



REVISITANDO O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS SOB A PERSPECTIVA DA SOCIEDADE DOS DIREITOS

*Marcos Aurélio Pereira Valadão**

*Rodrigo Luís Ziembowicz**

Resumo

O texto analisa a relação entre direitos fundamentais e os deveres fundamentais na sociedade moderna, no cenário jurídico de um Estado Democrático de Direito. Através de pesquisa bibliográfica e documental analisa-se a necessidade de buscar o equilíbrio entre direitos e deveres para o bem da coletividade e do próprio indivíduo, verificando a necessidade da arrecadação por meio de tributos do Estado Fiscal para que este possa exercer as múltiplas funções que lhe foram atribuídas pela Constituição Federal, na condição de Estado Social. Em consonância com os direitos fundamentais insculpidos na Carta Política, verificar-se-á o dever fundamental de pagar tributos em uma comunidade baseada na solidariedade.

Palavras-chave

Direito Tributário. Direitos e Deveres Fundamentais. Contribuinte.

THE FUNDAMENTAL DUTY OF PAYING TAXES IN THE SOCIETY OF RIGHTS

Abstract

The text analyzes the relationship between fundamental rights and fundamental duties in modern society, in the context of a Democratic State under the Rule of Law. Through bibliographic and

* Pós-Doutor em Direito (UnB, 2017), Doutor em Direito pela Southern Methodist University - EUA (SMU, 2005) - (título revalidado pela UnB). Possui graduação em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de Goiás (PUC-GO, 1993), especialização em Administração Tributária (PUC-GO, 1991), MBA- Executivo em Finanças pelo IBMEC (1996), é Mestre em Direito pela Universidade de Brasília (UnB, 1999). É também graduado em Engenharia Mecânica pela UnB (1982). EX-Membro brasileiro do Comitê de Peritos em Cooperação Internacional em Matéria Tributária da ONU (ECOSOC) (jun/2009-jun/2013). Professor da Universidade Católica de Brasília dos cursos de Graduação e Mestrado em Direito, e também em cursos de especialização lato sensu; instrutor da Escola de Administração Fazendária (ESAF) e Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil. Ex Coordenador-Geral de Relações Internacionais da Receita Federal do Brasil. Ex-Presidente da 1ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do MF (CARF) (jun/2013 - jul/2017). Membro dos conselhos editoriais das seguintes publicações: Law and Business Review of the Americas (USA) (1571-9537), Journal of Tax Reform (Rússia) (2412-8872), Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (1980-1955), Revista de Finanças Públicas (806-8944), Revista do Curso de Mestrado em Direito da UCB (1980-8860), Fórum de Direito Tributário (1678-8656), Direito em Ação (UCB/DF) (1518-9562), Conselhos Científicos da Revista Direito Tributário Atual (1415-8124) e da da Revista Direito Tributário Internacional Atual. Associado da International Fiscal Association (IFA). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em Direito Tributário, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito brasileiro, Direito Tributário, Direito Tributário Internacional, Direito Constitucional, Direito Financeiro, Direito Econômico, Direito Internacional Público. Linha de Pesquisa atual: Direito, Estado, Tributação e Desenvolvimento.

* Mestrado em Direito pela Universidade Católica de Brasília (2018). Graduação em Direito pela Universidade da Região da Campanha (2001). Tem experiência na área de Direito, com ênfase em investigação criminal, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito Penal Tributário, Cursos de Formação Profissional de Delegado de Polícia Federal, Perito Criminal Federal, Escrivão de Polícia Federal, Agente de Polícia Federal, Papiloscopista Policial Federal, e em Cursos de Capacitação Continuada oferecidos pela Academia Nacional de Polícia (Polícia Federal).

documentary research, the need to seek a balance between rights and duties for the good of the collectivity and the individual will be analyzed, verifying the need for tax collection by means of taxes from the Fiscal State so that it can exercise the multiple functions that were attributed by the Federal Constitution, in the condition of Social State. In line with the fundamental rights enshrined in the Political Charter, there will be analyzed the fundamental duty to pay taxes in a community based on solidarity.

Keywords

Tax Law. Fundamental Rights and Duties. Taxpayer.

LE DEVOIR FONDAMENTAL DE PAYER DES TAXES EN LA SOCIÉTÉ DES DROITS

Resume

Le texte analyse la relation entre les droits fondamentaux et les devoirs fondamentaux en la société moderne, dans le contexte juridique d'un État de Droit Démocratique. Grâce à la recherche bibliographique et documentaire, la nécessité de rencontrer un équilibre entre les droits et les devoirs pour le bien de la collectivité et de l'individu sera analysé, en vérifiant le besoin de collecter des taxes de l'Etat Fiscal, afin qu'il puisse exercer les multiples fonctions qui lui ont été attribués par la Constitution Fédérale, en la condition d'un État Social. Conformément aux droits fondamentaux consacrés dans la Charte Politique, il sera analysé l'obligation fondamentale de payer des taxes dans une communauté fondée sur la solidarité.

Mots-clés

Droit fiscal. Droits et Devoirs fondamentaux. Contribuable.

1. INTRODUÇÃO

Este estudo se destina a revisitar a relação entre os direitos e os deveres fundamentais dos cidadãos, relativos à solidariedade para a manutenção dos gastos públicos (principalmente através da tributação), em uma sociedade voltada quase que exclusivamente (nas esferas doutrinária e jurisprudencial) para a discussão e proteção dos direitos fundamentais, incluídos aqueles dos contribuintes. Em termos metodológicos, o estudo parte de pesquisa essencialmente bibliográfica, considerando os principais dos autores que trataram o tema, bem assim de uma perspectiva histórica, buscando sua revisitação teórica, sob uma perspectiva mais contemporânea, com foco, também, no caso brasileiro.

Trata-se, portanto, de artigo que busca analisar esta complexa e tormentosa relação entre o poder-dever de tributar (Estado Fiscal), necessário para que esse mesmo Estado possa cumprir as atribuições previstas constitucionalmente (Estado Social), e os limites intransponíveis dos direitos fundamentais combinados com os deveres fundamentais dos cidadãos, como corresponsáveis pela proteção e promoção desses mesmos direitos, inclusive por meio da divisão isonômica (de acordo com a capacidade contributiva) da carga tributária em face das despesas públicas.

No Brasil este assunto toma especial relevância em face da reabertura democrática ocorrida na década de 1980 e, principalmente, após a promulgação da Constituição Federal, em 05 de outubro de 1988, intitulando-a como "Constituição Cidadã". Assim, deve-se levar em conta que, após um longo período com um regime de exceção no Brasil, as pessoas e os seus representantes, os constituintes, naturalmente priorizaram os direitos fundamentais tolhidos anteriormente, após vários anos em que os cidadãos pareciam ter apenas deveres na sua relação com o Estado.

Entretanto, passaram-se praticamente três décadas desde a promulgação da Carta Política, e mais tempo ainda desde o restabelecimento da democracia no país, isto

é, precisa-se buscar (com certa urgência) um ponto de equilíbrio na sociedade,¹ restaurando a consciência sobre as responsabilidades individuais e coletivas dos cidadãos, também necessárias para uma adequada proteção e promoção dos direitos fundamentais, resgatando assim os vínculos da solidariedade.

2. BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE OS DEVERES FUNDAMENTAIS

Houve um tempo em que os deveres fundamentais possuíam a mesma dignidade dos direitos fundamentais, principalmente na filosofia republicana, visto que os romanos entendiam que a República somente poderia funcionar mediante um certo número de deveres essenciais a serem cumpridos pelos cidadãos,² como afirma Canotilho (2003, p. 531).

Os conceitos de direito e de dever surgiram nas searas religiosa e ética, transferindo-se do campo moral para o direito somente na idade moderna, quando o homem deixou de ser governado pela “Lei Divina” e foi erigido a titular de direitos fundamentais e de deveres, necessários para a existência e funcionamento da sociedade (ou Estado) no qual está inserido, como pontua Casalta Nabais (1998, p. 41).

Posteriormente, entre as teorias e legislações sobre os deveres dos cidadãos, surgidas no século passado, destaca-se a Constituição de Weimar (Constituição do Império Alemão, de 1919), prevendo uma parte chamada “direitos fundamentais e deveres fundamentais dos alemães”, os quais posteriormente foram transformados em deveres fundamentais dos “membros do povo” pelo regime nazista alemão, incluindo o dever de trabalhar e o dever de defender o povo, por exemplo (CANOTILHO, 2003, p. 531).

O constitucionalista português ainda acrescenta que, para o ideário comunista do século passado, aos direitos individuais correspondiam os respectivos deveres, sendo estes hipertrofiados a ponto de praticamente anularem os direitos. Posteriormente, conclui que essas duas recém relatadas experiências históricas, entre outras, são provavelmente as maiores responsáveis pela desconfiança e pela desproporção entre as previsões de direitos fundamentais (lançadas em profusão) e de deveres fundamentais (raros) que constam nas atuais constituições (CANOTILHO, 2003, p. 531).

Sob esse viés, Casalta Nabais (1998, p. 15-19) também assevera, com base em diversos autores italianos e alemães, que o tema dos deveres fundamentais é um dos mais esquecidos pela doutrina constitucional recente, concluindo que isto se deve, em parte, por se tratar de discussão relativa ao *status passivo* ou *status subiectionis* apresentado por Jellinek (apud ALEXY, 2011, p. 256-257), utilizado como forma de dominação sem limites do Estado sobre o indivíduo, repita-se, em regimes autoritários.

Entretanto, apesar das experiências europeias com o nazismo, com o fascismo e o comunismo, bem como com outros regimes totalitários, a Constituição italiana (de 1947) tem previsão clara quanto aos deveres fundamentais já no seu art. 2º, reconhe-

¹ O professor português Canotilho (2003, p. 531), ao tratar dos deveres fundamentais, pontua que “Os tempos estão, hoje, maduros para uma reproblemática desta importante categoria jurídica e política.”

² Destaca-se uma obra de Marco Túlio Cícero (em latim: Marcus Tullius Cicero - advogado, político, escritor, orador e filósofo romano), publicada em 44 a.C., intitulada *De Officiis* (“Sobre os Deveres”), um verdadeiro tratado sobre os deveres dos cidadãos romanos, contendo três volumes.

cendo e garantindo os direitos invioláveis do homem como indivíduo e como membro de grupos sociais onde desenvolve a sua personalidade, mas expressamente exigindo “[...] o cumprimento dos deveres imprescritíveis de solidariedade política, econômica e social”.³

Já a Constituição Portuguesa (de 1976) traz, na sua Parte I, o tema “Direitos e deveres fundamentais”, inclusive lançando no princípio da universalidade do art. 12 a seguinte previsão: “Todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição.”

Por seu turno, a Constituição Brasileira também traz referências aos deveres dos cidadãos, inclusive no Título II, que trata “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, tendo em seu Capítulo I a epígrafe “DOS DIREITOS E DEVERES INDIVIDUAIS E COLETIVOS.” Confere-se, então, uma base de legitimação para os deveres fundamentais, muito embora esta conformação não signifique simetria ou conexão estrita entre direitos e deveres fundamentais.

Ao tratar desse objeto, Canotilho (2003, p. 532-536) anota que os deveres fundamentais formam uma categoria autônoma, inclusive a nível jurídico-internacional,⁴ ressaltando que se tratam de deveres fundamentais com natureza pontual e que não há correspectividade estrita entre os direitos e deveres fundamentais, sendo esta assimetria entre ambos uma condição necessária para a promoção de um “estado de liberdade”.

Em outras palavras, deve-se evitar a perspectiva de que a cada direito corresponde um dever, evitando assim aquelas interpretações de governos autoritários em que os deveres correlatos suplantavam quase que totalmente os direitos individuais, ou então impediam o exercício destes.

3. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

3.1 Contexto e Evolução

Os direitos fundamentais não dependem dos deveres fundamentais para serem concretizados, pois ambos formam categorias jurídicas que gozam de autonomia, mas isto não impede que existam direitos e deveres fundamentais conexos.⁵

Assim, apenas a título ilustrativo, existem direitos fundamentais correlatos com os deveres fundamentais, como: o direito da criança e do adolescente à educação

³ “Art. 2. La Repubblica riconosce e garantisce i diritti inviolabili dell’uomo, sia come singolo sia nelle formazioni sociali ove si svolge la sua personalità, e richiede l’adempimento dei doveri inderogabili di solidarietà politica, economica e sociale.”

⁴ Encontram-se exemplos: na Declaração Internacional do Direitos do Homem (art. 29, item 1: “Toda pessoa tem deveres para com a comunidade, em que o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível”); no Pacto Internacional de Direitos Cívicos e Políticos (preâmbulo); na Convenção Americana dos Direitos do Homem (art. 32, item 1); e na Carta Africana de Direitos do Homem (art. 32, item 1).

⁵ Para Casalta Nabais (1998, p. 117-119), os deveres fundamentais “[...] pertencem ou integram a matéria dos direitos fundamentais, ou seja, a (sub)constituição do indivíduo.” Ao depois, ainda contesta a doutrina alemã da assimetria, defendendo que “Não há direitos sem deveres, porque não há garantia jurídica ou fáctica dos direitos fundamentais sem o cumprimento dos deveres do homem e do cidadão indispensáveis à existência e funcionamento da comunidade estadual, sem a qual os direitos fundamentais não podem ser assegurados nem exercidos.”

combinado com o dever de proporcionar a educação imposto aos pais e à sociedade,⁶ conjugando esforços com o Poder Público; o direito ao meio ambiente equilibrado combinado com o dever de defendê-lo e preservá-lo,⁷ entre outros.

Entre os deveres fundamentais autônomos, podem-se citar o serviço militar obrigatório e o dever de pagar tributos (segundo os critérios de justiça distributiva), constituindo este dever tributário “condición de vida para la comunidade porque hace posible el regular funcionamiento de los servicios estatales y el cumplimiento de las finalidades sociales que lleva a cabo el Estado.” (CRISTINA CHULVI, 2001, p. 104).⁸

Nesse vértice, Barquero Estevan (2002, p. 49) sustenta, em estudo comparado entre as doutrinas espanhola e alemã sobre este tema, a ideia de que o tributo constitui o instrumento “[...] más deseable de financiación de las cargas públicas, y de que la propia Constitución assume esta idea al colocar el deber de contribuir a través de un sistema tributario justo como piedra angular del sistema de financiación del gasto público.”

Quanto a este dever fundamental de pagar tributos, destaca-se que as constituições da Itália (1947),⁹ da Espanha (1978)¹⁰ e de Portugal (1976)¹¹ possuem previsões claras quanto ao dever fundamental de pagar tributos.

Por seu turno, a Lei Maior brasileira não possui previsão explícita neste sentido, mas o mesmo dever fundamental de pagar tributos decorre da análise do texto constitucional, quer seja através da demarcação das competências previstas no Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 155 da CF), quer seja por meio das disposições relativas à ordem econômica. Efetivamente, o art. 173 prevê que “[...] a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo [...]”, restringindo a explora-

⁶ Entre as principais disposições sobre os direitos e deveres relativos à educação, a Constituição Brasileira estabelece: “Art. 205. **A educação, direito de todos e dever do Estado e da família**, será promovida e incentivada com a **colaboração da sociedade**, visando ao pleno desenvolvimento da pessoa, seu preparo para o exercício da cidadania e sua qualificação para o trabalho. [...] Art. 227. **É dever da família, da sociedade e do Estado** assegurar à criança, ao adolescente e ao jovem, com absoluta prioridade, o direito à vida, à saúde, à alimentação, **à educação**, ao lazer, à profissionalização, **à cultura**, à dignidade, ao respeito, à liberdade e à convivência familiar e comunitária [...] Art. 229. **Os pais têm o dever** de assistir, **criar e educar** os filhos menores[...].” (Grifou-se).

⁷ A Carta Maior prevê: “Art. 225. **Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado**, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à **coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo** para as presentes e futuras gerações. (Grifou-se).

⁸ Como adverte Cristina Chulvi (2001, p. 296), ao tratar da importância do dever de contribuir, “Uno de los deberes que ha acompañado al Estado desde el mismo momento de su nacimiento ha sido el deber tributario. El paso del tiempo y la evolución en las formas históricas estatales han ido dejando su huella en el fundamento de este deber que ha pasado de ser concebido únicamente como medio para conseguir la necesaria financiación que permite la subsistencia del Estado a ser un instrumento al servicio de la política social y económica del Estado redistribuidor.”

⁹ A *Costituzione della Repubblica Italiana* foi promulgada pela Assembleia Constituinte em 22 de dezembro de 1947, prevendo: “Art. 53. Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.”

¹⁰ A *Constitución Española*, em vigor desde 29 de dezembro de 1978, prevê: “Artículo 31. 1. Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio. 2. El gasto público realizará una asignación equitativa de los recursos públicos, y su programación y ejecución responderán a los criterios de eficiencia y economía.”

¹¹ A Constituição Portuguesa, de 1976, contém: “Artigo 103.º (Sistema fiscal) 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.”

ção de atividades econômicas pelo Estado e deixando clara a opção do constituinte pela tributação como principal fonte de sustentação financeira do Estado.

Com efeito, quanto à relação entre os direitos fundamentais e os tributos na Constituição brasileira, percebem-se três interfaces mais evidentes, como destaca Correia Neto (2016, p. 293): 1. a limitação à cobrança de tributos e à edição de normas fiscais (direitos de defesa, como os princípios da legalidade, anterioridade e do não confisco); 2. os tributos entendidos como fonte de recursos para custear programas para a efetivação de direitos fundamentais (prestações como saúde, educação, assistência e previdência social); e 3. as normas tributárias como ferramentas extrafiscais para a proteção e promoção de direitos fundamentais, contribuindo diretamente para a promoção dos direitos fundamentais (através de normas indutoras – agravamentos ou desonerações).

Nesse vértice, cabe anotar que tanto os direitos fundamentais de primeira dimensão ou geração (liberdade), quanto os de segunda (igualdade) ou terceira (solidariedade e fraternidade), além dos demais direitos fundamentais, exigem recursos econômicos para sua efetivação, sendo certo que as exações fiscais financiam a ação do Estado voltada para a concretização desses mesmos direitos fundamentais.¹²

Ademais, se os direitos dos cidadãos fossem meras imunidades contra interferências do poder público, a maior virtude do governo em face do exercício dos direitos individuais seria a paralisia ou impotência, quando um Estado impotente não consegue proteger e muito menos promover os direitos individuais e coletivos, como pontuam Holmes e Sustain (1999, p. 44). Entretanto, repita-se, até mesmo o exercício dos direitos fundamentais não prestacionais, como os relativos à liberdade, são custosos e exigem atividades governamentais, exigindo medidas de infraestrutura (prédios públicos, ruas, equipamentos e servidores etc.), de proteção dos direitos de liberdade (segurança, judiciário etc.), embora exijam, aparentemente, menos recursos públicos que aqueles necessários para a promoção dos direitos prestacionais relativos à saúde e à educação, por exemplo.

Nesta corrente, Flávio Galdino (2005, p. 337-8) acrescenta que todos os direitos fundamentais são positivos e significam despesas para a sociedade, e que a crença de que muitos direitos humanos seriam tipicamente negativos, principalmente os direitos políticos e de liberdade, demonstra “cândida ingenuidade” de muitos estudiosos do Direito. Comenta o autor, também, que na Carta Magna brasileira são abundantes as referências à gratuidade e as promessas de diferentes e custosas prestações públicas (independentemente de qualquer contraprestação), criando-se despesas (quase infinitas) sem a necessária previsão de receitas orçamentárias para cobrir os correspondentes gastos, concluindo que até o “mais belo dos direitos” pode sucumbir diante da realidade, se os recursos necessários para promoção deste direito não forem levados em consideração.

¹² Correia Neto (2016, p. 298) ressalta que até mesmo os direitos fundamentais de primeira dimensão, referentes às liberdades públicas e lastreados principalmente numa atitude absenteísta do Estado, exigem aparatos estatais para serem exercidos e demandam prestações públicas (como o direito de ir e vir), embora reconheça que aqueles sejam menos dispendiosos que os direitos de segunda dimensão (saúde, educação, assistência e previdência), de caráter prestacional.

Nesse aspecto, como Piketty (2014) demonstra através de longo estudo de viés econômico, os Estados europeus ocidentais possuíam uma carga tributária de aproximadamente dez por cento da sua renda nacional anual no início do século passado, a qual era utilizada para o fim de cumprir somente suas funções relativas à soberania, através das forças armadas, da polícia, da administração geral e do judiciário. Entretanto, com o surgimento do Estado Social (*Welfare State*), diversas outras atribuições surgiram para os governos, no sentido de promover o bem-estar social através do implemento de políticas de acesso gratuito à saúde, à educação, ao mínimo necessário para uma existência digna. Assim, os Estados obviamente tiveram que aumentar a arrecadação. Na Europa ocidental, os tributos passaram dos precitados 10%, em média, para 45% da renda nacional, com aproximadamente 10% da renda nacional utilizados para promoção da saúde, cerca de 10% para a educação, e outros 15% para as rendas de substituição ou de transferência (aposentadoria, seguro-desemprego, programas de renda mínima etc). Em outras palavras, o Estado Social que surgiu o atual Estado Fiscal, dependente quase que totalmente da tributação para o custeio dos novos direitos que foram reconhecidos.¹³

Assim, não é por acaso que Anabela Rodrigues (2001, p. 181-185) assevera, com veemência, que é “[...] através da cobrança de impostos que o Estado realiza em grande parte os objetivos de justiça social que a sua dimensão democrática lhe impõe.”

Ademais, os Estados contemporâneos optaram pela tributação não somente como fonte de receita, mas também como meio de dirigismo estatal e de promoção dos direitos fundamentais, motivos pelos quais entende-se (VALADÃO, 2001, p. 224-241) que o indivíduo garante o respeito aos direitos humanos ao pagar tributos, concluindo-se que este pagamento é intrínseco à vivência em um Estado organizado e que a existência de um se fundamenta, pelo menos em parte, no outro.¹⁴ Defende-se, ainda, a concepção de que somente um Estado democrático organizado pode garantir o exercício e a proteção dos direitos fundamentais, o qual obviamente deverá ser financiado por seus cidadãos. Conclui-se, ainda, que o indivíduo tem o direito fundamental de pagar tributos e assim participar de um Estado que lhe garanta o exercício dos direitos fundamentais, tendo ainda, sob outra perspectiva, o direito a uma tributação balizada pelos direitos fundamentais, na condição de cidadão-contribuinte.¹⁵

Trata-se, enfim, de perceber que somente através da cidadania fiscal, entendida com uma relação de transparência e equilíbrio entre o contribuinte e o Estado, na qual o cidadão tem o direito de ser informado sobre a arrecadação e sobre a gestão dos recursos públicos, consciente das funções socioeconômicas dos tributos e da necessidade da justa repartição dos custos advindos da vida em sociedade, estabelecendo uma relação participativa, transparente e racional entre governantes e governados. Trata-se de ter consciência dos seus direitos e dos seus deveres em uma sociedade democrá-

¹³ São raros os casos em que os Estados não obtêm recursos financeiros principalmente através dos tributos, o que geralmente ocorre quando abundam riquezas naturais (como o petróleo ou metais preciosos) ou exploram atividades econômicas (como o turismo ou o jogo).

¹⁴ Ricardo Lobo Torres (2014, p. 179) comenta que “A solidariedade fiscal está imbricada na *liberdade*, pois o dever fundamental de pagar tributos é correspectivo à liberdade e os direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade.”

¹⁵ A título de ilustração, Correia Neto (2016, p. 296) comenta que os direitos fundamentais de defesa do contribuinte garantem a este “[...] que a cobrança de tributos não lhe tolha a liberdade, não se dê sem lei, não lhe confisque o patrimônio, não afete o mínimo necessário a sua subsistência e não se faça senão a partir do próximo exercício financeiro, nem antes de decorridos noventa dias.”

tica, inclusive atendendo ao direito fundamental de exigir que todos contribuam, na proporção das suas respectivas capacidades econômicas, para o bem comum.

3.2 Contextualização Possível e o Caso Brasileiro

A Constituição brasileira, quanto a este prisma de um Estado Social-Fiscal e sobre os novos paradigmas inerentes a ele, contempla explicitamente o objetivo de erradicar a pobreza e reduzir as desigualdades sociais, e que as necessidades financeiras deste Estado são nitidamente cobertas por impostos, como lança Lenio Streck (2001). Após, com apoio em Baptista Machado, acrescenta que o “[...] o princípio do Estado de Direito não exige apenas a garantia da defesa de direitos e liberdades contra o Estado, *exige também a defesa dos mesmos contra quaisquer poderes sociais de fato[...]*”, concluindo que os sonegadores de impostos se constituem em poderes sociais de fato que “[...] obstaculizam, escandalosamente, a realização dos direitos previstos na CF/88.”¹⁶ (Itálico no original).

Assim, o Brasil assentou-se como um Estado Democrático de Direito, fundado constitucionalmente em valores voltados, em essência, para a proteção e para a promoção da dignidade da pessoa humana (como núcleo essencial dos direitos fundamentais), tendo por objetivos fundamentais¹⁷ construir uma sociedade livre, justa e solidária, erradicando a pobreza e a marginalização, reduzindo as desigualdades sociais e promovendo o bem de todos. Resta evidente, portanto, que o constituinte optou por mudar radicalmente a perspectiva e estabelecer uma sociedade em que a primazia se desloca do Estado para o ser humano,¹⁸ ou seja, o Estado deixa de ser a prioridade para se tornar o instrumento através do qual são protegidos, garantidos e promovidos os direitos fundamentais.¹⁹

Assim, o dever fundamental de pagar tributos, isto é, o dever de contribuir na repartição das despesas públicas, não atende mais ao interesse do soberano ou do Estado, mas sim à concretização das promessas constitucionais de bem-estar e dignidade humana.

Com efeito, no atual estágio de reconhecimento dos direitos fundamentais, com força jurídico-constitucional vinculativa máxima, deve-se resgatar o equilíbrio entre direitos e deveres, porque todos os direitos possuem custos financeiros em sentido

¹⁶ Em seu artigo, forte na obra de Baptista Machado (Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador), Lenio Streck (2001) afirma que “[...] a ideia de Estado de Direito se demite da sua função quando se abstém de recorrer aos meios preventivos e repressivos que se mostrem indispensáveis à tutela da segurança, dos direitos e liberdades dos cidadãos.” (Itálico no original).

¹⁷ Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme o art. 3º da Constituição: “I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; II - garantir o desenvolvimento nacional; III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.”

¹⁸ Segundo Paulo Bonavides (2004, p. 584-592), passa-se do velho Direito Constitucional da separação de poderes, do positivismo formal em decadência e caráter liberal, para o novo Direito Constitucional dos direitos fundamentais, da cidadania e do pós-positivismo em ascensão.

¹⁹ Correia Neto (2016, p. 280) anota, com perspicácia, que os direitos fundamentais, em face da força vinculativa máxima que possuem, irradiam os seus efeitos sobre todo o arcabouço jurídico, em maior ou menor monta, e que ao “[...] influenciar o modo de interpretar e aplicar toda e qualquer norma jurídica, posicionando-se como conceito central do ordenamento jurídico, **os direitos fundamentais operam verdadeiro deslocamento no Direito Público.** Se antes se via o direito a partir do Estado, com a sedimentação do discurso dos direitos fundamentais, muda-se o ponto de vista: tem-se **o direito**, seja ele público ou privado, pensado do ponto de vista do cidadão.” (Grifou-se).

estrito, pois “[...] todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual.” (NABAIS, 2002, p. 19-20).

Trata-se de um novo paradigma redistributivo, em que os deveres, aí incluído o dever fundamental de pagar tributos, tem forte conotação de solidariedade social.²⁰ Nesse rumo, Comparato (2010, p. 77) observa que a “solidariedade prende-se à ideia de responsabilidade de todos pelas carências ou necessidades de qualquer indivíduo ou grupo social [...] com a socialização dos riscos normais da existência humana.”²¹

Ao tratar deste tema, referindo-se ao novo Estado voltado ao “asseguramento da existência digna” e “à igualdade no sentido de coordenação social justa”, o magistrado do Tribunal Constitucional Federal alemão Konrad Hesse (1998, p. 175-176) sustenta há mais de 20 anos a necessidade da contribuição fiscal, entre outras, para a consecução dos objetivos da Lei Fundamental:

Esta tarefa fundamenta não só uma ‘obrigação social’ da coletividade diante de seus membros, portanto, a obrigação para assistência social, assistência vital e satisfação social, mas também obrigações sociais dos membros da coletividade entre si, assim como diante da coletividade: deveres de proteção, ajuda, assistência e deveres de auto-auxílio coletivo, vinculações da propriedade, obrigações tributárias e deveres de prestação, que põem o Estado primeiro em condições de cumprir suas tarefas sociais.

Nessa direção, Fabríz e Souza (2013, p. 59-85) chegam ao ponto de afirmar que “[...] postos simetricamente aos direitos sociais estão os deveres de custear o Estado, que [...] podem ser aceitos voluntariamente, mas que, por derivação constitucional, devem ser exigidos do contribuinte.” Ao depois, defendem que a solidariedade deriva do princípio fundamental da busca pela construção de uma vida digna para todos, a ser promovida reciprocamente entre os indivíduos da sociedade, sendo necessário “[...] da parte de todos o dever à sua observância, isto é, ao particular cabe pagar tributo e ao Estado aplicar, com transparência e justiça social, o produto da arrecadação.”

Isso exposto, apesar dos constantes noticiários narrando desvios de recursos públicos, não podemos continuar com a ideia simplista de que “não se deve contribuir mediante o pagamento de tributos por que os valores arrecadados não vão ser gastos em saúde, educação, segurança etc.” Ao contrário, devemos buscar soluções baseadas em um mínimo de realidade, pois os direitos humanos não podem “ser assegurados por um ente ‘sobrenatural’ – Estado-, esquecendo-se de que esse ente nada mais é do que a soma de todos, e não o contraponto da sociedade” (BUFFON, 2009, p. 84).

²⁰ O constitucionalista Vieira de Andrade (2009, p.151) afirma: “Ninguém duvida, pelo menos, do interesse pedagógico e da importância espiritual e ética que reveste a ideia dos deveres fundamentais dos cidadãos, significando que o homem não existe isoladamente, nem a sua liberdade é absoluta e que os indivíduos são responsáveis no campo político, econômico, social e cultural pela segurança, pela justiça e pelo progresso da comunidade.”

²¹ Nesse vértice, Fábio Comparato (2010, p. 36-37) também sustenta que “[...] a ideia de que o princípio do tratamento da pessoa como um fim em si mesma implica não só o dever negativo de não prejudicar ninguém, mas também o dever positivo de obrar no sentido de favorecer a felicidade alheia constitui a melhor justificativa do reconhecimento, a par dos direitos e liberdades individuais, também dos direitos humanos à realização de políticas públicas de conteúdo econômico e social [...]”

Essa obviedade oferece uma clara percepção quanto aos efeitos da evasão fiscal, conforme aponta Albano Santos (2003, p. 352):

[...] importa reter que a indulgência para com a fuga ao imposto contrasta acentuadamente com a prática, muito divulgada, de responsabilizar o Estado por parcelas crescentes da existência dos cidadãos, criando, assim, uma incongruência a que já se chamou o “dilema típico da nossa época”: reclama-se o máximo do Estado mas rejeitam-se as inevitáveis consequências financeiras dessa atitude. Uma tal contradição reconduz, aliás, o fenômeno ao plano ético, uma vez que só encontra solidez lógica na afirmação de Bastiat de que “todos querem viver à custa do Estado, mas esquecem que o Estado vive à custa de todos [...]”

Nesse viés, reproduz-se o afirmado por Eisele (2001, p. 11-12), pela absoluta propriedade com a qual listou os principais bens jurídicos mediatamente protegidos pela tutela penal nos crimes contra a ordem tributária, justificando inclusive a utilização do direito criminal, a forma mais agressiva de relacionamento entre o Estado e o cidadão, para evitar a sonegação fiscal e as suas consequências:

Por esse motivo, quando o Direito Penal protege o patrimônio público expresso pela receita pública, confere tutelas indiretas a diversos interesses, entre os quais se pode relacionar, de forma exemplificativa, os seguintes:

- a) a solidariedade tributária, que é expressão da igualdade de sujeitos, proporcionalmente implementada pela regra da capacidade contributiva;
- b) a igualdade das condições no exercício da competição mercantil;
- c) a estrutura institucional do Estado, viabilizadora da prestação das tutelas sociais que lhes são constitucionalmente conferidas;
- d) a função administrativa estatal de arrecadação tributária, assim como a eficácia dos instrumentos utilizados para tal finalidade;
- e) a qualidade de vida dos indivíduos beneficiários das prestações estatais de cunho social;
- f) a base cultural dos integrantes da sociedade, referente à consciência acerca da importância do respeito ao patrimônio público, considerado como instrumento de implementação efetiva do Estado Social e Democrático de Direito.

Com efeito, os tributos exigidos em uma sociedade democrática, estabelecida na Carta Maior como um Estado Social e Democrático de Direito, segundo a capacidade contributiva de cada um dos indivíduos, são uma parcela importante das condutas (ou deveres) que são exigidas dos cidadãos²², não somente em benefício próprio, mas também em benefício da coletividade, ou seja, uma repartição justa e proporcional dos encargos que a existência e o funcionamento de uma sociedade implicam. Para o Estado, em contrapartida, “[...] significa sacrificar o mínimo para preservar o máximo dos direitos fundamentais [...]”, como assevera Juarez de Freitas (2007, p. 329).

Enfim, o dever fundamental de pagar tributos possui enorme importância em um Estado Social e Democrático de Direito, que visa a garantir a todos uma existência digna, incluindo direitos sociais, econômicos e culturais, os quais exigem elevados

²² Na esteira de Alessandro Cardoso (2014, p. 144-6) e Vítor Faveiro (2002, p. 87), percebe-se que os deveres fundamentais são legitimados na própria Carta Magna e, assim, possuem dignidade constitucional. Incluem-se, nesse aspecto, as disposições referentes ao sistema fiscal, formalmente previstas na Lei Fundamental, decorrendo em grande parte da natureza social das pessoas que se reúnem em sociedade política para promoverem, através do Estado, sua realização como ente coletivo e como indivíduos.

recursos públicos, estando esses princípios inseridos na Constituição brasileira de 1988, deve-se daí extraídas as consequências jurídicas e econômicas para seu atingimento.

4. CONCLUSÕES

Verificou-se, a partir dos estudos realizados, que o constituinte brasileiro optou não apenas pela formação de um Estado Social e Democrático de Direito ao elaborar a Constituição da República Federativa do Brasil, mas também definiu que a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo.

Em outros dizeres, o Estado Brasileiro, tanto na esfera da União, quanto dos Estados e Municípios, depende das exações fiscais para prestar adequadamente os serviços públicos e atender às demais finalidades apontadas pela Carta Constitucional (em um Estado Democrático e Social de Direito).

Ressalte-se que o modelo de Estado Social de Direito não aceita e não comporta (ao menos em uma análise racional da realidade) a visão reducionista de cidadania, em que somente existem direitos, ao mesmo tempo em que não é adequada a visão comunitarista, que somente reconhece deveres fundamentais.

Desse modo, revela-se de extrema importância a conclusão de que assegurar e promover os direitos fundamentais, através do Estado Social e Fiscal, somente é possível através da fraternidade e da solidariedade, ou seja, do cumprimento também de deveres, entre os quais o dever de pagar tributos possui especial relevo, pois os custos para o atendimento de direitos (tanto fundamentais quanto legais) é bastante elevado.

Nesse vértice, somente existem deveres quando se vive em sociedade, e a capacidade desta comunidade de proporcionar uma vida digna a todos e de manter-se em harmonia depende, em grande parte, da preocupação de cada indivíduo com o destino de todos, ou seja, resulta da solidariedade.

Isso exposto, tem-se que o dever de pagar tributos é um dever fundamental de caráter indeclinável, tornando-se a cidadania fiscal o único caminho viável em um Estado Social e Democrático de Direito, sob pena impossibilitar a própria realização de direitos fundamentais, principalmente aqueles de cunho prestacional, que exigem vultosos recursos. Conclui-se, ainda, que a cidadania fiscal engloba não somente o dever de pagar tributos, mas também o direito fundamental de exigir que todos contribuam, na proporção das suas respectivas capacidades econômicas, pois esses princípios estão inseridos na Constituição brasileira de 1988.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. 4. Ed. SILVA, Virgílio Afonso da Silva (Trad.). São Paulo: Malheiros, 2011.

ANDRADE, José Carlos Viera de. **Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 4. ed. Coimbra: Almedina, 2009.

- BARQUERO ESTEVAN, Juan Manuel. **La función del tributo en el Estado Social y Democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 14. Ed. São Paulo: Malheiros, 2004.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e os deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. Ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARDOSO, Alessandro Mendes. **O Dever Fundamental de Recolher Tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.
- CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Castellón: UniversitatJaume I, 2001.
- COMPARATO, Fábio Konder. **A afirmação histórica dos direitos humanos**. 7. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CORREIA NETO, Celso de Barros. Os Tributos e os Direitos Fundamentais. In: **Revista de Estudos e Pesquisas Avançadas do Terceiro Setor**. Brasília, v. 3, nº 2, Jul-Dez, 2016.
- EISELE, Andreas. A reparação do dano no Direito Penal Tributário. In: Heloísa Estellita Salomão (Coord.). **Direito Penal Empresarial**. v. 1. São Paulo: Dialética, 2001.
- ESPANHA. **Constitución Española**. Boletín Oficial del Estado, de 29 de diciembre de 1978.
- FAVEIRO, Vítor. **O Estatuto do Contribuinte: a pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito**. Coimbra: Coimbra Ed., 2002.
- FREITAS, Juarez. A melhor interpretação constitucional “versus” a única resposta correta. In: SILVA, Virgílio Afonso da (Org.). **Interpretação constitucional**. São Paulo: Malheiros, 2007.
- GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.
- HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights: why liberty depends on taxes**. New York: Norton & Co., 1999.
- ITÁLIA. **Costituzione della Repubblica Italiana**. Gazzetta Ufficiale, 27 dicembre 1947, n. 298.
- NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998.
- _____. A Face Oculta dos Deveres Fundamentais. **Revista Direito Mackenzie**. ano 3. n. 2. 2002.
- PEDRA, Adriano Sant’ana. Los deberes de las personas y la realización de los derechos fundamentales. **Estudios Constitucionales**, Talca, Año 12, n. 2, 2014.
- PIKETTY, Thomas. **O Capital no Século XXI**. Trad. Mônica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.
- PORTUGAL. **Constituição da República Portuguesa**. Assembleia Constituinte, sessão plenária de 2 de Abril de 1976.
- RODRIGUES, Anabela Miranda. Contributo para a Fundamentação de um Discurso Punitivo em Matéria Penal Fiscal. In: PODVAL, Roberto (org.). **Temas de Direito Penal Econômico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

STRECK, Lenio Luiz. O Dever Fundamental de Pagar Impostos. **Jornal do Brasil**, publicado em 21.02.2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Direitos Humanos e Tributação: uma concepção integradora. **Revista Direito em Ação**, Brasília, v. 2, nº 1, set. 2001.

Submetido em: 26 jun. 2018. Aceito em: 17 dez. 2018.

