

Coordenação dos Professores
Alcides Jorge Costa, Luís Eduardo Schoueri,
Paulo Celso Bergstrom Bonilha e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA

DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

24



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

A Configuração do Conceito de Dever Fundamental de pagar Impostos na Constituição Federal de 1988

Alcides de Souza Pinto

Graduado em Ciências Sociais e em Direito. Auditor-fiscal Federal (desde 1987), exercendo, atualmente, a Função de Julgador Administrativo da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo/SP.

Resumo

O autor português José Casalta Nabais, ao final do século passado, elaborou uma significativa contribuição para a compreensão constitucional do Estado Fiscal contemporâneo: o conceito de dever fundamental de pagar impostos. Contextualizada no processo histórico que levou à formação das particularidades do Estado Fiscal brasileiro, este trabalho consiste numa exposição sintética do conceito de dever fundamental de pagar impostos e, também, na verificação da possibilidade de sua utilização pela doutrina brasileira, em face dos princípios de repartição de competência tributária da Constituição Federal de 1988. Na doutrina brasileira, Ives Gandra da Silva Martins defende o conceito de tributo como uma norma jurídica de rejeição social. No entanto, tal concepção não é unânime. Em sentido oposto, Heleno Taveira Tôrres considera que o dever de pagar tributos, no Brasil, deriva da própria repartição constitucional da competência tributária. E, também, Ricardo Lobo Torres que, dentre outros, define tributo como dever fundamental. Desse modo, o presente trabalho tem por objetivo examinar a possibilidade de aplicação do conceito de dever fundamental de pagar impostos, elaborado por José Casalta Nabais, a partir de sua apreensão da própria Constituição brasileira de 1988 e à luz do já elaborado por vários doutrinadores nacionais.

Abstract

The Portuguese author José Casalta Nabais, at the end of the last century, made a significant contribution to understanding contemporary constitutional tax State: the concept of fundamental duty to pay taxes. Items in historic process that led to the formation of the particularities of the Brazilian tax State, this monograph is a summary of the concept of fundamental duty to pay taxes and, also, the possibility of their use by Brazilian doctrine, in the light of the principles of tax allocation of jurisdiction of the Federal Constitution of 1988. In Brazilian doctrine Ives Gandra da Silva Martins advocates the concept of tribute as a legal standard of social rejection. However, this design is not unanimous. In the opposite direction, Heleno Taveira Tôrres believes that the duty to pay tribute, in Brazil, derives from own tax jurisdiction constitutional breakdown. And, also, Ricardo Lobo Torres, among other things, defines fundamental duty tribute. Thus, this work aims to examine the possibility of application of the concept of fundamental duty to pay taxes, prepared by José Casalta Nabais,

from their seizure of the 1988 Brazilian Constitution itself and in the light of already prepared by several national doctrinators.

1. Introdução

Na discussão sobre os direitos humanos fundamentais e sua efetivação, é recorrente a identificação do obstáculo da escassez de recursos financeiros para concretizá-los.

Considerando que no Estado Fiscal contemporâneo, os impostos são o principal suporte financeiro dos direitos fundamentais, José Casalta Nabais, professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, elaborou uma significativa contribuição para a compreensão do referido Estado: o conceito de dever fundamental de pagar impostos¹.

Para Nabais, o exercício da cidadania fiscal se consubstancia no preço que se paga por uma comunidade organizada sob a égide dos direitos e liberdades fundamentais. E, por decorrência, no próprio direito dos contribuintes poderem influir nas características e nos rumos do sistema e da justiça fiscais. Assim, aponta que o dever fundamental de pagar impostos constitui-se, na realidade, num dever-direito, pois, a um só tempo impõe a todos da comunidade a obrigatoriedade do suporte financeiro, bem como lhes confere o direito de exigir do Estado que todos sejam destinatários desse dever e, portanto, todos sejam efetivamente obrigados ao seu cumprimento, na medida da respectiva capacidade contributiva².

Observe-se que o conceito de dever fundamental de pagar impostos se constitui, em si mesmo, numa determinada compreensão do Estado contemporâneo.

Por ter superado o Estado Patrimonial - em que se confundem a fazenda do príncipe e a Fazenda Pública -, o Estado da atualidade é Fiscal, por excelência, em função do novo perfil do orçamento e da receita tributária derivada do patrimônio e do trabalho, sob autorização e garantia do legislativo³.

No entanto, o Estado Fiscal brasileiro possui algumas particularidades. Convivem, ainda hoje, diversas características do patrimonialismo português⁴ que dão causa à prevalência dos privilégios daqueles com maior capacidade contributiva, em detrimento dos pobres e dos necessitados⁵. Em função disso e, também, da crise institucional instalada no País - em virtude da amplitude dos direitos fundamentais e da limitação dos recursos estatais disponíveis -, as concepções que defendem o Estado Fiscal Minimalista e o Estado Fiscal Social permanecem digladiando entre si, desde a Assembleia Nacional Constituinte de 1988 até os dias atuais⁶.

¹ *Por Uma Liberdade com Responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007; e *O Dever Fundamental de pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

² NABAIS, José Casalta. *Por Uma Liberdade com Responsabilidade. Estudos sobre Direitos e Deveres Fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 196.

³ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, pp. 7-10.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, pp. 149-151.

⁵ SEVEGNANI, Joacir. *A Resistência aos Tributos no Brasil - Estado e Sociedade*. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009, pp. 214-215.

⁶ GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 2008, pp. 48-49; e BONAVIDES, Paulo. *Curso de Direito Constitucional*. 18ª ed. São Paulo: Malheiros, 2006, pp. 371-373.

2. As Críticas Doutrinárias no Brasil quanto ao Conceito de Tributo como Norma Jurídica de Rejeição Social

Na doutrina brasileira, o conceito de tributo como uma norma jurídica de rejeição social está bastante difundido; no entanto, o mesmo ocorre com as críticas que enseja.

Ives Gandra da Silva Martins formula sua teoria da imposição tributária, a partir da divisão das normas entre as que são de aceitação social e as de rejeição social⁷. Segundo tal visão, o tributo se enquadraria na segunda categoria, cuja característica é a da prevalência da norma sancionatória, única capaz de se fazer cumprir⁸. Isto porque os contribuintes, de uma maneira geral, pagam muito além do devido aos governos, pois não só custeiam os serviços públicos oferecidos à comunidade, mas também sustentam os desperdícios, as mordomias e o empreguismo dos detedores do poder⁹.

Observe-se que tal classificação poderia encerrar uma contradição em seus próprios termos, já que o pressuposto numa república democrática é o de que a norma legal seja fruto da vontade popular e não da rejeição social.

Entretanto, atento à forma como as modernas democracias, na prática, comandam as decisões do Parlamento, Fernando Aurélio Zilveti no mesmo sentido de Martins, chama a atenção de que só mesmo numa visão idealista e utópica, poder-se-ia considerar o Estado como garantidor dos direitos fundamentais do homem e do cidadão e, portanto, como defensor do contribuinte. Bem ao contrário, tal otimismo democrático não tem se verificado na realidade, em face dos influentes grupos de pressão ou de interesse, que acabam por impor um sistema tributário injusto, em que a desoneração de suas próprias atividades e outros privilégios odiosos são suportados pelos contribuintes que não participam ativamente do processo legislativo¹⁰.

Tal é o grave problema político de representação por que passam as democracias, notadamente as que, apesar de deterem sistema tributário organizado, sujeitam-se aos altos custos decorrentes do Estado Social de Direito¹¹.

Joacir Sevegnani¹² discorda do entendimento de Martins (“rejeição social”), justificando que caso fosse acatado, estar-se-ia considerando que a sociedade somente aceita arcar com os tributos, exclusivamente, pelo temor das medidas coercitivas estatais.

Complementando a crítica, Roberto Wagner Lima Nogueira¹³ considera que a classificação do tributo como uma norma de rejeição social denota uma observação fragmentada do fenômeno tributário, restrita a uma ótica meramente sociológica.

⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva (coordenador). *Curso de Direito Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, pp. 20-22.

⁸ *Ibidem*, p. 20.

⁹ *Ibidem*, p. 25.

¹⁰ ZILVETI, Fernando Aurélio. *Obrigações Tributárias - Fato Gerador e Tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 91.

¹¹ *Idem*.

¹² SEVEGNANI, *op. cit.* (nota 5), p. 132.

¹³ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. “O Dever Fundamental de pagar o Justo Tributo”. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de novembro de 2009.

Atento às mudanças de paradigmas, Renato Lopes Becho assinala:

“Os direitos humanos aplicados na tributação permitem uma nova concepção para o direito tributário, centrada no contribuinte. Se nos direitos humanos o homem substituiu a norma jurídica como maior referência do direito, no direito tributário esse homem é o contribuinte (*lato sensu*). (...) O contribuinte, posto no centro do direito tributário, exige que a tributação não seja mera técnica, mas que seja um ato do Estado que respeite os valores que dão dignidade ao homem. Nesse sentido, a hermenêutica no direito tributário cresce em importância, pelos instrumentais do neoconstitucionalismo.”¹⁴

Tem-se, ainda, Alberto Nogueira, que em contraposição à teoria de rejeição social, acrescenta novos elementos à análise. A partir da identificação do paradigma legal burguês (próprio da constituição dos Estados Nacionais e da lei do Parlamento, como principal fonte jurídica), cujo modelo tem por base uma relação de confronto irreduzível Fisco x Contribuinte, o referido autor aponta a sua superação pela pós-modernidade, com o atual processo de globalização e de regionalizações¹⁵. Assim, para ele, surgem novos paradigmas, novas estruturas jurídicas, cujo modelo se constitui numa estrutura tríplice, em que são protagonistas: o Fisco, o Contribuinte (individual) e o conjunto dos Contribuintes (sociedade). Dessa maneira, além da relação jurídica Fisco x Contribuinte (em que se questiona a obrigação, em cada situação concreta, de determinado contribuinte prestar contas ao Fisco), outra também se faz presente: aquela em que tanto o Fisco tem o dever de exigir de todos os contribuintes o cumprimento das obrigações tributárias, quanto o direito de que todos os contribuintes têm de exigir do Estado a prestação de contas da instituição, cobrança e gestão das receitas tributárias.

No mesmo sentido, Alberto Nogueira afirma que a sociedade atual impõe a prevalência do paradigma constitucional do Estado Democrático de Direito como instrumento da realização da justiça social, notadamente quanto aos direitos sociais, cuja viabilização depende, sobretudo, dos meios materiais oriundos da tributação¹⁶.

E Paulo Bonavides alerta para o risco de destruição do Estado Social brasileiro, cuja consequência seria a perda de mais de cinquenta anos de esforços constitucionais para mitigação do quadro de injustiça provocado pela desigualdade social no Brasil. No entanto, tal fatalidade pode ser combatida se o Estado social se constituir na própria sociedade brasileira concentrada num pensamento de união e apoio aos valores igualitários e humanistas que legitimam a presente Constituição do Brasil¹⁷.

Dessa forma, diante da gravidade da situação por que passa o Estado Fiscal brasileiro, evidenciam-se tanto a necessidade, como a atualidade de se correlacionar o conceito de dever fundamental de pagar imposto elaborado por Casalta Nabais com a própria Constituição Federal de 1988.

¹⁴ *Filosofia do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, pp. 350-351.

¹⁵ NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos Princípios Constitucionais Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008, pp. 17, 172-173.

¹⁶ *Ibidem*, p. 173.

¹⁷ BONAVIDES, *op. cit.* (nota 6), p. 371.

3. Um Dever Fundamental que se depreende da Constituição Federal do Atual Estado Fiscal Brasileiro

Neste ponto, cabe verificar, inicialmente, a conceituação de dever constitucional de pagar tributos, elaborada por Heleno Taveira Tôrres. Afirmo o autor:

“Como é sabido, no Brasil, o dever de pagar tributos deriva da repartição constitucional de competências, porquanto, se às pessoas políticas cabe o dever legislativo de cobrá-los, com o objetivo de cumprir suas funções constitucionais, ao cidadão vige o dever de contribuir ao sustento de tais gastos, em favor da coletividade. Que as normas tributárias possuam um caráter de ordem pública instrumental de extrema relevância, porque se destinam à criação das condições suficientes ao financiamento do Estado, isso é indiscutível.”¹⁸

No mesmo sentido, Ricardo Lobo Torres constrói sua definição conceitual de tributo:

“Tributo é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.”¹⁹

E, adaptando sua definição ao imposto, Lobo Torres afirma:

“(Imposto) é o dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas liberdades fundamentais, sob a diretiva do princípio constitucional da capacidade contributiva e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado, independentemente de qualquer atividade estatal em seu benefício, o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição.”²⁰

Também, na mesma corrente de interpretação encontram-se Douglas Yamashita em coautoria com Klaus Tipke:

“O dever de pagar impostos é um dever fundamental. O imposto não é meramente um sacrifício, mas, sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos. O Direito Tributário de um Estado de Direito não é Direito técnico de conteúdo qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores. O Direito Tributário afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros. É Direito da coletividade.”²¹

¹⁸ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito Tributário e Direito Privado*. São Paulo: RT, 2003, p. 16.

¹⁹ TORRES, *op. cit.* (nota 3), p. 371.

²⁰ *Ibidem*, p. 373.

²¹ TIPKE, Klaus; e YAMASHITA, Douglas. *Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva*. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 15.

Por outro lado, na doutrina brasileira, também há visão discordante da teoria do dever fundamental de pagar impostos.

Fernando Aurélio Zilveti, tendo por referência o Estado Fiscal, adota como paradigma o denominado Estado Possível. Trata-se, na visão de Zilveti, da busca de uma superação positiva do Estado Social, cuja atuação na economia, a pretexto de garantir direitos fundamentais, acaba por limitá-los, diante da escassez dos recursos públicos e da saturação do sistema tributário. Tal intervenção, constante em grande parte dos países ocidentais, por ter se afastado dos princípios do Direito Tributário merece, em sua opinião, repúdio²².

Os elementos apresentados por Zilveti corroboram com a visão esposada por Ricardo Lobo Torres e Joacir Sevegnani, a respeito das particularidades do Estado Fiscal brasileiro, que convive com as diversas características do patrimonialismo luso-brasileiro²³, cuja tributação recai sobre as classes com menor poder aquisitivo, enquanto que as de maior capacidade contributiva são privilegiadas²⁴.

Zilveti considera, ainda, que há direitos que não correspondem a deveres (por exemplo, os direitos fundamentais), bem como há deveres que não guardam correspondência com direito algum (como os deveres tutelados pelo Direito Administrativo)²⁵.

Também neste ponto se verifica a concordância com a posição de Casalta Nabais que, não obstante, se coloque contrário ao liberalismo do século XIX (que só conhece direitos, esquecendo-se da responsabilidade comunitária dos indivíduos), assim se expressa:

“Mas é evidente que a argumentação liberal contra os deveres apenas é válida face aos deveres correlativos dos direitos fundamentais, face aos deveres que podemos designar por ‘deveres de direitos fundamentais’. Na verdade, ela não atinge os verdadeiros deveres fundamentais, os deveres fundamentais aqui tidos em consideração que constituem uma categoria ou figura autônoma.

Com efeito, justamente porque aqueles deveres são deveres correlativos de direitos, compreende-se que eles dispensem a sua previsão constitucional directa ou expressa. Na verdade, constituindo a parte ou a face passiva de cada um dos direitos fundamentais, eles estão constitucionalmente previstos nas normas que consagram os correspondentes direitos.”²⁶

No entanto, aqui residem as divergências: (a) Zilveti entende que os deveres cívicos ou de atendimento às autoridades fiscais não pressupõem a existência de direitos correspondentes; (b) considera como falacioso o argumento de que aos direitos fundamentais correspondam obrigações cívicas, pois a proteção de interesses dos tutelados se realiza por meio da imposição de deveres ao Estado; e (c) a seu ver, a lei não provoca o surgimento de direito à observância dos deveres que ela impõe, seja do lado do Estado, ou do lado do contribuinte. Tais considerações o

²² ZILVETI, *op. cit.* (nota 10), pp. 90-91.

²³ TORRES, *op. cit.* (nota 4), p. 151.

²⁴ SEVEGNANI, *op. cit.*, (nota 5), pp. 214-215.

²⁵ ZILVETI, *op. cit.* (nota 10), pp. 91-92.

²⁶ NABAIS, *op. cit.* (nota 2), pp. 167-168.

fazem concluir que não se sustenta qualquer teoria que venha a propor ao contribuinte dever fundamental de pagar tributos, como prega Casalta Nabais²⁷.

Com efeito, de tais posições não partilha Casalta Nabais, pois o autor português entende que apesar dos deveres fundamentais constituírem uma categoria jurídica constitucional autônoma, ela mesma integra o domínio ou matéria dos direitos fundamentais, já que polariza todo o estatuto constitucional (ativo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Assim, ao contrário da visão de Zilveti, o próprio indivíduo é entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa não subjugada ao individualismo possessivo da pós-modernidade²⁸.

Nesse sentido, Nabais acompanha a posição do constitucionalista português J. J. Gomes Canotilho, que afirma, quanto ao significado dos deveres fundamentais num Estado Democrático de Direito:

“(...) eles colocam, tal como os direitos, problemas de articulação e de relação do indivíduo com a comunidade. (...) a fórmula constitucional não significa (...) a simetria de direitos e deveres mas estabelece um fundamento claro, isto é, uma base de legitimação, para os deveres fundamentais. O fundamento constitucional (...) é (...) radicar posições de direitos fundamentais ancorados na liberdade, na dignidade da pessoa humana, na igualdade no direito e através do direito. É nesse sentido que se defende serem os deveres fundamentais um ‘capítulo dos próprios direitos fundamentais’.”²⁹

Nabais aponta, ainda, que: “o Estado moderno apresenta-se por toda a parte como um “estado fiscal”, ou seja, como um Estado que tem por suporte financeiro determinante ou típico a figura dos impostos”³⁰. Dessa forma, o referido autor considera, em contraposição ao afirmado por Zilveti, que:

“(...) o Estado fiscal não se apresenta, nem pode se apresentar, como contraposto ao Estado de direito, já que ele constitui, se não o único, pelo menos um dos mais genuínos e típicos suportes financeiros pelo qual passa a efectiva realização da idéia concretizada no Estado de direito. Um aspecto que é importante salientar e que salta à vista sobretudo quando o Estado fiscal é perspectivado a partir dos cidadãos. Na verdade, numa tal perspectiva, a ideia de Estado fiscal concretiza-se no princípio da liberdade.”³¹

Assim, para Nabais, os atuais impostos são um preço que se paga para se ter a sociedade atual, por se dispor de uma sociedade assente na ideia de liberdade, no prévio reconhecimento dos direitos, liberdade e garantias fundamentais dos indivíduos e suas organizações. O autor conclui que os impostos devem se constituir num preço aceitável, por ser limitado; num preço que as muitas sociedades antecessoras gostariam de ter pago e que algumas das atuais não se negariam a suportar³².

²⁷ ZILVETI, *op. cit.* (nota 10), p. 92.

²⁸ NABAIS, *op. cit.* (nota 2), 2007, p. 169.

²⁹ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 531-532.

³⁰ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 5ª ed. Coimbra: Almedina, 2009, pp. 127-128.

³¹ *Ibidem*, p.128.

³² *Ibidem*, p.128.

O ponto de vista de Zilveti também não é acompanhado por Joacir Sevegnani. Diz este último autor:

“(...) a cidadania não se esgota com a fruição de direitos civis, políticos e sociais, mas se amplia para exigir também do cidadão, o cumprimento dos deveres fundamentais. Sob o ponto de vista do financiamento dos serviços públicos, o dever de pagar tributos apresenta-se como um dos sustentáculos centrais dos poderes estatais. Evidencia-se então um forte elo de ligação entre os deveres e os direitos fundamentais. Nesta linha, os tributos passam a ser concebidos não mais sob um enfoque individual de quem contribui, mas por meio de uma relação indissociável do coletivo. Pagar tributos ou zelar pelo cumprimento desta obrigação é um dever que está vinculado à noção de cidadania plena.”³³

Assim, Joacir conclui que:

“o dever fundamental de pagar tributos é decorrência da opção por um Estado Fiscal, onde o fortalecimento da cidadania depende tanto das ações dos poderes públicos, como dos cidadãos. Enquanto àqueles, compete zelar pelo exercício e garantia dos direitos fundamentais e pela justa aplicação dos recursos arrecadados, a estes incumbe o dever de pagar os tributos ou, na condição de consumidores de produtos ou serviços, exercitarem os deveres que contribuem para a realização da obrigação.”³⁴

Também opositor à tese de “rejeição social” de Ives Gandra, Roberto Wagner Lima Nogueira afirma que, dentre outros princípios constitucionais, tais como: capacidade contributiva (artigo 145, parágrafo 1º); legalidade tributária (artigo 150, I); anterioridade tributária (artigo 150, III, *b*); isonomia tributária (artigo 150, II) -, deve ser destacado o da liberdade fiscal que, ainda que não clarificado textualmente na Constituição Federal, decorre dos direitos, garantias e deveres nela adotados (artigo 5º, parágrafo 2º). O autor considera que tal princípio é, ao mesmo tempo, um direito fundamental e um dever fundamental. Como dever fundamental: o cidadão-contribuinte submete-se a uma ética de conduta que o norteia em direção ao dever fundamental de pagar tributos, segundo a sua capacidade contributiva. E como direito fundamental, o Estado é constitucionalmente obrigado a reconhecer a opção fiscal adotada pelo contribuinte quando no limite de sua capacidade contributiva, mediante o devido processo legal³⁵.

Roberto Wagner Nogueira afirma, ainda, que o princípio do dever fundamental de pagar o justo tributo tem sua base empírica no artigo 3º, I, da Constituição Federal (construção de uma sociedade livre, justa e solidária) e principalmente nos artigos constitucionais que distribuem competência tributária aos entes da Federação. Explica o autor que, na medida em que a União tem competência tributária para instituir impostos sobre a importação de produtos estrangeiros (artigo 153, I), o contribuinte tem o dever fundamental de pagar o justo imposto sobre a impor-

³³ SEVEGNANI, *op. cit.* (nota 5), pp. 131-132.

³⁴ *Ibidem*, pp. 133-134.

³⁵ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. “Valores Jurídico-tributários Implícitos na Linguagem do Texto Constitucional”. *Jus Navigandi* nº 123, ano 8. Teresina, 5 de novembro de 2003. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=4467>. Acesso em 15 de novembro de 2009.

tação e isto se dá com os outros impostos e demais tributos do sistema tributário nacional. Dessa forma, conclui que a cada competência tributária corresponde um dever fundamental do cidadão-contribuinte³⁶.

Ricardo Lobo Torres, corroborando com a linha interpretativa de Canotilho e Nabais, afirma que:

“Os deveres fundamentais do cidadão, como o de prestar o serviço militar, participar das reuniões do júri ou pagar tributos, radicam na Constituição. Todos eles são ‘constituídos’ no espaço aberto pela liberdade individual: na parte que excede à liberdade reservada pelos indivíduos no pacto social é que se oferece a oportunidade para a Constituição impor deveres fundamentais.”³⁷

Lobo Torres entende que o ordenamento tributário constitucionaliza deveres tributários do cidadão, e não direitos, exceto quando estes estão em correspondência direta aos deveres. Assim, as obrigações tributárias nascem com a Constituição e através dela. Não são preexistentes³⁸.

O autor explicita, ainda, que “o poder de tributar surge da Constituição Tributária, especialmente no artigo 145, que desenha o sistema de tributos e nos artigos 153 a 156, que outorgam a competência tributária à União, aos Estados e aos Municípios”³⁹.

Por entender que o poder de tributar nasce no espaço aberto pela liberdade, Lobo Torres aponta que a sua verdadeira sede encontra-se na Declaração dos Direitos Fundamentais (artigo 5º do texto da Constituição Federal de 1988) e o seu contraponto fiscal, na Declaração dos Direitos do Contribuinte e de suas garantias (artigos 150 a 152). Assim, as raízes do referido poder encontram-se nos incisos XXII e XXIII do artigo 5º - no direito de propriedade/livre iniciativa e sua função social, base econômica para a imposição fiscal. Logicamente, devido à sua própria gênese, os tributos, como deveres fundamentais, sofrem suas limitações ditadas pela reserva da liberdade declarada na própria Constituição: imunidades e proibição de desigualdade (privilégios ou discriminações)⁴⁰.

Assim, nas palavras de Lobo Torres: “Somente no espaço aberto pelas liberdades na Declaração de Direitos pode a Constituição do Estado Fiscal iniciar a constitucionalização dos deveres, que se completará sob a reserva da lei formal.”⁴¹

Portanto, pode-se concluir que no Estado Fiscal brasileiro, o poder de tributar se apresenta, explicitamente, na repartição de competência tributária dos artigos 145, 153 a 156 da Constituição Federal de 1988 e que o conceito de dever fundamental de se pagar tributos está implícito aos citados artigos, inerente que é a cada uma das competências constitucionais previstas. Complementarmente, quanto à sua essência constitucional, o conceito de dever fundamental de se pagar impos-

³⁶ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. “O Dever Fundamental de pagar o Justo Tributo”. Disponível em: <http://www.mundojuridico.adv.br>. Acesso em 15 de novembro de 2009.

³⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. V. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, pp. 311-312.

³⁸ *Ibidem*, p. 312.

³⁹ *Ibidem*, p. 312.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 313.

⁴¹ *Ibidem*, p. 314.

tos tem sua sede radicada: (a) no artigo 3º, inciso I (construção de uma sociedade livre, justa e solidária); (b) no artigo 5º, parágrafo 2º (princípio implícito da liberdade fiscal); e, finalmente, (c) no artigo 5º, incisos XXII e XXIII (direito de propriedade/libre iniciativa e sua função social).

4. Os Impostos como Fonte Preponderante de Financiamento das Despesas Públicas Nacionais

Como já afirmado, Casalta Nabais considera que os deveres fundamentais consistem numa categoria jurídico-constitucional própria e autônoma em relação aos direitos fundamentais.

A partir dessa ideia, Marcelo Martins Altoé desenvolve reflexões baseadas na classificação dos tributos sob o seu aspecto material, ou seja, quanto à hipótese de incidência para defini-los vinculados ou não vinculados, chegando à seguinte conclusão:

“(...) tratando-se de imposto, espécie do gênero tributo, que possui a característica da obrigação correspondente ter por hipótese de incidência uma situação que é independente a qualquer atividade estatal específica em prol dos contribuintes, acreditamos não haver maiores questionamento sobre a autonomia deste dever; em relação a qualquer direito”⁴².

O autor também entende que taxas, empréstimos compulsórios e contribuições de melhoria, por possuírem por hipótese de incidência uma situação que é dependente de uma atividade específica, constituem-se em deveres não autônomos em relação aos direitos. E, por último, em relação às demais contribuições, que ora possuem características de imposto, ora de taxa, sua autonomia é relativa, conforme o caso concreto⁴³.

De forma complementar, Rogério Dias Correia assinala que os instrumentos de obtenção de receitas tributárias (impostos, taxas e contribuições de melhoria) devem ser considerados conforme sua natureza jurídica específica de tributo; ou seja, de acordo com o fato gerador da respectiva obrigação e não com base no *nomen iuris* que lhe é dado. Assim, o autor, ao procurar confirmar qual espécie tributária tem preponderância no financiamento das despesas públicas, com base nos dispositivos constitucionais correlatos, afirma que:

“O art. 196 aduz que a saúde é direito de todos e dever do Estado, o que faz pressupor a gratuidade dos serviços públicos de saúde; o art. 203 assegura a assistência social aos necessitados independentemente de contribuição à seguridade social, prevendo, inclusive, o direito a percepção de um salário mínimo a título de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios para prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, nos termos da lei (inciso V); o art. 205 preconiza que a educação é um direito de todos e dever do Estado e da família, garantindo-se a gratuidade do ensino público em estabelecimentos oficiais (inciso IV).

⁴² ALTOÉ, Marcelo Martins. *Direito versus Dever Tributário. Colisão de Direitos Fundamentais*. São Paulo: RT, 2009, p. 79.

⁴³ *Ibidem*, p. 80.

Já o art. 208 determina que o dever do Estado com a educação será efetivado mediante a garantia de: I - ensino fundamental, obrigatório e gratuito, assegurada, inclusive, sua oferta gratuita para todos os que a ele não tiveram acesso na idade própria e, II - progressiva universalização do ensino médio gratuito, sendo que o § 1º do mesmo artigo reforça que o acesso ao ensino obrigatório e gratuito é direito público subjetivo; o art. 5º, inciso LXXIV, preceitua que ‘o Estado prestará assistência jurídica integral e gratuita aos que comprovarem insuficiência de recursos’.

Como se pode perceber, muitas destas tarefas atribuídas ao Estado como, por exemplo, os serviços de saúde e educação, poderiam ser financiadas por meio da instituição de taxas, uma vez que atendem aos requisitos do art. 145, inciso II. Todavia, a CF estabeleceu expressamente a gratuidade de tais serviços, o que induz a aceitar que essas tarefas estatais sejam financiadas através dos impostos. Outrossim, nos artigos 157 ao 162, que versam sobre a repartição das receitas tributárias entre os entes federais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), fala-se expressamente na repartição do produto da arrecadação dos impostos, o que manifesta sua indiscutível preponderância nas receitas públicas.

Ademais, o art. 212 da CFB determina que: A União aplicará, anualmente, nunca menos de dezoito, e os Estados, o Distrito Federal e os Municípios vinte e cinco por cento, no mínimo, da receita resultante de impostos, compreendida a proveniente de transferências, na manutenção e desenvolvimento do ensino. O art. 198, § 2º, da CFB, também determina um percentual mínimo dos impostos a ser aplicados nos serviços de saúde. Por outro lado, vimos que as taxas e contribuições de melhoria, como tributos vinculados, só podem ser instituídas em situações bastante peculiares e específicas preceituadas expressamente na CF. Logo, as taxas e contribuição de melhoria não podem ser instituídas para financiar as despesas gerais do Estado.”⁴⁴

Assim, o autor conclui que, embora a Constituição Federal preveja a existência de três espécies tributárias, uma interpretação sistemática do artigo 5º, inciso LXXIV; dos artigos 157 a 162; do artigo 196; do artigo 198, parágrafo 2º; do artigo 203, inciso V; do artigo 205, inciso IV; do artigo 208, incisos I e II, e parágrafo 1º e, ainda, do artigo 212 -, não deixa dúvidas de que o Estado brasileiro é um Estado Fiscal porque os impostos são a fonte preponderante de obtenção das receitas públicas, inclusive quanto à sua repartição entre os entes federativos, para o financiamento das despesas públicas gratuitas⁴⁵.

Constata-se, assim, que vários doutrinadores nacionais convergem no sentido de aceitar a aplicação do conceito de dever fundamental de pagar impostos, já que, como visto, se coaduna, perfeitamente, com a Constituição brasileira de 1988.

⁴⁴ CORREIA, Rogério Dias. “O Estado Fiscal. Uma Abordagem Jurídico-constitucional a Luz do Direito Brasileiro e do Direito Português”. *Espaço Democrático de Estudos de Direito Tributário do Prof. Reginaldo Paiva Barros*, 25 de maio de 2009. Disponível em <http://profreginaldopaivabarros.blogspot.com/2009/05/o-estado-fiscal-uma-abordagem-juridico.html>. Acesso em 1º de fevereiro de 2010.

⁴⁵ *Idem*.

5. O Alcance do Dever Fundamental de pagar Impostos

Casalta Nabais chama atenção ao profundo alcance do dever fundamental de pagar impostos. Inicialmente significa que “a nenhum membro da comunidade pode ser permitido excluir-se de contribuir para o suporte financeiro da mesma, na medida da respectiva capacidade contributiva, incumbindo, por conseguinte, ao estado obrigar todos a cumprir o referido dever”⁴⁶. Assim o autor identifica também que cada contribuinte possui, simultaneamente, o dever de contribuir para a sua comunidade e o direito de exigir que todos os demais membros também contribuam⁴⁷.

Aponta Nabais que de tal ideia decorrem importantes consequências, tais como: o reconhecimento da legitimidade ativa aos contribuintes para impugnação administrativa e/ou judicial dos atos ilegais de não tributação ou de tributação menor, tanto em procedimento de liquidação de impostos, como em procedimentos de reconhecimento de benefícios fiscais. Consubstancia-se, assim, na atribuição de uma “ação popular” aos contribuintes efetivos em face do Estado diante de atos ou omissões ilegais (não tributação, tributação menor, benefícios fiscais injustos etc.). Além disso, à “ação popular” poderia estar associada uma recompensa fiscal em favor dos autores proporcional à receita efetivamente recuperada na correspondente impugnação. Assim, estar-se-ia combatendo com efetividade a fraude e a evasão fiscais⁴⁸.

Acrescente-se ainda, que os embasamentos constitucionais tributários aqui identificados podem servir de complemento e de reforço à atuação do Ministério Público na defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis. O mesmo vale para as Autoridades Fiscais da Administração Pública, no lançamento, na constituição e no julgamento do crédito tributário.

Como as causas da resistência fiscal no Brasil não estão circunscritas tão somente a uma concepção individualista de vida social, cabe assinalar, em apertada síntese, o que Joacir Sevegnani aponta como os eixos temáticos a serem adotados para a superação de tal resistência: (a) consolidação do Estado Democrático de Direito; (b) fortalecimento da solidariedade social; (c) política fiscal portadora de um sentido ético, e (d) difusão da educação fiscal⁴⁹.

Tais são os instrumentos para a transformação do atual modelo tributário brasileiro, injusto e desagregador, para outro em que os cidadãos atuem entre si de forma solidária, bem como o Estado e a Sociedade se pautem numa mútua colaboração e numa nova compreensão dos deveres fundamentais, dentre eles o de pagar imposto, a guiar as relações jurídicas tributárias em direção a uma efetiva justiça fiscal no País⁵⁰.

⁴⁶ NABAIS, *op. cit.* (nota 2), 2007, p. 192.

⁴⁷ *Idem.*

⁴⁸ *Ibidem*, pp. 192-193.

⁴⁹ SEVEGNANI, *op. cit.* (nota 5), pp. 215-216.

⁵⁰ *Ibidem*, p. 216.