

## Direitos fundamentais em suas perspectivas subjetiva e objetiva: uma análise dos direitos fundamentais dos contribuintes

### Fundamental rights in their subjective and objective perspectives: an analysis of taxpayers' fundamental rights

Simone de Sá Rosa Figueirêdo<sup>1</sup>

Maria Eduarda Santos Pessoa de Melo Xavier<sup>2</sup>

55

**Resumo:** Esta pesquisa tem por objetivo analisar a abrangência dos direitos fundamentais para que se possa compreender a amplitude do papel no Estado, tendo em vista a necessidade de definir qual o termo mais adequado para se identificar tais direitos fundamentais, vez que através da terminologia adotada, será possível a definição do objeto de estudo dos direitos fundamentais. Considerando que os referidos direitos são dotados de uma dupla perspectiva, subjetiva e objetiva, tem-se como objetivo apresentar uma proposta de classificação de forma que as limitações dos contribuintes se enquadrem nelas. Para atingir essa finalidade, por meio de revisão bibliográfica, toma-se como referencial teórico o autor Dirley da Cunha Júnior. A pesquisa fundamentadamente aponta que embora a Carta Magna tenha adotado o termo “direitos fundamentais”, existe uma imensa variedade de terminologias, sendo, portanto, imperioso que se opte por uma nomenclatura abrangente, de modo que lhes seja dado o maior conteúdo possível. A conclusão pela possibilidade de abrangência da nomenclatura no rol do artigo 5º da Constituição Federal tem por base a própria Carta Magna que estabelece que os direitos fundamentais podem ter outras fontes, permitindo que as limitações constitucionais ao poder de tributar possuam materialmente a condição de direitos fundamentais dos contribuintes.

**Palavras-chave:** Direitos fundamentais; Contribuintes; Constituição Federal.

**Abstract:** This research aims to analyze the scope of fundamental rights so that one can understand the breadth of the role in the State, bearing in mind the need to define the most

<sup>1</sup> Mestra e Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Professora da Graduação, Especialização e Mestrado em Direito da Faculdade Damas da Instrução Cristã. Professora de graduação em Medicina da Uninassau/Recife. Nos últimos 12 meses, publicou três artigos científicos em Revista com Qualis A1, um artigo científico em Revista com Qualis A2 e um artigo científico com Qualis B1, além de um livro pela Editora D'Plácido. Para mais informações, acessar currículo lattes: <http://lattes.cnpq.br/0381163581576752>. Filiação. ORCID <https://orcid.org/0000-0001-6964-7310>. E-mail: [simonedesarf@yahoo.com.br](mailto:simonedesarf@yahoo.com.br)

<sup>2</sup> Delegada da Polícia Civil de Pernambuco, Especialista em Direito do Estado, Mestranda em Direito pela Faculdade Damas da Instituição Cristã. Filiação ORCID <https://orcid.org/0009-0000-4088-2800>. E-mail: [mariaeduardaspm@hotmail.com](mailto:mariaeduardaspm@hotmail.com)

Recebido em 15/11/2023

Aprovado em 20/12/2023

Sistema de Avaliação: *Double Blind Review*



appropriate term to identify such rights, since through the terminology adopted, it will be possible the definition of the object of study of fundamental rights. Considering that the aforementioned rights have a double perspective, subjective and objective, the objective is to present a classification proposal so that taxpayers' tax limitations fit within them. To achieve this purpose, through a bibliographical review, the author Dirley da Cunha Júnior is taken as a theoretical reference. The research substantiatedly points out that although the Magna Carta adopted the term “fundamental rights”, there is an immense variety of terminologies, and it is therefore imperative to opt for a comprehensive nomenclature, so that the greatest possible content is given to them. The conclusion regarding the possibility of covering the nomenclature in the list of article 5 of the Federal Constitution is based on the Magna Carta itself, which establishes that fundamental rights can have other sources, allowing constitutional limitations on the power to tax to materially have the status of rights taxpayers.

Keywords: Fundamental rights; Taxpayers; Federal Constitution.

## 1 Introdução

No âmbito do Estado Democrático de Direito, a compreensão e delimitação dos direitos fundamentais desempenham um papel central na salvaguarda dos valores e princípios que norteiam a sociedade. Estes direitos, consagrados nas constituições e tratados internacionais, representam pilares essenciais na proteção da dignidade, liberdade e igualdade dos indivíduos.

Todavia, a amplitude e o escopo desses direitos podem variar significativamente de acordo com a nomenclatura adotada para identificá-los.

Esta pesquisa tem como objetivo principal analisar a extensão dos direitos fundamentais, a fim de proporcionar uma compreensão mais profunda de seu papel no Estado e, mais especificamente, em relação às limitações ao poder de tributar do Estado.

Os direitos fundamentais são caracterizados por uma perspectiva dupla: subjetiva, na qual conferem prerrogativas e garantias individuais, e objetiva, na qual impõem deveres e limitações ao poder estatal. Nesse contexto, este estudo visa apresentar uma proposta de classificação que permita enquadrar as limitações tributárias no âmbito dos direitos fundamentais. Para alcançar esse propósito, lançamos mão de uma revisão bibliográfica embasada nas contribuições teóricas do renomado autor Dirley da Cunha Júnior, cujas obras fornecem uma sólida base conceitual para a análise aqui empreendida.

A Constituição Federal de 1988 utiliza a terminologia "direitos fundamentais" para se referir a esse conjunto de prerrogativas e garantias. No entanto, a variedade de terminologias empregadas em documentos legais e doutrinários demonstra a complexidade de definição e abrangência desses direitos.

Nesse contexto, torna-se imperativo que se opte por uma nomenclatura ampla, capaz de incorporar o maior conteúdo possível, a fim de garantir uma proteção efetiva aos cidadãos.

A pesquisa também se embasa na própria Carta Magna, que estabelece que os direitos fundamentais podem derivar não apenas do texto constitucional, mas também de outras fontes. Isso sugere a possibilidade de que as limitações constitucionais ao poder de tributar, quando analisadas sob um enfoque apropriado, possuam materialmente a condição de direitos fundamentais dos contribuintes.

Assim, a presente pesquisa visa contribuir para o debate acadêmico e jurídico sobre a abrangência dos direitos fundamentais e sua relação com as limitações tributárias, de modo a fortalecer a proteção dos direitos individuais e a integridade do ordenamento jurídico.

## 2 Os direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988

Os direitos fundamentais representam a base que legitima e justifica a existência do Estado e de todo o sistema jurídico nacional. O Estado é considerado o instrumento, pelo qual se utiliza a sociedade para atingir os seus fins e anseios. Pode-se dizer, nas palavras de CUNHA JÚNIOR (2010, p. 579), que o “Estado só existe e só se justifica se respeitar, promover e garantir os direitos fundamentais do homem.”

Assim sendo, importante se faz entender a abrangência do conceito dos direitos fundamentais, para que se possa compreender a amplitude do papel do Estado. Para se chegar a um conceito mais preciso, é necessário definir qual o termo mais adequado para se identificar tais direitos, já que através da terminologia adotada será possível definir o objeto dos direitos fundamentais.

Não há, entretanto, na doutrina e na jurisprudência, uma unanimidade no que tange a esses temas, razão pela qual necessária se faz uma análise mais aprofundada das diversas nomenclaturas que lhes são dadas, para que se possa chegar a um conceito mais abrangente e constitucionalmente adequado.

A Constituição Federal de 1988 adotou expressamente o termo “direitos fundamentais”; não obstante, várias outras terminologias são utilizadas para se referir a essa categoria de direitos, entre elas: liberdades públicas, liberdades fundamentais, direitos individuais, direitos subjetivos, direitos públicos subjetivos, direitos humanos, etc. (SARLET, 1998, p. 29).

Apesar da imensa variedade, imperioso que se opte por uma nomenclatura abrangente, já que os direitos fundamentais devem ser analisados de modo que lhes seja dado o maior conteúdo possível. Neste diapasão, justifica-se a opção, pela maioria da doutrina e pela própria

Constituição Federal, pelo termo “direitos fundamentais”, que abrange todas as espécies de direitos, referentes às liberdades, igualdade, aos direitos individuais, coletivos, sociais, políticos e todos os outros previstos constitucionalmente.

Conceituar os direitos fundamentais não é tarefa fácil, já que, por serem direitos ligados intrinsecamente à natureza do homem, variam conforme seus anseios e necessidades naturais, que surgem de acordo com a sua evolução e a da própria sociedade. Diante de tal dificuldade, mister que se estabeleça um critério a partir do qual se possa chegar a um conceito mais adequado. Segue o critério adotado por CUNHA JÚNIOR (2019, p. 540):

Defendemos que esse critério é a dignidade da pessoa humana, na medida em que, materialmente, os direitos fundamentais devem ser concebidos como aquelas posições jurídicas essenciais que explicitam e concretizam essa dignidade, e nisso residiria, sem dúvida, sua fundamentalidade material.

Adverte-se, entretanto, que o critério supramencionado não é absoluto, isto porque há direitos fundamentais que são reconhecidos às pessoas jurídicas ou mesmo que conduzem a outros princípios fundamentais. CUNHA JÚNIOR (2010, p.540) apresenta um conceito sintético e preciso:

[...] os direitos fundamentais devem ser concebidos como aquelas posições jurídicas que investem o ser humano de um conjunto de prerrogativas, faculdades e instituições imprescindíveis a assegurar uma existência digna, livre, igual e fraterna de todas as pessoas.

O adjetivo “fundamentais”, por sua vez, pode ser explicado, adotando a lição de SILVA (2007, p. 178), porque “se trata de situações jurídicas sem as quais a pessoa humana não se realiza, não convive e, as vezes, nem mesmo sobrevive.”

Os direitos fundamentais podem ser vistos como formas, impostas pela soberania popular, de limitar os poderes estatais, porque impõem ao Estado o dever de agir, diante de certas situações, para efetivá-los, ao passo que também exigem que se abstenha em outras, para evitar o seu descumprimento.

Numa visão mais ampla, os direitos fundamentais podem ser conceituados sob duas perspectivas, quais sejam a estritamente formal, que denota que o são todos aqueles direitos previstos expressamente no texto constitucional, e a material, que aponta para aqueles direitos que, embora não estejam previstos expressamente na Constituição Federal, em virtude de seu conteúdo e importância, podem ser nivelados aos direitos formalmente fundamentais.

### 3 Perspectivas subjetiva e objetiva dos direitos fundamentais

Os direitos fundamentais são dotados de uma dupla perspectiva, isto é, podem ser entendidos, sob a perspectiva subjetiva, que compreendem direitos subjetivos básicos da pessoa, ou sob a perspectiva objetiva, como sendo um conjunto de valores objetivos que informam o próprio Estado.

Assim, podem se apresentar como sendo verdadeiras concessões de direitos às pessoas ou como limites objetivos, que devem ser observados por toda a ordem jurídica. Nesse sentido é a lição de CUNHA JÚNIOR (2010, p. 608):

[...] os direitos fundamentais operam, para além da dimensão de garantia de posições jurídicas individuais, também como elementos objetivos fundamentais que sintetizam os valores básicos da sociedade democraticamente organizada e os expandem para toda a ordem jurídica. [...] devem ser concebidos não só como garantias de defesa contra o abuso estatal, mas também como um conjunto de valores objetivos básicos e diretrizes da atuação positiva do Estado.

O reconhecimento dessa dimensão objetiva traz diversas consequências para a ordem jurídica dos direitos fundamentais, uma delas é a eficácia privada desses direitos, que será mais adiante explicada; outra importante consequência é o fato de conceder aos direitos fundamentais a eficácia de dirigente em relação aos órgãos estatais, isto porque obrigam o Estado a agir permanentemente com o escopo de efetivá-los e protegê-los das ingerências de terceiros (CUNHA JÚNIOR, 2010, p. 612).

Os direitos fundamentais, a partir do seu reconhecimento como conjunto de valores objetivos que norteiam a ordem jurídica, passam a servir como parâmetros para o controle de constitucionalidade das leis; servindo, ademais, como base para a interpretação das normas infraconstitucionais, correspondendo ao que, na Alemanha, se chama de eficácia irradiante (SARLET, 1998, p. 145). Outra consequência importante é que os direitos fundamentais passaram a constituir o parâmetro para a criação de instituições e organizações do poder público.

Entretanto, a doutrina majoritária reconhece que, na relação entre as duas perspectivas, a subjetiva sobrepõe-se à objetiva, isto porque, com base nos argumentos apresentados pela doutrina alemã, sobretudo com ALEXY apud SARLET (1998, P. 152-153), os direitos fundamentais têm como finalidade precípua a proteção do indivíduo, de modo que a perspectiva objetiva seria apenas um reforço à perspectiva subjetiva, além de serem os direitos fundamentais verdadeiros princípios, de modo que o reconhecimento de um direito subjetivo implica em um maior grau de realização; é o que SARLET (1998, P. 152-153) denominou “argumento de otimização”.

#### 4 Direitos fundamentais dos contribuintes

A Constituição Federal, em seus artigos 150 a 152, assegura uma série de princípios e imunidades aplicáveis no âmbito da tributação, como forma de limitar o poder de tributar e proteger o contribuinte, configurando-se, em sua maioria, como direitos de defesa contra a intervenção desarrazoada do Estado.

Apesar de não constarem expressamente do rol dos direitos e garantias individuais do art. 5º, é indiscutível a fundamentalidade dos preceitos estabelecidos nos artigos 150 a 152, já que é amplamente reconhecida a relação entre os direitos fundamentais e a tributação. No próprio Supremo Tribunal Federal há jurisprudência entendendo que os direitos previstos especificamente para os contribuintes também são tidos como direitos individuais.<sup>3</sup>

O art. 5º, §2º da Constituição Federal afirma que a previsão expressa daquele rol de direitos e garantias individuais não exclui outros direitos decorrentes do regime ou de princípios adotados pelo sistema ou, ainda, os oriundos de tratados internacionais, estabelecendo, portanto, uma cláusula de abertura dos direitos fundamentais. Nesse ínterim, abre-se margem para uma ampliação do rol do art. 5º e, talvez o mais importante, sem restringir essa ampliação ao legislador, já que a Constituição claramente estabelece que os direitos fundamentais podem ter outras fontes.

Assim sendo, é possível sustentar, no dizer de LIMA NETO (2004, p. 97), que “as limitações constitucionais ao poder de tributar [...] possuem materialmente a condição de direitos fundamentais dos contribuintes.”

Conforme leciona SARLET (1998, p. 94), o art. 5º, §2º da Constituição deixa implícito o “princípio da equivalência”,<sup>4</sup> pelo qual se extrai a seguinte lição: “direitos fundamentais fora do catálogo somente poderão ser os que – constem, ou não, do texto constitucional – por seu conteúdo e importância possam ser equiparados aos integrantes do rol elencado no Título II de nossa Lei Fundamental”. Esse é o caso das limitações ao poder de tributar, que, embora estejam formalmente fora do rol dos direitos fundamentais, são materialmente consideradas como tais. Assim, para que um direito não expresso no art. 5º seja considerado, ao menos materialmente, como direito fundamental é necessário que preencham os critérios da relevância, que significa que possuem importância para a sociedade, e da substância, isto é, que tenham elementos

<sup>3</sup> A decisão mais relevante foi na ADIn 9397-DF, que enquadrou o princípio da anterioridade na categoria dos direitos individuais.

<sup>4</sup> Em Portugal, assemelham-se aos chamados direitos análogos, que têm previsão expressa na Constituição daquele país, em seu art. 17.

comuns aos expressamente previstos (LIMA NETO, 2004, p. 98). SARLET (1998, p. 122) usa as limitações previstas nos artigos 150 a 152 como exemplos e afirma que:

[...] constituem dispositivos formalmente constitucionais capazes de se caracterizarem como posições subjetivas e permanentes do indivíduo (isolada ou coletivamente). Além disso, os preceitos referidos revelam nítida preocupação com a proteção da dignidade humana, da liberdade e da igualdade, constituindo, portanto, direitos materialmente fundamentais ou, no mínimo, passíveis de se enquadrarem nesta categoria.

Importante salientar, ademais, que a proteção constitucional dos contribuintes não abrange apenas as pessoas físicas, mas também as pessoas jurídicas que se encontrem na posição de sujeito passivo da relação jurídico tributária.

Enfim, para salientar essa equivalência das limitações constitucionais ao poder de tributar,<sup>5</sup> se propõe uma classificação dos direitos fundamentais conforme o objeto e, então, a demonstração de que as limitações tributárias se enquadram nessa classificação. Essa é a proposta de LIMA NETO (2004, p. 109), que classifica os direitos fundamentais em cinco grandes grupos, quais sejam: direito à vida, direito à liberdade, direito à igualdade, direito à segurança e direito à propriedade. O referido autor exclui o direito à vida da projeção direta na seara tributária, porque considera que apenas indiretamente essa correlação seria alcançada. Parece, entretanto, que o direito à vida encontra sua projeção mais expressiva no direito ao mínimo existencial, que garante ao cidadão um patrimônio jurídico mínimo suficiente para prover a sua subsistência digna, no qual não pode incidir tributação. Com relação aos outros grupos de direitos, LIMA NETO (2004, p. 112) propõe a seguinte correlação com os direitos fundamentais dos contribuintes:

[...] os direitos dos contribuintes que têm por objeto a liberdade são as imunidades, a liberdade de tráfego, a unidade tributária, o livre exercício de atividade econômica. Os que se reportam à igualdade: a isonomia tributária, a tributação federal uniforme, a isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos e a vedação de isenções pela União de tributos estaduais e municipais. Os relativos à segurança: legalidade tributária, irretroatividade tributária, anterioridade tributária, transparência dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços, reserva de lei para incentivos em matéria tributária e restituição preferencial imediata quanto a fato gerador presumido. O direito ligado diretamente à propriedade reproduz-se na vedação ao confisco.

A tributação é a principal fonte de receitas do Estado, sendo responsável, ao menos na maior parte, pelo seu suporte econômico, isto porque o exercício de atividades econômicas ficou reservado à ordem privada, restando apenas ao Estado uma atuação supletiva nessa área.

<sup>5</sup> Artigos 150 a 152 da Constituição Federal.

Diante dessa perspectiva, o dever de pagar tributos é algo que não mais se contesta, entretanto sempre existiram teorias para tentar limitar o poder de tributar do Estado, para que este não fosse exercido arbitrariamente, sobrecarregando o cidadão.

As limitações ao poder de tributar surgiram sob diversos fundamentos, a depender do momento histórico pelo qual passava o Estado. Pode-se dizer que, em geral, esses fundamentos têm por base três pensamentos: o pensamento conceitual, o pensamento normativista e o pensamento sistemático (CALIENDO, 2009, p. 203).

No pensamento conceitual, como o principal objetivo era a limitação ao poder do soberano, foram propostas três diferentes fundamentos para limitá-lo, que serão expostos, ao menos de modo superficial, a seguir. O primeiro deles é o ético-religioso, em que, para se chegar a uma conclusão a respeito da legitimidade das normas tributárias, levavam-se em consideração os posicionamentos ético-religiosos da época, de modo que só seriam legítimas as cobranças que as entidades religiosas entendessem como tal. Exemplo disso é a passagem citada por CORRÊA *apud* CALIENDO (2009, p. 206), referindo-se ao direito hebraico:

A instituição do sacrifício mediante a entrega de algo aferível patrimonialmente se deu inicialmente em um tempo de paz, não sendo destinada ao financiamento de nenhuma investida bélica. Embora isso tenha acontecido posteriormente, o objetivo principal dessa tributação era o reconhecimento da glória de Deus, perdoador de todo o pecado e provedor da vida em todos os sentidos. Acessoriamente, destinava-se à subsistência daqueles ocupados nessa atividade.

Pelo fundamento ético-político, para se concluir pela legitimidade das normas tributárias, o mais importante era analisar os fundamentos ético-políticos sobre o que se considerava uma tributação justa, de modo que as limitações eram propostas para que se chegasse ao que seria considerado um bom governo (CALIENDO, 2009, p. 207). Nessa época, havia manifestações no sentido de se criar uma tributação baseada no consumo individual. Mister trazer à baila o pensamento de HOBBS *apud* CALIENDO (2009, p. 212):

Dado isto, a igualdade dos impostos consiste mais na igualdade daquilo que é consumido do que nos bens das pessoas que o consomem. Pois que razão há para que aquele que trabalha muito e, poupando os frutos do seu trabalho, consome pouco, seja mais sobrecarregado do que aquele que vivendo ociosamente ganha pouco e gasta tudo o que ganha, dado que um não recebe maior proteção do Estado do que o outro? Mas quando os impostos incidem sobre aquelas coisas que os homens consomem, todos os homens pagam igualmente por aquilo que usam e o Estado não é defraudado pelo desperdício luxurioso dos particulares.

Na França, ROUSSEAU propôs uma reforma fiscal, baseada principalmente na melhoria do sistema fiscal, na justa distribuição dos encargos tributários, etc. Os limites ao



poder de tributar ganharam força a partir da concepção proposta por ele e decorriam da vontade geral e da assembleia geral, respeitando a pluralidade de vontades e a capacidade de contribuir de cada um. Como se percebe, já naquele tempo buscava-se o respeito a um dos direitos fundamentais moderno: a capacidade contributiva. (CALIENDO, 2009, p. 215).

Por fim, no fundamento técnico-político, buscava-se respaldo nos critérios financeiros sobre arrecadação para legitimar a cobrança dos tributos. Adam Smith<sup>6</sup> chegou a propor quatro pilares para uma tributação justa e eficiente, foram eles: a justiça do imposto; a certeza a respeito do valor a ser pago por cada um; a comodidade, fixando que a forma e o período para cobrança do tributo deveriam ser os mais convenientes para o contribuinte; e o que ele chamou de economia, fixando que deve se retirar do contribuinte o menor valor possível e de modo que esse valor permaneça o maior período possível em seu poder, antes de financiar o Estado. Vai propor também a tributação mais ostensiva sobre os produtos de luxo, demonstrando um esboço do atual princípio da seletividade.<sup>7</sup>

Outro pensamento que serviu de fundamento para as limitações ao poder de tributar foi o normativista, que visava estabelecer limites claros ao poder do soberano, através da sua submissão ao Direito. O objetivo era render o poder estatal ao Direito para impor limites racionais que independessem de conceitos ideológicos e políticos, vinculados tão somente do texto legal. Para essa teoria, só se atingiria um sistema tributário justo e efetivo a partir da afirmação da autonomia dos direitos.

Ao final, surge o pensamento sistemático, cujo principal objetivo é promover a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes, de modo a atribuir ao Estado o dever de velar pela justa distribuição dos encargos fiscais. Ao Estado foi atribuído o poder de tributar para que fosse possível financiar seu funcionamento, entretanto o que sustentam os defensores desse pensamento é que a principal preocupação e finalidade da tributação deve ser o financiamento dos direitos fundamentais (CALIENDO, 2009, p. 231). Propõe NABAIS *apud* CALIENDO, que o direito tributário, como fruto do direito constitucional, no todo considerado, deve buscar seu fundamento de existência e atuação nos preceitos lá dispostos, para que seja possível uma coerência geral do sistema. Para NABAIS, a concretização dos direitos fundamentais decorre

<sup>6</sup> Apesar de ser amplamente reconhecido por seus estudos na área da economia, grande parte de sua obra se destina ao estudo de um modelo de tributação eficiente e justo, capaz de permitir que o governo tenha condições para realizar seus deveres fundamentais. (CALIENDO, 2009, p. 219).

<sup>7</sup> O atual princípio da seletividade é decorrência lógica do princípio da isonomia tributária e estabelece que deve ser fixado um critério de variação da tributação, cujo objetivo seja selecionar para variá-la. Aplica-se, por previsão expressa da CF, aos impostos sobre o consumo, como o IPI e o ICMS, em que o critério adotado foi o da essencialidade, que prevê que produtos mais essenciais sofram uma tributação menor, ao passo que produtos de luxo sejam tributados de modo mais ostensivo.

do dever fundamental de pagar tributos, que deve ocorrer de maneira justa (CALIENDO, 2009, p. 233). A teoria de TORRES em muito contribuiu para a formação do pensamento sistemático, suas ideias sugerem que a tributação está intimamente vinculada à liberdade. Essa é a lição de TORRES *apud* CALIENDO (2009, p. 234):

Com o advento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade, tornam-se, e até hoje se mantém, absolutamente essenciais as relações entre liberdade e tributo: o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade.

É por meio de sua doutrina que a ideia de uma cidadania fiscal, apoiada na criação de um estatuto do contribuinte, irá ganhar força. Apesar do tema da cidadania fiscal ser muito polêmico, já foi consagrado pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>8</sup>

Finalmente, o pensamento sistemático é fortemente sugerido por CALIENDO (2009, pp. 237-238), que afirma que sua aplicação ao direito tributário, depende de quatro movimentos teóricos, que, em suas palavras, são:

A autonomização dos direitos fundamentais do contribuinte da ideia de política fiscal e economia pública, se tornando um conjunto de normas que possuem eficácia independentemente das vontades do poder ou das exigências de arrecadação, [...] da constitucionalização dos direitos fundamentais do contribuinte e de seu reconhecimento pelas cortes constitucionais, como sendo uma matéria fundamental para a garantia do estatuto do cidadão livre, [...] da sistematização do direito tributário em leis e códigos, garantindo maior segurança jurídica e uma sistematização do direito tributário, imunizando-o de apelos governamentais que ferem a previsibilidade e os direitos do contribuinte e [...] a progressiva afirmação e difusão dos direitos fundamentais do contribuinte, inclusive em nível constitucional, pela ampliação da listagem de direitos, do alcance dos seus institutos e das medidas de proteção.

Torna-se, portanto, evidente que a compreensão da abrangência e da nomenclatura dos direitos fundamentais é fundamental para a análise das limitações tributárias impostas aos contribuintes. A análise demonstra que a terminologia utilizada pode ter um impacto significativo na delimitação e no alcance desses direitos, e que a nomenclatura adotada deve ser suficientemente ampla para acomodar as diversas facetas dos direitos fundamentais.

Ademais, a possibilidade de interpretar as limitações tributárias como direitos fundamentais dos contribuintes, respaldada pela própria Constituição Federal, ressalta a importância de uma abordagem holística na proteção dos cidadãos contra arbitrariedades estatais.

## 5 Conclusão

<sup>8</sup> ADIn 939-7, julgada em 15 de dezembro de 1993.

No decorrer desta pesquisa, foi explorada a complexa questão da abrangência dos direitos fundamentais e sua interseção com as limitações tributárias impostas aos contribuintes. Com base em uma revisão bibliográfica fundamentada nas contribuições do renomado autor Dirley da Cunha Júnior e na análise crítica da Constituição Federal de 1988, foi delineado um cenário em que a terminologia adotada desempenha um papel crucial na definição do objeto de estudo dos direitos fundamentais.

O estudo revelou que os direitos fundamentais representam um conjunto de prerrogativas e garantias que abraçam tanto a perspectiva subjetiva quanto a objetiva, conferindo direitos individuais e impondo limitações ao poder estatal. A terminologia "direitos fundamentais" utilizada pela Constituição é abrangente, mas o vasto espectro de terminologias encontradas em documentos legais e doutrinários indica a necessidade de uma nomenclatura que incorpore o maior conteúdo possível.

Nesse contexto, defende-se a importância de adotar uma nomenclatura ampla, capaz de acomodar as mais variadas expressões de direitos fundamentais. Essa abordagem contribui para a garantia de uma proteção efetiva dos direitos dos cidadãos, independentemente da denominação específica utilizada.

Além disso, a pesquisa revelou que as limitações tributárias, quando analisadas à luz da perspectiva dos direitos fundamentais, podem ser compreendidas como direitos dos contribuintes. A própria Constituição Federal permite essa interpretação, uma vez que estabelece que os direitos fundamentais podem ter origem em outras fontes além do texto constitucional. Isso abre caminho para reconhecer que as limitações constitucionais ao poder de tributar possuem materialmente a condição de direitos fundamentais dos contribuintes.

Em última análise, esta pesquisa contribuiu para o entendimento mais profundo da relação entre os direitos fundamentais e as limitações tributárias no contexto do Estado Democrático de Direito. Ao adotar uma nomenclatura ampla e considerar as limitações tributárias como direitos fundamentais, fortalecemos a proteção dos direitos individuais e preservamos a integridade do ordenamento jurídico. Esse entendimento ampliado é fundamental para a construção de uma sociedade justa, livre e igualitária, na qual os direitos fundamentais são verdadeiramente garantidos.

## REFERÊNCIAS

BOBBIO, N. **A era dos direitos**. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. 10. ed. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BONAVIDES, P. **Curso de direito constitucional**. 18. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 939-7/DF, proposta pela Confederação Nacional dos Trabalhadores No Comercio - CNTC, de relatoria do Min. Sydney Sanches. Brasília, DF, publicada em 17 de dezembro de 1993. Disponível em:

<<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=8069748&pgI=11&pgF=15>> Acesso: 09 nov 2023.

CALIENDO, P. **Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CUNHA JÚNIOR, D. da. **Curso de direito constitucional**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2010.

LIMA NETO, M. C. de. **Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar**. 2004. 218 f. Tese (Doutorado em Direito) - Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2004.

MELLO, C. A. B. de. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

SARLET, I. W. **A eficácia dos direitos fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1998.

SARMENTO, D.; GALDINO, F. (Org.). **Direitos fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres**. São Paulo: Renovar, 2009.

SILVA, J. A. da. **Curso de direito constitucional positivo**. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.