentar o desempenho de atividades pouco desenvolvidas pelas mesmas, propõe-se aqui o uso da tributação como instrumento de fomento de ações afirmativas. Exemplo que há é no programa de fomento à industrialização do Estado de Goiás (Lei nº13.591/00 e Dec nº5.262/00) que condiciona como fator de desconto do ICMS o emprego de portadores de necessidades especiais e idosos em mais de 5% do total de vagas. A partir da aplicação do princípio de interpretação constitucional da máxima efetividade da norma (HESSE), sobretudo ao considerar que a matéria aqui versada é de direitos fundamentais, devemos empreender a interpretação que tal percentual refere-se além das vagas já exigidas pela legislação federal (Dec. nº3.298/99).

Conclusões

Considerando os esclarecimentos preliminares a propósito do Estado atual e das funções que desempenha verifica-se que o Estado subsidiário afasta-se a cada vez mais de seus afazeres sociais, olvidando-se de sua finalidade precípua que a garantia dos direitos fundamentais.

Nesse contexto, a tributação, a partir da compreensão da teoria dos direitos fundamentais aliada ao conceito de limitação adotado, é importante ferramenta de garantia do princípio da indivisibilidade dos direitos fundamentais.

Todavia, verifica-se, apesar de todo esforço de fundamentação teórica, que as iniciativas de implementação de ações afirmativas ainda são tímidas se comparadas com constante exclusão social que aflige grupos historicamente periféricos, a exemplo dos portadores de necessidades especiais. Propõe-se no presente trabalho a criação de força-tarefas nas administrações de cada ente político, considerando tratar-se de atribuição comum (art.24, XIV, CRFB/88), a fim de discutirem e implementarem um tratamento tributário favorecido à contribuintes agentes de ações afirmativas que permitam a inclusão dos portadores de necessidades especiais.

Por fim, conclui-se, que o dever de garantia dos direitos humanos aos portadores de necessidades especiais é uma responsabilidade solidária do Estado e

¹⁵ ÁVILA, *op cit* 2004:73

sociedade civil incumbindo ao Estado fomentar a iniciativa privada na implementação de ações afirmativas.

Referências Bibliográficas:

ANTUNES ROCHA, Carmem Lúcia. Ação Afirmativa: o conteúdo democrático do princípio da igualdade jurídica. São Paulo: *Revista Trimestral de Direito Público*. N.15, 88, 1996.

ÁVILA, Humberto B. *Sistema Constitucional Tributário*. São Paulo. Saraiva.2004.

BARCELLOS, Ana Paula. *A eficácia dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e Aplicação da Constituição*.4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

_____. *O direito constitucional e a efetividade de suas normas*. 5ª ed. São Paulo: Renovar, 2001.

_____. *Nova Interpretação Constitucional*. (Org.) Rio de Janeiro: Renovar.2001.

_____. *Fundamentos teóricos e filosóficos do novo direito constitucional brasileiro*. Salvador BA: *Revista Diálogo Jurídico*, Ano I, vol.I, nº6,2001.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Decreto n.3.298, de 2 de dezembro de 1999. Regula a Política Nacional de integração e readaptação da pessoa portadora de deficiência. Disponível em : <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 out.2004.

BRASIL. Lei n.7.853, de 24 de outubro de 1989. Dispõe acerca dos direitos dos portadores de deficiência. Disponível em : <<http://www.planalto.gov.br>. Acesso em 10 out.2004.

BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Malheiros,1998.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17ª edição. São Paulo. Saraiva, 2005.

GOMES, Joaquim B. Barbosa. *Ação Afirmativa & Princípio Constitucional da igualdade*. São Paulo: Renovar, 2001.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição Federal de 1988*. 7ª ed. São Paulo. Malheiros, 2002.

MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio MÁRTIRES, BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais*. Brasília: Brasília Jurídica, 2002.

PIOVESAN, Flávia, *Temas de Direitos Humanos*. 2ª ed. São Paulo: Editora Max Limonad, 2003.

TRINDADE, Antonio Augusto Cançado. *Tratado internacional dos direitos humanos*. SAFE, 1998.

ZILVETI, Fernando A. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo. Quartier Latin, 2004.