

Direitos humanos, direito tributário e política fiscal: descrição da experiência dos órgãos das Nações Unidas – reflexões para o Brasil

Henrique Napoleão Alves

Graduado em Direito pela UFMG. Pesquisador visitante na Universidade do Texas. Mestrando em Direito pela UFMG. Advogado.

Resumo: Tendo em vista a centralidade que os direitos humanos expressos em tratados internacionais ocupam no ordenamento jurídico brasileiro, o presente trabalho busca suprir uma lacuna na literatura jurídica especializada sobre as relações entre questões fiscais e direitos humanos. Para tanto, foi realizada pesquisa sobre como os órgãos de direitos humanos da ONU têm interpretado essas relações nos diferentes países, a partir de pesquisa na base de dados *Universal Human Rights Index*. Em um primeiro momento, são sistematizados e descritos os resultados obtidos. Em um segundo momento, os resultados são compreendidos a partir do contexto brasileiro, sendo apontadas algumas das possibilidades de interseção entre direitos humanos e questões fiscais no nosso ordenamento jurídico que podem servir aos estudiosos da área em pesquisas vindouras.

Palavras-chave: Direitos Humanos. Tratados Internacionais. ONU. Direito Tributário. Política Fiscal.

Abstract: Bearing in mind the central role which international human rights law has in the Brazilian juridical system, in this article I sought to fulfill a significant gap in Brazilian juridical literature concerning tax related issues and human rights norms. In order to do that, I conducted an investigation on how UN human rights organs have dealt with the subject, which was done through a comprehensive research at the *Universal Human Rights Index* database. Initially, I describe the obtained results of such research. After that, I seek to reinterpret them in light of the Brazilian context, pointing out some possibilities of intersection between human rights norms and tax related issues which might provide new objects for future specific researches for scholars in the field.

Keywords: Human Rights. International Treaties. United Nations. Tax Law. Tax Policy.

1 Introdução: colocação do tema-problema, justificativa e metodologia utilizada

O Brasil ratificou os principais tratados internacionais de direitos humanos que compõem o núcleo jurídico do chamado Sistema da ONU de Proteção Internacional dos Direitos Humanos.¹ É possível entendê-los como condicionantes objetivos da atuação estatal por, no mínimo, quatro razões principais.

A primeira diz respeito às obrigações de implementação das normas que os próprios tratados impõem ao Estado que os ratifica, como, *e.g.*, a adoção de revisões legislativas, prestações positivas etc.²

A segunda razão é a inserção dessas normas no rol de direitos e garantias fundamentais – que são notórios condicionantes da ação estatal – partindo-se do pressuposto de que elas sejam materialmente constitucionais.³

É verdade que tal pressuposto foi e é contestado por alguns, e que a introdução do §3º ao art. 5º da Constituição pela Emenda Constitucional n. 45,⁴ longe de resolver os questionamentos sobre o status legal dos tratados de direitos humanos, agravou ainda mais a questão. No entanto, o Pleno do STF já decidiu que esses tratados têm, pelo menos, *status* supralegal, *i.e.*, estão abaixo da Constituição e acima dos demais diplomas legais.⁵

Isso nos leva à terceira razão pela qual os tratados de direitos humanos conformam a atuação estatal: ainda que não sejam tidos como constitucionais, seu *status* supralegal coloca suas normas de maneira integrada no rol de direitos e garantias fundamentais, funcionando como grau de concreção das normas formalmente constitucionais do art. 5º e demais.⁶

Por último, o Estado brasileiro, ao incorporar recentemente ao seu direito interno a *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados* (CVDT),⁷ internalizou um novo diploma legal que reforça a tarefa do Estado de tornar efetivas as normas de tratados internacionais na esfera interna – o que pode envolver até mesmo reformas legislativas.

¹ Cf. Convenção internacional sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial – CEDR, incorporada pelo Decreto n. 65.810/69; Pacto internacional sobre Direitos Civis e Políticos – PIDCP, incorporado pelo Decreto n. 592/92; Pacto internacional sobre Direitos Econômicos, Sociais e Culturais – PIDESC, incorporado pelo Decreto n. 591/92; Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra as Mulheres – CEDM, incorporada pelo Decreto n. 4.377/02; Convenção Contra a Tortura e outros tratamentos ou penas cruéis, desumanos ou degradantes – CCT, incorporada pelo Decreto n. 40/91.

² Neste sentido, *e.g.*, as obrigações advindas do art. 2º, § 1º, do PIDESC.

³ Pressuposto que, à guisa da atual jurisprudência dominante do STF, tem fulcro constitucional no § 2º do art. 5º: *Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte*, e que é defendido, *e.g.*, por: CANÇADO TRINDADE, 2005, p.XIV; GALINDO, 2002; LOUREIRO, 2005; MAZZUOLI, 2002; PIOVESAN, 2000; etc.

⁴ BRASIL. Art. 5º: (...) § 3º *Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.*

⁵ Cf. RE 349703/RS, Tribunal Pleno, Ministro Relator Carlos Britto, DJe-104, publ. 05/06/2009.

⁶ Para um estudo lógico-dogmático muito bem feito sobre concreção de direitos fundamentais de comandos gerais a comandos específicos a partir do ordenamento jurídico alemão, ver o clássico: ALEXY, 2008.

⁷ Decreto Legislativo n. 496, de 17 de julho de 2009.

Nesse sentido, a CVDT prevê, por exemplo, que, uma vez ratificado um tratado, o Estado *é obrigado a abster-se da prática de atos que frustrariam o objeto e a finalidade de um tratado* (art. 18) e a cumprir o tratado de boa-fé (art. 26), não podendo invocar disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento do mesmo (art. 27).⁸

No entanto, à míngua do protagonismo exercido pelas normas de direitos humanos no Direito brasileiro, os tratados são pouco ou nada examinados nos cursos jurídicos pelo país, e, na mesma direção, há uma lacuna enorme na doutrina ou literatura jurídica especializada⁹ nacional acerca da hermenêutica desses direitos e da sua relação com as demais normas e instrumentos que compõem o direito brasileiro. Isso naturalmente se reflete no direito tributário, carente que é de estudos a respeito da influência das normas de direitos humanos sobre a tributação e a destinação da arrecadação estatal.¹⁰

Dentro do contexto apresentado, buscamos contribuir para a supressão dessa lacuna, através de estudo que lograsse responder como se dão as relações entre as normas dos tratados de direitos humanos da ONU e o direito tributário e a política fiscal dos Estados que os ratificaram.¹¹

Dada a escassez de trabalhos sobre as relações entre tratados de direitos humanos e questões fiscais, procuramos resposta ao tema-problema nos documentos da ONU que evidenciam o trabalho de interpretação da realidade dos diferentes Estados à luz das normas desses tratados. Para tanto, foi realizada pesquisa simples e booleana na base de dados *Universal Human Rights Index*¹² a partir de alguns termos-chaves (como, *e.g.*, *tax*).

Dentre os 39 resultados, selecionamos aqueles diretamente relacionados ao direito tributário ou à política fiscal, num total de 26 documentos. Os documentos foram analisados, resumidos e reagrupados em dois eixos temáticos principais – Tributação e direitos sociais e Tributação

⁸ A CVDT aplica-se retroativamente aos tratados que foram incorporados ao direito interno brasileiro antes de sua ratificação, porquanto é interpretativa, amplia o sistema protetivo de direitos, e, mais, é expressão de uma norma de direito internacional consuetudinário reconhecida pelo Brasil em décadas de prática internacional.

⁹ Preferimos termos como – literatura especializada – ou – literatura jurídica – em vez de – doutrina –, por duas razões principais. Em primeiro lugar, ao fazer uso do termo – literatura –, aproximamos as ciências jurídicas das demais ciências, que correntemente usam esse termo. Em segundo lugar, – doutrina – é um termo que carrega uma carga semântica inapropriada, pois, ao mesmo tempo em que se refere à *opinião particular que sustentam um ou vários juriconsultos a respeito de um ponto controvertido de direito*, também tem um sentido religioso de *princípio, crença, ou conjunto de princípios ou crenças que tem um valor de verdade absoluta* (HOUAISS).

¹⁰ De uma forma geral, a literatura jurídico-tributária pátria, quando menciona direitos fundamentais ou direitos humanos, o faz sem mencionar os diplomas internacionais ratificados pelo Brasil. Além disso, normalmente a literatura trata do tema apenas sob a égide dos direitos negativos de não interferência do Estado Fiscal – ou seja, limita-se à dicotomia contribuinte vs Fisco, ou, em outras palavras, indivíduo vs Estado, o que não condiz com a ideologia – liberal-social – da nossa Constituição.

¹¹ Aqui o objeto foi limitado ao Sistema da ONU de Proteção Internacional dos Direitos Humanos, sem prejuízo da importância de outros instrumentos bilaterais e multilaterais assumidos pelo Brasil, como a Convenção Americana de Direitos Humanos, por uma razão metodológica e por uma razão teórica, respectivamente: (i) é preciso restringir o objeto da pesquisa para que seu exame seja factível no período (e espaço) determinado para a mesma; (ii) o sistema da ONU é o sistema internacional com maior amplitude de normas.

¹² O *Universal Human Rights Index* (UHRI) é uma base de dados construída através de um projeto que combinou os esforços do Instituto de Direito Público da Universidade de Bern (Suíça), do LexUM – laboratório tecnológico de sistemas jurídicos da Universidade de Montreal (Canadá) –, e da própria ONU. O objetivo do projeto foi o de facilitar o acesso aos documentos relativos a direitos humanos emitidos pelos diversos órgãos e setores da Nações Unidas. Mais de 1.000 documentos já foram indexados, e, para os interesses da presente pesquisa, a base conta com todas as observações conclusivas dos comitês relativos aos tratados de direitos humanos desde o ano 2000, além dos relatórios relativos aos procedimentos especiais do Conselho de Direitos Humanos da ONU (Relatores especiais, representantes do Secretário-Geral, expertos independentes, grupos de trabalho etc.) desde 2006.

e grupos vulneráveis —, cada qual com suas respectivas subdivisões. Dentro delas, os resumos descritivos dos documentos são apresentados cronologicamente.¹³

O presente artigo serve ao propósito de divulgação da pesquisa mencionada. Primeiramente, cuidaremos de descrever, de maneira sistematizada, o conteúdo dos documentos analisados. Em um segundo momento, buscaremos compreender os resultados da pesquisa a partir de alguns dos seus possíveis impactos no contexto jurídico e social do nosso país, de modo a enfrentar o problema proposto.

2 Resultados

Conforme informado, reorganizamos os resultados em diferentes eixos temáticos, o que não significa que possa haver uma divisão estanque de direitos em matéria de direitos humanos, uma vez que, como se sabe, os direitos humanos são indivisíveis e interdependentes.¹⁴

Todos os documentos descritos a seguir demonstram a experiência dos diferentes órgãos da ONU na interpretação das ações do Estado — tanto executivas quanto legislativas — na esfera fiscal, e suas relações com a efetivação de diferentes normas de direitos humanos.

Tratado	Comitê
Convenção Internacional sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial (CEDR)	Comitê sobre a Eliminação da Discriminação Racial (CtDR)
Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (PIDESC)	Comitê dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (CtDESC)
Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos (PIDCP)	Comitê de Direitos Humanos (CtDH)
Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher (CEDM)	Comitê sobre a Eliminação da Discriminação contra a Mulher (CtDM)
Convenção Contra a Tortura e outros tratamentos ou penas cruéis, desumanos ou degradantes (CCT)	Comitê Contra a Tortura (CtCT)
Convenção sobre os Direitos das Crianças (CDC)	Comitê dos Direitos da Criança (CtDC)
Convenção Internacional sobre a proteção dos direitos de todos os Trabalhadores Migrantes e de suas famílias (CTM)	Comitê dos Trabalhadores Migrantes (CtTM)

Tabela 1: Tratados, comitês respectivos e siglas

Não caberia nos propósitos deste trabalho uma descrição esmiuçadora do funcionamento do Sistema da ONU de Direitos Humanos.¹⁵ No entanto, cientes da carência de conteúdos que tratam desse sistema na formação dos nossos juristas, e *para melhor apreciação dos resultados*, reproduzimos abaixo uma tabela que retrata as diferentes normas ou direitos que, em resumo, podem ser encontrados nos tratados interpretados pelos diferentes órgãos.

¹³ Poderiam sê-lo tendo em vista critério diverso do cronológico; as subdivisões temáticas que importam já foram feitas até um grau de minúcia suficientemente didático.

¹⁴ Cf. CANÇADO TRINDADE, 1995. Tal indivisibilidade é unânime no plano internacional desde a 1ª Conferência Mundial de Direitos Humanos, realizada em Teerã, em 1968. UNITED NATIONS, 1968.

¹⁵ Para uma brevíssima introdução, ver: BUERGENTHAL *et al.*, 2002; GODINHO, 2006.

Convenção internacional sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação Racial¹⁶

A parte material está focada nos deveres do Estado de combater todas as formas de discriminação racial ao seu alcance (ver os arts. 1-7). A ênfase está principalmente na possibilidade de todos exercerem direitos e liberdades que estão também afirmados nos demais tratados de direitos humanos elencados a seguir, além da condenação do *apartheid* e da proibição de propagandas e apologias a qualquer tipo de discriminação.

Pacto Internacional sobre Direitos Civis e Políticos

Resumidamente, nesse tratado estão presentes os seguintes direitos: direito à autodeterminação, direito à vida; proibição de tortura e penas ou tratamentos cruéis, desumanos ou degradantes; proibição de escravidão e servidão; direito à liberdade e à segurança pessoais; direito a tratamento digno quando privado de liberdade; proibição da prisão civil; direito de livre circulação e residência; proibição de expulsão de estrangeiros sem motivo legalmente justificado; direito à presunção de inocência e garantias mínimas no processo penal; anterioridade da lei penal; direito ao reconhecimento da personalidade jurídica; direito à proteção da lei contra ingerências arbitrárias ou ilegais em sua vida privada, em sua família, em seu domicílio ou em sua correspondência; direito à liberdade de pensamento, de consciência e de religião; direito à liberdade de expressão; proibição legal de propaganda em favor da guerra ou apologia ao ódio nacional, racial ou religioso, que constitua incitamento à discriminação, à hostilidade ou à violência; direito de reunião pacífica; direito de livre associação; direito à família; direito à proteção da infância; direito à participação política; igualdade perante a lei; direitos das minorias.

Pacto Internacional sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais

Os seguintes são direitos tutelados pelo PIDESC (arts. 1, 6-15): direito à autodeterminação; direito de ganhar a vida mediante trabalho livremente escolhido; direito de gozar de condições de trabalho justas e favoráveis; direito de fundar sindicatos e de filiar-se ao sindicato de sua escolha; direito de greve; direito à previdência social, inclusive ao seguro social; dever do Estado de dar às famílias a mais ampla proteção e assistência possíveis; direito a um nível de vida adequado para si próprio e para sua família; direito de desfrutar o mais elevado nível de saúde física e mental; direito à educação; dever do Estado de garantir educação primária gratuita e obrigatória para todos; direito de participar da vida cultural; direito de desfrutar do progresso científico e suas aplicações.

Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher

Assim como na CEDR, aqui a parte material também tem como pontos principais o combate de todas as formas de discriminação contra a mulher; os deveres do Estado de promoção da igualdade de gênero e a correlação entre discriminação e exercício dos demais direitos humanos por parte das mulheres. Ademais, a convenção cuidou de expressar direitos específicos — releituras e desdobramentos de outros direitos humanos no contexto da mulher —, como o direito de escolher livremente o cônjuge e de contrair matrimônio somente com o livre e pleno consentimento, igualdade do homem e da mulher perante a lei, direitos da mulher nas zonas rurais etc. (ver arts. 1-16).

Convenção Contra a Tortura e outros tratamentos ou penas cruéis, desumanos ou degradantes

A parte material desse tratado (arts. 1-16) foca deveres do Estado, tais como: tomar medidas eficazes de caráter legislativo, administrativo, judicial ou de outra natureza, a fim de impedir a prática de atos de tortura em qualquer território sob sua jurisdição; não extraditar pessoa para determinado Estado quando houver razões substanciais para se crer que ela corre perigo de ali ser submetida a tortura; assegurar que todos os atos de tortura sejam considerados crimes segundo a sua legislação penal; investigar e, quando necessário, deter ou mesmo extraditar suspeitos de terem cometido tortura em qualquer outro lugar; reconhecer o direito dos suspeitos a um tratamento justo; divulgar a proibição de tortura no treinamento civil e militar daqueles envolvidos com o tratamento de pessoas submetidas a alguma forma de privação de liberdade; garantir uma investigação imparcial de crimes de tortura; garantir o direito da vítima à reparação e à indenização justa e adequada, incluídos os meios necessários à mais completa reabilitação possível etc. Além disso, destacam-se a universalização da jurisdição para crimes de tortura e a invalidade de qualquer prova obtida por meio de tortura.

¹⁶ Nos documentos analisados, não há menção direta a este tratado. No entanto, o autor acha por bem registrar aqui o resumo do direito material por ele compreendido, uma vez que seu conteúdo interessa a questões tributárias tanto quanto o dos demais tratados. Ademais, trata-se de um dos tratados nucleares de direitos humanos, que influenciou sobremaneira na feitura de outras normas internacionais aqui referendadas, como a Convenção sobre a Eliminação de todas as formas de Discriminação contra a Mulher.”

Convenção sobre os Direitos das Crianças

Este tratado é, talvez, o mais extenso em termos materiais, abrangendo, em seus arts. 1-41, as principais questões relativas à proteção das crianças: direitos civis e políticos (e.g. direitos das crianças de serem ouvidas em procedimentos administrativos e judiciais; direitos à privacidade, família, inviolabilidade do lar e da correspondência; liberdades de pensamento e crença, de expressão, de livre associação etc.); direitos econômicos, sociais e culturais (direitos ao bem-estar, à saúde, à formação educacional, à previdência social etc.); proibição de todo e qualquer tipo de discriminação e de todas as formas de violência física ou mental, abuso ou tratamento negligente, maus-tratos ou exploração; direitos e deveres dos pais; respeito aos costumes locais; direitos das mães à assistência pré-natal e pós-natal; outros temas, como adoção, crianças portadoras de deficiências físicas ou mentais, crianças de minorias étnicas e indígenas, crianças-soldado ou afetadas por conflitos militares (refugiadas etc.), e muitos outros.

Tabela 2: Síntese dos direitos expressos nos tratados de direitos humanos em epígrafe¹⁷

Antes de adentrarmos no mérito da pesquisa, cabe uma ressalva: diferentemente de outros documentos da ONU (como, e.g., algumas das resoluções do Conselho de Segurança), os documentos descritos nos resultados não vinculam os Estados, o que explica a própria linguagem usada pelos órgãos em relação aos Estados (por vezes elogiosa, outras tantas crítica, ou simplesmente recomendatória).

No entanto, a ausência de *comandos* não deve ludibriar o leitor que não esteja familiarizado com os direitos humanos internacionais, já que, se as interpretações dos comitês não vinculam *per si*, as normas interpretadas o fazem. Além do mais, as interpretações dos comitês e suas recomendações não podem ser enquadradas como simples parte da literatura especializada – o que já daria a elas certa relevância jurídica – mas, muito mais do que isso, devem ser tidas como expressões de órgãos aos quais foi atribuída por diplomas legais (os tratados em comento) a competência de monitoramento e implementação dos direitos humanos.

2.1 Tributação e Direitos sociais

2.1.1 Normas tributárias, política fiscal e a questão da pobreza

Em fevereiro de 2004, o Comitê sobre os Direitos das Crianças da ONU (CtDC) fez críticas em relação aos óbices ao *direito a um padrão adequado de vida*, em particular quanto à prevalência da pobreza em um número considerável de famílias alemãs, mas registrou os esforços do Estado alemão, como o aumento de benefícios fiscais visando a auxiliar as famílias que tenham filhos.¹⁸

Em maio de 2005, o Comitê sobre os Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (CtDESC) elogiou a determinação do Estado chinês em retirar impostos sobre pecuária e agricultura para favorecer o combate à pobreza nas comunidades rurais.¹⁹

Em janeiro de 2008, o Relator Especial sobre o direito à alimentação, Sr. Jean Ziegler, em

¹⁷ Inicialmente veiculada em: ALVES, 2009b.

¹⁸ UNITED NATIONS, 2004a, § 50.

¹⁹ UNITED NATIONS, 2005, § 8°.

missão na Bolívia, descreveu a passagem histórica do governo Mesa para o governo do Sr. Evo Morales Ayma, e as mudanças na tributação da exploração de hidrocarbonetos no país, aumentando, assim, a arrecadação do Estado, de US\$220 milhões em 2003 para US\$1,3 bilhão em 2006, permitindo à Presidência reverter a espiral de déficit público, reduzir a dívida pública e criar condições para maiores investimentos no combate à fome e à pobreza.²⁰

2.1.2 Tributação, regulamentação de mercadorias e serviços e direitos sociais

Em setembro de 2000, ao analisar relatório submetido pela Austrália, o CtDESC ressaltou como aspecto positivo a instauração de um imposto sobre mercadorias e serviços como forma de racionalizar a regulamentação das empresas e de reduzir o imposto de renda cobrado da maior parte dos trabalhadores australianos (*working Australians*).²¹

2.1.3 Normas tributárias, política fiscal e a questão do trabalho

Em agosto de 2007, o Comitê para Eliminação da Discriminação contra a Mulher (CtDM) recomendou ao Estado brasileiro que monitorasse e avaliasse os impactos da Lei n. 11.324/2006 — que concedeu ao(a) empregador(a) de trabalhador(a) doméstico(a) o direito de deduzir do seu próprio imposto de renda a contribuição patronal paga à Previdência Social, incidente sobre o valor da remuneração do empregado —, de modo a determinar se essa lei realmente contribuiu para a formalização do trabalho doméstico.²²

Em janeiro de 2008, o CtDESC recomendou à Bélgica que tomasse medidas para reduzir as taxas de desemprego de jovens, pessoas acima de 55 anos e estrangeiros residentes no país por meio de medidas específicas, dentre elas, incentivos fiscais (*tax incentives*) às empresas que contratam pessoas que se enquadram em quaisquer dos grupos apontados.²³

Em janeiro de 2008, o CtDESC recomendou a San Marino que aumentasse os gastos financiados diretamente pelo imposto de renda, em especial o valor da aposentadoria, de modo a garantir aos pensionistas um padrão decente de vida consoante o art. 9 do PIDESC.²⁴

Em junho de 2008, ao examinar o relatório francês, o CtDESC recomendou àquele Estado que intensificasse seus esforços na promoção de oportunidades de emprego para os jovens por meio de medidas específicas e, dentre elas, incentivos fiscais para as empresas que os contratassem.²⁵

²⁰ UNITED NATIONS, 2008c, §§ 20-24. Ziegler assinalou ainda que o aumento maciço da arrecadação do Estado permitirá à Bolívia, que foi tradicionalmente dependente de ajuda internacional para o seu desenvolvimento, finalmente tomar as rédeas do seu destino e oferecer esperança aos milhões de bolivianos pobres e indígenas continuamente e por tanto tempo excluídos da riqueza da Bolívia. *Id.*, § 24.

²¹ UNITED NATIONS, 2000b, § 5°.

²² UNITED NATIONS, 2007a, § 28.

²³ UNITED NATIONS, 2008a, § 30.

²⁴ UNITED NATIONS, 2008b, § 26.

²⁵ UNITED NATIONS, 2008g, § 35.

2.1.4 Incentivos fiscais e habitação

Em fevereiro de 2008, o Relator Especial sobre moradia adequada, o Sr. Miloon Kothari, em missão na Espanha, criticou o impacto negativo das políticas públicas espanholas – dentre elas sua política fiscal – que incentivaram um modelo de habitação privada em detrimento de, *e.g.*, regimes de aluguel para setores de baixa renda. Sem embargo, segundo o Instituto Nacional de Estatísticas espanhol, em 2001, 82% das famílias não tinham casa própria, e, relativamente às políticas fiscais, salientou a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômicos (*Organisation for Economic Co-operation and Development* – OECD) que, não fossem as reduções de imposto (*tax deductions*), os preços dos imóveis residenciais cairiam entre 15 e 30%. Isso porque os incentivos fiscais estavam sendo amplamente capitalizados nos preços.²⁶

2.1.5 Incentivos fiscais e educação

Em fevereiro de 2008, o CtDC apregoou a necessidade de a Lituânia tomar medidas para encorajar a produção de programas e livros para crianças, sem deixar de registrar as ações do Estado para incentivar publicações e vendas de livros por meio de redução de impostos (*tax reductions*).²⁷

2.1.6 Arrecadação e destinação da arrecadação

Em junho de 2000, o CtDC mencionou que, embora os gastos sociais tivessem sido prejudicados com a crise econômica e as agitações políticas internas, eles não estavam condizentes com o art. 4º da CDC, e, de fato, o Estado da Geórgia não estava destinando orçamento para implementação da convenção *na extensão máxima dos seus recursos disponíveis*. O comitê expressou ainda sua preocupação com a sonegação fiscal (*tax evasion*) e corrupção, tidas como fatores para a parca alocação de recursos destinados pelo Estado para a implementação da CDC.²⁸ Contra isso, recomendou o comitê que o Estado tomasse medidas especiais para implementar o art. 4º da CDC na sua integralidade, alocando recursos na extensão máxima de sua disponibilidade e buscando, se necessário, cooperação internacional para a implementação dos direitos econômicos, sociais e culturais das crianças, devendo, ainda, tomar todas as medidas apropriadas para melhorar seu sistema de arrecadação de tributos e erradicar a corrupção.²⁹

Em maio de 2001, o CtDESC concluiu que as políticas econômicas implementadas, em Hong Kong, de manutenção de impostos baixos e redução dos gastos do governo com o provimento de serviços essenciais, baseadas na filosofia do não-intervencionismo positivo,³⁰ tiveram um impacto negativo na implementação dos direitos econômicos, sociais e culturais, deveras exacerbado pela globalização.³¹

²⁶ UNITED NATIONS, 2008d, p.2 e §§ 9, 12, 25, 48, 92.

²⁷ UNITED NATIONS, 2001a, §§ 27, 28.

²⁸ UNITED NATIONS, 2000a, § 18.

²⁹ *Id.*, § 19.

³⁰ Tais políticas têm como fulcro o art. 5º da Lei Básica (*Basic Law*) de Hong Kong, que normatiza a iniciativa privada e um regime de impostos baixos (*low tax regime*) por pelo menos 50 anos. UNITED NATIONS, 2001b, § 14.

³¹ *Id.*, *ibid.*

Em outubro de 2003, o CtDC manifestou sua preocupação com a parca alocação de recursos destinados pelo Estado da Geórgia (USA) para a implementação da CDC, bem como a constante redução de gastos com saúde e educação apesar do nível razoavelmente alto de crescimento econômico vivido pelo país no ano anterior (5,2 % em 2002). O comitê criticou ainda a insuficiência do sistema de arrecadação de tributos do Estado e a corrupção generalizada na coleta e uso dos recursos públicos, recomendando ao Estado ações para aplacar ambos os problemas, aumentar os gastos e garantir transparência no uso do dinheiro público para a implementação dos direitos expressos na convenção, principalmente nas áreas de saúde e educação.³²

Em agosto de 2004, ao examinar o relatório submetido pela Guiné Equatorial, o Comitê de Direitos Humanos da ONU (CtDH) recomendou fossem adotados programas de proteção da criança devido à situação de fragilidade das crianças locais ou oriundas de países vizinhos quanto à saúde, ao trabalho e à educação. Interessante notar que o comitê atribuiu o problema da educação ao baixo gasto fiscal por criança empreendido pelo Estado (*low tax expenditure per pupil*).³³

2.2 Tributação e grupos vulneráveis

2.2.1 Questões de gênero

Em agosto de 2001, o CtDH, ao examinar relatório submetido pela Nova Zelândia, observou como aspecto positivo as alterações legislativas feitas nas leis que regulam o imposto de renda (*Country Ordinances on Income Tax* e *Country Ordinances on Wages and Salaries Tax*), de modo a torná-lo mais equânime com relação às mulheres casadas e, assim, retirar das leis seu elemento discriminatório contra mulheres.³⁴

Em janeiro de 2006, a Sra. Yakin Erturk, Relatora Especial sobre violência contra a mulher, suas causas e consequências, em missão à Rússia, criticou a ausência de incentivos estatais para organizações da sociedade civil envolvidas em frentes de luta por direitos das mulheres, recomendando ao Estado russo que alterasse seu direito tributário de modo a aumentar a capacidade das ONGs de direitos das mulheres de contribuir efetivamente para a erradicação da violência contra a mulher.³⁵

Em fevereiro de 2006, o CtDM elogiou Mali por ter adotado incentivo fiscal aos entes federados, proporcional ao número de representantes mulheres em cargos públicos eletivos.³⁶

Em agosto de 2007, o CtDM elogiou os esforços da Nova Zelândia de implementar programas e

³² UNITED NATIONS, 2003a, §§ 13, 14.

³³ UNITED NATIONS, 2004b, § 10.

³⁴ UNITED NATIONS, 2001c, § 15°.

³⁵ UNITED NATIONS, 2006a, § 50 e p.26.

³⁶ UNITED NATIONS, 2006b, § 6°.

serviços de apoio à participação da mulher no mercado de trabalho e na vida familiar de forma equilibrada, em especial o programa “Trabalhando para as Famílias” (*Working for Families*), um pacote de serviços que inclui subsídios e créditos tributários (*tax credits*) para auxiliar as famílias a arcar com os custos de creche para os seus filhos.³⁷

Em abril de 2008, o CtDM recomendou ao Líbano que adotasse medidas para eliminar a discriminação sofrida pelas mulheres na área tributária, uma vez que as mulheres casadas não recebiam o abatimento de imposto (*tax allowance*) dado aos homens casados e aos chefes de família.³⁸

Em abril de 2008, o CtDM expressou sua preocupação com a persistência de discriminação contra a mulher na Suécia, sobretudo no âmbito dos postos de trabalho e disparidades salariais. Contudo, não deixou de consignar as iniciativas daquele Estado de incentivo à participação das mulheres no mercado de trabalho e à conciliação disso com a vida familiar, como, v.g., a introdução de créditos tributários específicos de imposto de renda e para contratação de serviços domésticos, e de um bônus do seguro-maternidade.³⁹

Em novembro de 2008, o CtDM elogiou uma série de medidas tomadas e alterações legislativas feitas por Portugal para avançar a questão da igualdade de gênero, incluindo emendas legislativas na área do direito tributário.⁴⁰

2.2.2 Outros grupos vulneráveis

Em outubro de 2003, o Comitê sobre o Direito das Crianças (CtDC) elogiou as medidas tomadas pelo governo canadense para aumentar as reduções de impostos (*tax deductions*) para os povos aborígenes.⁴¹

Em dezembro de 2003, ao analisar o relatório enviado pela Rússia, o CtDESC demonstrou sua preocupação com a diminuição significativa do emprego de deficientes físicos, e repreendeu a decisão do Estado de retirar duas importantes deduções de impostos (*tax benefits*) que serviam como incentivo para a contratação de deficientes, e que haviam sido recomendadas pelo próprio Comitê em suas observações conclusivas anteriores.⁴²

3 Conclusões

Com base nos resultados apresentados e tendo em mente o Direito brasileiro, uma primeira constatação é a de que, *a priori*, as interpretações feitas pelos órgãos da ONU em relação a outros países são compatíveis com os valores positivados na nossa ordem constitucional.

³⁷ UNITED NATIONS, 2007b, § 7°.

³⁸ UNITED NATIONS, 2008e, §§ 32, 33.

³⁹ UNITED NATIONS, 2008f, § 26.

⁴⁰ UNITED NATIONS, 2008h, § 6°.

⁴¹ UNITED NATIONS, 2003b, § 38°.

⁴² UNITED NATIONS, 2003c, § 16°.

A partir disso, é possível perceber a contribuição dos diferentes exemplos colocados para as especificidades da realidade brasileira. Em respeito à complexidade de cada uma das questões suscitadas e sem prejuízo do objeto do presente artigo, poderíamos mencionar, por amostragem, algumas lições criativas que os resultados apontam para problemas também afetos à nossa sociedade. Por exemplo, o uso de mecanismos tributários na premiação de entes de uma federação pelo avanço no número de mulheres eleitas para cargos políticos; no aumento da acessibilidade à moradia; no incentivo aos pequenos e médios produtores rurais como meio de diminuição da pobreza; no aumento da progressividade do imposto de renda das pessoas físicas como estratégia de redução das desigualdades etc. Estas e outras questões suscitadas pelos trabalhos dos órgãos da ONU são evidentemente caras ao Brasil, e cada uma delas suscitaria pesquisas próprias de grande envergadura teórica e relevância social.

O exposto nos auxilia a compreender o que, na nossa visão, seria a principal contribuição do estudo ora apresentado. É que, ao *evidenciar algumas* das formas por meio das quais as normas de direitos humanos se relacionaram com a tributação e a destinação dos recursos arrecadados em diferentes Estados, fica mais clara nossa obrigação de levar em conta os direitos humanos em todos os debates que envolvam ações (ou omissões) estatais, não somente por simples razões éticas, mas por motivos jurídicos, uma vez que o próprio ordenamento impõe que tenhamos em conta o direito posto em sua totalidade.

Assumir a centralidade dos direitos humanos nas reflexões sobre o Estado como pressuposto jurídico-teórico – e a pesquisa dogmática que realizamos não nos permite outro posicionamento – significa abrir ao estudioso do Direito inúmeras possibilidades para a releitura de velhas pesquisas e para a realização de novos estudos em qualquer área que envolva a interferência do Estado, marcadamente nos casos pertencentes à seara tributária e fiscal.

A partir de tudo isso, inúmeros temas de pesquisa podem surgir. Apontamos apenas alguns que nos parecem urgentes e essenciais para o país, tais como: o papel do sistema tributário como um todo na efetivação de direitos sociais presentes, por exemplo, no Pidesc;⁴³ a construção de uma proposta de seletividade na tributação sobre o consumo que desonere os bens necessários à sobrevivência das pessoas e tribute severamente produtos de luxo; ainda em relação à seletividade do consumo, a possibilidade de a decisão sobre a essencialidade dos produtos ser tomada em fóruns participativos, com fundamento no direito à autodeterminação;⁴⁴ a revisão crítica do ITR para colocá-lo como instrumento extrafiscal de promoção da reforma agrária, agindo, assim, como meio de redução da pobreza e de implementação do art. 11, § 1º, do Pidesc; a instituição de um adicional de IR a ser pago por pessoas jurídicas que exerçam atividades de significativo impacto ambiental negativo, como forma mesma de resguardar os chamados direitos humanos de terceira dimensão; etc.

⁴³ Ou a ausência de efetivação de direitos sociais resultante da regressividade do sistema tributário brasileiro. Já indicamos esta questão anteriormente, sem, contudo, esmiuçá-la por completo em: ALVES, 2009a.

⁴⁴ O direito à autodeterminação, presente no art. 1º de ambos PIDCP e Pidesc, determina ao Estado a obrigação de democratizar a tomada de decisões.

Com tudo isso, renova-se – assim esperamos – a importância da tarefa de repensarmos o papel do sistema tributário e das ações do Estado que envolvam direta ou indiretamente a arrecadação/destinação de recursos tendo em vista todas as obrigações de efetivação de direitos humanos vigentes no nosso ordenamento jurídico, que, caso não estejam sendo devidamente cumpridas pelo Estado, podem ensejar responsabilização do mesmo em foros nacionais e internacionais.

Referências

ALEXY, Robert. *Teoria dos direitos fundamentais* (Theorie der grundrechte). Trad. da 5 ed. alemã por Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

ALVES, Henrique Napoleão. Tributação está na contramão dos Direitos Humanos. *Revista Consultor Jurídico*, 25 de agosto de 2009a. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2009-ago-25/tributacao-regressiva-contramao-direitos-humanos>>. Acesso em: 25/08/2009).

_____. Uma introdução ao Sistema da ONU de solução de controvérsias em direitos humanos (no prelo). *Revista do CAAP*, n. XVI, 2009b.

BUERGENTHAL, Thomas; *et al.* *International Human Rights Law in a nutshell*. 3. ed. Londres: West Publishing Company, 2002.

CANÇADO TRINDADE, Antônio Augusto; *et al.* *Desenvolvimento econômico e intervenção do estado na ordem constitucional: estudos jurídicos em homenagem ao Professor Washington Peluso Albino de Souza*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 1995.

_____. Prefácio. In: LOUREIRO, Sílvia Maria da Silveira. *Tratados internacionais sobre direitos humanos na constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

GALINDO, George Rodrigo Bandeira. *Tratados internacionais de direitos humanos e Constituição brasileira*. Belo Horizonte: Del Rey, 2002.

GODINHO, Fabiana de Oliveira. *A proteção internacional dos direitos humanos*. Belo Horizonte: Del Rey, 2006.

LOUREIRO, Sílvia Maria da Silveira. *Tratados internacionais sobre direitos humanos na Constituição*. Belo Horizonte: Del Rey, 2005.

MAZZUOLI, Valério de Oliveira. *Direitos humanos, Constituição e os tratados internacionais: estudo analítico da situação e aplicação do tratado na ordem jurídica brasileira*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

PIOVESAN, Flávia. *Direitos Humanos e o Direito Constitucional internacional*. São Paulo: Max Limonad, 2000.

UNITED NATIONS. *U.N. final act of the international conference on human rights*. UN Doc. A CONF.32/41, 1968.

_____. Committee on the rights of the child. *Consideration of reports submitted by states parties under article 44 of the covenant: concluding observations: Georgia*. UN Doc. CRC/C/15/Add.124, 28/jun./2000a.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by states parties under articles 16 and 17 of the covenant: concluding observations: Australia*. UN Doc. E/C.12/1/ADD.50, 11/set./2000b.

_____. Committee on the rights of the child. *Consideration of reports submitted by states parties under article 44 of the covenant: concluding observations: Lithuania*. UN Doc. CRC/C/15/Add.146, 21/fev./2001a.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by states parties under articles 16 and 17 of the covenant: concluding observations: Hong Kong Special Administrative Region (HKSAR)*. UN Doc. E/C.12/1/Add.58, 21/mai./2001b.

_____. Human Rights Committee. *Consideration of reports submitted by states parties under article 40 of the covenant: concluding observations: Netherlands*. UN Doc. CCPR/CO/72/NET, 27/ago./2001c.

_____. Committee on the rights of the child. *Consideration of reports submitted by states parties under article 44 of the covenant: concluding observations: Georgia*. UN Doc. CRC/C/15/Add.222, 27/out./2003a.

_____. Committee on the rights of the child. *Consideration of reports submitted by states parties under article 44 of the covenant: concluding observations: Canada*. UN Doc. CRC/C/15/Add.215, 27/out./2003b.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by states parties under articles 16 and 17 of the covenant: concluding observations: Russian Federation*. UN Doc. E/C.12/1/Add.94, 12/dez./2003c.

_____. Committee on the rights of the child. *Consideration of reports submitted by states parties under article 44 of the covenant: concluding observations: Germany*. UN Doc. CRC/C/15/Add.226, 26/fev./2004a.

_____. Human rights committee. *Consideration of reports submitted by states parties under article 40 of the covenant: concluding observations: Equatorial Guinea*. UN Doc. CCPR/CO/79/GNQ, 13/ago./2004b.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by states parties under articles 16 and 17 of the covenant: concluding observations: People's Republic of China*. UN Doc. E/C.12/1/Add.107, 13/mai./2005a.

_____. Economic and social council. *Report of the special rapporteur on violence against women, its causes and consequences*, Yakin Erturk. Addendum: Mission to the Russian Federation. UN Doc. E/CN.4/2006/61/Add.2, 26/jan./2006a.

_____. Committee on the elimination of discrimination against women. *Concluding comments of the Committee on the elimination of discrimination against women: Mali*. UN Doc. CEDAW/C/MLI/CO/5, 3/fev./2006b.

_____. Committee on the elimination of discrimination against women. *Draft concluding comments of the Committee on the elimination of discrimination against women*: Brazil. UN Doc. CEDAW/C/BRA/CO/6, 10/ago./2007a.

_____. Committee on the elimination of discrimination against women. *Concluding comments of the Committee on the Elimination of Discrimination against Women*: New Zealand. UN Doc. CEDAW/C/NZL/CO/6, 10/ago./2007b.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by States parties under articles 16 and 17 of the covenant*: Concluding observations: Belgium. UN Doc. E/C.12/BEL/CO/3, 4/jan./2008a.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by States parties under articles 16 and 17 of the covenant*: Concluding observations: San Marino. UN Doc. E/C.12/SMR/CO/4, 4/jan./2008b.

_____. Human rights council. *Report of the special rapporteur on the right to food*, Jean Ziegler. Addendum: Mission to Bolivia. UN Doc. A/HRC/7/5/Add.2, 30/jan./2008c.

_____. Human rights council. *Report of the special rapporteur on adequate housing as a component of the right to an adequate standard of living*, Miloon Kothari. Addendum: Mission to Spain. UN Doc. A/HRC/7/16/Add.2, 7/fev./2008d.

_____. Committee on the elimination of discrimination against women. *Concluding comments of the Committee on the elimination of discrimination against women*: Lebanon. UN Doc. CEDAW/C/LBN/CO/3, 8/abr./2008e.

_____. Committee on the elimination of discrimination against women. *Concluding comments of the Committee on the elimination of discrimination against women* Sweden. UN Doc. CEDAW/C/SWE/CO/7, 8/abr./2008f.

_____. Committee on economic, social and cultural rights. *Consideration of reports submitted by States parties under articles 16 and 17 of the covenant*: Concluding observations: France. UN Doc. E/C.12/FRA/CO/3, 9/jun./2008g.

_____. Committee on the elimination of discrimination against women. *Draft Concluding comments of the Committee on the elimination of discrimination against women*: Portugal. UN Doc. CEDAW/C/PRT/CO/7, 7/nov./2008h.