

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-graduação em Direito

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E SUAS
POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS**

Leonardo Varella Giannetti

Belo Horizonte

2011

Leonardo Varella Giannetti

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E SUAS
POSSÍVEIS CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Linha de pesquisa: Estado, Constituição e Sociedade no Paradigma do Estado Democrático de Direito.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi

Belo Horizonte

2011

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

G433d Giannetti, Leonardo Varella
O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas.
/ Leonardo Varella Giannetti. Belo Horizonte, 2011.
295f.

Orientador: Marciano Seabra de Godoi
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito.

1. Direito tributário. 2. Estado de direito. 3. Brasil. I. Godoi, Marciano Seabra de. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

CDU: 336.2

Leonardo Varella Giannetti

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E SUAS POSSÍVEIS
CONSEQUÊNCIAS PRÁTICAS**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito.

Marciano Seabra de Godoi (orientador) – PUC MINAS

Flávio Couto Bernardes – PUC MINAS

José Casalta Nabais (Universidade de Coimbra)

Hugo de Brito Machado Segundo (UFC) - suplente

Belo Horizonte, 21 de março de 2011.

Dedico esta dissertação à minha querida esposa, Flávia, cujo carinho e incentivo proporcionaram a realização deste trabalho.

Aos meus filhos, Lucas e Mateus, anjos que guardam nossa casa e cujos sorrisos alegram nosso coração.

Ao meu pai, Américo, e à minha mãe, Elaene, por tudo que me proporcionaram e por mostrarem a importância do estudo na nossa vida, seja em que fase desta for.

Aos meus irmãos, Renê, Júnia, Alexandre e Jaqueline, que sempre estiveram por perto e colaboraram, cada um, com seu jeito, para a minha formação humana.

Ao José Arthur e à Maria Fernanda, por terem me proporcionado o desenvolvimento profissional e a oportunidade de participar de uma grande empreitada, que é a advocacia.

Ao meu sogro, Sidney, e ao seu irmão, Roodney, dois grandes amigos, que me ensinaram muito com suas experiências de vida.

AGRADECIMENTOS

Esse trabalho certamente decorre de um esforço que não teria sido concretizado sem a presença de algumas pessoas.

Inicialmente, agradeço à minha esposa, Flávia, pela compreensão e incentivo, pois vários foram os momentos em que eu me ausentei do convívio familiar para estudar e redigir a presente dissertação.

Agradeço também ao Professor Marciano, pela formidável orientação dada, não só pela paciência, mas também pelos ensinamentos, debates e indicação precisa de sugestões, ideias e esclarecimentos, sempre a tempo e modo, extremamente importantes para a realização deste trabalho. Apesar de conhecê-lo há mais de dez anos e já saber de toda a sua competência e zelo, ele conseguiu me surpreender.

Agradeço também aos Professores Álvaro Ricardo de Souza Cruz, José Adércio Leite Sampaio e Antônio Cota Marçal pelos valiosos ensinamentos dados nas aulas do curso de Mestrado, com opiniões firmes e bem fundamentadas, mas também sempre abertos ao debate.

RESUMO

A presente dissertação de mestrado trata do dever fundamental de pagar tributos, um tema que, no âmbito do Direito Tributário brasileiro, vem sendo pouco estudado. O objetivo deste trabalho é justamente pesquisar os deveres fundamentais e procurar desmitificar tal termo, trazendo argumentos no sentido de comprovar que o dever fundamental de pagar tributos existe no texto constitucional brasileiro e que não é sinônimo de tributação desmedida ou que não observa os direitos dos contribuintes. Pretendemos demonstrar neste trabalho que paradigma do Estado Democrático de Direito exige compreender o fenômeno tributário de outra forma: ao invés de encarar o tributo como uma norma de rejeição social, devemos, segundo a ótica desenvolvida neste trabalho, entender o tributo como um dever fundamental, inerente à cidadania e decorrente da solidariedade e que busca servir como um instrumento adequado e necessário para possibilitar a transformação social. Buscamos também aduzir argumentos no sentido de que o Direito Tributário não deve ser visto ou interpretado de forma apartada e isolada, mas, ao contrário, de forma sistêmica e dentro do contexto constitucional atual. Nós nos propusemos a estudar com mais profundidade, como uma das consequências práticas da adoção dessa tese, a possível e necessária flexibilização do sigilo bancário frente à administração tributária. Tal questão possui atualidade, pois ela não está definida no âmbito do Supremo Tribunal Federal, apesar de ter sido debatida recentemente no seu Plenário. Com base no referencial dogmático e jurisprudencial, nos filiamos à tese de que a administração tributária pode obter diretamente – ou seja, sem a intervenção prévia do Poder Judiciário – informações resguardadas em segredo pelas instituições financeiras.

PALAVRAS CHAVES: DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS – ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO – DIREITO FUNDAMENTAL - SIGILO BANCÁRIO.

ABSTRACT

The following thesis concerns about the fundamental duty of paying taxes, a theme that among the Brazilian Tax Law has been forgotten. This piece's focus is to research about these basics duties and attempt to demystify this term, adding some arguments to demonstrate that the legal duty of paying taxes does exist in the Brazilian constitutional text and that it isn't a synonymous of over taxing or overlapping the contributors rights. In this essay, we search to elucidate that for a better comprehension of the Democratic State of Law paradigm is necessary to modify the common perspective about the taxes existence: Opposite of seeing the taxes as a rule rejected by the society, we should, pursuing this work view, understand it as a basic duty, intrinsic to citizenship and an important tool to enable social transformation. Other than that, we intent to justify in the sense that the Tax Law shouldn't be interpreted as an isolate subject, but opposite of that, systemicly as a part of the recent constitutional context. Indeed, a concrete consequence of proceeding this thesis, is a potential and needed loosening of bank secrecy law to enlarge the tax administration. This theme yet is not defined by our Supreme Court, although it has been recently discussed. Based on jurisprudences and with an dogmatise focus, we regard to the thesis that the Taxes Administration can and should obtain private information directly from the Financial Institutions, without asking Court's permission.

KEYWORDS: FUNDAMENTAL DUTY OF PAYING TAXES – DEMOCRATIC STATE OF LAW- FUNDAMENTAL HUMAN RIGHTS - BANK SECRECY

LISTA DE SIGLAS

ADCT –	Ato das Disposições Constitucionais Transitórias
ADI -	Ação Direta de Inconstitucionalidade
ADIMC –	Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade
Ag(Rg)/REsp-	Agravo (Regimental) em Recurso Especial
ANATEL -	Agência Nacional de Telecomunicações
CIDE –	Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico
COFINS –	Contribuição Social para a Seguridade Social
CF/88 –	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
CRP –	Constituição da República Portuguesa
CSL -	Contribuição Social sobre o Lucro
CTN –	Código Tributário Nacional
DRU –	Desvinculação das Receitas da União
EC –	Emenda Constitucional
FUST –	Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações
FUNTEL -	Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações
IBAMA -	Instituto Brasileiro do Meio Ambiente e dos Recursos Naturais Renováveis
IBGE –	Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
LC -	Lei Complementar
MS -	Mandado de Segurança
MP –	Medida Provisória
PET -	Petição (STF)
PIS –	Programa de Integração Social
RE –	Recurso Extraordinário
REsp –	Recurso Especial
RMS –	Recurso Ordinário em Mandado de Segurança
STA –	Supremo Tribunal Administrativo
STJ –	Superior Tribunal de Justiça
STF –	Supremo Tribunal Federal
TCFA -	Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental
TC –	Tribunal Constitucional Português
UFPR –	Universidade Federal do Paraná

SUMÁRIO

1.	INTRODUÇÃO.....	11
2.	OS DEVERES FUNDAMENTAIS: UM TEMA ESQUECIDO NO DEBATE CONSTITUCIONAL BRASILEIRO.....	15
2.1.	Introdução.....	15
2.2.	O unilateralismo dos direitos fundamentais.....	16
2.3.	Os deveres fundamentais: evolução e importância no cenário jurídico atual.....	19
2.4.	Os deveres fundamentais e a busca por sua autonomia.....	25
2.4.1	<i>Suporte fático restrito e amplo dos Direitos Fundamentais: a influência das teorias interna e externa no debate dos deveres fundamentais</i>	25
2.4.2	<i>A tese de Vieira de Andrade: limites imanentes e possibilidade de restrição legal aos direitos fundamentais</i>	31
2.4.3.	<i>Deveres fundamentais: restrições ou limites imanentes aos direitos fundamentais?</i>	34
2.4.4.	<i>As possíveis relações entre os deveres fundamentais e os direitos fundamentais</i>	39
2.4.5.	<i>Ideia central dos deveres fundamentais</i>	44
2.5.	Características dos deveres fundamentais.....	45
2.5.1.	<i>Posições jurídicas passivas</i>	45
2.5.2	<i>Deveres fundamentais e intervenção do Estado na propriedade</i>	47
2.5.3.	<i>Dever de pagar impostos: uma situação de sujeição ou uma posição necessária e essencial para a sociedade e para o Estado?</i>	51
2.5.4	<i>Universalidade e generalidade como características dos deveres fundamentais</i>	55
2.6.	Tipologia dos deveres fundamentais.....	59
2.6.1.	<i>Deveres positivos e deveres negativos</i>	60
2.6.2.	<i>Deveres autônomos e deveres não autônomos</i>	61
2.6.3.	<i>Os deveres e sua relação com os direitos fundamentais</i>	63
2.7.	Os titulares ativos e os destinatários passivos dos deveres fundamentais	69
2.8.	A participação do Poder Legislativo na concretização dos deveres fundamentais.....	72
2.9.	A importância do tema.....	79
3 -	O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA OBRA DE JOSÉ CASALTA NABAIS.....	81
3.1.	Introdução.....	81
3.2.	Estado Fiscal e Dever Fundamental de pagar tributos: uma nova visão da relação jurídica tributária.....	82
3.3.	Dever fundamental de pagar impostos e não tributos: o entendimento de José Casalta Nabais.....	86
3.3.1.	<i>A importância do imposto no Estado Democrático de Direito</i>	87

3.3.2	<i>Estado Fiscal não é Estado suportado por tributos bilaterais.....</i>	90
3.4.	A face fiscal do Estado Democrático de Direito.....	91
3.5.	Há mudanças na visão do fenômeno tributário em razão da característica do tributo como dever fundamental?.....	94
3.5.1	<i>A preocupação com o tamanho da carga fiscal no Estado Democrático: O Estado Fiscal necessita e garante a livre iniciativa e a economia de mercado...</i>	95
3.5.2.	<i>A existência do dever fundamental de pagar impostos não significa que o Poder Tributário não tenha limites.....</i>	100
3.5.3.	<i>A crítica à legalidade e a possibilidade de haver conceitos indeterminados</i>	103
3.5.4.	<i>A luta contra a fraude à lei tributária.....</i>	106
3.5.5.	<i>Analogia e Direito Tributário.....</i>	110
3.5.6.	<i>A segurança jurídica e a necessidade de proteção da boa-fé do contribuinte</i>	112
3.5.7	<i>A preocupação com a igualdade.....</i>	115
3.5.8.	<i>Capacidade contributiva e sua ligação com a igualdade.....</i>	117
3.5.9.	<i>Tributação, eficiência e praticidade.....</i>	122
3.5.10.	<i>Até onde os direitos, liberdades e garantias fundamentais limitam o poder de tributar?.....</i>	125
3.5.11.	<i>O Estado Social e sua influência no conteúdo normativo do dever fundamental de pagar impostos.....</i>	137
3.5.12.	<i>Coerência e unidade sistêmica.....</i>	141
3.5.12.1.	<u>A flexibilização do sigilo bancário para a Administração Tributária..</u>	143
3.5.13	<i>Extrafiscalidade e sua importância no Estado Democrático de Direito..</i>	149
3.6.	Conclusão.....	153
4.	O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS NO BRASIL	156
4.1.	Introdução.....	156
4.2.	Influências da Constituição Portuguesa e Espanhola sobre o texto constitucional brasileiro promulgado em 1988.....	156
4.3.	O Estado Brasileiro como Estado Fiscal.....	170
4.4.	O perfil do dever fundamental de pagar tributos.....	177
4.5.	Interesse público, interesse da arrecadação e o dever fundamental de pagar tributos: as críticas feitas por Raquel Cavalcanti Ramos Machado.....	182
4.6.	O princípio da solidariedade.....	188
4.7	Dever fundamental como referencial teórico: a leitura integral do texto constitucional.....	194
4.8.	O alcance dos princípios na interpretação tributária: algumas considerações frente as correntes doutrinárias brasileiras.....	202
4.8.1.	<i>A posição da professora Misabel Derzi.....</i>	204
4.8.2.	<i>A posição de Raquel Machado.....</i>	207
4.8.3	<i>Posições mais extremadas.....</i>	207
4.8.3.1.	<u>Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado.....</u>	207
4.8.3.2.	<u>Sacha Calmon Navarro Coelho.....</u>	211
4.8.4.	<i>Autores que trataram com mais profundidade o dever fundamental de pagar tributos: Marciano Buffon e Maria Luíza Pessoa Vianna de Mendonça.....</i>	214
4.8.5.	<i>Nossa visão: a busca por um pensamento mais harmônico e coerente do texto constitucional.....</i>	218

5.	A QUESTÃO DO SIGILO BANCÁRIO E SUA Oponibilidade AO FISCO.....	221
5.1	Algumas considerações sobre a LC 105/2001.....	221
5.2.	A posição da doutrina pátria tradicional.....	225
5.3.	A posição do Supremo Tribunal Federal.....	227
5.3.1.	<i>A recente manifestação do Supremo Tribunal Federal: RE 389.808 (caso GVA), julgado em dezembro de 2010.....</i>	231
5.3.1.1.	<u>Ministro Marco Aurélio.....</u>	234
5.3.1.2.	<u>Ministro Dias Toffoli.....</u>	236
5.3.1.3.	<u>Ministra Cármen Lúcia.....</u>	236
5.3.1.4.	<u>Ministro Ricardo Lewandowski.....</u>	237
5.3.1.5.	<u>Ministro Carlos Ayres Britto.....</u>	237
5.3.1.6.	<u>Ministro Gilmar Mendes.....</u>	238
5.3.1.7.	<u>Ministra Ellen Gracie.....</u>	240
5.3.1.8.	<u>Ministro Celso de Mello.....</u>	243
5.3.1.9.	<u>Ministro César Peluso.....</u>	243
5.4.	Intimidade e privacidade: proteção constitucional relativa e que não só admite como impõe diferentes graus de intervenção estatal.....	244
5.5.	O dever fundamental de pagar tributos como referencial constitucional necessário de ser considerado no âmbito normativo do direito à intimidade e privacidade.....	252
5.6.	A experiência espanhola e a importância do Direito Comparado....	261
6.	CONCLUSÃO.....	266
	REFERÊNCIAS.....	270

1. INTRODUÇÃO

Atualmente, diversos temas de Direito Tributário estão em voga na discussão doutrinária e na jurisprudência pátria, especialmente dos Tribunais Superiores. Uma rápida pesquisa no sítio do STF na *internet* demonstra que a matéria tributária é alvo de diversos processos, sendo discutida tanto em grau de recurso extraordinário (controle difuso) como em ações diretas e declaratórias de constitucionalidade (controle concentrado). É comum também vermos nos jornais e nos boletins de jurisprudência notícias de julgamentos de relevância nacional envolvendo a matéria tributária.

A presente dissertação de mestrado busca contribuir na investigação de um tema que, no âmbito nacional, vem sendo **pouco** estudado, qual seja o *dever fundamental de pagar tributos*.

Falar em dever fundamental de pagar tributos muitas vezes soa como uma tese *fiscalista* para parte da doutrina tradicional brasileira. Outra parte da dogmática jurídica manifesta claras *reservas* em relação à adoção de tal tese.

Diante desse quadro, o objetivo deste trabalho é justamente pesquisar os deveres fundamentais e procurar desmitificar tal termo, trazendo argumentos no sentido de comprovar que o dever fundamental de pagar tributo existe no texto constitucional brasileiro e que não é sinônimo de tributação desmedida ou que não observa os direitos dos contribuintes.

Buscamos demonstrar que a adoção dessa tese gera consequências práticas na interpretação e no estudo dos institutos do Direito Tributário ¹, sendo que não se trata de apenas um nome mais “pomposo” para tratar o fenômeno tributário.

Apesar de haver outras tantas questões de igual importância, nós nos propusemos a estudar com mais profundidade, como uma das consequências práticas da adoção dessa tese, a possível e necessária flexibilização do sigilo bancário frente à administração tributária. Com base no referencial dogmático e jurisprudencial, nos filiamos à tese de que a administração tributária pode obter diretamente – ou seja, sem a intervenção prévia do Poder Judiciário – informações resguardadas em segredo pelas instituições financeiras.

¹ Como, por exemplo, no estudo do controle dos planejamentos tributários, nos meios de fiscalização da administração tributária, na utilização de meios para simplificar a tributação, (praticidade), na exigência de uma tributação progressiva ou regressiva, no controle dos gastos públicos, entre outros.

O nosso interesse pelo tema dos deveres fundamentais não é recente, mas foi se desenvolvendo com o tempo, especialmente após as leituras das obras do Professor *José Casalta Nabais* – responsável pelo estudo do tema em Portugal -, do Professor *Marco Aurélio Greco* – pioneiro ao criticar as visões dogmáticas tradicionais brasileiras e mostrar que a Constituição Federal conferiu novo enfoque ao Direito Tributário – e do Professor *Marciano Seabra de Godoi* - cujos textos salientam, entre outras coisas, a importância do tributo na realização e concretização dos direitos fundamentais.

No caso da presente dissertação, iniciamos nossa pesquisa centrada na obra de José Casalta Nabais, especialmente na sua tese de doutorado denominada *Dever fundamental de pagar impostos*. O Professor da Faculdade de Direito de Coimbra possui obra pioneira sobre o assunto, sempre citada pelos doutrinadores nacionais e estrangeiros que se dispuseram a estudar o tema, tendo também influenciado a jurisprudência dos Tribunais Portugueses.

Assim, o **item n.º 2** desse trabalho busca investigar o que são os deveres fundamentais como *gênero*, justamente para compreender sua relação com a tributação. Entendemos necessária essa investigação prévia, pois o próprio instituto dos *deveres fundamentais* é muito pouco estudado pela doutrina do Direito Constitucional brasileiro, que está focada principalmente no debate que envolve apenas os direitos fundamentais.

No **item n.º 3**, buscamos demonstrar quais foram as teses lançadas por Casalta Nabais, bem como mostrar a posição do citado autor em diversos temas concretos do Direito Tributário e que são debatidos também pela doutrina e jurisprudência pátria.

Apesar de nos focarmos na obra de Nabais, tanto no segundo como no terceiro item, estudamos também outros doutrinadores estrangeiros (especialmente portugueses e espanhóis) e brasileiros que possuem entendimento similar ou contrário a temas do Direito Tributário que foram expostos por Nabais ao longo de sua obra.

Prosseguindo, no **item n.º 4**, buscamos argumentar que o texto constitucional brasileiro reconhece a existência de um dever fundamental de pagar tributos e que várias teses trazidas por Nabais se aplicam ao Direito Tributário brasileiro.

Neste capítulo aprofundamos a pesquisa de como o direito e o fenômeno tributário são estudados no Brasil, descrevendo e explicando não só a visão adotada por parte da doutrina brasileira que *não trata do* tema, como também a que é *contrária* à adoção do dever fundamental de pagar tributos, e, por fim, a pequena parcela de autores nacionais que é *favorável* a essa tese.

Nessa linha de entendimento, buscamos aduzir argumentos no sentido de que o Direito Tributário não deve ser visto ou interpretado de forma apartada e isolada, mas, ao contrário, de forma sistêmica e dentro do contexto constitucional atual.

Enfocamos também no item n.º 4 a importância do princípio da solidariedade, como norma jurídica e referencial teórico necessário de ser considerado quando da interpretação de dispositivos constitucionais que veiculam matéria tributária. Nesse ponto, demos grande atenção à jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

No **item n.º 5**, tratamos do sigilo bancário e sua oponibilidade à administração tributária. Entendemos que a adoção do dever fundamental de pagar tributos é um referencial teórico muito importante e que afasta a interpretação tradicional no sentido de impedir à administração tributária o acesso direto aos dados resguardados com o sigilo bancário.

Preferimos estudar tal questão em razão da sua *atualidade* – o tema não está definido no STF, apesar de ter sido debatido recentemente no Plenário – bem como em face das consequências práticas que lhe são inerentes.

Nesse capítulo, procuramos trabalhar os aspectos doutrinários e jurisprudenciais do tema (com foco na jurisprudência do STF) antes de entrar na discussão de se a adoção de um dever fundamental de pagar tributo gera consequências na compreensão do sigilo bancário e nos limites ao direito fundamental da intimidade e privacidade.

Cumpramos ressaltar que em todos os capítulos procuramos não só enfatizar o entendimento doutrinário sobre a matéria discutida, mas também demos importância capital ao entendimento da jurisprudência dos Tribunais Constitucionais, não só brasileiro, mas também de Portugal e da Espanha. No caso de Portugal, em razão da sua importância no contexto português, indicamos também a jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo.

Entendemos que compreender o entendimento jurisprudencial é tão importante como saber a posição de determinado autor sobre a matéria. A Jurisprudência Constitucional, mais do que nunca, possui grande importância na compreensão do Direito. Cabe à doutrina trabalhar cada vez mais com tal referencial, seja para criticar, seja para demonstrar o seu acerto. Atualmente, é difícil que um estudo acadêmico sério envolvendo o Direito Tributário - especialmente quando trate de matéria constitucional - não trabalhe também o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores (STF, principalmente) sobre determinada matéria, explicando os pressupostos fáticos e jurídicos que motivaram determinada decisão.

De outro lado, no curso do trabalho, procuramos demonstrar que as Constituições Portuguesa e Espanhola influenciaram o trabalho da Assembléia Constituinte bem como o texto final aprovado em 1988. Em face disso, o presente estudo pautou-se também no Direito

Comparado, como método necessário para compreendermos melhor nosso texto constitucional.

Ao final (**item n.º 6**), formulamos nossas conclusões, reconhecendo a importância do dever fundamental de pagar tributos e a adoção no Brasil de algumas das teses defendidas por Casalta Nabais.

2 - OS DEVERES FUNDAMENTAIS: UM TEMA ESQUECIDO NO DEBATE CONSTITUCIONAL BRASILEIRO

2.1. Introdução

Mendonça (2002, p. 174) conceitua os deveres fundamentais como “situações jurídicas de imposição de comportamentos às pessoas, aos membros da comunidade política; não constituem deveres do homem como homem, mas do homem perante o Estado e derivam do seu estatuto básico, a Constituição.” Esses deveres expressam a responsabilidade comunitária dos indivíduos e possuem como objetivo a existência e manutenção da comunidade e do Estado.

O tema dos deveres fundamentais é pouco debatido pela doutrina brasileira. A ênfase dada à matéria é maior na doutrina europeia, especialmente em obras alemãs, italianas, portuguesas e espanholas, como bem anota Vieira de Andrade. Segundo este professor português, “é extensíssima a bibliografia relativa aos deveres fundamentais.” (ANDRADE, 2009, p. 150, nota 107), sendo que o autor indica vários textos de autores alemães, italianos e portugueses. Algumas das obras indicadas por Vieira de Andrade também constam nos trabalhos de Canotilho (2003, p. 536) e de Nabais (2004, p. 15-16). Em língua portuguesa, não há dúvida que a obra de José Casalta Nabais é a mais completa sobre o tema. Em sua tese de doutorado ², o professor da Faculdade de Coimbra dedica mais de 160 páginas ao estudo do tema dos deveres fundamentais. Isso sem mencionar que tal tema é constantemente posto em discussão em outros artigos acadêmicos do mesmo autor. ³

No Brasil, contudo, tal tema é pouco tratado, mesmo em obras de grande relevo. Sarlet (2008, p. 240-245), por exemplo, trata da questão em poucas páginas, sintetizando apenas suas ideias principais. Da mesma forma seguem Dimoulis e Martins (2008, p. 76-80). José Adércio Leite Sampaio (2004a) não traz qualquer consideração sobre o tema. Jane Reis Gonçalves Pereira (2006), por sua vez, em livro destinado ao estudo da interpretação constitucional dos direitos fundamentais, tampouco aborda esta matéria. Virgílio Afonso da Silva (2009), em obra que trata das limitações e restrições aos direitos fundamentais e é

² **O Dever fundamental de pagar impostos.** Coimbra: Almedina, 2004.

³ Vide as coletâneas de artigos publicadas em Nabais (2005) e Nabais (2007). Nesta última obra, o autor também inseriu um capítulo sobre os deveres fundamentais, publicado originalmente na sua tese de doutorado.

amparada no pensamento de Alexy, também não trata do tema. Por fim, Felipe de Paula (2010, p. 150-151 e nota 368), em obra que trata da (de)limitação dos Direitos Fundamentais e que foca principalmente as lições de Reis Novaes, Vieira de Andrade e de Virgílio Afonso da Silva, apenas consigna o nome e a obra de Casalta Nabais para demonstrar que este último se alinha a uma teoria restrita do suporte fático dos direitos fundamentais, ao defender a existência de “limites imanentes”.⁴

Em geral, no Brasil, quando o tema dos deveres fundamentais é versado em algum texto acadêmico, os autores se apegam à referida obra de José Casalta Nabais e o tratam, em regra, como pano de fundo para a discussão de algum dever fundamental específico.

Assim, por exemplo, na seara tributária, o dever fundamental de pagar tributo é tratado na obra de Marciano Buffon (2009) e em tese de doutorado de autoria de Maria Luíza Vianna Pessoa de Mendonça (2002), tendo esta autora sintetizado em sua tese a teoria geral elaborada por Casalta Nabais.⁵

Na Espanha também há tese de doutorado desenvolvida sobre o tema⁶, sendo que na primeira parte desta obra a autora trata do tema geral dos deveres fundamentais, apoiando-se em vasta doutrina espanhola, bem como em Casalta Nabais. Por sua vez, no campo do direito ambiental, há obras que enfatizam o dever fundamental de proteção ambiental.⁷

2.2. O unilateralismo dos direitos fundamentais

Nabais (2004, p. 15-16) constata que o debate sobre os direitos fundamentais foi o centro de todo o constitucionalismo moderno, especialmente após a Segunda Guerra Mundial.⁸ Para ele, o tema dos deveres está inserido no escasso desenvolvimento teórico e dogmático das chamadas “situações jurídicas passivas” no direito público atual. Na verdade, o debate sobre a luta pelos direitos é muito mais forte e simpático aos indivíduos do que

⁴ Esse tema será visto mais à frente, em tópico específico.

⁵ Mendonça publicou posteriormente (MENDONÇA, 2006) um artigo sobre o tema que reflete parte de sua tese de doutorado, no qual resume a matéria dos deveres fundamentais aplicada ao Direito Tributário.

⁶ CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001. Uma cópia dessa tese de doutorado, defendida em 2000 perante a Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas da Universitat Jaume I, está disponível na internet <http://www.tesisexarxa.net/TEISIS_UJI/AVAILABLE/TDX-0730108-120005//pauner.pdf> Acesso em 15/01/2010.

⁷ Vide Ruschel (2007, p. 231-266). Essa autora noticia a obra de MEDEIROS, Fernanda. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

⁸ Nesse sentido, Canotilho (2003, p. 531); Martínez (2009, p. 271-273); Chulvi (2001, p. 37-38).

questionamentos sobre sujeições, obrigações ou deveres destes frente ao Estado ou à comunidade, entendimento que também é seguido por Robles (2005, p. 17-18).⁹

A influência liberal levou à formação de um pensamento em que a liberdade individual tinha prioridade sobre a responsabilidade comunitária (NABAIS, 2004, p. 16; NABAIS, 2007, p. 109; ROBLES, 2005, p. 18-24). Assim, os indivíduos seriam apenas titulares de direitos subjetivos, sendo que os deveres seriam apenas de titularidade do Poder Público.

Outro fator teve grande influência nesta primazia da liberdade: boa parte das Constituições europeias foi promulgada após a queda de regimes totalitários que, em grande parte, limitaram ou reduziram drasticamente os direitos individuais e priorizaram a sujeição do cidadão ao Estado.

A reação a tal fenômeno foi a incessante busca pela proteção dos direitos fundamentais. Apesar de algumas Constituições possuírem o termo *dever* ou *deveres* inseridos em algum título no texto constitucional, é certo que o grau de detalhamento e refinamento dado ao tema dos direitos individuais fez com que praticamente se esquecesse que o tema sobre os deveres existe e possui base constitucional.¹⁰

Gregorio Robles (2005, p. 17) assinala que o exame autônomo dos direitos, sem qualquer vínculo com os deveres, é típico da mentalidade oitocentista. Crítico ferrenho da defesa de uma ideologia liberal a ser aplicada no presente contexto social e jurídico, Robles acentua que “não faz sentido pretender, como é comum, fundamentar os direitos humanos sem fazê-los corresponder aos deveres e valores morais.” Para ele, não existe homem e depois sociedade, sendo a tese contratualista uma total ficção. O homem real é social, pois é gerado a partir de um homem e uma mulher e depende sempre de um ser semelhante, ou de um grupo, mesmo que seja aquele de menor porte, como a família (ROBLES, 2005, p. 32-33).¹¹ Sobre essa questão, merece ser transcrito trecho da obra de Nabais:

⁹ “Um fato social palpável é que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro, com frequência extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade. Sob um ponto de vista ético esse fenômeno se traduz em um decréscimo da solidariedade e em uma justificação do hedonismo.” (ROBLES, 2005, p. 18).

¹⁰ A própria Constituição da República do Brasil de 1988 possui um capítulo denominado “Dos direitos e deveres individuais e coletivos”, inserido no Título sobre “Direitos e Garantias Fundamentais”, que se inicia no art. 5º. A Constituição de Portugal, de 1976, também possui um título denominado “Direitos e Deveres Fundamentais” (art. 12 em diante). A Constituição Espanhola, de 1978, também segue este modelo, tendo um título denominado *De los derechos y deberes fundamentales* (artigo 10 em diante). Nabais (2004, p. 18-20) consigna que a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha, de 1949, diferentemente, não emprega, em nenhum momento ao longo de seu texto, a expressão *dever fundamental*.

¹¹ “O homem carrega a sociedade dentro de si mesmo; o homem é sociedade. Mesmo quando acredita estar contra ela, não deixa de ser sociedade. Essa se erige sempre em seu referencial – para ele acatá-la ou atacá-la – e em sua própria essência pessoal. Por todas essas razões, é necessário compreender que não faz sentido estudar o

Mas, embora de uma maneira menos ostensiva do que a verificada na Alemanha, o esquecimento dos deveres fundamentais também é visível na generalidade dos países a cujos sistemas constitucionais vimos aludindo. Isto verifica-se desde logo, ao nível dos próprios textos constitucionais. Com efeito estes, não obstante referirem os deveres ao lado dos direitos fundamentais na própria epígrafe a que subordinam a parte, título ou capítulo relativo ao que podemos designar por “(sub)constituição do indivíduo”, de conterem numerosos e diversos deveres fundamentais, ou de preverem mesmo um dever genérico dos cidadãos à solidariedade política, económica e social (art. 2º da Constituição Italiana) ou ao respeito da constituição e do ordenamento jurídico (art. 9º, nº 1, da Constituição Espanhola), estão longe de dedicarem aos deveres fundamentais um tratamento minimamente comparável ao dispensado aos direitos fundamentais. Neste confronto sobressai sobretudo o facto de os deveres fundamentais, para além de não serem objecto de qualquer enumeração ou sistematização, não disporem de um regime constitucional(mente traçado) minimamente parecido com o previsto para os direitos (*maxime*, para os direitos fundamentais em sentido estrito ou os, entre nós, designados ‘direitos, liberdades e garantias’). (NABAIS, 2004, 22-23).

Isso é visível na Constituição Brasileira de 1988. Como anota Mendonça (2002, p. 175), embora o título do “Capítulo I” seja “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, não há um tratamento sistemático de deveres, nem mesmo uma simples enumeração dos mesmos. No texto constitucional brasileiro, o que há são deveres específicos, indicados em outros dispositivos, de forma assistemática e espalhada, como, por exemplo, o dever dos pais e da família de educarem os filhos (art. 205, 227 e 229, CF/88), o dever de todos de preservar e defender o meio ambiente (art. 225), ou mesmo o dever de prestar serviço militar (art. 143, CF/88).

Para Nabais (2004, p. 24/27), os deveres fundamentais originalmente eram vistos apenas como limites dos direitos fundamentais, o que dispensaria seu tratamento e estudo autónomo. O citado professor critica tal posição, associada à ideologia liberal e que tinha como base uma separação estanque entre sociedade e Estado. Reconhecia-se uma série de direitos fundamentais pré-estatais e, pela via de uma repartição de competências, os poderes do Estado eram limitados.¹² Como bem assinalam Moreira e Canotilho (1991, p. 102), “uma concepção liberal de direitos fundamentais enquadra mal a equiparação constitucional dos deveres fundamentais do cidadão aos direitos fundamentais e sua ligação orgânica com ele.”

É certo que uma repartição de poderes, contudo, não seria suficiente para explicar por que o tema dos deveres fundamentais permaneceu no ostracismo. A ideia de repartição de poderes é ínsita à gênese do Estado de Direito e necessária para sua realização, seja qual for a

ser humano na idealização de uma situação associal, como o estado de natureza criado pelos jusnaturalistas da Ilustração, um estado em que não é possível pensar que os homens foram homens.” (ROBLES, 2005, p. 34).

¹² José Carlos Vieira de Andrade (2009, p. 150-151) consigna também que “a concepção dos direitos fundamentais como poderes individuais contra o Estado não seria, de facto, suficiente nem adequada para exprimir juridicamente as relações entre os cidadãos e os poderes públicos: àqueles não caberiam apenas direitos nem a estes meros deveres.”

forma que o mesmo assuma. Os direitos não são limitados apenas por razões subjetivas (“minha liberdade termina onde a do outro começa”), mas por outras exigências, inspiradas em valores comunitários previstos no texto constitucional (solidariedade, por exemplo), que legitimam o estudo e o tratamento autônomo dos deveres fundamentais. Para Nabais, o homem atual:

[...] não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas sim uma pessoa solidária em termos sociais, constituindo precisamente esta referência e vinculação sociais do indivíduo – que faz deste um ser ao mesmo tempo livre e responsável – a base do entendimento da ordem constitucional assente no princípio da repartição ou da liberdade como uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e responsabilidade, ou seja, de uma ordem de liberdade limitada pela responsabilidade. Enfim, um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos face aos deveres fundamentais, ou, socorrendo-nos de *K. Stern*, um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo. (NABAIS, 2004, p. 31).

Merece ser advertido de que a posição de *K. Stern*, indicada por Nabais no trecho acima, deve ser lida com certa cautela, pois ela pode soar contraditória. Talvez a melhor interpretação ao trecho citado seja no sentido de que os deveres fundamentais podem figurar como corretivo de algum exercício *abusivo* do direito de liberdade.

Por outro lado, também não é possível aceitar a tese que realça de tal forma os deveres fundamentais de modo que estes acabam reduzindo o conteúdo dos direitos fundamentais a meras funções, concepção esta vinculada à ideologia marxista (NABAIS, 2007, p. 32-33). O que um regime democrático exige é justamente a composição entre as duas ideias, evitando os extremismos. A necessidade de uma análise de complementaridade foi feita recentemente por Martínez (2009, p. 273), que busca justamente ver os deveres como forma de compreender os direitos, pois estes (os direitos) exigem aqueles (os deveres) como instrumentos essenciais para sua eficácia, não devendo ser vistos como categorias opostas, mas que demandam uma aplicação conjunta.

2.3. Os deveres fundamentais: evolução e importância no cenário jurídico atual

A evolução histórica dos deveres fundamentais também comprova que o tema é, hoje, de maior importância que anteriormente. Como assevera Canotilho (2003, p. 531), passado o pós-guerra e o trauma com governos autoritários e ingressando em momento de

redemocratização, é cabível uma nova problematização dessa “importante categoria jurídica e política”. E ao se perguntar o que significam os deveres fundamentais em um Estado Democrático de Direito, acentua o renomado professor que:

Significam, em primeiro lugar, que eles colocam, tal como os direitos, problemas de articulação e de relação do indivíduo com a comunidade. Compreende-se, neste contexto, que a Parte I da Constituição da República tenha como epígrafe ‘Direitos e deveres fundamentais’ e que o art. 12º consagre o princípio da universalidade quer quanto a direitos, quer quanto a deveres: ‘todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição. (CANOTILHO, 2003, p. 531-532).

Se em um primeiro momento os deveres fundamentais se restringiam ao de defesa da pátria e ao de pagar impostos, com a evolução dos direitos fundamentais e a correspondente “onda de gerações”, o número de deveres aumentou.¹³

Afinal, em um primeiro instante, existiu uma compreensão do indivíduo e do cidadão menos empenhado nos afazeres da comunidade do que a mesma concepção nos estágios do Estado Social e mais ainda no Estado Democrático do pós-guerra. As novas dimensões dos direitos (sociais e ecológicos, especialmente) passam a demandar não só prestações “positivas” do Estado, mas também expressam novas exigências contra o indivíduo face ao Estado e à comunidade. (NABAIS, 2004, p. 49-51).

Assim, deveres como de proteção do meio ambiente¹⁴ e do patrimônio cultural¹⁵, ou mesmo de educação dos filhos por parte dos pais¹⁶, o dever da família de amparo às crianças, jovens e adolescentes¹⁷ e o dever de cuidar dos idosos¹⁸ são frutos da própria consolidação dos direitos fundamentais.

¹³ Cristina Chulvi deixa claro que “de forma similar a lo que ocurre con los derechos fundamentales, podemos afirmar que existe una relación directa entre el reconocimiento constitucional de distintos tipos de deberes y el modelo estatal vigente en el tiempo de su constitucionalización.” (CHULVI, 2001, p. 45).

¹⁴ Art. 225, CF/88: “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.” (BRASIL, 1988).

¹⁵ Art. 216, § 1º, CF/88: “O Poder Público, com a colaboração da comunidade, promoverá e protegerá o patrimônio cultural brasileiro, por meio de inventários, registros, vigilância, tombamento e desapropriação, e de outras formas de acautelamento e preservação.” (BRASIL, 1988).

¹⁶ Art. 205, CF/88: “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.” (BRASIL, 1988).

Art. 229, CF/88: “Os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, e os filhos maiores têm o dever de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade.” (BRASIL, 1988).

¹⁷ Art. 227, CF/88: “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, além de colocá-los a salvo de toda forma de negligência, discriminação, exploração, violência, crueldade e opressão.” (BRASIL, 1988).

É por isso que Nabais (2004, p. 54) conclui que “o ‘catálogo’ dos deveres fundamentais foi-se alargando dos clássicos deveres do Estado liberal aos deveres políticos, aos deveres económicos, sociais e culturais e aos deveres ‘ecológicos’ do actual estado social [...].”

Realmente, como anota Chulvi (2001, p. 45-46), a evolução dos direitos levou também à evolução dos deveres, sendo que é frequente em diversas cartas internacionais de direitos (Declaração Universal dos Direitos Humanos, Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, entre outras) a previsão também de deveres gerais frente à comunidade.¹⁹ Contudo, esses pactos internacionais não chegam a especificar concretamente quais seriam esses deveres, especificando-os ou determinando-os. Há, em regra, apenas uma cláusula geral de *deverosidade social*.

Como exemplo, o artigo 29, n. 1, da Declaração Universal dos Direitos Humanos prevê que “toda pessoa tem deveres em relação à comunidade uma vez que somente nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade.”

Da mesma forma, no preâmbulo do Pacto Internacional de Direitos Civis e Políticos²⁰ consta a seguinte afirmativa: “Compreendendo que o indivíduo, por ter deveres quanto aos outros indivíduos e à comunidade a que pertence, tem a obrigação de se esforçar pela consecução e observância dos direitos reconhecidos neste Pacto [...]”.

Ainda, no Pacto de São José da Costa Rica, que versa sobre a Convenção Americana dos Direitos Humanos, consta no item 32, referente à correlação entre deveres e direitos, que “toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade” e que “os direitos de cada pessoa são limitados pelos direitos dos demais, pela segurança de todos e pelas justas exigências do bem comum, em uma sociedade democrática.”

Chulvi (2001, p. 36-39) diferencia *obrigação de dever*, acentuando que o primeiro termo se refere a alguma situação concreta, existente em uma relação jurídica travada entre as partes, em que se prevê um comportamento específico e necessário para realizar o interesse de outrem, ao passo que se entende por *dever* comportamentos mais genéricos, sem o caráter de individualidade e sem estar vinculado a uma relação jurídica concreta.

¹⁸ Art. 230, CF/88: “A família, a sociedade e o Estado têm o dever de amparar as pessoas idosas, assegurando sua participação na comunidade, defendendo sua dignidade e bem-estar e garantindo-lhes o direito à vida.” (BRASIL, 1988).

¹⁹ Nesse sentido, vide Canotilho (2003, p. 532).

²⁰ Esse Pacto foi adotado pela XXI Sessão da Assembléia-Geral das Nações Unidas, em 16 de dezembro de 1966 e passou a integrar a legislação brasileira quando da edição do Decreto 592, de 06 de julho de 1992.

Em razão disso, a autora consigna que é correto afirmar que o texto constitucional impõe aos cidadãos deveres que, através da intermediação da lei infraconstitucional, tornam-se obrigações específicas.²¹

Como forma de reação ao exclusivismo dos direitos fundamentais e justamente para combater a ênfase retórica e superlativa deste discurso – que leva ao que o autor chama de *jusfundamentalismo* – Nabais chega a formular algumas “frases de efeito” como “menos direitos fundamentais, em nome dos direitos fundamentais” ou “menos direitos fundamentais, melhores direitos fundamentais.” (NABAIS, 2007, p. 87-88).

O que o mencionado professor busca criticar é justamente algumas ideias que defendem a tese de que uma pessoa possui determinado direito a qualquer pretensão simplesmente porque tal direito está descrito em um dispositivo do texto constitucional, o que faz com que essas teses, ao contrário de fortalecer a defesa dos direitos fundamentais, levem ao sentido oposto, qual seja, banalizem os direitos fundamentais e os tornem meros instrumentos de retórica, destituídos de conteúdo e eficácia.

No contexto brasileiro, por exemplo, essa crítica caberia àqueles que defendem que uma pessoa possui direito subjetivo a exigir do Estado que lhe forneça gratuitamente uma residência simplesmente porque o art. 6º da CF/88 reconhece a moradia como direito social²². Ou, ainda, a pretensão de alguém exigir do Judiciário que condene seu empregador a lhe pagar a título de salário-mínimo um valor superior ao fixado na lei, pois este, segundo o art. 7º, IV, da CF/88, deve atender às necessidades básicas do trabalhador e de sua família, incluindo as despesas com moradia, alimentação, educação, lazer, entre outros direitos. Isso sem esquecer outros direitos sociais que, por também envolverem prestações materiais e a necessária intervenção legislativa, não são direitos absolutos, não sendo, assim, possível sua aplicação automática simplesmente em razão do seu *status constitucional*.²³

Cruz (2008, p. 131-132) nos alerta sobre a questão da atuação desmedida (beirando o ativismo) do Poder Judiciário, que acaba por amparar esse *jusfundamentalismo* combatido por Nabais. Após mencionar uma decisão do Tribunal de Justiça de Santa Catarina que entendeu que o direito à saúde, garantido na Constituição, seria suficiente para ordenar ao Estado o custeio de tratamento ainda experimental, sem comprovação de sua eficácia, nos Estados

²¹ “Puede afirmarse que la Constitución impone a los ciudadanos deberes que, com la mediación de la ley, se concretan em obligaciones específicas.” (CHULVI, ob. cit. p. 39).

²² “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição.”

²³ Isso, contudo, não retira sua eficácia como norma jurídica, com bem se sabe. Sobre a eficácia das normas jurídicas, inclusive as programáticas, vide Barroso (2000), Canotilho (2003) e Sarlet (2008).

Unidos, de menor vítima de uma distrofia muscular, de origem genética, ao custo de US\$ 163.000,00, o autor assim consigna:

O caso acima demonstra um velho ditado: ‘o inferno está cheio de boas intenções!’. Ora, será vedado ao magistrado examinar questões orçamentárias? O direito à saúde é absoluto? O Estado está sempre obrigado de fornecer assistência à população, não importa o custo? Será que no papel cabe tudo? Será que os direitos nascem em árvores ou caem do céu? Será que a caneta do juiz se parece com a varinha de Harry Potter? [...] Entendemos que os operadores do Direito devam se debruçar sobre tais questões de modo que a efetivação dos direitos sociais não se torne um mero discurso retórico de boas intenções. [...] É preciso que o magistrado saiba que garantir a entrega gratuita de um Interferon Peguilado para um paciente pode importar na paralisação de obras para saneamento básico. Ou seja, o cobertor é curto [...] A compreensão de que a alocação de recursos – quando não há previsão constitucional ou legal de aplicação de percentual mínimo – deve ser, no mínimo compartilhada com os Poderes Legislativo e Executivo seria um excesso? Desse modo, condenamos tanto a postura positivista/formalista que propugna uma completa inércia quanto a tais questões, mas, de outro lado, tampouco acatamos o incentivo ao engajamento dos operadores do Direito sem um exame criterioso de todo um universo de problemas vinculados à concretização de direitos fundamentais. (CRUZ, 2008, 131-132)

De qualquer forma, a crítica de Nabais visa justamente a reforçar a importância dos direitos fundamentais e sua primazia – mas não exclusivismo - frente aos deveres.

Nabais também deixa claro que não aceita uma teoria comunitarista, em que se colocaria a comunidade sempre à frente do indivíduo e em que os deveres precederiam aos direitos.²⁴ Reconhece Nabais que os deveres fundamentais gravitam em torno dos direitos fundamentais, pois:

[...] por detrás dos valores comunitários, que são função directa dos deveres fundamentais, se encontram as pessoas humanas e sua eminente dignidade. Isto é, a realização desta passa também pela existência dos deveres fundamentais. (NABAIS, 2004, p. 40).

²⁴ Ao diferenciar o *liberalismo* do *comunitarismo*, Marcelo Galuppo (2004, p. 346) assevera que o primeiro privilegia a liberdade em detrimento da igualdade, ao passo que no comunitarismo temos o inverso. Segundo ele, o liberalismo “tende a pensar na sociedade como uma sociedade sem laços, incapaz de produzir, de modo estável, integração, já que cada indivíduo, egoisticamente, tende a realizar apenas seu projeto individual de vida, e não um projeto comum a todos.” Por sua vez, o comunitarismo “tende a conceber a comunidade de modo a dispensar a existência dos indivíduos enquanto indivíduos, sendo uma perspectiva totalizadora e homogeneizadora que diluiria o indivíduo na própria comunidade.” Merece destaque a crítica feita por José Adércio Leite Sampaio, assinalando que o comunitarismo, diante de sua perspectiva holística, “termina por funcionalizar o direito, sem estabelecer adequadamente as fronteiras entre o ‘particular’, se há de existir, e o ‘coletivo’.” Para o citado autor, corre-se o risco de se legitimarem, sob a aparência da virtude comunitária, práticas totalitaristas e autoritárias. Ademais, essa ideologia pressupõe certa homogeneidade, o que, na prática, é difícil de acontecer, frente uma sociedade cada vez mais plural. (SAMPAIO, 2004a, p. 90).

Todavia, tal relação não é simétrica, pois há uma primazia dos direitos, tendo em vista o Estado Democrático estar fundado na dignidade da pessoa humana face à comunidade, ou, ainda, na liberdade frente à autoridade, como bem assinala Mendonça (2006, p. 367).²⁵

Assim, compreender os direitos fundamentais como “os direitos que os cidadãos precisam reciprocamente reconhecer uns aos outros, em dado momento histórico, se quiserem que o direito por eles produzido seja legítimo, ou seja, democrático” (GALUPPO, 2003, p. 236), bem como ver o cidadão como sujeito “capaz de criar ou modificar, em cooperação com outros, a ordem social na qual quer viver, cujas leis vai cumprir e proteger para a dignidade de todos” (TORO, 2005, p. 52), são posições que envolvem, necessariamente, uma consideração séria sobre a categoria jurídica dos deveres fundamentais, na medida em que os componentes *participação e relação intersubjetiva* influenciam a construção da própria democracia.

O elemento da *alteridade* é de grande importância na construção de um Estado democrático, especialmente como forma de superar as concepções do liberalismo e do comunitarismo. O Estado Democrático de Direito está pautado na preservação dos direitos fundamentais como instrumento para que a pessoa humana se realize e alcance a emancipação. Ele é, assim, contrário a uma perspectiva assistencialista e paternalista, típica da que existia no contexto anterior, do Estado Social.

Ao se assumir que caminhamos para a denominada *Democracia Deliberativa*, seja em qual vertente for, estaremos exigindo uma constante participação da pessoa não só no momento do voto, mas, principalmente, em momento anterior.²⁶ Cláudio Pereira de Souza Neto assinala que esse modelo democrático envolve:

[...] além da deliberação, inúmeras outras atividades, tais como a educação política, a organização e a mobilização. O que diferencia a democracia deliberativa das demais teorias democráticas é apenas a sua ênfase na deliberação, e não a exclusividade dessa atividade” (SOUZA NETO, 2007, p. 123).

Alcançar tais metas exige sempre o exercício de uma liberdade com responsabilidade, o que demonstra a necessidade de reconhecermos a existência de deveres fundamentais como categoria autônoma em relação aos direitos fundamentais. Afinal, a construção do público exige o incessante intercâmbio entre o privado e o público, ou entre o individual e coletivo, não havendo qualquer separação estanque entre as esferas.

²⁵ Vide Canotilho (2003, p. 532-533).

²⁶ Como assinala André Ramos Tavares (2007, p.80), com apoio em Amy Gutmann e Dennis Thompson, a democracia deliberativa “não pode ser confundida com democracia na deliberação”, pois “a ênfase recai, antes, no modo de formação e encaminhamento da discussão e conclusão, do que na decisão ou seu conteúdo.” Sobre o tema, conferir a obra de Souza Neto (2006).

2.4. Os deveres fundamentais e a busca por sua autonomia

Atualmente, o que os autores portugueses em geral mais enfatizam é o estudo dos deveres fundamentais como *categoria jurídica autônoma*.²⁷ Todavia, cumpre enfatizar desde já que esta autonomia é *relativa*, pois os deveres se relacionam, em maior ou menor grau, com os direitos fundamentais (dos próprios titulares dos deveres ou de outras pessoas), já que os primeiros, na terminologia de Nabais (2004, p. 36-37), “gravitam forçosamente em torno dos direitos fundamentais”, fazendo parte do estatuto constitucional - ou da (sub) constituição – do indivíduo, perfazendo parte da “matéria *lato sensu* dos direitos fundamentais”. Isso será evidenciado mais adiante.

De antemão, é importante consignar que algumas teorias voltadas para o tratamento dos direitos fundamentais *irão influenciar o debate sobre o conteúdo dos deveres fundamentais*. Um desses temas é justamente a amplitude do suporte fático dos direitos fundamentais (se restrito ou amplo). Isso porque, dependendo da adesão a uma teoria ou outra, a compreensão dos deveres fundamentais será diferente, o que faz com que sejam necessárias algumas explicações prévias, desenvolvidas a seguir.

2.4.1 *Suporte fático restrito e amplo dos Direitos Fundamentais: a influência das teorias interna e externa no debate dos deveres fundamentais.*

Não há como tratar dos deveres fundamentais sem ter em conta os direitos fundamentais. Este tópico se limitará a expor as teorias que debatem *qual o conteúdo dos direitos fundamentais* (o que é protegido por eles). Não entraremos nas diversas críticas feitas às duas teorias que serão expostas. Tal escolha metodológica se deve apenas em razão do escopo do presente trabalho, reconhecendo-se, desde já, a importância desse debate e as críticas existentes a ambos os modelos.

Apesar de o tema dos deveres fundamentais não ser muito discutido na doutrina majoritária brasileira, é frequente o debate sobre os *limites* e as *restrições* aos direitos fundamentais. Afinal, já é pacífico que os mesmos não possuem caráter absoluto, sendo

²⁷ Conferir Moreira; Canotilho (1991, p. 118); Canotilho (2003, p. 532-533); Andrade (2009, p. 159); Nabais (2004, p. 35-40); Nabais (2005, p. 14-20). Da mesma forma, Sarlet (2008, p. 243). Tal tema também já é debatido na América Latina. Conferir o texto do peruano Luis Alberto Dúran Rojo (2010).

frequente situações de conflito ou colisão – mesmo que aparentes, como alguns doutrinadores defendem – entre direitos fundamentais. Esses conceitos, contudo, necessitam ser melhor explicados.

Diferentemente da Constituição brasileira, há diversas Constituições estrangeiras (como a Portuguesa, Espanhola e Alemã) que se referem expressamente à possibilidade de restrições e regulamentações a direitos fundamentais, sempre com a preocupação de se preservar o conteúdo essencial desses direitos (SILVA, Virgílio, 2009, p. 25).

Para tanto, os direitos fundamentais estarão pautados em um suporte fático que, segundo a doutrina, poderá ser restrito ou amplo. Para Virgílio Afonso da Silva:

Suporte fático abstrato é formado, em linhas gerais, por aqueles fatos ou atos do mundo que são descritos por determinada consequência jurídica; preenchido o suporte fático, ativa-se a consequência jurídica. *Suporte fático concreto*, intimamente ligado ao abstrato, é a ocorrência concreta, no mundo da vida, dos fatos ou atos que a norma jurídica, em abstrato, juridicizou. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 67-68).

Assim, a tônica dessa discussão será saber se esse ou aquele ato, fato ou estado é protegido por uma norma que garante um direito fundamental ou, ainda, saber se uma ação estatal configura ou não uma intervenção no âmbito de proteção desse direito fundamental. Merece ser citado um exemplo posto por Virgílio Afonso da Silva para ilustrar a discussão existente:

Um determinado grupo musical, frustrado com a impossibilidade de demonstrar ao grande público seu talento, resolve, recorrendo a seu direito constitucional de reunião (CF, art. 5º, XVI), fazer um concerto em local aberto ao público no horário de maior movimento de automóveis, na avenida mais movimentada de sua cidade, em cujas cercanias se encontram dezenas de hospitais importantíssimos. As autoridades locais, com fundamento no transtorno para o trânsito, na possibilidade de mortes ou piora no quadro de saúde daqueles que têm que ser transportados por ambulâncias para os referidos hospitais e, por fim, em vista da dimensão meramente individual, festiva e interesseira do evento, resolvem proibi-lo. Diante desse cenário, várias perguntas são possíveis: (a) o ato “*show de rock no meio da rua*” é exercício do direito de reunião? (b) Há colisão entre o exercício do direito de reunião e o direito à vida daqueles que podem morrer nas ambulâncias em vista dos problemas no trânsito de automóveis? (c) Quais são as formas de resolver o problema? Sopesamento entre direitos? Delimitação de um deles? Exclusão de determinadas situações – por exemplo, “*show de rock no meio da rua*” – da garantia de alguns dos direitos envolvidos? A resposta a essas perguntas dependem, entre outras coisas, da definição do que seja suporte fático, da análise dos elementos que o compõem e, por fim, da fundamentação da sua extensão. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 68-69).

As principais teorias construídas para responder a essas questões são a teoria do suporte fático *restrito* (teoria interna) e a teoria do suporte fático *amplo* (teoria externa).²⁸

A principal característica da primeira teoria (suporte fático restrito) é a *inexistência* de garantia a algumas ações, estados ou posições jurídicas que poderiam ser, em abstrato, alcançadas pelo âmbito de proteção das normas de direito fundamental. Ou seja, alguns atos, situações ou posições são *excluídos a priori* do âmbito de proteção da norma de direito fundamental (SILVA, Virgílio, 2009, p. 80; PAULA, 2010, p. 53-60).

Assim, no caso acima descrito, certamente um doutrinador filiado a essa teoria iria dizer que a situação do *show de rock*, nessas circunstâncias, não seria alcançada pela norma de direito fundamental que garante o direito de reunião. O conflito seria aparente. Em outras palavras, essa situação estaria *fora da área de proteção do direito fundamental*, excluída *a priori*, o que demonstra que a atividade estatal sequer configuraria uma restrição. Esse é o entendimento de Vieira de Andrade:

Nestes, como em outros casos semelhantes, não estamos propriamente perante uma situação de conflito entre o direito invocado e outros direitos ou valores, por vezes expressos através de deveres fundamentais: é o próprio preceito constitucional que não protege essas formas de exercício do direito fundamental, é a própria Constituição que, ao enunciar os direitos, exclui do respectivo programa normativo a proteção esse tipo de situações. E a diferença é importante, como veremos melhor, já que, a entender-se que não há conflito, a solução do problema não tem que levar em conta o direito invocado, porque ele não existe naquela situação. (ANDRADE, 2009, p. 276)

Na teoria interna não se discute se o direito fundamental é possível de ser restringindo no caso concreto, mas, sim, debate-se qual será o conteúdo desse direito fundamental. Nela, a norma jurídica de direito fundamental seria construída a partir de textos legislativos e situações concretas (interpretação do programa da norma e definição do âmbito da norma).²⁹

²⁸ Em regra, a teoria externa de direitos fundamentais está ligada à teoria de Alexy, enquanto a teoria interna é adotada por Friedrich Müller. Sobre o tema, inclusive críticas, conferir Virgílio Afonso da Silva (2009) e Felipe de Paula (2010).

²⁹ Para Müller (2005, p. 42), “o teor literal expressa o ‘programa da norma’, a ‘ordem jurídica’ tradicionalmente assim compreendida.” O âmbito da norma, por sua vez, é o “recorte da realidade social na sua estrutura básica, que o programa da norma ‘escolheu’ para si ou em parte criou para si como seu âmbito de regulamentação (como amplamente nos casos de prescrições referentes à forma e questões similares).” Por sua vez, José Maria Arruda de Andrade (2006, p. 154) ensina que: “a concreção normativa parte do *texto normativo* e, mediante processos cognitivos ligados à situação específica, por meio de recursos interpretativos, obtém-se o *programa da norma*. Diante dele, elabora-se a *área da norma*, que é a estrutura básica do segmento da realidade regulada e obtida no *programa da norma*. Essa porção da realidade pode ser construída pelo direito (prazos, prescrições) ou não construída, mas reconhecida por ele (casamento, família). Em outros termos, na aplicação do texto normativo, o intérprete faz um exame da área da norma – por meio do programa da norma (...) - para a construção da norma-decisão (...), que, não obstante estar veiculada através da forma lingüística, não se resume tão-somente nela.”

Por outro lado, a denominada teoria *externa* se ampara em um suporte *amplo* dos direitos fundamentais e *rejeita* a tese de exclusão *a priori* de condutas ou situações no âmbito de proteção dos direitos fundamentais. Assim, essa teoria distingue dois momentos lógicos: primeiramente, o que é protegido *prima facie*; depois, o que é protegido de forma definitiva, com base no sopesamento (princípio ou regra da proporcionalidade).

Assim, enquanto na teoria interna a resposta sobre o que faz parte do âmbito de proteção de um determinado direito fundamental exige a definição *definitiva* do que é protegido pela norma de direito fundamental, na hipótese da teoria externa, essa resposta será dada em duas etapas. É importante dizer que esta corrente defende que:

[...] toda ação, estado ou posição jurídica que tenha alguma característica que, isoladamente considerada, faça parte do ‘âmbito temático’ de um determinado direito fundamental deve ser considerada como abrangida por seu âmbito de proteção, *independentemente da consideração de outras variáveis*. A definição é propositalmente aberta, já que é justamente essa abertura que caracteriza a amplitude da proteção. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 109-110).

Assim, para essa corrente, toda e qualquer manifestação de pensamento, independentemente do conteúdo (ofensivo ou não), da forma, do lugar, do dia e do horário será protegida em princípio (*prima facie*) pelo direito fundamental à livre manifestação de pensamento (art. 5º, IV, CF). (SILVA, Virgílio, 2009, p. 110). Assim, pela teoria externa, o *show de rock* indicado no exemplo anteriormente citado estaria, *em princípio*, dentro do campo de proteção do direito fundamental de reunião, *mesmo que, após o sopesamento, restasse compreendido que a restrição ou intervenção estatal era fundamentada e legítima*.

Para esta teoria, o importante será saber se a intervenção estatal é constitucionalmente fundamentada ou não. Teremos, portanto, uma ação, um estado ou uma posição jurídica protegida *prima facie* por um direito fundamental que, entretanto, sofreu uma intervenção estatal fundamentada. Nessa hipótese, não se estará diante de uma afronta a direito fundamental, mas diante de uma *restrição* (SILVA, Virgílio, 2009, p. 110). A fundamentação dessa decisão estará sob o crivo da regra (ou princípio, para alguns) da proporcionalidade.

A importância de explicar essas duas teorias decorre do fato de que os deveres fundamentais muitas vezes são entendidos ora como *restrições constitucionais*, ora como

limites imanes dos direitos fundamentais. E esse rigor na terminologia é importante, pois os pressupostos usados por ambas as teorias são distintos.³⁰

Realmente, no contexto ora em estudo, *restrições e limites não são sinônimos*. Para Felipe de Paula (2010, p. 46), com apoio na obra de Reis Novaes, *restrição* significa *supressão* ou *diminuição de algo*, ao passo que *limite* se refere à *fronteira*, à *borda*. Na restrição há uma intervenção “ablativa”, que *diminui* um conteúdo pré-determinado. Todavia, os limites resultam da atribuição de um contorno a um determinado conteúdo normativo, deixando de fora algumas situações que aparentemente poderiam estar dentro dele. Por isso, a teoria externa adota o conceito de restrição, ao passo que a teoria interna usa o conceito de limite.

Em uma teoria interna que se poderia denominar de “pura”, os direitos e os respectivos limites são imanes a qualquer posição jurídica. O conteúdo de um direito será definido de uma só vez, via processo hermenêutico, pois “os direitos fundamentais, nessa perspectiva, não são absolutos, pois têm seus limites definidos, implícita ou explicitamente, pela própria Constituição”. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 131). Assim:

[...] cada direito apresenta limites lógicos, imanes, oriundos da própria estrutura e natureza do direito e, portanto, da própria disposição que o prevê. Os limites já estão contidos no próprio direito, portanto, não se cuida de uma restrição imposta a partir do exterior. No conhecido exemplo do Professor Vieira de Andrade, a liberdade de expressão artística não autoriza um pintor a armar seu cavalete no meio de uma via expressa para lá permanecer pintando: essa pretensão seria bloqueada por um limite imane, lógico, contido no próprio direito. (BARCELLOS, 2005, p. 59-60)³¹

Ainda na linha de outros exemplos descritos por Vieira de Andrade (2009, p. 275-276) e mencionados por Virgílio Afonso da Silva (2009, p. 132), as vedações a sacrifícios humanos e a andar nu na via pública *não representam restrições aos direitos de liberdade de religião ou de ir e vir*, mas são ações que estão excluídas *a priori* do âmbito normativo dos respectivos direitos fundamentais.

Dessa forma, para uma teoria interna “pura”, *não existem restrições*, mas meros limites que decorrem da própria Constituição. Por isso, esses limites “fazem parte da própria

³⁰ Virgílio Afonso da Silva (2009, p. 128) aduz que “a simples menção a expressões como ‘restrição a direitos fundamentais’, ‘sopesamento’, ‘ponderação’ ou ‘proporcionalidade’ – que, via de regra, sobretudo na jurisprudência, são utilizadas como se estivessem destacadas de qualquer pressuposto teórico – exige uma clara compreensão da relação entre o *direito*, de um lado, e *seus limites ou restrições*, de outro. A precisão terminológica, neste ponto, é inafastável, pois há diversos termos que muitas vezes são usados em conjunto mas que, analiticamente enfocados, são incompatíveis entre si.”

³¹ Vide também Virgílio Afonso da Silva (2009, p. 131-132), que entende que os exemplos de Vieira de Andrade são retóricos.

essência dos direitos fundamentais”, sendo seus contornos definidos pela interpretação constitucional (SILVA, Virgílio, 2009, p. 132).

Mesmo nos casos em que há conformação legislativa, a lei infraconstitucional que proibir determinada conduta apenas irá *declarar* o limite imanente ao direito fundamental em jogo. Não terá ela eficácia constitutiva.³²

Um exemplo ilustrará tal raciocínio: o doutrinador que aderir a uma teoria interna “*pura*”, ao enfrentar o tema da oponibilidade do sigilo bancário ao Fisco³³, metodologicamente irá construir seu raciocínio de duas formas: primeiramente, pode-se entender que o direito fundamental de privacidade impede por sua natureza tal intervenção, e, então, a lei seria inconstitucional. Ou, então, pode-se compreender que esse mesmo direito fundamental, em razão dos *limites imanes*, *aceita definitivamente* tal intervenção. Nesse último caso, a lei que confere o direito ao Fisco de acessar diretamente (sem intervenção judicial, portanto) os dados dos contribuintes seria uma lei que apenas *declara* o conteúdo do direito fundamental à privacidade, ao passo que a lei anterior que impedia tal acesso era uma mera lei *protetora* ou *promotora* de mais garantias.

A teoria externa possui pressuposto distinto. Baseando-se principalmente na teoria de Robert Alexy, os direitos fundamentais são vistos como normas com estrutura de *princípios*. Como estes são compreendidos como mandamento de otimização, os direitos fundamentais são, inicialmente, ilimitados. Contudo, como eles não podem ser ilimitados, faz-se necessária sua restrição, que se operará via regras ou princípios. Assim, Virgílio Afonso da Silva afirma o seguinte:

O direito definitivo não é – ao contrário do que defende a teoria interna – algo definido internamente e *a priori*. Somente nos casos concretos, após o sopesamento ou, se for o caso, aplicação da regra da proporcionalidade, é possível definir o que definitivamente vale. A definição do conteúdo definitivo do direito é, portanto, definida *a partir de fora*, a partir das condições fáticas e jurídicas existentes. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 140)

[...]

Isso significa que em um conceito amplo de liberdade devem ser incluídas, *prima facie*, condutas que eventualmente sejam consideradas imorais e até mesmo ilícitas. Para ficar em um exemplo simples: a liberdade de expressão protege, por exemplo, o direito à calúnia, à injúria e à difamação. Ainda que possa soar estranho em um primeiro momento, isso é necessário para a coerência da teoria.

É óbvio, contudo, que ninguém – nem mesmo os defensores do suporte fático amplo e da teoria externa – imagina que no direito *definitivo* de liberdade estão incluídas ações como furtar; ou que no direito *definitivo* de liberdade de expressão está incluída a possibilidade de caluniar à vontade; ou, por fim, que no direito *definitivo* à liberdade religiosa está incluída a possibilidade de fazer sacrifícios humanos.

³² Vide Virgílio Afonso da Silva (2009, p. 154) e Paula (2010, 71-72).

³³ Tema ligado à LC 105/2001 e que será tratado com mais detalhe no capítulo cinco.

Pensar diferente seria, mais uma vez, confundir os planos *prima facie* e definitivo, além de imaginar que a teoria externa seja uma teoria normativa que prescreve tais direitos. O que a teoria externa faz – repita-se – é reconstruir um problema teórico a partir de uma premissa. Essa premissa é a de que os direitos fundamentais têm suportes fáticos amplos e que as restrições a eles são produtos de um sopesamento com princípios colidentes. Nesse sentido, seria teoricamente inconsistente supor, por exemplo, que o direito *prima facie* à liberdade de expressão não inclui a possibilidade de caluniar, difamar ou injuriar. Excluir tais ações do suporte fático significaria abandonar suas próprias premissas teóricas. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 153-154)

Essa citação bem delimita as diferenças entre as duas teorias, pois há doutrinadores que entendem que os deveres fundamentais importam em *restrições aos direitos fundamentais*, justamente porque adotam a teoria externa dos direitos fundamentais.

No exemplo do sigilo bancário dado anteriormente, para um doutrinador que adote a teoria externa “*pura*”, o direito fundamental da privacidade acolheria *prima facie* a proteção dos dados bancários contra todos, sendo que a lei que conferisse autorização ao Fisco para acessá-los diretamente seria uma lei *restritiva*, e não simplesmente declarativa ou conformadora.

Essa intervenção seria legítima caso fosse fundamentada constitucionalmente³⁴, com obediência à regra da proporcionalidade.

Por fim, é importante também asseverar que a visão exposta representa o que Felipe de Paula denomina de teorias “*puras*” do suporte fático. Isso porque, atualmente, é comum adotar-se uma teoria *híbrida*, que acolhe os pressupostos de ambas as teses³⁵.

Nas teorias *híbridas*, adota-se inicialmente um suporte fático restrito, mas se admite a edição de leis restritivas em alguns casos. Como exemplo paradigmático dessa visão merece ser destacada a obra de Vieira de Andrade, que será rapidamente comentada a seguir.

2.4.2 A tese de Vieira de Andrade: limites imanentes e possibilidade de restrição legal aos direitos fundamentais

Apesar de o entendimento de Vieira de Andrade sobre os direitos fundamentais ser muito próximo da teoria interna, ele admite elementos da teoria externa, o que faz com que Paula (2010, p. 104-127) classifique sua teoria de “*híbrida*”.

³⁴ Os deveres fundamentais poderão, inclusive, servir como parâmetros de validade e legitimar a edição da citada lei. Esse tema será visto mais à frente.

³⁵ Conferir Virgílio Afonso da Silva (2009, p. 158-164).

Primeiramente, entende o autor português que nem toda legislação infraconstitucional servirá para *restringir* o conteúdo dos direitos. Haveria, em regra, uma atividade do legislador para *regular* a matéria de direitos fundamentais. Ter-se-iam, então, leis ordenadoras, condicionadoras, interpretativas, conformadoras, protetoras, promotoras, ampliativas e harmonizadoras. Em suma, elas *não restringiriam os direitos fundamentais*.

Sem adentrar na classificação e características de cada uma das leis, é certo que a crítica de Felipe de Paula (2010, p. 117-118) procede, pois a diferença entre os tipos de leis restritivas, conformadoras, condicionadoras é mais aparente que real. Trata-se muito mais de uma questão de *grau*: afinal, uma regulamentação muito forte pode envolver, sim, a diminuição de um direito fundamental. Tanto no plano teórico como prático é muito difícil saber qual a fronteira entre o que representa uma conformação e o que indica se algo está ou não inserido no âmbito protetivo.

De qualquer forma, Vieira de Andrade reconhece que existem *limites imanes aos direitos*. O mencionado professor português (Andrade, 2009, p. 273) afirma que “os direitos fundamentais têm os seus limites imanes, isto é, as fronteiras definidas pela própria Constituição que os cria ou recria (mesmo quando os recebe)”.³⁶ Ele reconhece também a possibilidade de limites imanes implícitos nos direitos fundamentais.³⁷

Vieira de Andrade entende que algumas situações configuram meros conflitos aparentes, tais como os exemplos citados no tópico anterior. É importante salientar que o autor entende que a compreensão do âmbito de proteção será precedida de uma atividade de interpretação dos enunciados que preveem cada um dos direitos fundamentais. Assim ele afirma textualmente:

O problema deve, portanto, ser resolvido como problema de *interpretação* dos preceitos que prevêm *cada um dos direitos fundamentais* no contexto global das normas constitucionais. O que se pergunta é se o programa normativo do preceito em causa inclui ou não um certo aspecto ou modo de exercício, isto é, até onde vai o domínio de protecção (a hipótese) da norma. Se num caso hipotético ou concreto se põe em causa o *conteúdo essencial* de outro direito, ou quando se atingem *intoleravelmente* valores comunitários *básicos* ou princípios *fundamentais* da ordem constitucional, deverá resultar para o intérprete a convicção de que a protecção constitucional do direito não quer ir tão longe. E, então, o domínio protegido do direito é delimitado pelos direitos dos outros ou por valores comunitários

³⁶ Vieira de Andrade centra seu estudo no que ele denomina de “limites de conteúdo”, que seriam limites no sentido jurídico, em que se delimitaria o conteúdo protegido, já que a proteção constitucional não abrange todas as situações, formas ou modos de exercício possíveis para cada um dos direitos.

³⁷ Estes, entretanto, serão possíveis apenas quando “se possa afirmar, com segurança e em termos absolutos, que não é pensável *em caso algum* que a Constituição, ao proteger especificamente um certo bem através da concessão e garantia de um direito, possa estar a dar cobertura a determinadas situações ou formas do seu exercício; sempre que, pelo contrário, deva concluir-se que a Constituição as exclui sem condições nem reservas.” (ANDRADE, 2009, p. 276-277).

fundamentais, de modo que as leis que eventualmente os exprimam não restringem o seu conteúdo, tal como é constitucionalmente definido. (ANDRADE, 2009, p. 278).³⁸

Ocorre que Vieira de Andrade (2009, p. 216-217) entende que *também é possível a existência de leis que restringem realmente o conteúdo do direito fundamental*. Assim, seria possível ao legislador a edição de leis restritivas propriamente ditas. Essa visão o aproxima um pouco da teoria externa (suporte fático ampliado).

Todavia, como bem acentua Felipe de Paula (2010, p. 126), apesar de Vieira de Andrade assumir as restrições como “verdadeiros sacrifícios de conteúdo”, possíveis *a posteriori*, tais “amputações” somente são possíveis se forem constitucionalmente autorizadas e nos limites dessa autorização. É importante ressaltar que essa restrição via legislador infraconstitucional somente ocorreria quando *já ocorrida a delimitação constitucional do conteúdo do direito fundamental*.

Essa solução não poderia ser muito diferente no cenário constitucional português, pois os itens 2 e 3 do art. 18º da Constituição Portuguesa³⁹ expressamente reconhecem a possibilidade de o legislador restringir direitos fundamentais.

Vieira de Andrade (2009, p. 217) deixa claro que a restrição pressupõe o que ele denomina de “prefiguração constitucional da necessidade de sacrificar o conteúdo protegido de um direito”. Esse “sacrifício” pode decorrer do caráter “potencialmente agressivo” desse direito (e o autor enfatiza o caráter potencialmente agressivo da liberdade) em face de outro direito, como também ser fruto da necessidade de se garantir “um valor comunitário”, que, para ser realizado, exigirá a limitação em pauta.

Partindo desse entendimento, pode-se pensar que, no exemplo dado anteriormente relativo à oponibilidade do sigilo bancário frente ao Fisco, o direito de privacidade, *a priori*, admite a proteção dos dados, mas também não exclui, a princípio, a intervenção estatal. Contudo, é possível a edição de lei infraconstitucional para restringir ou diminuir o campo de proteção deste direito fundamental, medida esta que poderá ter como base constitucional um dever fundamental: o dever fundamental de pagar impostos.

³⁸ Vide Paula (2010, p. 123-125).

³⁹ Art. 18º n.2: “A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.” (PORTUGAL, 1976).

Art. 18º, n. 3: “As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.” (PORTUGAL, 1976).

Por fim, e somente como uma terceira hipótese, haveria o problema das colisões ou conflitos de direitos e valores comunitários afirmados por normas ou princípios constitucionais. Para Vieira de Andrade (2009, p. 301), “haverá colisão ou conflito sempre que se deva entender que a Constituição protege simultaneamente dois valores ou bens em contradição numa determinada situação concreta (real ou hipotética).”

Não é preocupação do presente trabalho toda a argumentação desenvolvida pelo citado professor português para a correta solução desses conflitos. O que se quis foi apenas mostrar as bases de sua teoria, bem como os conceitos por ele utilizados, pois Vieira de Andrade irá expressamente consignar que os deveres fundamentais irão servir para aferir os limites imanentes dos direitos fundamentais, conforme se verá a seguir.

2.4.3. Deveres fundamentais: restrições ou limites imanentes aos direitos fundamentais?

Sarlet (2008, p. 243) e Canotilho (2003, p. 535) acentuam que os deveres fundamentais são “normas jurídicas autônomas”, que até podem se relacionar com o “âmbito normativo de vários direitos”, mas, segundo Canotilho, mesmo que esses deveres fundamentais sejam conexos com direitos, ainda assim os deveres não constituem restrições ou limites imanentes aos direitos fundamentais com ele conexos.⁴⁰

Canotilho (2003, p. 535) indica alguns exemplos de duvidosa validade para fundamentar sua posição. Inicialmente, ele aduz que “o dever de defesa do ambiente não é uma ‘restrição do direito ao ambiente’.” Ainda, o dever de educação dos filhos não é um “limite imanente” ao direito de educação dos pais. Realmente, o dever de defesa do ambiente que uma pessoa possui não interfere com o seu respectivo direito ao meio ambiente equilibrado. Da mesma forma, o *dever* dos pais de educarem os filhos não restringe o *direito* destes pais de educarem os filhos.

Ocorre que, nos exemplos dados, o dever fundamental de uma pessoa pode conflitar com *outro tipo ou espécie* de direito fundamental de titularidade *da mesma ou de outra pessoa*. No primeiro exemplo (meio ambiente), pode-se pensar que a proteção ao meio ambiente ensejaria uma “restrição” constitucional ao direito de propriedade ou ao direito à

⁴⁰ Sarlet (2008, p. 243) se apóia em Canotilho, porém indica outra obra do professor português. De qualquer forma, ele não entra em detalhes para explicar sua posição. Importante dizer que a teoria de Canotilho sobre *limites imanentes* é diferente da exposta por Vieira de Andrade. Conferir Felipe de Paula (2010, p. 106-108) e Canotilho (2003, p. 1273-1283). Canotilho expressamente segue a linha defendida pela teoria externa.

livre iniciativa de determinadas empresas com atividades econômicas potencialmente poluidoras.

Já no caso do dever dos pais de educarem os filhos, é possível que se entenda que esse dever não conflita com nenhum direito fundamental dos próprios filhos.⁴¹

Cumprido dizer que, ao menos nessa obra⁴², Canotilho não desenvolve muito o tema dos deveres fundamentais.

De outro lado, Mendonça (2002, p. 181) afirma que os deveres fundamentais são *restrições* expressas ou limites imanentes dos direitos fundamentais de nível constitucional. Assim assinala a autora mineira, em duas passagens na sua obra:

As restrições de direitos fundamentais de nível constitucional são restrições de direitos fundamentais diretamente constitucionais. O conceito de restrição de direito fundamental corresponde à perspectiva do direito fundamental. O conceito de cláusula restritiva, à perspectiva da norma. Uma cláusula restritiva é a parte da norma completa de direito fundamental que diz como está restringido ou pode ser restringido o que o suposto de fato do direito fundamental garante *prima facie*.

As cláusulas restritivas podem ser expressas ou tácitas.

A cláusula restritiva expressa configura uma regra que converte a liberdade ou o direito *prima facie* que resulta de um princípio constitucional em uma não-liberdade ou em um não-direito definitivo. A peculiaridade dessa cláusula restrita é que o próprio legislador constitucional expressamente formula a restrição definitiva. ... A cláusula restritiva expressa consiste em nada mais do que uma decisão do legislador constitucional em favor de determinadas razões contrárias à proteção jusfundamental. Essas razões contra a proteção jusfundamental, qualquer que seja a sua formulação, pertencem ao âmbito das restrições de direito fundamental. ... Além disso, **podem ser incluídas entre as cláusulas restritivas expressas os preceitos que consagram deveres fundamentais que impõem limites a certos direitos fundamentais, como, por exemplo, o dever de pagar impostos que impõe limite ao direito de propriedade e às liberdades econômicas.** (MENDONÇA, 2002, p. 112-113, destaque nosso).

A posição de se considerarem deveres fundamentais apenas aqueles consagrados constitucionalmente tem um significado muito importante, pois expressa a supremacia da liberdade do indivíduo frente aos poderes estatais. E a sua importância prática reside no fato de que, enquanto **a disciplina dos deveres fundamentais se coloca no campo das restrições expressas ou dos limites imanentes aos direitos fundamentais**, dependendo do caso, - no nível constitucional, portanto - os deveres ditos legais se colocam no campo das restrições indiretamente constitucionais - legais - aos direitos fundamentais. (MENDONÇA, 2002, p. 181, destaque nosso).

Essa autora faz minucioso estudo dos direitos fundamentais, cujo teor não cabe no presente momento explicitar. O que é importante para nosso trabalho é a consideração que a autora faz sobre restrições e limites. Ela demonstra, na mesma linha do que restou dito nos

⁴¹ Sobre esse exemplo, trataremos mais à frente, ainda neste tópico.

⁴² Talvez sua obra mais famosa ou, então, a mais citada seja “Direito Constitucional e Teoria da Constituição.” Nela, ele trata do tema dos deveres fundamentais em apenas seis páginas.

dois tópicos anteriores do presente trabalho, que *restrição* e *limites* não são termos idênticos, variando de acordo com a adoção de uma teoria externa ou interna dos direitos fundamentais.⁴³

Mendonça (2002, p. 108) adota a teoria externa, pois acolhe a tese de Alexy sobre princípios e regras e admite a possibilidade de colisões e sopesamento. Ou seja, os direitos fundamentais seriam normas principiológicas e, assim, admitiriam restrições (algo externo). Mendonça (2002, p. 176) acentua diversas vezes em sua tese que os deveres fundamentais *restringem direitos fundamentais*, entre eles a propriedade e a liberdade⁴⁴. Seriam *restrições* postas no próprio texto constitucional aos direitos fundamentais.

Em posição contrária, como adiantado no tópico anterior, Vieira de Andrade acentua que o conteúdo dos direitos fundamentais será *delimitado pelo texto constitucional*, sendo possível a edição de lei restritiva apenas quando houver a expressa autorização constitucional. Para o citado autor:

Tais limites podem ser expressamente formulados no texto constitucional, em regra, no próprio preceito relativo ao direito fundamental, mas também em preceitos incluídos noutras partes da Constituição – por vezes os efeitos limitadores resultam da consagração de deveres fundamentais manifesta e inequivocadamente dirigidos ou referidos a certos direitos, havendo por isso de ser contados entre os limites imanentes *expressos* destes, como acontece, por exemplo, no caso do dever de pagar impostos em relação ao direito de propriedade.” (ANDRADE, 2009, p. 275).

Em sequência ao raciocínio desenvolvido e transcrito acima, Vieira de Andrade enuncia diversas hipóteses para corroborar a existência de limites imanentes, sendo que uma delas é justamente a relação entre o direito de propriedade e o dever fundamental de pagar impostos:

Por exemplo, teria sentido invocar a liberdade religiosa para efetuar sacrifícios humanos ou, associada ao direito de contrair casamento, para justificar a poligamia ou a poliandria? [...] *Ou apelar ao direito de propriedade para não pagar impostos* [...] ? Nestes, como em outros casos semelhantes, não estamos propriamente perante uma situação de conflito entre o direito invocado e outros direitos e valores, por vezes expressos através de deveres fundamentais: é o próprio preceito constitucional que não protege essas formas de exercício do direito fundamental, é a própria Constituição que, ao enunciar os direitos, exclui do respectivo programa normativo a protecção esse tipo de situação. (ANDRADE, 2009, p. 276).

⁴³ Restrições pressupõem “algo *externo* ao direito fundamental, *algo que não faz parte de seu conteúdo*, algo ‘anexo’ a ele.” Aquele que entende que não há restrições externas a direitos fundamentais, compreenderá que a tarefa será a de *delimitar*, definir o que é protegido por cada direito fundamental. (SILVA, Virgílio, 2009, p. 87).

⁴⁴ “Considerando o que ficou dito neste trabalho acerca da tipologia dos deveres fundamentais em função do seu relacionamento com os direitos fundamentais, pode-se observar como *todos os deveres fundamentais*, embora com intensidades diferentes consoante a espécie a que pertencem, *restringem os direitos fundamentais*.” (MENDONÇA, 2002, p. 191 e 2006, p. 387).

Para Vieira de Andrade, o conteúdo (ou âmbito) normativo do direito de propriedade e de livre iniciativa (parcela da liberdade) não conflita, em nenhum momento, com o dever fundamental de pagar impostos.

Para Mendonça, por sua vez, o direito de propriedade e de liberdade seria, em princípio, ilimitado, e a norma constitucional que define o dever fundamental de pagar impostos iria *restringir* os direitos fundamentais indicados.

Essa diferenciação é interessante e poderá ensejar algumas consequências, na medida em que Mendonça justificará a restrição (intervenção estatal) com base na ponderação de princípios (regra da proporcionalidade), ao passo que Vieira de Andrade partirá de uma interpretação do texto constitucional, chegando à conclusão que o conflito não existe, pois é aparente.

Este trabalho adotará a teoria de Vieira de Andrade, pois entendemos que o suporte fático dos direitos fundamentais é restrito, sendo o mesmo delimitado a partir da interpretação do texto constitucional. Portanto, é possível que algumas situações estejam excluídas, desde o início, do campo de proteção de determinado direito fundamental.

É importante também, desde já, assinalar uma crítica à posição de Mendonça. Isso porque cremos que um dever fundamental não restringe necessariamente um direito fundamental. Imagine-se, por exemplo, o dever fundamental dos pais de cuidarem de seus filhos (artigos 227 e 229, CF), bem como o dever fundamental dos filhos de cuidarem dos pais idosos (art. 229, CF). Ou, ainda, o dever dos membros da família de ampararem os idosos (art. 230, CF). Tais deveres restringiriam algum direito fundamental? As pessoas que figuram como responsáveis pela realização dos citados deveres teriam, ainda que *prima facie*, o *direito fundamental de se omitirem* em relação a tais prestações? Um pretense direito fundamental de liberdade, que compreende o genérico “direito de não agir”, seria afetado? Cremos que não. Não é possível confundir o *direito fundamental de liberdade* com alguma parcela de liberdade.

O dever fundamental servirá para delimitar o conteúdo do direito de liberdade e excluir algumas ações ou omissões do âmbito normativo desse direito. Vieira de Andrade possui passagem interessante que ilustra a situação debatida:

Deve entender-se que as liberdades não estão funcionalizadas, ou seja, não são reconhecidas aos indivíduos para a prossecução de determinados fins sociais, que forneceriam os critérios de concretização do seu conteúdo e de controle do seu bom exercício. O conteúdo das liberdades de actuação é, em princípio, determinado pelos seus titulares, presumindo-se que abrange todas as situações ou formas de exercício que não estejam constitucionalmente proibidas.

[...]

A liberdade de decisão individual – isto é, a sua não sujeição a um padrão oficial de exercício de liberdades – e o direito de *não exercício* devem assim considerar-se implícitos na hipótese normativa dos preceitos que prevêem as liberdades, de acordo com o princípio de que em matéria de direitos fundamentais a liberdade é regra, que só cede perante razões que imponham interpretações limitadoras ou restritivas.

E essas razões podem existir: a liberdade nos direitos fundamentais não corresponde à emancipação anárquica, é autonomia moral e auto-responsabilidade na actuação social.

Por isso, também nesse campo os indivíduos não se podem considerar desligados dos valores comunitários que preenchem o espaço normativo em que se movem e têm o dever de respeitar.

Não se trata aqui, porém, de deveres fundamentais associados aos direitos, mas do dever geral de respeito pelas normas constitucionais, que, naturalmente, constituem limites aos direitos dos cidadãos: limites imanescentes que excluem determinadas situações do âmbito de protecção constitucional (v. artigo 46.º, n.º 4); valores que, em situação de conflito, obrigam a uma compreensão dos direitos ou autorizam o legislador a restringi-los ou limitá-los na medida do necessário (v. artigo 270.º); princípios de interpretação que permitem conferir graus de intensidade de protecção distintos às diversas situações ou modos do seu exercício. (ANDRADE, 2009, p. 155-156).

Por sua vez, Vieira de Andrade (2009, p. 157) realça que não se pode esquecer, seja no plano filosófico, seja no âmbito jurídico, que o estatuto constitucional do indivíduo tem de incluir os deveres fundamentais.

Dessa forma, a compreensão de que os deveres fundamentais previstos nos artigos 227, 229 e 230 da Constituição Brasileira figuram como limites imanescentes à esfera de liberdade das pessoas (liberdade de *não agir*) - excluindo desde já algumas posições que não seriam abarcadas pela norma de direito fundamental – é uma solução mais adequada. Logo, os deveres fundamentais não restringem necessariamente um direito fundamental. Nessa perspectiva, a diferença entre as visões de Vieira de Andrade e de Mendonça não seria apenas de método, mas ensejaria soluções distintas no resultado.

De qualquer forma, merece ser consignado que a afirmativa de Mendonça que ora é refutada é coerente com a premissa teórica utilizada pela citada autora, que se ampara na teoria do suporte fático amplo, no qual o direito fundamental é em princípio absoluto.

Por fim, é importante dizer que os deveres fundamentais têm o efeito de fundamentar e legitimar a atividade legislativa infraconstitucional que venha a instituir eventuais restrições, conformações e regulações na esfera dos direitos fundamentais. Não se adota, aqui, uma posição “pura” da teoria interna, sendo certo que a lei editada nem sempre busca declarar ou exprimir o conteúdo do direito fundamental. Essa lei poderá conformar o exercício de um direito fundamental (como as regras urbanísticas que limitam construções), como restringir o campo de protecção desse direito (tal qual no exemplo do sigilo bancário para fins fiscais).

2.4.4. *As possíveis relações entre os deveres fundamentais e os direitos fundamentais*

Nabais, ao defender a autonomia dos deveres fundamentais, consigna que eles, de alguma forma ou com mais ou menos vigor, irão se relacionar com os direitos fundamentais, *especialmente para delimitar o conteúdo dos direitos fundamentais*. Assim ele assevera:

Desse modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimónios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito relativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais. (2004, p. 37-38)

[...]

Em suma, os direitos e os deveres fundamentais não constituem categorias totalmente separadas nem domínios sobrepostos, encontrando-se antes numa relação de ‘conexão funcional’ que, por um lado, impede o exclusivismo ou a unilateralidade dos direitos fundamentais, (...), e, por outro, não constitui obstáculo à garantia da primazia ou primacidade dos direitos fundamentais ou da liberdade face aos deveres fundamentais, uma vez que estes ainda servem, se bem que indirectamente, o objectivo constitucional da liberdade. (NABAIS, 2004, p. 120).

Entendemos que essa passagem não segue a mesma compreensão esposada por Mendonça (2002), no sentido de que os deveres fundamentais sempre importam em restrições a direitos fundamentais⁴⁵. Explica-se.

Ao que tudo indica, Nabais *adere à teoria do suporte restrito dos direitos fundamentais*. Afinal, para ele, os deveres fundamentais podem, muitas vezes, conformar ou delimitar o conteúdo normativo do direito de liberdade de uma pessoa (“contrapostos aos valores e interesses individuais”) para prestigiar o direito de liberdade “dos outros” (de terceiros). Como dito no início deste capítulo, os deveres fundamentais constituem situações jurídicas de imposição de comportamentos às pessoas, expressam a responsabilidade comunitária dos indivíduos e possuem como objetivo a existência e manutenção da comunidade e do Estado. Por isso, esses deveres servem também à garantia de direitos fundamentais, mesmo que sejam *os direitos fundamentais de titular diverso daquele que possui o dever fundamental*.

⁴⁵ Ver tópico 2.4.3 deste trabalho.

Muitas vezes, uma limitação ao próprio conteúdo do direito fundamental já se encontra expressa no próprio texto constitucional. É o que ocorre quanto ao direito à inviolabilidade do sigilo das comunicações telefônicas, que pode ser afastado por ordem judicial e na forma da lei.⁴⁶ A lei irá apenas conformar esse direito. Ou ainda, no direito à plena liberdade de associação para fins lícitos, em que a Constituição brasileira, de antemão, veda qualquer associação de caráter paramilitar⁴⁷.

Outras vezes, a Constituição brasileira já condiciona o exercício de um determinado direito aos requisitos legais, impondo, assim, a necessidade de edição de uma lei conformadora da disciplina deste direito. Como exemplo, pode-se citar a liberdade de exercício de profissão, que será exercida nos termos da lei.⁴⁸

De qualquer forma, como restou demonstrado no tópico anterior, e ao contrário do entendimento adotado por Mendonça, *um dever fundamental não irá propriamente restringir ou confrontar um direito fundamental previsto na Constituição*. A posição defendida por Mendonça só pode ser aceita caso se adote um suporte fático amplo de direitos fundamentais, o que não é acolhido no presente trabalho. E pela passagem abaixo, parece ser este também o entendimento de Nabais:

Passando agora à relação mais estreita dos deveres fundamentais com a própria figura ou categoria dos direitos fundamentais é de salientar, por outro lado, a (de) limitação do conteúdo dos direitos pelos deveres e, por outro lado, a (de) limitação do conteúdo dos deveres pelos próprios direitos fundamentais. Quanto ao primeiro aspecto é, desde logo, de assinalar que todos os deveres fundamentais limitam, pela sua natureza, a esfera de liberdade dos indivíduos. Com efeito, constituindo os deveres fundamentais limites a posições de vantagem necessários a uma harmónica composição de interesses opostos apta a impedir, quer uma prevalência dos interesses do estado, quer um reconhecimento sem limites dos interesses dos indivíduos, todos eles, independentemente ou para além da eventual associação ou coligação específica que tenham como determinados direitos, acabam por afectar ou restringir o conteúdo das liberdades individuais. (NABAIS, 2004, p. 122-123).

Assim, um dever fundamental poderá limitar ou conformar o âmbito normativo de determinado direito fundamental. Como exemplo, o dever fundamental de proteção ao meio ambiente irá conformar o direito de propriedade e de livre iniciativa.

⁴⁶ Art. 5º, XII, CF/88: “É inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” (BRASIL, 1988).

⁴⁷ Art. 5º, XVII, CF/88: “É plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar.” (BRASIL, 1988).

⁴⁸ Art. 5º, XIII, CF/88: “É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer.” (BRASIL, 1988).

Assim, uma pessoa não poderá invocar o direito de propriedade e de livre iniciativa para poluir um rio ou uma nascente de água que exista em seu terreno, em razão da exploração de atividade econômica. O dever fundamental de proteção ambiental, *a priori* e definitivamente, impedirá tal conduta. Da mesma, o dever fundamental descrito irá impedir que a exploração minerária seja realizada de forma irrestrita ou sem observar os requisitos necessários descritos na lei.

Nesse exemplo, o dever fundamental de proteção ambiental irá não só determinar o âmbito normativo de um direito fundamental específico (propriedade e liberdade, no caso), como assegurar o direito fundamental (difuso) de proteção ao meio ambiente ecologicamente equilibrado.

Há outros exemplos, entretanto, que podem levantar alguma suspeita na afirmação de que os deveres fundamentais sempre estão em contato, em maior ou menor grau, com os direitos fundamentais. Como dito anteriormente, no exemplo que envolve o dever dos filhos cuidarem dos pais idosos, parece claro que nenhum direito fundamental dos *filhos* (titulares do dever) é atingido. Porém, verifica-se que o dever em debate irá garantir justamente o direito fundamental dos pais de terem assistência e cuidado.

Pode-se, então, entender que os deveres fundamentais, muitas vezes, se relacionam com os direitos fundamentais de *outras pessoas*, e não com o direito fundamental do próprio titular do dever fundamental.

Um outro exemplo também importante envolve o dever de defesa da pátria, que engloba o serviço militar. O titular do dever fundamental não terá limitado algum direito fundamental (no máximo, pode-se dizer que é limitada uma parcela de sua liberdade). Esse dever fundamental de defesa da pátria, entretanto, busca garantir que direito fundamental? Pode-se entender que esse dever representa um valor comunitário que busca assegurar a paz e a segurança da coletividade. Haveria, assim, interesses difusos em jogo. Por outro lado, pode-se dizer que ele busca assegurar o direito à vida, saúde e patrimônio das pessoas, bem como à soberania popular. Esse é um exemplo que demonstra que a relação entre deveres fundamentais e direitos fundamentais é mais abrangente que a simples relação dever/direito sob o ponto de vista do mesmo titular.

Cremos, portanto, que devemos entender a relação dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais sob essa perspectiva mais aberta, que justamente demonstra a **importância dos primeiros para a garantia dos direitos fundamentais.**

De outro lado, por diversas vezes ao longo da obra, Nabais (2004, p. 38, 120 -123) deixa claro que os *deveres fundamentais também buscam assegurar a primazia da dignidade da pessoa humana*, o que comprova que esses deveres também têm por função *limitar as intervenções dos poderes públicos na esfera dos indivíduos*.

O que o autor quis dizer é o seguinte: é possível que a legitimidade de uma medida legislativa ou administrativa editada seja *negada* no caso concreto e se reconheça sua inconstitucionalidade *com base em um dever fundamental*. Isso porque, na hipótese levantada, será demonstrado que o dever fundamental *não permite tal restrição*.

Apesar de o autor não dar nenhum exemplo, é possível imaginar uma hipótese que tem relação com o presente trabalho. Imagine-se, seguindo a ótica do autor, um imposto cuja carga tributária fosse altíssima – como, por exemplo, o IPTU cobrado com uma alíquota de 25%. O dever fundamental que ampara a cobrança de impostos exige também a observância do princípio do não-confisco. Dessa forma, esse dever fundamental não legitimaria tal imposição, na perspectiva de que o mesmo também busca preservar o direito de propriedade, bem como a dignidade da pessoa humana.

De qualquer forma, ainda assim, é mais lógico amparar o reconhecimento de invalidade de uma restrição a um direito fundamental nos *próprios* direitos fundamentais afetados (direito à propriedade e não confiscatoriedade, por exemplo) do que invalidar uma restrição com amparo no próprio dever fundamental que o fundamenta.⁴⁹

Isso quer dizer que **o papel “normal” dos deveres fundamentais será delimitar, a partir do texto constitucional, o conteúdo normativo de um direito fundamental⁵⁰ ou, ainda, legitimar a edição de outros deveres legais**. Relembre-se o exemplo do dever de proteção ambiental que irá delimitar *a priori* o conteúdo normativo do direito fundamental da livre iniciativa, mas que também poderá legitimar a edição de leis infraconstitucionais para conformar ou restringir o exercício de determinada atividade.

Vieira de Andrade bem sintetiza essa questão:

Os deveres fundamentais, mesmo os aparentemente associados a direitos, constituem, na generalidade dos casos, uma realidade autónoma e exterior a cada um deles, embora, na medida em que são explicitações de valores comunitários, possam fundamentar a limitação dos direitos fundamentais em geral, designadamente das

⁴⁹ Ou seja, a invalidade de uma norma infraconstitucional que limita ou restringe um direito fundamental será muito mais fácil de ser aferida frente a um ou vários direitos fundamentais afetados do que diante do dever fundamental que em tese amparou sua edição. Em outras palavras, o juízo de invalidade dirá que o direito fundamental “x” impossibilita a norma editada com base no dever fundamental “y”, ou, ainda, o dever fundamental “z” não é suficiente para amparar a restrição ao direito fundamental “w”.

⁵⁰ Lembrando que, por lealdade acadêmica, delimitar não é sinônimo de restringir. Segue-se a linha, portanto, da tese de Vieira de Andrade. Vide tópicos anteriores.

liberdades. Normalmente, a consagração de deveres fundamentais significa, pois, a previsão expressa de um valor ou interesse comunitário, satisfazendo uma das exigências do n.º 2 do artigo 18.º para que o legislador possa restringir os direitos, liberdades e garantias.⁵¹

Por vezes, a medida constitucional dos deveres e dos valores comunitários correspondentes justificará uma interpretação limitativa do próprio direito fundamental, interferindo assim directamente na determinação do seu conteúdo – pode falar-se então de deveres imanentes. Em nenhum caso, porém, essa interferência será total, pois nunca poderá afectar o conteúdo essencial do direito: a intensidade dos deveres será sempre inferior à das faculdades reconhecidas. (ANDRADE, 2009, p. 159-160).

Por isso pode-se dizer que os deveres fundamentais, apesar de configurar uma categoria autónoma, *em regra*, estão em contato com a matéria dos direitos fundamentais e que constituem o estatuto constitucional do indivíduo. Reforça-se novamente que o fato de os deveres fundamentais estarem presentes no debate dos direitos fundamentais *não importa em dizer que os primeiros restringem* – no sentido de confrontar - *os segundos*.

Nota-se, contudo, que todo o esforço na busca da autonomia dos deveres fundamentais envolve conceitos muito próximos uns dos outros, tornando o tema complexo, às vezes um pouco nebuloso, o que pode, inclusive, atrapalhar na argumentação dessa autonomia científica. Certamente fica a dúvida se o tema era realmente tão esquecido assim ou se ele era tratado na doutrina com outros nomes.

Apesar de adotarmos nesse trabalho o entendimento defendido por Vieira de Andrade e entender que os deveres fundamentais não irão *restringir*⁵² um direito fundamental, não se descarta a hipótese de um doutrinador adepto da teoria externa - que utiliza os termos “restrição” e que compreenda que os direitos fundamentais são, a princípio, absolutos - chegar, na análise de um caso concreto, às mesmas conclusões que um teórico que acolhe a teoria interna.⁵³

⁵¹ O art. 18.º da Constituição de Portugal de 1976 trata da força jurídica de princípios gerais de direitos e deveres fundamentais tem a seguinte redação:

“1. Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.

2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.

3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.” (PORTUGAL, 1976)

⁵² No sentido de confrontar, contrariar.

⁵³ Virgílio Afonso da Silva (2009, p. 156-157) acentua que “não é novidade alguma o fato de que diferentes teorias ou modelos para a compreensão de um determinado fenómeno não implicam, necessariamente, conclusões diferentes. É muito possível, portanto, que ainda que os pressupostos e os meios utilizados na análise diverjam, os resultados são os mesmos.”

2.4.5. *Ideia central dos deveres fundamentais*

Visto tudo isso, cumpre salientar a ideia central do que os deveres fundamentais configuram. Peces-Barba traz, na nossa visão, o mais adequado conceito de deveres fundamentais. Segundo ele:

[...] podemos pactuar o uso do conceito de deveres fundamentais como aqueles deveres jurídicos que se referem a dimensões básicas da vida do homem em sociedade, a bens de primordial importância, à satisfação de necessidades básicas ou que afetam setores especialmente importantes para a organização e o funcionamento das instituições públicas ou ao exercício de direitos fundamentais, geralmente no âmbito constitucional.

O exercício de um dever fundamental não gera benefícios exclusivamente para o titular do direito subjetivo correlativo, quando existe, mas também alcança uma dimensão de utilidade geral, beneficiando o conjunto dos cidadãos e a sua representação jurídica, o Estado. (apud MENDONÇA, 2002, p. 182).

Nabais (2004, p. 59-60) também acentua que os deveres fundamentais constituem o *pressuposto geral da existência e funcionamento do Estado, bem como a garantia de eficácia dos direitos fundamentais*, entre eles a proteção à vida, à liberdade e à propriedade. Essa é a ideia central dos deveres fundamentais.

Essa visão não é contraditória com o entendimento de que os deveres fundamentais exprimem valores contrapostos aos direitos fundamentais⁵⁴. Afinal, estabelecer posições jurídicas em prol de terceiros, bem como fixar os *limites* ao âmbito normativo de algum direito fundamental individual ou *justificar* a edição de *leis* infraconstitucionais *restritivas* a um direito fundamental são situações que visam justamente prestigiar o direito fundamental no aspecto objetivo, proteger o direito fundamental “de outras pessoas” ou interesses da coletividade (direitos difusos), além de assegurar a existência do Estado.

De outro lado, como restou dito anteriormente, partindo-se de um referencial restrito de suporte fático dos direitos fundamentais (a ideia de limites imanentes), *os deveres fundamentais não restringem os direitos fundamentais*, especialmente porque há situações que o conflito será aparente. Mesmo que se entenda que uma parcela da liberdade da pessoa foi “diminuída”, esta “restrição” não alcançou seu “direito fundamental de liberdade”. Como salientou Nabais, os deveres fundamentais, com maior ou menor eficácia, “acabam por afectar ou restringir o *conteúdo das liberdades individuais*.” (NABAIS, 2004, p. 122-123).

⁵⁴ Entendimento de Nabais que foi exposto no item anterior.

E na mesma linha, lembrando a lição de Vieira de Andrade (2009, p. 274-276), os deveres fundamentais servirão como *limites imanes* dos direitos fundamentais, inclusive da liberdade. Isso sem esquecer que é possível que um dever fundamental fundamente a edição de uma lei restritiva.

2.5. Características dos deveres fundamentais.

Na terminologia de Nabais, os deveres fundamentais são “posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.” (2004, p. 64). Vejamos separadamente essas características.

2.5.1. Posições jurídicas passivas

Posições jurídicas passivas, para Nabais (2004, p. 65; 83-85; 112), exprimem que o indivíduo está situado no pólo passivo da relação jurídica estabelecida entre ele e o Estado.

Elas podem figurar como posições que demandam uma *ação* ou *prestação* (dar ou fazer) do indivíduo - como ocorre no caso típico do dever de pagar impostos - como também é possível que importem em situações de *omissão* (não fazer) – tais como o dever de isenção político-partidária do militar e do Juiz (art. 142, V, e art. 95, § único, III, ambos da CR/88). Alguns podem, inclusive, apresentar simultaneamente as duas obrigações, como no caso da defesa do meio ambiente.

Essa é uma parte da obra de Nabais que não é de fácil compreensão. Mendonça (2002, p. 182-184), por sua vez, também não exaure totalmente a classificação trazida pelo professor de Coimbra. Apesar de transcrever trechos da obra de Nabais e apontar uma observação em nota de rodapé, não vai muito adiante.

Realmente, a compreensão do que essas “posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas e individuais” envolvem não é muito clara na doutrina, necessitando um esforço para o seu entendimento.

Para Nabais (2004, p. 65), os deveres fundamentais não são meras situações de inércia ou inativas, como as sujeições, que são totalmente independentes da vontade do

respectivo titular. Segundo o citado professor, “nem todas as posições jurídicas passivas (*hoc sensu*), constitucionalmente imputadas ao indivíduo, configuram verdadeiros deveres fundamentais, entendidos estes como categoria própria.”

Nabais diz que o dever de tolerância ou sujeição não configura um dever fundamental, mas compreende algumas figuras próximas deste, tais como deveres correlatos, relacionais, simétricos a direitos fundamentais, que, muitas vezes, recaem sobre o Estado ou entidades públicas. Assim, o dever do Estado na prestação na garantia e manutenção da saúde não configura um dever fundamental, mas uma imposição constitucional de um dever. Também nesse sentido, suportar os efeitos de uma decisão transitada em julgado, por exemplo, não configura um dever fundamental, mas um ônus decorrente da força cogente do ato judicial, reconhecido pelo direito. Ele assinala, ainda, que os deveres fundamentais se apresentam como:

[...] posições subjectivamente imputadas ao indivíduo pela própria constituição, e não posições fundamentalmente objectivas resultantes da consagração constitucional dos poderes e competências estaduais e das condições de validade do seu exercício, condições estas que, muito embora desencadeiem, por via de regra, indirecta e reflexamente efeitos subjectivos na esfera dos indivíduos, traduzidos em vínculos ou limitações desta mesma esfera, não visam de maneira imediata os indivíduos, determinando ou tornando determinável materialmente o seu comportamento projectado numa dimensão essencialmente intersubjectiva. [...]

É o que se passa, segundo cremos, com os chamados deveres de tolerância ou de suportar (deveres de *pati = Duldungspflichten*), cujo traço caracterizador reside em pressuporem uma actividade de intervenção na vida, liberdade, integridade física ou propriedade das pessoas e uma correspondente passividade por parte destas, e entre os quais sobressai o (frequentemente mencionado pela doutrina) dever de suportar expropriações por utilidade pública, consagrado constitucionalmente a propósito do direito ou instituto da propriedade. (NABAIS, 2004, p. 67-68).

E em outra passagem, o citado autor consigna que:

Em quinto lugar, podemos mencionar certas sujeições constitucionais que se configuram como posições passivas correlativas dos poderes constitucionais do estado e que têm de característico, como todas as sujeições, serem situações de inércia, inactivas ou meros ter de suportar, ou seja, deveres de tolerância. Também o ter de suportar o exercício dos poderes constitucionais do estado que, dada a sua natureza de poderes funcionais ou de funções, têm conexo um elemento de deverosidade, não integra a figura dos deveres fundamentais.

[...]

Por outras palavras, para que se trate de deveres fundamentais necessário se torna que estejamos perante normas constitucionais relativas a posições subjectivas ou normas que integram a constituição do indivíduo e não perante consequências na esfera dos indivíduos das normas de organização económica, política e administrativo do estado. Assim, os estados de sujeição (*Pflichtigkeiten*), decorrentes do poder de legislar, do poder punitivo, do poder de expropriação, do poder de polícia, do poder disciplinar, do poder regulamentar, do poder judicial, etc.,

não configuram quaisquer deveres fundamentais, antes são meros reflexos subjectivos do estatuto organizatório do estado. (NABAIS, 2004, p. 83-84).

Sobre a questão da desapropriação, em outra passagem, Nabais (2004, p. 46) acentua que o dever de suportar uma expropriação da propriedade é previsto a título de limite ao respectivo direito, e não como um dever fundamental. Isso porque, segundo o professor português (NABAIS, 2004, p. 46), o dever de suportar uma expropriação ou outra limitação ao direito de propriedade constitui “vinculações ou sujeições constitucionais decorrentes directamente dos poderes do estado e integrantes, justamente por isso, dos princípios fundamentais da constituição económica e patrimonial e não da constituição do indivíduo”, local em que repousam os deveres fundamentais.

Conforme anota Mendonça (2002, p. 183; 2006, p. 370), nessa hipótese, Nabais está se referindo àquelas situações que pressupõem uma atividade estatal que irá intervir na vida, na liberdade ou na propriedade das pessoas e uma correspondente passividade por parte dessas pessoas, sendo que, nessas situações, os reflexos nos direitos das pessoas decorrem do exercício de uma competência fundada na Constituição (em regra de forma genérica, como ocorre no art. 23 da CF/88) ou em lei específica.

A possível relação entre deveres fundamentais e a intervenção do Estado na propriedade será descrita a seguir.

2.5.2 *Deveres fundamentais e intervenção do Estado na propriedade*

A visão trazida por Nabais deixa claro que nem toda intervenção na propriedade ou na liberdade das pessoas importa em um dever fundamental. Ou seja, a *simples existência* de intervenção na propriedade ou liberdade não é a característica típica que irá separar o dever fundamental de outras espécies de imposição de deveres.

Realmente, existem no nosso ordenamento outras figuras jurídicas que caracterizam hipóteses de intervenção do Estado na propriedade e que, *na visão de Nabais e de Mendonça*, não configurariam um dever fundamental. Intervenção do Estado na propriedade é toda e qualquer atividade estatal que, amparada em lei, tenha por fim ajustá-la aos inúmeros fatores exigidos pela função social a que está condicionada. Ela se funda na potestade que decorre da

necessidade de se assegurar ou tutelar um interesse público⁵⁵ bem como na função social da propriedade.

Assim, as limitações administrativas à propriedade, conceituadas como “medidas gerais, unilaterais e gratuitas, por meio do qual o Estado condiciona os direitos e as atividades de pessoas naturais e jurídicas, com fundamento na supremacia do poder público” (CARVALHO, 2008, p. 961), irão delinear o contorno do direito de propriedade, podendo, assim, impor obrigações de fazer, de não fazer ou de suportar. Dessa forma, a título de exemplo, muitas vezes o proprietário é obrigado por lei a parcelar ou edificar no solo urbano (obrigação de fazer, *positiva*, imposta pelo art. 5º da Lei 10.257/2001).

Outras vezes, a obrigação imposta pode ser *negativa*, de não fazer, como ocorre na proibição de construção acima de determinada altura ou de construção de um prédio com destinação comercial em uma área exclusivamente residencial.

Por fim, em outras situações, o particular deve *suportar*, tolerar, permitir algo, como ocorre na ocupação temporária, em que o proprietário de um bem tem de permitir a sua utilização temporária pelo Poder Público para o atendimento de necessidades administrativas, tais como a execução de obras ou serviços, ou mesmo na hipótese de ocupação de escolas particulares em época de eleição⁵⁶. Ainda, como exemplo de situações de sujeição, pode-se citar o caso de requisição administrativa, prevista no art. 5º, inciso XXV, da CF/88.⁵⁷

Existem ainda outras hipóteses de intervenção estatal na propriedade, como a servidão administrativa, o tombamento e a desapropriação, sendo que esta última, ao contrário das demais, importa na perda do domínio. Em todos esses casos, na linha defendida por Nabais e Mendonça, o que existe é uma situação de sujeição, de tolerância, buscando o cidadão apenas o direito à justa indenização, quando esta for cabível.⁵⁸ Em demandas como

⁵⁵ Que deverá ser visto no caso concreto, pois, como bem acentua Humberto Ávila (2007, p. 207), “na definição de interesse público estão também contidos elementos privados”. Assim, questiona-se o “princípio” da supremacia do interesse público sobre o privado, pois o primeiro, por si só, não possui primazia frente ao segundo, muito menos *a priori*. Eventual supremacia “só se verifica em algumas situações específicas e sempre dentro de condições definidas e limitadas constitucionalmente.” (SCHIER, 2007, p. 241). Marçal Justen Filho (2006, p. 46) acertadamente consigna que “somente seria possível aludir a ‘interesse público’ como resultado de um longo processo de produção e aplicação do direito. Não há interesse público prévio ao direito ou anterior à atividade decisória da administração pública. Uma decisão produzida por meio de procedimento satisfatório e com respeito aos direitos fundamentais e aos interesses legítimos poderá ser reputada como traduzindo ‘o interesse público’. Mas não se legitimará mediante a invocação a esse ‘interesse público’, e sim porque compatível com os direitos fundamentais.”

⁵⁶ Sobre o tema, vide Carvalho (2008, p. 963-979) e art. 36 do Decreto-lei 3.365/41.

⁵⁷ “Requisição administrativa é um ato administrativo unilateral e auto-executório que consiste na utilização de bens ou de serviços particulares pela Administração, para atender necessidades coletivas em tempo de guerra ou em caso de perigo público iminente, mediante pagamento de indenização *a posteriori*.” (CARVALHO, 2008, p. 979).

⁵⁸ Em regra, as limitações administrativas (com exceção da desapropriação, lógico), não importam em um dever do Estado a indenizar pela intervenção restritiva e parcial (CARVALHO, 2008, p. 969).

essas, questiona-se apenas o preço da indenização. No tombamento, por exemplo, a possibilidade de o Poder Judiciário rever o ato administrativo do tombamento é bem restrita, pois há um juízo discricionário exercido pelo Poder Executivo, que, diante da prova e considerações realizadas por seus órgãos, poderá ou não impor a mencionada restrição.

Não seriam, assim, hipóteses ou tipos de deveres fundamentais, mas de limitações à propriedade, amparadas, entre outras, na sua respectiva função social.

No caso do poder de polícia, haverá uma atividade realizada pela Administração Pública que irá limitar ou disciplinar direito, interesse e liberdade com vista a regular a prática de ato ou situação de fato, em razão do interesse público concernente a diversas áreas de atuação (segurança, higiene, ordem, costumes, condicionamento ao exercício de atividade, entre outras).⁵⁹ Esse poder poderá ser exercido, inclusive, contra outro ente público, como ocorre na necessidade de a União se submeter às regras urbanísticas e às fiscalizações municipais, caso pretenda construir em determinado local.

Nessas hipóteses de sujeição, “as disposições constitucionais [...] não visam a investir os indivíduos em posições subjetivas, determinando ou tornando determinável o seu comportamento nas relações intersubjetivas, mas sim estabelecer condições de validade e exercício das competências estatais.” (MENDONÇA, 2002, p. 183, nota 18⁶⁰).

Os exemplos dados de intervenção do Estado na propriedade são situações de sujeição que devem ser suportados pelas pessoas em razão do exercício pela Administração Pública de uma *função administrativa*.

Esta função é conceituada como “o conjunto de poderes jurídicos destinados a promover a satisfação de interesses essenciais, relacionados com a promoção de direitos fundamentais, cujo desempenho exige uma organização estável e permanente e que se faz sob regime jurídico infralegal e submetido ao controle jurisdicional.” (JUSTEN FILHO, 2006, p. 30). A função administrativa, como assinala Marçal Justen Filho (2006, p. 34), “se traduz concretamente na atividade administrativa” e pode ser conformadora ou ordenadora, prestacional e regulatória. Nelas haverá, assim, regras, decisões e atos que buscam conformar liberdades e direitos individuais, disciplinar comportamento bem como garantir o fornecimento de utilidades, visando atender as necessidades da população.

Uma questão merece ser destacada. É possível que algumas hipóteses de intervenção do Estado na propriedade *servam como meio ou instrumento* para a *realização de um dever fundamental*. Exemplificando, o dever de proteção e preservação do meio ambiente, seja

⁵⁹ Vide art. 78 do Código Tributário Nacional.

⁶⁰ Igual teor se encontra no texto de Mendonça publicado posteriormente (2006, p. 370-371, nota 4).

físico, natural ou cultural ⁶¹, pode ser garantido pelo tombamento, pela instituição de uma servidão, bem como pela desapropriação de uma área para a criação de um parque florestal.

Da mesma forma, o tombamento, por exemplo, é *meio* previsto constitucionalmente pelo qual o Poder Público busca proteger o patrimônio cultural brasileiro (art. 216, § 1º, CF/88), que é um dever fundamental.

Ainda, o licenciamento ambiental ou o estabelecimento de uma condicionante, impondo obrigações positivas ou negativas ao indivíduo, bem como a realização de uma fiscalização (ato característico de poder de polícia), podem ser meios de se impor ao indivíduo o cumprimento de um dever fundamental.

Ou seja, o indivíduo pode ser obrigado a suportar ou tolerar uma obrigação imposta pela Administração Pública em face da existência de um dever fundamental (preservação ambiental, por exemplo). Mas será que o ônus de suportar o tombamento de um imóvel não seria um limite imanente ao direito de propriedade de uma pessoa? Assim, a indagação que fica é se essas situações passivas de tolerância não são, na verdade, formas de concretização de um dever fundamental.

Isso sem dizer que, a se entender que a função social da propriedade configura um dever fundamental ⁶², como seriam classificadas as limitações administrativas dela decorrentes? Meras sujeições, decorrentes de meros deveres *legais*, frutos da existência de um dever fundamental? A situação imposta ao proprietário em face de uma desapropriação para fins de reforma agrária ou para fins de atender a política urbanística seria meramente uma sujeição ou, por conformarem e se pautarem em um dever fundamental, não seriam elas situações passivas autônomas, subjetivas, ao invés de meras sujeições?

Assim, essa parte da obra de Nabais (2004) e seguida por Mendonça (2002) não responde a todos os questionamentos existentes, trazendo um conceito de dever fundamental que pode não se ajustar a algumas situações que, à primeira vista, não seriam enquadradas por eles como deveres fundamentais por importarem em *funções administrativas*.

⁶¹ O meio ambiente cultural é o patrimônio histórico, artístico, paisagístico, ecológico, científico e turístico e é formado tanto de bens de natureza material (lugares, objetos e documentos de importância para a cultura), quanto bens de cunho imaterial (idiomas, das danças, dos cultos religiosos e dos costumes de uma maneira geral).

⁶² Dimoulis (2008, p. 78) e Sarlet (2008, p. 242) entendem que a função social da propriedade é um dever fundamental. Dimitri Dimoulis entende que a função social da propriedade é um dever fundamental porque, ao mesmo tempo que o art. 5º garante o direito da propriedade, ele apresenta como contrapartida um dever do titular de exercer seu direito de forma solidária e levando em consideração os interesses da sociedade. Todavia, Leonardo Martins, coautor da obra, diverge, pois entende que a ela configura um limite constitucional ao direito de propriedade (2008, p. 78).

2.5.3. *Dever de pagar impostos: uma situação de sujeição ou uma posição necessária e essencial para a sociedade e para o Estado?*

Uma outra questão que não é discutida pelos autores que tratam do tema em debate é por que o dever de pagar tributo não poderia ser incluído nas hipóteses classificadas como “sujeição”. Um argumento seria o de que a pessoa é *obrigada* a suportar e honrar sua obrigação tributária (ela é compulsória e decorre da lei), sob pena de incorrer em sanções. Além disso, a cobrança é realizada mediante atividade plenamente vinculada (art. 3º do Código Tributário Nacional), por órgãos administrativos que possuem, inclusive, poder de fiscalização (poder de polícia).

Como já visto, Nabais diz que a obrigação de suportar o exercício de poderes estatais não configura um dever fundamental. Ele adverte, contudo, que “aos poderes constitucionais podem corresponder deveres fundamentais, como é o caso do dever de pagar impostos face ao poder tributário.” Todavia, para que isso ocorra:

[...] não basta a mera consagração desses poderes e dos conseqüentes estados de sujeição, antes se exige também que ao nível constitucional se fixem vínculos de vontade para os indivíduos, ou seja, que haja normas constitucionais que directamente visam determinar o comportamento dos indivíduos, ou seja, que haja normas constitucionais que directamente visam determinar o comportamento dos indivíduos ou o seu *status passivus*. (NABAIS, 2004, p. 83)

Realmente, a ideia de imposição não é suficiente para colocar a obrigação de pagar tributos fora do rol dos deveres fundamentais ou vinculá-la a uma situação de sujeição.

Atualmente, o tributo é visto como o preço que se paga para se ter liberdade. Schoueri (2006, p. 452-453), apoiado na lição de Ricardo Lobo Torres⁶³, afirma que, com o liberalismo, o tributo, como preço da liberdade, surge em duas dimensões: primeiramente, como expressão *de liberdade*; e em segundo lugar, enquanto *garantia da liberdade*. “Só quem frui da liberdade paga tributo”, diz o citado professor paulista, pois a riqueza não será monopólio do Estado, permitindo a livre iniciativa e a economia de mercado. Surge, assim, a figura do Estado Fiscal, ou seja, um Estado suportado por receitas derivadas dos integrantes da sociedade e não amparado em receitas próprias, decorrentes de seu patrimônio.

Com o avanço do Estado Social e Democrático de Direito, o tributo, enquanto preço da liberdade, assume uma nova dimensão: ele não é mais “o ônus para a fruição da liberdade,

⁶³ Vide Torres (1991), especialmente página 97 em diante.

e sim instrumento para sua concretização.” (SCHOUERI, 2006, p. 462). Se a liberdade deixa de ser um valor *em si* e passa a ser visto como um direito exercido *para* algum fim, ou seja, deverá cumprir uma *função social*, o papel interventivo do Estado torna-se mais presente, deixando de lado, assim, aquela falsa ideia de *neutralidade estatal*.⁶⁴ Assim, atualmente, ao se falar de preço da liberdade, pode-se associar ao preço que a sociedade paga para que o Estado promova a liberdade de todos, inclusive dos desamparados, através da redução das desigualdades.

Tudo isso demonstra a importância do tributo no Estado Democrático de Direito. O dever de pagar tributo não se resume a uma função administrativa. Ele é justamente um dever necessário para que o Estado e a sociedade existam e, em razão dessas receitas, o Estado terá suporte para garantir, ao menos minimamente, os direitos fundamentais.

Não que a sociedade também não esteja envolvida neste projeto. A sociedade cada vez mais reivindica espaços que eram ocupados originariamente pelo Estado. Vide, como exemplo, as diversas delegações de serviços públicos - muitas decorrentes de um processo de privatização prévio - bem como a criação de novos instrumentos contratuais, como as parcerias público-privadas e o aumento de entidades que atuam no chamado “Terceiro Setor” (Fundações, Organizações Sociais e OSCIP’s).⁶⁵

De qualquer forma, o fato de este Estado muitas vezes falhar na realização desses objetivos não é suficiente para retirar do tributo a força e a importância que desempenha no Estado Democrático de Direito. Afinal, mesmo com as múltiplas crises que enfrenta, o Estado ainda é o “principal garantidor dos direitos fundamentais”, tendo de criar novas instituições, remodelar as já existentes e se “aparelhar” para realizar suas diversas funções (SARMENTO, 2003, p. 308).

De outro lado, o fato de a cobrança ser compulsória e feita por uma estrutura da Administração Pública previamente estabelecida e cuja competência impositiva é repartida na própria Constituição Federal não transforma o dever de pagar tributo em simples função administrativa. Em outras palavras, a operacionalização da cobrança, pautada em um vínculo

⁶⁴ Schoueri (2006, p. 456) consigna que “enquanto antes se parte de uma visão contratualista, onde o indivíduo resguarda para si algumas liberdades, no pensamento do Estado Social Democrático de Direito, a liberdade é concedida ao indivíduo, para um fim. Ou seja: no pensamento liberal, a liberdade era pressuposta, antecedendo o Direito; no texto constitucional de índole social, a liberdade é conferida, para uma finalidade.”

⁶⁵ Schoueri (2006, p. 464) assim afirma: “No Estado do século XXI, a liberdade assume nova feição, síntese da exacerbação do individualismo, própria do liberalismo e do Estado, característica do Estado Social: o Estado é afastado e a sociedade civil reivindica para si espaço que fora ocupado por aquele. A síntese que desse conflito resulta começa a apresentar suas primeiras feições, quando se propõe, no lugar da atuação direta do Estado, a criação de agências reguladoras que ofereçam maior espaço à iniciativa privada; obras públicas se fazem por meio de parcerias público-privadas; organizações não-governamentais prestam assistência social negada pelo Estado; em síntese, a sociedade já não mais espera a atuação estatal.”

obrigacional legalmente previsto não transforma a especificação de um dever fundamental em uma situação de sujeição, decorrente do exercício de competências.

Ao contrário, é este dever fundamental que irá legitimar a atribuição de competência tributária aos entes públicos que, então, irão prever, via lei, uma hipótese de incidência que, ocorrendo, irá fazer nascer uma obrigação, vinculando, assim, em regra ⁶⁶, o particular (pessoa física ou jurídica). E essa lei observará parâmetros estabelecidos no texto constitucional que limitam esse poder de tributar.

Não se deve esquecer que o dever fundamental de preservação do meio ambiente também é garantido via instrumentos legais que impõem sujeições aos particulares. Nem por isso, a preservação ambiental se transforma em simples questão de competência ou mera decorrência do exercício de uma função administrativa. Em outras palavras, o fato de a lei criar situações que limitam, disciplinam ou conformam a liberdade e a propriedade de outrem, inclusive pela via do exercício do poder de polícia por órgãos integrantes da Administração Pública, não transforma esse dever fundamental em situações de sujeição.

Assim, suportar uma desapropriação em razão do alargamento de uma avenida é uma situação distinta daquela que envolve o pagamento de um tributo. A hipótese de intervenção à propriedade indicada pode existir ou não, sendo também condicionada, dentre outras coisas, à existência de receitas. Irá variar em razão do caso concreto e o Ente Público irá, dentro de sua discricionariedade, eleger o momento adequado para intervir na propriedade do cidadão.

Da mesma forma, as normas urbanísticas que irão conformar o direito de propriedade, mesmo que para assegurar a função social da propriedade, poderão variar em razão do tempo e do momento (contexto local).

Diferentemente, o dever de suportar um tributo decorre do tipo de Estado que a Constituição moldou – o Estado Fiscal – e o objeto desse dever será justamente o suporte financeiro deste Estado. Não há opção ao Ente Público. Ele pode legislar de acordo com certas conveniências, aumentando ou majorando um tributo, mas o ônus tributário sempre haverá. Atualmente, não é possível imaginar, na maioria dos países, em especial os do bloco ocidental, um Estado capaz de garantir não só os direitos fundamentais, como a própria dignidade da pessoa humana, que não seja suportado por tributos, em especial os impostos.

Ou seja, os deveres fundamentais configuram encargos ou sacrifícios atribuídos a todos os indivíduos (generalidade e universalidade) para com a comunidade nacional ou o Estado, encargos estes necessários para a existência do Estado Democrático de Direito.

⁶⁶ É possível, em alguns casos, que os entes públicos federados sejam contribuintes ou responsáveis por alguns tributos, como no caso de taxas e contribuição previdenciárias.

Assim, a tônica ou *característica principal* dos deveres fundamentais compreende não só a existência de uma situação passiva atribuída a um indivíduo, mas também o seu elevado significado para a comunidade.

Aliás, a *essencialidade é uma característica dos deveres fundamentais*. Os deveres, segundo Nabais (2004, p. 72-73) configuram “posições essenciais”, ou seja, posições que possuem um elevado significado para a comunidade, revelando-se importantíssimas para a existência, subsistência e funcionamento da comunidade organizada em um Estado constitucional, bem como para a realização de outros valores comunitários. Em resumo, “posições que traduzam a quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum” (NABAIS, 2004, p. 73).

Essa essencialidade está presente no já citado dever fundamental de pagar imposto que ampara a existência de um Estado Fiscal e que garante o exercício da livre iniciativa e da economia do mercado, na medida em que, no modelo constitucional do Estado Fiscal, o Estado não poderá atuar diretamente na economia, tal qual o particular.

Estados de sujeição, por sua vez, não possuem essa característica de essencialidade à manutenção do Estado e da sociedade. Eles variam dentro de um campo de discricionariedade muito mais amplo que o existente nos deveres fundamentais, o que leva, por sua vez, a um menor controle jurídico desses estados de sujeição.

Em razão disso, o dever de pagar tributos não configura um estado de sujeição, mas um dever fundamental. Pode-se perguntar se haveria alguma consequência em se adotar este entendimento. Entendemos positivamente. Não temos dúvida que essa teoria irá inovar no debate do direito tributário.

Entender que o tributo é objeto de um dever fundamental não só traz mais legitimidade e importância à sua cobrança como inova e altera o cenário jurídico, pois poderá servir de fundamento constitucional para diversos temas, tais como: (1) validar a edição de leis que buscam um maior controle da sonegação, como, por exemplo, as leis que tipificam algumas condutas como crime, (2) amparar um maior controle dos planejamentos tributários; (3) justificar a constante necessidade de simplificação do sistema tributário; (4) permitir que a sociedade exija do Estado mais possibilidade e espaço de participação na edição de leis e políticas públicas que envolvam a matéria tributária; (5) legitimar a sociedade e o Ministério Público a questionarem a criação de benefícios fiscais concedidos ilegalmente, inclusive com violação à isonomia; (6) obrigar o Estado a ser mais transparente nas suas condutas, inclusive com os gastos feitos; (7) permitir e exigir que o Tribunal de Contas e que os órgãos de auditoria sejam presentes e eficientes no controle das despesas do Estado. Adianta-se, desde

já, que esse dever fundamental não legitima qualquer cobrança de tributo, como será visto no capítulo seguinte.

Essas são matérias que perpassam a ideia do dever fundamental de pagar tributos (impostos, para alguns, como será visto mais tarde) e que faz com que a matéria debatida neste trabalho deva ser objeto de maior reflexão do que desperta atualmente.

Merece ser consignado que Mendonça, tanto em sua tese (2002), como em seu artigo publicado posteriormente (2006), apesar de reconhecer a existência do dever fundamental de pagar tributos, não aduz qualquer consequência prática ao se adotar tal dever fundamental, nem relaciona temas que seriam sensíveis ao dever fundamental de pagar tributos.

2.5.4 *Universalidade e generalidade como características dos deveres fundamentais*

A universalidade e generalidade são outras características dos deveres fundamentais. Ou seja, valem para todos. Logicamente, isso não significa que não seja possível a atribuição de um dever fundamental a um grupo específico – os pais, por exemplo, na educação dos filhos. Todavia, tal dever alcança a generalidade dos pais, casados ou não, não sendo possível discriminação. É possível que um dever alcance também um estrangeiro (como o dever de preservação do meio ambiente), observadas as reservas necessárias.

Ainda, os deveres fundamentais podem alcançar as pessoas jurídicas, inclusive as estrangeiras, guardadas as devidas particularidades. Como exemplo, pode-se citar o dever de preservação ambiental ou o dever de se pagar o Imposto de Renda em razão de ganho de capital de imóvel localizado no Brasil.⁶⁷

Por outro lado, é certo que os deveres fundamentais são frutos da criação do Estado. Mesmo que eles decorram desta soberania, há um limite à criação desses deveres, pois estes estão vinculados à dignidade da pessoa humana. Sua fundamentação estará no texto constitucional (NABAIS, 2004, p. 56-60).

Para Canotilho (2003, p. 535), “os deveres fundamentais reconduzem-se a normas constitucionais autônomas.” Mesmo que não haja um “catálogo” descritivo dos deveres fundamentais, tal como o extenso rol de direitos existentes nas atuais Constituições, eles estarão previstos expressa ou implicitamente na Constituição. Para Nabais, não existem

⁶⁷ Vide NABAIS, 2004, p. 106-111.

deveres pré-estatais. O dever fundamental será aquele previsto no texto constitucional, devendo haver um suporte expresso ou implícito.⁶⁸

Chulvi (2001, p. 40-43), entretanto, possui visão mais restritiva: para a autora espanhola, os deveres devem estar expressos no texto constitucional, sendo os demais deveres simplesmente legais. Nesse ponto, a autora anota o ponto de vista de Casalta Nabais, mas discorda do autor português, assinalando que não é possível a existência de deveres fundamentais implícitos na Constituição.

Para Canotilho (2003, p. 534), a Constituição Portuguesa não possui uma cláusula geral ou aberta para admitir deveres *materialmente* fundamentais, ou seja, uma cláusula constitucional que pudesse comportar e legitimar a criação, via lei, de qualquer obrigação que se amoldasse ao conceito de dever fundamental. Afirma o autor lusitano, contudo, ser possível a criação de deveres legais, que seriam chamados de deveres extraconstitucionais (2003, p. 534; MOREIRA; CANOTILHO, 1991, p. 119) ou de deveres legais ou ordinários (NABAIS, 2004, p. 63).

Nabais (2004, p. 63 e 86-87) entende, inclusive, que uma cláusula geral de atribuição de deveres – denominada de *deverosidade social* pelo citado autor – tal qual a existente na Constituição Italiana⁶⁹ e Espanhola⁷⁰ - não poderia legitimar a instituição, via lei, de obrigações que conformassem um dever fundamental. Um dever fundamental é extraído de cláusula (ou cláusulas) específica, expressa ou implícita, existente no texto constitucional. Assim, por exemplo, o dever fundamental de pagar impostos, o dever de preservação do meio ambiente, o dever de prestar serviço militar são deveres decorrentes do texto constitucional,

⁶⁸ Mendonça (2002, p. 180-181) também concorda com a afirmação de que os deveres fundamentais têm por base a Constituição, seja expressa, seja implicitamente.

⁶⁹ Constituição Italiana:

“Art. 2º - A República reconhece e garante os direitos invioláveis do homem, quer como ser individual quer nas formações sociais onde se desenvolve a sua personalidade, e *requer o cumprimento dos deveres inderrogáveis de solidariedade política, econômica e social.*” (ITÁLIA, 1948, tradução livre do autor)

“Art. 4º - A República reconhece a todos os cidadãos o direito ao trabalho e promove as condições que tornem efetivo esse direito. *Todo cidadão tem o dever de exercer, segundo as próprias possibilidades e a própria opção, uma atividade ou uma função que contribua para o progresso material ou espiritual da sociedade.*” (tradução livre do autor)

⁷⁰ Constituição Espanhola:

“Artículo 9.

1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.”(ESPANHA, 1978)

Apesar da posição da doutrina mencionada, na nossa visão, entendemos que esse dispositivo da Constituição Espanhola – ao contrário do descrito na Constituição Italiana - não congrega um dever fundamental “genérico”. Afinal, ele apenas exige o respeito à Constituição e ao ordenamento jurídico, sem impor qualquer conduta específica em prol de alguém ou da coletividade e que seja essencial à manutenção da sociedade, do Estado e que garanta os direitos fundamentais.

mas cada um decorre de dispositivos constitucionais distintos. Eles não possuem a mesma origem, o mesmo fundamento constitucional. Todavia, como já dito, Nabais aceita que o dever fundamental possua uma base constitucional implícita.

Para Mendonça (2002, p. 181), a taxatividade dos deveres fundamentais reforça a primazia conferida pela Constituição aos direitos fundamentais frente aos poderes do Estado e demais valores comunitários que amparam a criação dos deveres fundamentais.

No caso brasileiro, como bem afirma Mendonça (2002, p. 181), não existe uma cláusula geral de deverosidade social. Poder-se-ia entender que os artigos 1º e 3º da Constituição, ambos com seus incisos,⁷¹ corresponderiam a uma cláusula geral de imposição de deveres. Todavia, ela não representa uma cláusula geral de atribuição de deveres, mas apenas especifica os fundamentos e objetivos da República Federativa do Brasil. De qualquer forma, dispositivos de caráter genéricos e abertos como os citados, *por si só*, não criam qualquer dever fundamental específico. Assim, assegurar o respeito à dignidade humana não é suficiente para amparar um dever fundamental específico. Esses dispositivos, *juntamente com outros dispositivos constitucionais*, podem auxiliar apenas na compreensão de existência ou alcance de um determinado dever fundamental específico.

Eles também podem auxiliar na verificação de validade (constitucionalidade) de uma lei ordinária que crie um dever legal. Ou seja, seriam úteis na atividade interpretativa. Mas este dever *legal* não estaria conformando qualquer dever fundamental, mas apenas criando uma espécie de restrição infraconstitucional a um direito fundamental. Contudo, não é possível compreender a existência deste tipo de dever partindo apenas e isoladamente dos artigos 1º e 3º da CF/88. Ao contrário dos direitos, os deveres não possuem uma cláusula aberta.⁷²

⁷¹ “Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

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.” (BRASIL, 1988).

⁷² Conferir Canotilho (2003, p. 534) e Nabais (2004, p. 87-94). Chulvi (2001, p. 40-41) também não aceita a ideia de que uma cláusula aberta poderia legitimar um dever fundamental concreto.

Esse raciocínio possui consequências, pois uma medida legal restritiva terá mais chances de ser legitimada se existir um dever fundamental para ampará-la constitucionalmente. Buscar fundamento apenas nos artigos 1º e 3º da Constituição Federal exige um esforço hermenêutico muito mais forte, pois esses dispositivos apresentam textura muito ampla e fluída e necessitam, em geral, de outros dispositivos constitucionais mais específicos para legitimarem a edição de uma lei restritiva dos direitos fundamentais.

Deve-se destacar que mesmo um dever fundamental implícito, extraído do texto constitucional, será compreendido a partir de algum dispositivo (ou alguns dispositivos) que o encerra. Nabais (2004, p. 63), por exemplo, diz que o dever fundamental de pagar imposto é implícito, pois ele, em Portugal, não decorre de um dispositivo expresso, mas resulta “quer da ampla e desenvolvida ‘constituição fiscal’ que contém (art. 106º e 107º), quer da própria natureza do estado fiscal que incorpora e que o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais pressupõe”.

Maria Luíza Mendonça, por sua vez assevera que o dever de trabalhar não está previsto expressamente no texto constitucional brasileiro:

[...] mas decorre implicitamente do conjunto de normas sobre o trabalho dela constantes, especialmente o inciso IV do artigo 1º, segundo a qual a República Federativa do Brasil tem como fundamentos, dentre outros, os valores sociais do trabalho os artigos 170 e 193, o primeiro que estatui que a ordem econômica está fundada sobre a valorização do trabalho, e o segundo que dispõe que a ordem social funda-se no primado do trabalho, [...].(MENDONÇA, 2002, p. 186).

Poder-se-ia questionar essa posição de Mendonça, pois é duvidosa a afirmação da existência de um dever fundamental de trabalhar. Mendonça (2002, p. 188) apenas esclarece, com apoio em Vieira de Andrade que o dever de trabalhar não pode ser interpretado como a consagração do trabalho forçado nem como a funcionalização do direito ao trabalho em face às necessidades comunitárias (haja vista a liberdade de iniciativa e de profissão).

Para Mendonça (2002, p. 188, nota 29), citando uma versão mais antiga da obra de Vieira de Andrade,⁷³ esse dever “não é mais do que uma afirmação programática que autoriza

⁷³ Nesse trecho específico (pág. 188, nota 29), Maria Luíza indica que a obra de Vieira de Andrade é de 1976. Todavia, nas referências postas no final da tese, a autora indica que a obra é de 1987. Ocorre que, conforme consta na última edição (2009), a 1ª edição é de 1983 e a segunda é de 2001. Isso é importante, pois as duas revisões mais significativas na Constituição Portuguesa ocorreram em 1989 e 1997. Ou seja, a autora utilizou uma obra que foi objeto de alteração significativa. Na última edição (2009), que foi a utilizada para fazer esse trabalho, Vieira de Andrade nos dá a impressão que o dever de trabalhar não existe atualmente ou perdeu a sua importância em Portugal. Isso porque o autor menciona tal dever com *verbos* no tempo *passado*. Explicamos. Na página 158 de sua obra, Vieira de Andrade trata de deveres associados a direitos que *eram*, em alguns casos, afirmações de valores ou interesses comunitários feitos a propósito dos direitos, mas sem interferência no seu conteúdo específico. Nesse ponto, ele informa em nota de rodapé (nº 125), o seguinte: “Assim *acontecia*, por

o legislador a (eventualmente) estabelecer obrigações concretas, se isso se revelar necessário, para a salvaguarda de valores comunitários (a independência nacional ou o bem-estar geral, por exemplo).”

O que importa é que a norma jurídica que encerra o dever fundamental tenha substrato constitucional, sendo decorrente de um processo hermenêutico que terá como ponto de partida o texto constitucional. Certamente, o dever fundamental não precisa se encerrar em um único dispositivo legal. Ele deve ser extraído da unidade sistêmica da Constituição, após a atividade criativa do intérprete na conformação da norma jurídica.

Por isso, entende-se incorreta a posição de Chulvi ao assinalar que apenas os deveres expressos seriam possíveis. Esse entendimento acaba por igualar o texto à norma, bem como reduzir o papel criativo do intérprete, que, como se sabe, não prevalece na moderna hermenêutica jurídica.⁷⁴

2.6. Tipologia dos deveres fundamentais.

Nabais apresenta diversas classificações sobre os deveres fundamentais, levando em consideração sua estrutura *lato sensu*. Pela importância, enfrentaremos apenas três, sendo duas que enfatizam o conteúdo dos deveres fundamentais (conteúdo positivo e negativo; conteúdo do dever autônomo e não autônomo) e uma que está focada na relação dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais.⁷⁵ Duas questões devem ser abordadas antecipadamente.

exemplo, com o dever de trabalhar, mau grado a Constituição o apresentar como inseparável do direito ao trabalho. De facto, não *estávamos* perante um dever conexo com um direito [...]. Esse dever [...] não *era mais* que uma afirmação programática que autorizava o legislador [...].” (ANDRADE, 2009, p. 158, nota 125, destaque nosso). Nota-se que Maria Luíza Mendonça cita o mesmo trecho, mas com verbo *ser* no tempo *presente* (“é”, ao invés de “era”, que é o termo *hoje* usado por Vieira de Andrade). Parece-nos, portanto, que houve uma alguma alteração na posição do autor português.

⁷⁴ Eros Grau (2006) deixa claro que norma é texto interpretado. Norma e texto não se confundem. Texto é norma em potência. A norma é produzida pelo intérprete, sendo que a interpretação do direito é constitutiva, e não declaratória. Afinal, o direito é alográfico, ou seja, o texto normativo não se completa no sentido impresso pelo legislador, necessitando sempre do intérprete para estar completo. E o direito não se interpreta em tiras, em pedaços. Mesmo a Constituição deve ser examinada na sua totalidade. Conferir também a primeira parte da obra de Jane Reis Gonçalves Pereira, que assim consigna: “nunca é possível cogitar de uma aplicação pura simples da obra legislativa. A aplicação é o ‘momento final da interpretação’, pressupondo antes que se opere a determinação dos textos normativos relevantes para a solução do problema e a atribuição de sentido a estes.” (PEREIRA, 2006, p. 41).

⁷⁵ Nabais (2004, p. 112-117) ainda menciona outras classificações: o dever com conteúdo constitucional (dever fundamental) do dever com base legal; os deveres de conteúdo cívico-político e os deveres de conteúdo econômico, social ou cultural; deveres do ponto de vista dos titulares; deveres do ponto de vista dos

Em primeiro lugar, a classificação entre deveres autônomos e não autônomos, se comparada com a classificação feita a partir das relações dos deveres com os direitos, soa muito próxima, havendo sérias dificuldades em se compreender a diferença entre elas, inclusive pelos termos utilizados nas mencionadas classificações.

Em segundo lugar, entendemos que as duas classificações acima versadas não alteram o conceito e as características dos deveres fundamentais, nem interferem na análise concreta de um caso. Na nossa visão, elas se confundem e não conseguem delimitar com nitidez qual o tipo de dever de que se está tratando. Infelizmente, elas não ajudam a facilitar a compreensão da matéria. Entendemos que as classificações propostas apenas reforçam a importância dos deveres fundamentais, na medida em que comprovam sua constante relação com a matéria dos direitos fundamentais.

2.6.1. Deveres positivos e deveres negativos

Uma das classificações possíveis dos deveres fundamentais envolve a análise do seu conteúdo. Assim, podemos ter deveres *positivos* e *negativos*. No primeiro, o destinatário será obrigado a um comportamento positivo, ou seja, deveres que envolvam prestações pessoais do respectivo destinatário (obrigação de *dar ou fazer*). Essa classificação alcança a maioria dos deveres fundamentais, entre eles o de pagar tributos. Alguns são, inclusive, personalíssimos, como o dever de voto e de prestar serviço militar.⁷⁶

No que diz respeito ao dever de abstenção (*não fazer*), Nabais (2004, p. 112) exemplifica com a hipótese de isenção político-partidária das forças armadas, mesmo exemplo observado por Mendonça (2002, p. 188)⁷⁷, que acresce o dever de isenção político-partidária dos juízes (art. 95, § único, III, da CF/88).

destinatários; encarados do ponto de vista das relações em si; e a que toma em perspectiva a evolução histórica dos deveres.

⁷⁶ Pode-se indagar se os deveres de voto e de alistamento seriam realmente fundamentais, bem como se eles restringem algum direito fundamental. Como visto anteriormente, somente se poderá falar que o direito de liberdade resta *restringido* pelos mencionados deveres de votar e de alistamento na hipótese de se adotar como referencial teórico *a teoria do suporte amplo de direitos fundamentais* (teoria externa). Por essa teoria, o direito fundamental de liberdade, *a priori*, compreenderia o direito de não votar e de não se alistar (direito à não ação). Os deveres seriam, assim, restrições constitucionais externas (posição adotada por Mendonça). Contudo, como já restou claro neste trabalho, adota-se a linha de Vieira de Andrade (teoria interna), na qual os deveres mencionados (como outros qualquer) irão delimitar o conteúdo normativo do direito fundamental, pois *excluem a priori algumas posições ou parcelas da liberdade*.

⁷⁷ Previsto no art. 142, § 6º, da CF/88.

O professor da Universidade de Coimbra (NABAIS, 2004, p. 112) ressalta novamente que deveres de tolerância envolvem situações de sujeição e não deveres fundamentais propriamente ditos, ponto este bastante discutível – ao menos em alguns casos concretos – conforme já detalhado no item 2.5 deste trabalho.

Além disso, há deveres que envolvem ao mesmo tempo tanto deveres de dar ou de fazer como deveres de não fazer (positivos e negativos, simultaneamente). Os deveres de proteção ao meio ambiente bem como de proteção ao patrimônio cultural englobam ambas as prestações.

Lembra Nabais (2004, p. 112) também que é possível a existência de deveres positivos que cumulam as obrigações de dar e fazer. Como exemplo, ele lembra os vetores positivos integrantes do dever de proteção ao meio ambiente, o dever de proteção ao patrimônio cultural, bem como o dever dos pais em educar e manter os filhos.⁷⁸

Essa, contudo, não é a classificação que mais gera polêmica, mas, sim, aquela pautada na relação dos deveres com os direitos fundamentais.

2.6.2. *Deveres autônomos e deveres não autônomos*

Nabais (2004, p. 113) indica que os deveres fundamentais podem ser classificados em deveres com *conteúdo* autônomo ou *deveres autônomos e deveres não autônomos*.

Os *deveres autônomos* não estão relacionados *diretamente* com a conformação de nenhum direito fundamental, dispondo de um conteúdo totalmente excluído de específicos direitos fundamentais.

Entretanto, Nabais (2004, p. 114) afirma claro que essa classificação não importa na total desvinculação dos deveres fundamentais frente aos direitos fundamentais em geral ou com algum direito em particular. Assim, mesmo dentro dessa classificação de *deveres autônomos*, Nabais compreende que a generalidade dos deveres fundamentais está em contato com os direitos fundamentais em geral.

Por isso, quando um dever fundamental *autônomo* possui alguma relação com algum direito fundamental específico, Nabais o denomina como *dever coligado a direitos* (2004, p. 114).

⁷⁸ Mendonça (2002, p. 188) segue essa diferenciação entre deveres positivos e negativos.

Para o professor português, o conteúdo desse dever está separado do direito, mas, ao ser constitucionalmente concebido com o fim de limitar ou restringir certos direitos fundamentais, apresenta-se *funcionalmente* ligado aos mesmos (aos direitos, portanto). Assim, para Nabais, o *dever coligado a direitos* é um *dever autônomo*.

Dessa forma, talvez o termo utilizado não seja o melhor, servindo apenas para causar uma falsa impressão de autonomia.

Por outro lado, na classificação de Nabais, há os *deveres não autônomos*. Estes estão atrelados materialmente a um direito fundamental (direitos-deveres ou deveres-direitos, variando conforme a primazia de cada categoria). Nabais (2004, p. 113) entende que os deveres não autônomos “têm um conteúdo constitucional que integra a exclusão da liberdade negativa (ou de não exercício) dos direitos a que se encontram associados.” Seu conteúdo coincide com parte do conteúdo dos específicos direitos fundamentais. A grande diferença na classificação aqui mencionada e proposta por Nabais é que:

[...] enquanto nos deveres não autônomos o seu conteúdo está numa relação de integração com o dos direitos, nos deveres autônomos o seu conteúdo está numa relação de exclusão ou de delimitação com o dos direitos em geral ou com o de algum ou alguns direitos em especial. (NABAIS, 2004, p. 114)

Ora, saber quando um dever classifica-se como “não autônomo” e quando ele é autônomo (que compreende o dever coligado a direitos), na prática, é tarefa muito difícil, pois a interação entre os direitos e deveres é dinâmica, e não estática. Para dificultar mais a compreensão, Nabais adota também uma outra classificação, que toma como base a relação dos deveres fundamentais com os direitos fundamentais. Levando em conta este último referencial, Nabais reparte os deveres fundamentais em: a) deveres associados ou conexos com direitos; b) deveres coligados a direitos; e c) deveres autônomos ou separados dos direitos em sentido estrito. Essa classificação será vista a seguir.

Ora, saber qual a diferença entre um dever autônomo tendo em vista o referencial “conteúdo” e um dever autônomo diante do parâmetro “relação com direito fundamental” não é tarefa simples. Além disso, fica a dúvida se tal classificação tem sentido prático, pois os conceitos envolvidos irão sempre se envolver e cruzar.

Talvez por isso, o ideal seria reunir as duas classificações, facilitando ou explicitando melhor os conceitos pertinentes.

Classificar, em ordens distintas (em razão do referencial diferente), usando os mesmos termos (autônomo, conexo, coligado), não ajuda no propósito metodológico de se classificar, que é justamente fragmentar em partes o objeto a ser estudado e facilitar a compreensão do instituto em discussão. Entendemos que tanto a classificação posta neste item como a que a seguir será estudada não conseguem, com êxito, esse propósito.

2.6.3. *Os deveres e sua relação com os deveres fundamentais*

Como dito no final do tópico anterior, os deveres fundamentais também podem ser classificados conforme sua relação com os direitos fundamentais. Afinal, a relação entre os primeiros e os segundos é questão sempre debatida pela doutrina e importante para se reconhecer a importância dos deveres fundamentais. Essa classificação é a que mais gera dúvidas, conforme será exposto a seguir.

Desde já adiantamos que, na nossa compreensão, a classificação proposta por Nabais e aceita por Mendonça representa mais uma diferença de *grau* na relação entre os deveres e direitos fundamentais, do que propriamente uma classificação que importa em nítida separação dos tipos de deveres fundamentais. Falar em deveres *conexos, coligados ou autônomos* como categorias distintas de deveres poderá servir apenas para confundir o leitor. Afinal, a ideia de que os deveres fundamentais integram a matéria de direitos fundamentais é constantemente defendida pela doutrina. Mendonça, com amparo na obra de Nabais, acentua que:

Os deveres fundamentais juntamente com os direitos fundamentais integram a subconstituição do indivíduo.

[...]

Pode-se afirmar que não há direitos fundamentais sem deveres fundamentais nem deveres fundamentais sem direitos fundamentais. Não se pode falar em direitos sem deveres fundamentais porque o cumprimento dos deveres fundamentais do homem e do cidadão, sendo indispensável para a existência e o funcionamento da comunidade estatal, assegura a fruição dos direitos fundamentais só passível de acontecer dentro dessa comunidade organizada. O cumprimento dos deveres fundamentais constitui garantia jurídica para o gozo dos direitos fundamentais. ...

Os direitos fundamentais e os deveres fundamentais não são categorias jurídicas totalmente separadas nem sobrepostas, mas existem numa relação de *conexão funcional*. (MENDONÇA, 2002, p. 190).

Para os fins do presente trabalho, deve-se entender que as afirmativas feitas por Mendonça estão corretas *desde que* se compreenda que esses deveres fundamentais irão figurar como *limites imanes* dos direitos fundamentais e que os mencionados deveres irão garantir, mesmo que indiretamente, não apenas os direitos fundamentais do *próprio titular* dos deveres fundamentais, mas também – e, às vezes, tão somente – os direitos fundamentais de *outras pessoas*.

Afinal, como também já dito, é possível que um dever fundamental não possua relação direta com algum direito fundamental do *próprio titular* do dever fundamental. Como já asseverado, no caso do dever fundamental dos filhos de amparo aos pais idosos, nenhum direito fundamental dos filhos está sendo “restringido” ou “diminuído”. Eventual parcela da liberdade individual de *não exercício* terá sido excluída de *antemão (a priori)* do conteúdo normativo do direito fundamental da liberdade. Nesse exemplo, os filhos não terão seu direito fundamental de liberdade limitado, pois o conflito é aparente. Mas, de outro lado, por meio desse dever fundamental, será garantido o direito fundamental dos pais idosos em obterem cuidados e assistência.⁷⁹

Chulvi (2001, p. 35), por sua vez, consigna que não há correlação necessária entre os deveres e os direitos fundamentais previstos na Constituição, embora esta autonomia não signifique uma total desvinculação entre estas figuras. Para essa autora, o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos (dever de pagar impostos), o dever de defesa, o dever de conhecer a língua espanhola, o dever de colaborar com a justiça, entre outros, não são um reflexo de um direito subjetivo outorgado a outra pessoa ou um grupo determinado.

Realmente, esses deveres não geram automaticamente algum direito subjetivo a alguém. Mas, mesmo assim, o dever fundamental poderá servir como limite imanente de algum direito fundamental (como o de pagar impostos e sua ligação com os direitos de propriedade e liberdade) e irradiar efeitos na concretização de outros direitos fundamentais próprios do titular do dever ou de terceiras pessoas.

Sua autonomia decorre do fato de serem suportes de valores comunitários, não figurando apenas como o “reverso da moeda”.⁸⁰ Mas os deveres fundamentais existem, com maior ou menor vínculo, em razão dos direitos fundamentais.

⁷⁹ Nabais (2004, p. 122-123) acentua a (de) limitação do conteúdo dos direitos pelos próprios deveres e a (de) limitação do conteúdo dos deveres pelos próprios direitos fundamentais. Essa afirmativa faz com que se entenda que o mesmo acolhe a tese da teoria interna (suporte fático restrito) dos direitos fundamentais.

⁸⁰ Martínez defende que se deve buscar a confluência entre direitos e deveres, buscando a superação do binômio direitos/deveres como institutos antagônicos. (MARTÍNEZ, 2009, p. 273-285).

Por isso, devem ser tratados como matéria atinente aos direitos fundamentais, uma vez que os deveres “gravitam” em torno de direitos fundamentais e formam o que Nabais chama de (sub) constituição do indivíduo.

Assim, Nabais (2004, p. 116-117) entende que, olhando pelo lado da *relação dos deveres com os direitos fundamentais*, é possível identificar *três tipos de deveres*: a) deveres associados ou conexos com direitos; b) deveres coligados a direitos; c) deveres autônomos ou separados de direitos em sentido estrito.

O primeiro tipo (*deveres associados ou conexos*) assume as modalidades de deveres-direitos ou de direitos-deveres, consoante os deveres assumam ou não a primazia. Esses deveres excluem negativamente a liberdade de não exercício (liberdade de não agir ou negativa) e positivamente *impõem um comportamento* que se integra em parte ou totalmente no conteúdo do direito, sem, contudo, esgotá-lo.

Para Sarlet (2008, p. 241-242), por exemplo, os direitos fundamentais ao meio ambiente equilibrado e à saúde, por exemplo, constituem típicos direitos-deveres, uma vez que, “os deveres fundamentais de proteção do ambiente e de promoção da saúde encontram-se vinculados de forma direta ao comando normativo-constitucional que prevê os direitos fundamentais em questão.” Assim, os deveres relacionados com o meio ambiente seriam classificados como *deveres não autônomos*, bem como *deveres associados ou conexos com direitos*.⁸¹

Mendonça (2002, p. 188, nota 28) também relaciona outros exemplos de *deveres associados ou conexos com direitos fundamentais*: o dever dos pais de manutenção e educação dos filhos; o dever de trabalhar em relação ao direito do trabalho; o dever de defesa e promoção da saúde em relação ao direito à saúde; o dever de defesa do meio ambiente em relação ao direito a um meio ambiente saudável; o dever de escolaridade básica em relação ao direito ao ensino.⁸² Neles, o dever exclui do conteúdo do direito a liberdade negativa e, ao mesmo tempo, impõe uma ação ao titular do dever.

Duas questões são importantes de serem apontadas: em primeiro lugar, a relação entre direitos e deveres fundamentais não ocorre sempre entre o *mesmo titular*. Nos exemplos dados, os titulares dos deveres fundamentais *associados* ou *conexos* não são obrigatoriamente os titulares dos direitos fundamentais. Isso é uma característica importante, pois esses deveres

⁸¹ É possível que Sarlet (2008, p. 241-242) também tenha adotado tal classificação, tendo em vista a semelhança dos termos por ele utilizados. Ele simplesmente descreve que uma das distinções possíveis entre os diversos tipos de deveres costuma ser feita levando em consideração a “existência de *deveres conexos* ou *correlatos* (aos direitos) e *deveres autônomos*.” Andrade (2009, p. 151-159) também adota a classificação em deveres autônomos e deveres associados a direitos, o que simplifica bem.

⁸² Canotilho (2003, p. 533) também ilustra com os mesmos exemplos.

buscam garantir os direitos fundamentais previstos constitucionalmente, mesmo que pertencentes a outras pessoas ou à coletividade.

Em segundo lugar, a exclusão, *a priori*, pelo dever fundamental, de alguma parcela da liberdade do indivíduo (mesmo que seja a liberdade de não agir), na conformação do direito fundamental é uma constância no tema em debate, sendo uma característica existente nos outros tipos da classificação ora em debate.

Isso não quer dizer que os deveres fundamentais sempre *restringem* direitos fundamentais. Essa concepção, como já dito, só pode ser aplicada no caso se de adotar uma teoria de suporte fático amplo dos direitos fundamentais, tal como admite Mendonça.

Entendemos que os deveres fundamentais irão servir como *limites imanes* aos direitos fundamentais⁸³, bem como servir como parâmetros de validade e legitimidade para o legislador editar medidas legislativas específicas que, aí sim, restringem direitos fundamentais.⁸⁴

Resta saber se os deveres qualificados como *associados ou conexos* também seriam considerados deveres *não autônomos*, nos termos da explicação posta no item anterior. Pela concepção de Nabais, exposta no item anterior, parece que sim.

No segundo grupo da classificação oferecida por Nabais (deveres *coligados* a direitos), não há identidade do conteúdo do dever com o do direito, mas os deveres se dirigem à diminuição (enfraquecimento, segundo Nabais) ou limitação específica do conteúdo *potencial* dos direitos a que se encontram vinculados.

Nota-se que a diferença real entre esses dois tipos não é tão grande, pois em ambos haverá uma delimitação do conteúdo do direito fundamental, bem como é difícil saber quando o dever integra o conteúdo do direito. O próprio Nabais (2004, p. 117) reconhece que “esses dois tipos de deveres [associados e coligados], vistos do ângulo dos limites que originam nos respectivos direitos⁸⁵, são deveres de actuação que excluem seja o *se*, seja algum *como* desses direitos.”⁸⁶

⁸³ Excluem, portanto, *a priori*, alguns atos, fatos ou situações do âmbito normativo do direito.

⁸⁴ Vide tópico anterior, em que debatemos as teorias externa e interna, bem como a teoria de Vieira de Andrade.

⁸⁵ Entendemos que a expressão “limites que originam nos respectivos direitos” demonstra que Nabais adota a teoria interna (suporte fático restrito) dos direitos fundamentais.

⁸⁶ Em outra passagem, Nabais (2004, p. 123) assevera: “Os deveres associados ou coligados a direitos, na medida em que constituem específicas amputações ao conteúdo destes: os primeiros, os deveres associados a (ou conexos com) direitos, porque, por um lado, excluem do conteúdo destes a liberdade negativa ou a faculdade de não exercício e, por outro lado, impõem em geral no todo ou em parte o conteúdo positivo dos mesmos; os segundos, os deveres coligados a direitos, porque restringindo os direitos a que estão coligados, excluem do conteúdo dos mesmos diversas faculdades ou segmentos positivos que de outro modo integrariam o seu conteúdo.”

Por sua vez, é possível que estes deveres, mesmo qualificados como *coligados a direitos*, sejam considerados como *deveres autônomos*, tomando-se como referencial o *conteúdo* (classificação vista no item anterior), e não a relação dos deveres com os direitos fundamentais.⁸⁷

Por fim, os mencionados direitos autônomos *stricto sensu* representam valores comunitários que traduzem interesses constitucionalmente protegidos (NABAIS, 2004, p. 123).⁸⁸ Nabais (2004, p. 117) frisa que esses deveres não possuem ligação específica com os direitos. Todavia, segundo ele, isso não quer dizer que eles não tenham qualquer contato com a matéria de direitos fundamentais, “pois que eles sempre (de)limitam negativamente certo(s) grupo(s) ou mesmo o conjunto dos direitos fundamentais”.

Entendemos que essa segunda afirmativa chega a contradizer a primeira. Ou seja, dizer que os deveres autônomos são aqueles que não possuem ligação específica com os direitos fundamentais, mas, ao mesmo tempo, afirmar que os mesmos possuem contato com a matéria dos direitos fundamentais serve apenas para confundir ou dificultar a compreensão do árduo tema em debate.

Mendonça (2002, p. 189, nota 31) exemplifica esse tipo de dever com o dever de defesa da pátria em sentido estrito. Andrade (2009, p. 152) também indica esse dever como exemplo de dever autônomo. Sarlet (2008, p. 242), por sua vez, indica como exemplos dessa categoria o dever de colaborar na administração eleitoral (mesários), o de prestar serviço militar e o dever autônomo de votar (art. 14, § 1º, CF).⁸⁹

Esse dever de votar, entendido por Sarlet como *autônomo*, é compreendido por Vieira de Andrade (2009, p. 158) e Mendonça (2002, p. 175 e 189) como deveres *associados com direitos fundamentais*. Sarlet (2008, p. 241) entende que o mencionado dever seria autônomo por não estar relacionado diretamente na conformação de nenhum direito subjetivo.

Vieira de Andrade (2009, p. 151), por sua vez, entende que os deveres fundamentais autônomos são os “impostos pela Constituição independentemente de qualquer direito”. E

⁸⁷ Vide Nabais (2004, p. 114).

⁸⁸ É importante advertir para não que não confunda o dever autônomo ora tratado com o dever autônomo tratado no item anterior (2.6.2).

⁸⁹ Apesar de este não ser o ponto central deste trabalho, quanto ao mencionado dever de votar, merece ser assinalado que essa questão não é pacífica, pois há aqueles defensores do voto facultativo, que argumentam, inclusive, de que há países que implantaram tal sistema e, mesmo sem a obrigatoriedade do voto, configuram Estados Democráticos. Não se sabe se a experiência estrangeira seria bem aplicável ao país, mas, de qualquer forma, entender essa obrigação como um dever fundamental equivale a dizer que, em razão do texto constitucional, ela é essencial para que o Estado e a sociedade tenham existência e para garantir o regime democrático. De qualquer forma, trata-se de um dever vinculado ao regime democrático e que o texto constitucional tornou obrigatório, o que induz que, ainda hoje, ele configuraria um dever fundamental. Vide Luíza Helena Herrmann de Oliveira (1999), que trata de uma pesquisa feita em Londrina sobre o tema.

Mendonça (2002, p. 189, nota 30), dando outra conotação, alega que o dever fundamental de votar exclui o direito ao não exercício do direito de voto.

Mais uma vez, a dificuldade na classificação se apresenta. Primeiramente, não fica claro se a classificação de Sarlet e a Vieira de Andrade levam em consideração *o conteúdo dos deveres fundamentais* (tratado no item anterior – 2.6.2) ou *a relação dos deveres com os direitos fundamentais* (item atual – 2.6.3).

Em segundo lugar, entendemos que a simples exclusão *a priori* de uma parcela da liberdade (direito de não agir) não é justificativa suficiente para qualificar determinado dever como dever conexo ou associado a direito fundamental. Na conceituação trazida por Nabais (2004, p. 116), um dever será *associado* ou *conexo* a um direito quando este, *além de delimitar* o âmbito normativo do direito fundamental, *impõe positivamente* “um comportamento que se integra total ou parcialmente no conteúdo do direito, conteúdo este que, todavia, não esgotam.” Por sua vez, um dever será considerado *autônomo* em sentido estrito se não tiver qualquer ligação *específica* com os direitos fundamentais.

No caso, o direito (fundamental) político⁹⁰ em jogo configura, ao mesmo tempo, um dever fundamental, pois a Constituição optou pela sua obrigatoriedade, entendendo que o mesmo é essencial para assegurar o regime democrático e a participação de todos, o que leva à sua classificação como dever conexo ou associado a direito.

Contudo, como ficaria o dever fundamental de pagar impostos? Por configurar o meio ou instrumento básico que possibilita ao Estado cumprir suas tarefas e por ter o seu conteúdo constitucional totalmente distinto de algum específico direito fundamental, ele poderia ser compreendido como um dever *autônomo*. Esse entendimento, aliás, é seguido por Vieira de Andrade (2009, p. 152), Canotilho (2003, p. 533) e Sarlet (2008, p. 242).

De outro lado, o dever fundamental de pagar impostos também pode ser visto como limite imanente dos direitos fundamentais de propriedade e de liberdade⁹¹, o que poderia legitimar sua classificação como dever *coligado a direito*. Para Nabais (2004, p. 117), ele

⁹⁰ “Os direitos políticos são entendidos como um conjunto de regras que disciplina o exercício da soberania popular. Nesse sentido, é um grupo de normas que envolvem a participação dos indivíduos (cidadãos) nos processos de poder, ou seja, nas tomadas de decisões que envolvem a vida pública do Estado e da sociedade. Os direitos políticos fundamentam o princípio democrático presente no § único do art. 1º da CR/88 e são desenvolvidos por meio de normas que dizem respeito à escolha de representantes para o exercício do poder em nome do povo ou pela própria participação direta do povo no exercício do poder. ... As espécies de direitos políticos são: a) direito de sufrágio (direito de votar e ser votado) com seus correlatos de alistabilidade (direito de votar em eleições, plebiscitos e referendos) e elegibilidade (direito de ser votado); b) iniciativa popular de lei; c) ação popular; d) direito de organização e participação de partidos políticos.” (FERNANDES, 2010, p. 485).

⁹¹ Nesse sentido, Vieira de Andrade (2009, p. 274-276), o que faz com que não se compreenda o motivo pelo qual esse autor português não compreende o dever fundamental de pagar impostos como deveres *coligados a direitos fundamentais*.

seria um dever *coligado* a direito, pois este amputa parte do conteúdo normal ou típico do direito de propriedade, raciocínio seguido por Mendonça (2002, p. 175 e 189):

[...] deveres estabelecidos constitucionalmente com o objetivo de enfraquecer ou limitar o conteúdo de certos direitos; aqui não há identidade de conteúdo do dever fundamental com o direito fundamental, havendo total ausência de relações entre os respectivos conteúdos, uma vez que os deveres dessa categoria, tendo por objetivo enfraquecer ou limitar o conteúdo potencial dos direitos fundamentais a que eles se acham coligados, isso traz para aqueles deveres a característica de se apresentarem como verdadeiras restrições constitucionais expressas aos direitos fundamentais respectivos, retirando-lhes parte do seu conteúdo normal ou típico [...]. (MENDONÇA, 2002, p. 189; 2006, p. 378).

Entendemos que o mais correto, frente às classificações propostas, é que o dever fundamental de pagar impostos seja compreendido como um dever *coligado* a direitos e não apenas como *dever autônomo em sentido estrito*. Esse dever será um limite imanente aos direitos de propriedade e de livre iniciativa, retirando-lhes de antemão parte do seu conteúdo normal ou típico.

Por fim, seja classificando como *dever autônomo*, seja como *dever coligado a direitos*, Nabais (2004, p. 123) reconhece que o dever fundamental de pagar impostos interfere no conteúdo normativo do direito de propriedade bem como afeta as liberdades de escolha e exercício de atividade econômica e a livre iniciativa, o que é um dado importante quando tratarmos neste trabalho de algumas hipóteses concretas em que o mencionado dever fundamental poderá ser invocado para amparar uma pretensão estatal contra o contribuinte.

Em suma, o que merece ser frisado é que os deveres fundamentais serão didaticamente classificados conforme a maior ou menor vinculação (direta) com algum direito fundamental específico, seja limitando o âmbito normativo de um direito fundamental, seja para garantir o direito fundamental de *outra pessoa*.

2.7. Os titulares ativos e os destinatários passivos dos deveres fundamentais

Acertadamente, Mendonça (2002, p. 186) assinala que os deveres fundamentais são deveres dos membros da comunidade para com esta comunidade ou com o Estado. Esses deveres estão a serviço da realização de valores assumidos no texto constitucional. Uma das características será a generalidade e universalidade, alcançando todas as pessoas que estiverem inseridas naquela situação fática geradora do correspondente dever.

Poderão ser destinatários de deveres fundamentais não só os cidadãos, como também outras pessoas físicas, tais como os estrangeiros e os apátridas, bem como as pessoas jurídicas (pessoas coletivas). Assim, o dever fundamental de pagar imposto não alcança apenas o brasileiro (pessoa física ou jurídica, tanto faz), mas também o estrangeiro que possui renda localizada no Brasil. Da mesma forma, o dever de proteção ambiental alcança tanto as pessoas físicas ou jurídicas como as nacionais e as estrangeiras que aqui residem ou se encontram ⁹².

Outros, todavia, só podem ser opostos a pessoas físicas e a nacionais, excluindo, assim, os estrangeiros e as pessoas físicas. Como exemplos, temos o dever de prestar serviço militar e o associado ao voto.

Apesar da generalidade e universalidade, alguns deveres serão restritos a determinados grupos, como os pais (no dever de educação dos filhos – artigos 205, 227 e 229, CF/88) e os filhos maiores (no dever de amparo dos pais na velhice – art. 229, CF/88). Nesse caso, por imperativo lógico, o dever se estende a todos os pais e filhos indistintamente.

Nabais (2004, p. 110) assinala, entretanto, que os entes públicos também podem ser destinatários de um dever fundamental. Entendemos que se deve fazer uma diferenciação: entidades da Administração Pública Indireta que exerçam atividade econômica (empresas públicas e sociedades de economia mista, por exemplo), por estarem em posição equiparável à de outras pessoas jurídicas de direito privado, devem ser destinatárias passivas dos deveres fundamentais, da mesma forma que as demais sociedades empresariais. ⁹³

Por outro lado, os Entes Públicos, dotados de personalidade jurídica de direito público, possuem competências, e não deveres fundamentais. Estes são deveres dos membros da comunidade para com esta comunidade ou com o Estado. Os deveres do Estado não podem ser incluídos nessa tipologia.

Além disso, apesar de ser discutível, como os deveres fundamentais fazem parte da matéria atinente aos direitos fundamentais e estes últimos não são extensivos aos Entes

⁹² Ou seja, um turista europeu não pode cortar uma árvore sem licença ou mesmo colocar fogo em uma mata, bem como uma empresa mineradora deverá exercer sua atividade observando toda a legislação ambiental editada para conformar o dever fundamental de proteção ambiental.

⁹³ Art. 173, § 1º, CF: “A lei estabelecerá o estatuto jurídico da empresa pública, da sociedade de economia mista e de suas subsidiárias que explorem atividade econômica de produção ou comercialização de bens ou de prestação de serviços, dispondo sobre:

...

II - a sujeição ao regime jurídico próprio das empresas privadas, inclusive quanto aos direitos e obrigações civis, comerciais, trabalhistas e tributários;

...

§ 2º - As empresas públicas e as sociedades de economia mista não poderão gozar de privilégios fiscais não extensivos às do setor privado.” (BRASIL, 1988).

Públicos, entendemos que o Estado (em sentido amplo) não pode figurar como destinatário dos mencionados deveres fundamentais.

Vistos os destinatários dos deveres, temos do outro lado da relação intersubjetiva os titulares dos deveres fundamentais. Ou seja, os deveres fundamentais visam inicialmente alguém, mesmo que esse alguém seja indeterminado. É necessário, entretanto, ponderar a seguinte questão. Inicialmente, os deveres fundamentais são extraídos do texto constitucional, ou seja, eles são uma criação do Estado, o que demonstra que eles são expressão da soberania constitucional. (MENDONÇA, 2002, p. 186; NABAIS, 2004, p. 101).

Em segundo lugar, esses deveres, em regra, exigem a mediação legislativa, ou seja, eles necessitam a edição de lei formal e material por parte do Poder Legislativo competente.

Visto isso, a titularidade das relações intersubjetivas decorrentes dos deveres fundamentais irá variar conforme o tipo de dever fundamental que estiver em discussão.

Haverá três situações:

a) Em primeiro lugar, quanto aos deveres fundamentais clássicos, o sujeito ativo desses deveres é o Estado. Estes deveres configuram verdadeiro pressuposto da existência e funcionamento do Estado e não podem deixar de ser reconhecidos e exigidos. Ou seja, devem necessariamente estar previstos no texto constitucional. Expressam, assim, o comprometimento e a responsabilidade dos cidadãos para com a comunidade. Como exemplos, podem ser citados o dever fundamental de defesa da pátria – prestação de serviço militar – os deveres econômicos – o dever de pagar tributos – e os deveres políticos – dever de votar e de colaborar com a administração eleitoral. (NABAIS, 2004, p. 102; MENDONÇA, 2002, p. 186).

b) Em segundo lugar, há os deveres de conteúdo econômico, social ou cultural, decorrentes do Estado Social, em que se buscará a tutela de determinados valores positivados no texto constitucional. O sujeito ativo, no caso, é a coletividade e não o Estado. O dever de promover a defesa do meio ambiente, o de escolaridade mínima obrigatória, o de preservar o patrimônio cultural, o de trabalhar, entre outros, são hipóteses desse tipo de dever (NABAIS, 2004, p. 103; MENDONÇA, 2004, p. 182).

c) Por fim, há deveres que se dirigem a grupos específicos de pessoas, que serão os titulares ativos de determinados direitos fundamentais. Ou seja, o cumprimento do dever reverte em prol de certos indivíduos, o que irá favorecer indiretamente a comunidade. Como

exemplo, pode-se citar o caso do dever dos pais de manutenção e educação dos filhos (NABAIS, 2004, p. 104; MENDONÇA, 2002, p. 187). Ainda, no caso do dever dos filhos maiores de amparar os pais na velhice, carência ou doença (art. 229, CF/88). Nessas hipóteses, um determinado grupo (filhos, no primeiro caso, pais, na segunda hipótese) será titular do dever fundamental.

De qualquer forma, todos os deveres fundamentais estão a serviço de valores comunitários objetivados no texto constitucional, ainda que alguns sejam diretamente dirigidos à realização de específicos direitos fundamentais de outras pessoas. Variando quanto ao grau de vinculação, é certo que todos os deveres, ainda que associados a um grupo específico de pessoas, são deveres frente à comunidade estatal.⁹⁴

2.8. A participação do Poder Legislativo na concretização dos deveres fundamentais

Já restou dito que os deveres fundamentais são expressões de valores comunitários afirmados no texto constitucional. Tenham eles conteúdo cívico, social ou econômico, eles limitam, em algum ponto, a esfera de liberdade dos indivíduos, o que não quer dizer que limitam direitos fundamentais dos indivíduos.

Isso já indica a necessidade constante de atuação do legislador, mesmo nos casos em que o dever fundamental esteja expressamente determinado na Constituição. Afinal, eles não possuem seu conteúdo totalmente concretizado no texto constitucional, dirigindo-se especialmente, portanto, ao legislador ordinário. Este último lhes dará o conteúdo ou a devida conformação segundo o desenho traçado na Constituição. O legislador terá mais discricionariedade para aqueles deveres conexos a direitos sociais, pois estes envolvem a criação de toda uma estrutura de políticas públicas, ao passo que o legislador terá menos liberdade de conformação naqueles deveres que tiverem um tratamento constitucional mais específico e detalhado – como ocorre nos deveres de isenção político-partidária do militar, de votar.

⁹⁴ Nesse sentido, Nabais (2004, p. 105): “[...] todos os deveres fundamentais estão ao serviço de valores comunitários, de valores que, ainda que dirigidos directamente à realização de específicos direitos fundamentais dos próprios destinatários dos deveres ou de terceiros, são assumidos pela comunidade nacional como valores seus, constituindo assim, ao menos de um modo directo ou imediato, deveres para com a comunidade estadual.”

Quanto ao dever fundamental de pagar impostos, Nabais (2004, p. 164) entende que o legislador possui ampla liberdade de conformação. Contudo, Mendonça (2002, p. 199, nota 46) crê que esse entendimento não se aplica ao Brasil, pois nossa Constituição, ao contrário de Portugal, foi pródiga em dispositivos tributários, traçando diversos limites ao exercício da competência tributária. Não acompanhamos a posição de Mendonça, pois, mesmo que a Constituição Brasileira tenha delimitado a competência tributária de forma rígida e estabelecido diversas regras para a imposição e cobrança dos tributos, ainda assim o legislador infraconstitucional, na maioria dos casos, possui uma margem de conformação muito grande.

Mesmo aqueles que são mais bem estruturados no texto constitucional, como os deveres cívicos vinculados ao voto ou mesmo o dever fundamental de pagar tributo, ainda assim, eles estão “longe de esgotar toda a disciplina que corresponde a esses deveres” (MENDONÇA, 2002, p. 191-198).

Assim, os deveres fundamentais, *em regra*, não são diretamente aplicáveis, exigindo a intervenção do legislador para concretizar o conteúdo dos primeiros, transformando-os, assim, em *obrigações*.⁹⁵ Destacamos o “em regra” porque *é possível*, em poucas hipóteses, a desnecessidade de lei infraconstitucional para que um dever fundamental possa ser exigido.

Dois exemplos ilustram essa afirmativa: o dever dos pais em manter e educar os filhos e o dever dos filhos em cuidar dos pais idosos. É necessária a edição de lei infraconstitucional para obrigar concretamente os pais a manterem e educarem os filhos?

Da mesma forma, é necessária lei infraconstitucional para que os filhos se vejam concretamente obrigados a cuidar dos pais idosos? Cremos que não, pois esses deveres, da forma como postos no texto constitucional, já geram efeitos e impedem qualquer inércia dos respectivos destinatários, impondo-lhes algum comportamento. Nesse sentido é a lição de Canotilho:

Os “deveres fundamentais”, ou melhor, as normas da constituição que consagram deveres fundamentais, só excepcionalmente têm a natureza estrutura de “direito directamente aplicável”. Ressalvando, porventura, alguns deveres “directamente exigíveis” (Jorge Miranda) como, por ex., o dever de educação dos filhos (cfr. CRP art. 36º/3 e 5), a generalidade do deveres fundamentais pressupõe uma *interpositio* legislativa necessária para a criação de esquemas organizatórios, procedimentais e

⁹⁵ Tal posição também é compartilhada por Nabais (2004, p. 148-149), Mendonça (2002, p. 197-199), Andrade (2009, p. 160) e por Moreira e Canotilho (1991, p. 149), sendo que estes últimos assim consignaram: “uma análise das normas impositivas de deveres parece mostrar que elas não são directamente aplicáveis, carecendo em todos os casos de concretização legal, embora nem sempre a Constituição faça uma explícita remissão para a lei.”

processuais definidores e reguladores do cumprimento de deveres.” (CANOTILHO, 2003, p. 535).

O próprio dever de proteção ambiental, em regra, necessita da edição de atos normativos que estabeleçam as obrigações que a pessoa (física ou jurídica) deverá cumprir – seja uma obrigação de dar, de fazer ou não fazer – sob pena de sofrer alguma sanção. Mas, de qualquer forma, é possível vislumbrar que tal dever fundamental impede, sem a necessidade de intermediação legislativa, algumas condutas das pessoas, como a destruição de bens ambientais essenciais à vida humana.

O dever fundamental de pagar tributos, para ser efetivo, exige a edição de lei, pelo Poder Legislativo do Ente Público competente, para instituir e possibilitar a cobrança de determinado tributo.

Sobretudo para a previsão de sanções, é imprescindível a participação do legislador. Afinal, diante do princípio da legalidade, e tendo em vista que muitos dos deveres configuram prestações positivas (obrigações de fazer ou dar), a maioria dos deveres só se torna obrigatórios com a sua previsão legal, bem como com a estipulação das sanções cominadas em razão do inadimplemento. Mas, ressalte-se novamente, é possível que haja dever fundamental cujo cumprimento, para ser exigido, não necessite de lei.

Há uma liberdade de conformação dada ao legislador ordinário, que deverá, em razão de situações concretas, particulares, em que se considera não só o momento histórico como o local em questão, estabelecer a devida conformação ao dever fundamental que irá refletir, com mais ou menos vigor, em algum direito fundamental. Nabais, invocando o princípio da liberdade, consigna o seguinte:

[...] materializando-se os deveres em limitações da esfera de liberdade dos indivíduos e suas organizações e devendo tais limitações, segundo esse princípio, ser as menos e menores possíveis, a sua completa e única concretização constitucional sempre podia traduzir-se numa concretização mais gravosa para a liberdade do que a necessária em cada momento. Daí que se deixe ao legislador essa concretização, a qual assim será mais compatível com a liberdade dos indivíduos. Trata-se, pois, de deixar mais liberdade ao legislador para ele a usar no sentido da maior liberdade possível do cidadão. (NABAIS, 2004, p. 151-152).

Moreira e Canotilho (1991, p. 147) seguem o mesmo entendimento. Para esses constitucionalistas, o regime democrático não deixa à completa discricionariedade do legislativo tratar de uma matéria que influi diretamente no estatuto constitucional da pessoa. A previsão legal desses deveres, para se conformar ao parâmetro constitucional, não poderá “atentar desnecessária ou desproporcionalmente contra a esfera de liberdade e

autodeterminação dos cidadãos, nem contra a ordem constitucional dos direitos fundamentais.”

Nabais (2004, p. 152-153) acentua que a aplicabilidade direta dos deveres seria possível apenas em hipóteses excepcionais em que a Constituição preveja expressamente a pena, como acontece com a situação descrita no item nº 6 do art. 276 da Constituição Portuguesa. Nesse caso, como sanção ao descumprimento do dever fundamental de cumprir seus deveres militares ou de serviço cívico obrigatórios, o cidadão inadimplente não poderá se empregar ou manter o emprego ou cargo público.⁹⁶

Sarlet (2008, p. 244) entende ser possível que os deveres fundamentais tenham eficácia e aplicabilidade imediata. Tal efeito, segundo o autor, dependerá do caráter da norma jurídico-constitucional que fundamenta tal dever, sendo necessária muita cautela quando se tratar de imposição de sanções de caráter penal, administrativa ou mesmo econômica.

Da mesma forma que os direitos sociais não deixam de ser considerados como direitos fundamentais por necessitarem de uma conformação legislativa e envolverem questões orçamentárias para serem integralmente eficazes, a necessidade de intervenção do Poder Legislativo não retira a importância dos deveres fundamentais.

No caso dos deveres, sua “fundamentalidade” decorre justamente da importância jurídica e política que restou afirmada no texto constitucional. Eles refletem esses valores cívicos, políticos e sociais que a Constituição assumiu. Assim, esta última prevê textualmente a nossa cota parte para que exista uma comunidade organizada em um Estado Democrático de Direito.

Assim, restaram previstos no texto constitucional alguns deveres imputados à pessoa física e jurídica, em prol do Estado e da comunidade, cujo conteúdo, portanto, prima pela essencialidade e importância à coletividade e à estrutura do Estado Democrático.

Todas essas características somadas é que darão o diferencial ao estudo dos deveres fundamentais. A denominação dada a esses deveres poderia até ser outra (deveres essenciais, deveres do homem, etc.), mas, como eles estão em constante relação com os direitos fundamentais, há algum sentido ao nome conferido aos mesmos. De qualquer forma, esquecê-los importará na atribuição de uma unilateralidade aos direitos fundamentais que poderá distorcer o texto constitucional, não permitindo que alguns valores assumidos na Constituição sejam efetivamente implementados pela sociedade e pelo Estado.

⁹⁶ Também segue este entendimento Mendonça (2006, p. 401).

Não que não haja outros deveres jurídicos importantes, estabelecidos na Constituição, tais como os atribuídos ao Poder Público, na esfera de sua competência. O dever de cuidar da saúde, o de garantir a segurança pública, o de combater as causas da pobreza, tudo isso é de grande importância à comunidade. Mas, na nossa compreensão, eles não serão deveres fundamentais, nos termos da doutrina constitucional, pois estão voltados a atribuições dirigidas ao Poder Público, muitas transformadas em competências exercidas conforme um planejamento determinado, que considerará, entre outros pontos, a questão orçamentária.

O diferencial dos deveres fundamentais é justamente positivá-los no texto constitucional alguns “encargos” ao indivíduo, conferindo a ele responsabilidade na condução de sua vida, seja no campo pessoal, seja no campo econômico e financeiro, pois há limites ao exercício de sua autonomia privada, limites estes que se tornaram mais evidentes com a consagração de valores do Estado Social. Mesmo que não mais se discuta que os direitos fundamentais não são absolutos e que os direitos sofrem restrições ou limitações, o estudo dos deveres fundamentais reforça a visão unitária do estatuto constitucional do indivíduo, necessária para se garantir a total coerência da aplicação dos preceitos constitucionais.

De qualquer forma, os deveres fundamentais irão amparar juridicamente não só a edição de uma legislação que certamente irá gerar algum reflexo no conteúdo dos direitos fundamentais (diante das restrições que então serão previstas), como eles serão utilizados na atividade interpretativa desencadeada pelo Juiz.

E mesmo que, *em regra*, portanto, os deveres fundamentais necessitem da atividade do legislador para disciplinar o conteúdo do referido dever, isso não quer dizer que as normas constitucionais que o veiculam são destituídas de eficácia normativa.

Nabais (2004, p. 157-159), em entendimento seguido por Mendonça (2006, p. 401-403), assevera que as normas jurídicas que exprimem deveres fundamentais possuem eficácia jurídica muito maior que aquela que é própria das normas programáticas. Afinal, as normas de deveres fundamentais não configuram preceitos organizatórios e atributivos de competência, que teriam como destinatários os entes públicos, mas, sim, consagram posições passivas⁹⁷ e subjetivas dos cidadãos, destinando-se, portanto, aos indivíduos e suas organizações.⁹⁸

⁹⁷ Cumpre lembrar que Nabais (2004) e Mendonça (2002) não consideram as sujeições como posições passivas. Vide item 2.5 desta peça.

⁹⁸ Chulvi (2001, p. 49-53) também entende da mesma forma. De qualquer forma, vide considerações feitas no item 2.5, especialmente sobre as obrigações impostas aos indivíduos decorrentes de funções administrativas, mas que visam conformar e concretizar um dever fundamental.

O legislador, no caso, figura como um “destinatário de passagem”, na terminologia usada por Nabais, e não seu destinatário final, que será sempre o indivíduo ou a pessoa jurídica de direito privado⁹⁹.

Acentua o professor lusitano que cada dever fundamental “constitui um instituto jurídico cujo significado essencial para a comunidade e para os indivíduos é formalmente reconhecido e normativamente valorado pela constituição” (2004, p. 160). Assim, para ele, deve-se ver o dever fundamental como uma unidade entre o preceito constitucional e sua conformação legal necessária à concretização do seu respectivo conteúdo, no qual se insere a previsão de sanção.

De qualquer forma, não vigora mais o entendimento de que as normas programáticas estabelecem meras diretrizes ao legislador, que estará plenamente livre para tratar ou não da matéria.

Canotilho (2003, p. 1176) prefere os termos normas-fins, normas-tarefas, normas-programas ao invés de normas programáticas. As primeiras são normas que impõem uma atividade e conduzem para a concretização constitucional. Não são meras promessas, apelos ao legislador, desprovidos de qualquer vínculo. Elas possuem força normativa, mesmo que não sejam aplicadas diretamente. Elas vinculam não só o legislador, como o intérprete/aplicador, que deverá tomá-las em consideração quando for enunciar a norma jurídica concreta do caso (norma-decisão).

Além disso, como acentua Canotilho (2003, p. 1180), elas têm o efeito “derrogativo”, ou de revogação de atos normativos infraconstitucionais que não são mais compatíveis (válidos) com as atuais normas constitucionais. Servem, assim, como “limite negativo” às leis que serão editadas com fim de regular algum direito ou mesmo para as leis que já existiam antes da entrada em vigor de um novo texto constitucional.¹⁰⁰

Em outras palavras, a norma jurídica que trata de um dever fundamental gera efeitos não só quanto à validade do ordenamento jurídico em vigor antes da vigência do texto constitucional (fenômeno da recepção) como também serve de parâmetro para se aferir a constitucionalidade de determinada lei. No plano da eficácia, portanto, o preceito de dever fundamental age tal como qualquer outro dispositivo constitucional, devendo ser utilizado e observado pelo juiz ao decidir uma questão. Sobre o tema, Nabais consigna o seguinte:

⁹⁹ Como já asseverado (item 2.7 do trabalho), entendemos, ao contrário de Nabais, que os Entes Públicos dotados de personalidade jurídica de direito público não são destinatários de deveres fundamentais.

¹⁰⁰ Vide Canotilho (2003, p. 1176-1180); Sarlet (2008, p. 310-318).

Nestes termos, os preceitos relativos aos deveres fundamentais assumem um específico significado normativo para o juiz. Um significado, porém, que, em rigor, não é diferente do que assumem os outros preceitos constitucionais não directamente aplicáveis, e um significado que, bem vistas as coisas, não resulta de cada um dos preceitos consagradores dos deveres fundamentais, nem de um preceito constitucional especificadamente concernente aos deveres fundamentais em geral, mas antes de um preceito constitucional geral que retira um mínimo de eficácia para o juiz comum do carácter paramétrico dos preceitos constitucionais face ao direito ordinário e demais actos jurídicos, que necessariamente está implicado nos sistemas constitucionais em que está consagrado ou é reconhecido em qualquer controlo judicial de constitucionalidade. (NABAIS, 2004, p. 161-162).

A aplicabilidade (eficácia) imediata das normas programáticas é questão diversa da exeqüibilidade (efetividade) por si mesma da norma constitucional. As referidas normas incorporam valores que não podem ser desconsiderados tanto na criação da lei como no processo de sua interpretação. Ou seja, elas impedem que o legislador edite leis em sentido contrário ao disposto no texto constitucional, condicionando a futura legislação integrativa, como servem de diretrizes para os juízes e agentes públicos interpretarem e proferirem a decisão de um caso concreto.¹⁰¹

Em razão disso, Mendonça (2002, p. 198) afirma que as normas de dever fundamental, na sua perspectiva objetiva, “têm significado normativo que decorre já do próprio texto constitucional”, tornando, assim, possível a sua aplicação imediata pelos órgãos judiciais independentemente da sua conformação pelo legislador nos casos que envolvam o controle de constitucionalidade de leis ou atos normativos.

Assim, uma determinada lei poderá ser considerada inconstitucional se for editada sem observar a necessidade de cumprimento de determinado dever fundamental.

Como exemplo, pode-se citar uma lei que não exija, entre as condicionantes para a instalação de uma atividade econômica, a previsão de qualquer instrumento de proteção ambiental. Ou, ainda, uma lei que libere os filhos maiores do dever de cuidar dos pais na velhice, carência ou enfermidade, transferindo integralmente tal dever para outros parentes.

De outro lado, uma lei poderá passar pelo teste de constitucionalidade se, mesmo que venha a limitar uma esfera da liberdade, tiver como amparo um dever fundamental extraído do texto constitucional. Como exemplo, uma lei que crie obrigações tributárias acessórias de modo a permitir uma fiscalização mais eficiente e combater a sonegação poderá ter como amparo o dever fundamental de pagar tributos.

¹⁰¹ Neste sentido Barroso (2000, p. 80 e 118-119). Vide Canotilho (2003, p. 1176-1180); Sarlet (2008, p. 310-318).

2.9. A importância do tema

Diante de todo o exposto até aqui, fica bem evidente a necessidade do estudo desta categoria jurídica que vem sendo muito pouco estudada pela doutrina nacional. Não há dúvida que os deveres fundamentais ganharam relevância no debate constitucional, especialmente porque a legitimação da imposição de deveres aos cidadãos advém da Constituição, não se fundando meramente em razão da existência de um poder estatal. Eles buscam, justamente, assegurar a realização dos valores positivados bem como auxiliam na concretização de diversos direitos fundamentais.

Com isso, trazem o indivíduo ao debate, à devida participação, à assunção de algumas responsabilidades comunitárias, necessárias para o desenvolvimento dos projetos individuais de cada um. A retomada do elemento da alteridade faz com que tenhamos uma concepção de que os direitos fundamentais não estão sozinhos, mas, circulando entre eles, há os deveres fundamentais.

As palavras de Cristina Chulvi expressam bem a importância dos mesmos no deveres fundamentais no debate constitucional atual:

A construção do Estado Social e Democrático de Direito supõe uma mudança na fundamentação dos deveres fundamentais. Verificou-se anteriormente como a evolução do Estado implicou o surgimento de novos deveres que começaram sendo exigidos dos súditos e se ampliaram em requerimentos dirigidos ao Estado. A introdução destes deveres respondia a novas finalidades e objetivos estatais. Mas, como o reconhecimento constitucional de alguns direitos ocorreu porque o direito em questão foi considerado um bem jurídico protegido em si mesmo, **os deveres não constituem um fim em si mesmos, senão têm um caráter meramente instrumental, é dizer, assegurar a proteção de bens que se consideram valiosos.** (CHULVI, 2001, p. 56, tradução nossa e destaque nosso).¹⁰²

E a citada autora espanhola arremata que, tendo em vista o importante papel distributivo do Estado Democrático, os deveres representam um importante elemento viabilizador desta tarefa, na medida em que eles irão legitimar práticas que buscam submeter

¹⁰² “La construcción del *Estado Social y democrático de Derecho* ha supuesto un cambio en la fundamentación de los deberes constitucionales. Se comprobó, anteriormente, cómo la evolución estatal implicaba la aparición de nuevos deberes que comenzaron exigiéndose a los súbditos y se ampliaron plasmándose en requerimientos dirigidos al Estado. La introducción de estos deberes respondía a nuevas finalidades u objetivos estatales. Pero así como el reconocimiento constitucional de algunos derechos se produce porque el derecho en cuestión se considera un bien jurídico protegible en sí mismo, los deberes no constituyen un fin en sí mismos sino que tienen un carácter meramente instrumental, es decir, asegurar la protección de bienes que se consideran valiosos.” (CHULVI, 2001, p. 56)

os cidadãos a uma série de obrigações concretas com o fim de conformar a ordem social. (CHULVI, 2001, p. 56-58).

De qualquer forma, o tema merece estudo pela doutrina, especialmente a nacional, que, em sua maioria, quando trata do assunto, o faz de forma superficial. Como dito em outra passagem, o tema dos deveres fundamentais envolve conceitos muito próximos uns dos outros, tornando-o complexo, às vezes um pouco nebuloso, o que pode, inclusive, atrapalhar na argumentação dessa autonomia científica.

No caso do presente trabalho, uma análise geral e introdutória dos deveres fundamentais foi necessária para ser possível, então, focar um dever fundamental específico, qual seja o dever fundamental de pagar tributo, estudado há muito tempo nas obras portuguesas e espanholas, mas que somente em período recente começou a ser debatido pela doutrina nacional.

3 - O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NA OBRA DE JOSÉ CASALTA NABAIS

3.1. Introdução

Nesse capítulo abordaremos qual é o papel da tributação no Estado Democrático de Direito bem como o que configura o dever fundamental de pagar impostos segundo os pressupostos teóricos contidos na obra de José Casalta Nabais. Iremos investigar como o autor analisa o fenômeno jurídico-tributário no momento atual e tentaremos responder à pergunta de se essa caracterização do tributo como “dever fundamental” traz algo de novo à dogmática e aos institutos do Direito Tributário ou se se trata apenas de um nome ou denominação de cunho predominantemente retórico, cuja invocação em nada altera o funcionamento ou a compreensão concreta dos institutos do Direito Tributário.

O ponto de partida será a obra de José Casalta Nabais denominada *Dever Fundamental de Pagar Impostos*, bem como outros textos de sua autoria publicados posteriormente. Veremos se as teses por ele defendidas realmente inovam em alguns aspectos, modificando o modo de compreender o Direito Tributário, alguns de seus princípios e a relação da questão tributária com outros direitos fundamentais. A importância de analisar sua obra decorre de seu pioneirismo, especialmente na língua portuguesa.

Trataremos também, no curso deste capítulo, de algumas considerações pertinentes ao tema contidas nas obras de outros autores. Não se trata de um resumo, pois há diversas questões tratadas na tese de Nabais que se referem ao contexto português ou estão vinculadas à União Europeia. O que se pretendeu foi mostrar o conjunto de sua obra e sua opinião sobre diversos temas que possuem paralelo atual com as discussões existentes no Brasil. No capítulo seguinte, veremos se há no Brasil esse dever fundamental e como a doutrina brasileira vem tratando desse tema.

A tese de doutorado de Casalta Nabais trata de diversos temas do Direito Tributário. É praticamente um “Tratado” sobre essa disciplina. Sua obra é bem extensa (quase 700 páginas) e Nabais trata de inúmeros temas, especialmente sobre os limites da tributação. Como dito, apesar de alguns desses temas serem específicos da realidade de Portugal, outros

possuem ampla correspondência com o que foi e ainda é debatido na doutrina brasileira ¹⁰³. Questões envolvendo a legalidade, igualdade e isonomia necessitam de algumas considerações específicas, que serão feitas neste capítulo.

Inicialmente, o autor acentua a necessidade de se debater e compreender o que são os deveres fundamentais e a sua importância atual, com o fim de evitar o discurso unilateral dos direitos fundamentais. Como visto no capítulo anterior, ele defende uma visão de conjunto entre os direitos e os deveres fundamentais, salientando, contudo, que, apesar de relacionadas, ambas são figuras autônomas.

Em seguida, o autor afirma a importância do imposto no Estado Democrático de Direito, bem como sua relação com os Direitos Fundamentais. Após tratar do que ele denomina Estado Fiscal, dissertar sobre o Poder Tributário e tratar dos limites formais e materiais da tributação, o autor finaliza a obra tratando do fenômeno da extrafiscalidade.

Nos outros textos de autoria de Casalta Nabais, publicados posteriormente à sua tese de doutorado, muitas ideias inicialmente trabalhadas na sua principal obra são reiteradas, sendo certo que algumas delas são, hoje, também tratadas pela doutrina brasileira, conforme será demonstrado no próximo capítulo.

Cumprido dizer que apesar de sua obra ter sido publicada em 1997, a tese do dever fundamental de pagar impostos ainda não foi devidamente enfrentada e assimilada pela doutrina brasileira. A presente dissertação, como dito, buscará contribuir para sua compreensão, analisando suas inovações, bem como tentando compreender o mito que se criou em torno da expressão “dever fundamental de pagar impostos”.

3.2. Estado Fiscal e Dever Fundamental de pagar tributos: uma nova visão da relação jurídica tributária

Na obra analisada, Nabais enfatiza a importância do imposto no Estado Democrático de Direito, pois este é o objeto de um dever fundamental, dever este que integra a ‘constituição do indivíduo’. Para ele, essa perspectiva é importante e muda a forma como se deve analisar o fenômeno tributário.

¹⁰³ Por exemplo, questões como mínimo existencial, combate à evasão fiscal e a planejamentos tributários artificiosos (*elusão* fiscal), progressividade, tributação sobre a renda, praticidade e simplificação do sistema tributário, entre outros temas.

Compreender que o imposto decorre de um dever fundamental leva, por consequência que este não pode ser considerado nem como um sacrifício para os cidadãos nem como uma simples relação de poder, em que o Estado faz meras exigências discricionárias aos súditos. O imposto não pode ser visto:

[...] nem como um *mero poder* para o estado, nem simplesmente como um *mero sacrifício* para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado. (NABAIS, 2004, p. 185).

O dever fundamental de pagar impostos enfatiza o caráter solidário do tributo e que o Estado necessita dos meios (recursos financeiros de origem tributária) para realizar suas diversas atividades (prestações sociais).

A tese de que não há Estado sem impostos e que todos os direitos possuem custos públicos é uma constante na obra de Nabais, inclusive em escritos posteriores.¹⁰⁴ Por isso, frente ao texto constitucional português, há, sim, o dever de todos contribuírem, na medida de sua capacidade contributiva, para as despesas gerais do Estado. Dessa forma:

[...] não há lugar a um qualquer (pretensão) *direito fundamental* de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a “opressão fiscal”, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender. (NABAIS, 2004, p. 186).¹⁰⁵

Para Nabais (2004, p. 186), o imposto representa o preço (e para o autor, um dos mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou da sociedade civilizada (2004, p. 186). O dever fundamental de pagar imposto, como outro dever fundamental qualquer, pautado na solidariedade e integrante da esfera de cidadania da pessoa, permitirá ou trará suporte mínimo necessário para a realização de direitos fundamentais, entre eles a liberdade e propriedade.¹⁰⁶

¹⁰⁴ Vide Nabais (2005, p. 20-39 e 21-62). Nabais assevera que se o Estado necessita de recursos financeiros para garantir a existência da sociedade e conferir alguma eficácia aos direitos fundamentais, quanto menos este Estado confiar na própria responsabilidade dos cidadãos relativa à satisfação das suas necessidades, mais ele tenderá a interferir nas relações, inclusive econômicas, negligenciando ou abandonando o seu caráter de subsidiariedade, podendo chegar ao extremo do Estado Social paternalista, que impede a emancipação das pessoas.

¹⁰⁵ Alerta Nabais (2004, p. 186, nota 5), contudo, que tal afirmação *não* alcança o direito a não pagar impostos inconstitucionais (e ilegais), concretizado no art. 106º, nº 3, da Constituição Portuguesa (redação originária, correspondente ao atual art. 103º, nº 3).

¹⁰⁶ A ideia de que não há propriedade nem liberdade sem uma estrutura governamental que é suportada pela tributação é tratada na obra de Holmes e Sunstein (1999), que por sinal é indicada por Nabais em texto publicado em 2005. No Brasil, vide Galdino (2005), cujo pensamento toma como marco teórico a mencionada obra dos autores americanos.

Outro autor português, João Ricardo Catarino, também segue a linha defendida por Nabais. Para o primeiro, o imposto é realidade inerente à pessoa humana; não é um mero produto político, nascido do exercício de poderes outorgados, mas é, antes, “um dever que recai sobre cada um de contribuir para o bem de todos situado portanto, desde logo, na inata natureza (necessidade) gregária da pessoa humana [...]”. (CATARINO, 2009, p. 413).¹⁰⁷ Em outra passagem, o citado professor da Universidade Técnica de Lisboa afirma o seguinte:

Pois que o imposto constitui um dever fundamental que se não esgota numa simples relação de poder/dever do cidadão e a tributação não deve ser vista como um fim mas um meio para atingir fins. Embora tenhamos um modelo de Estado fiscal, não deixa de ser legítimo considerar que não lhe compete apenas, no plano tributário, a gestão das receitas ou gastos públicos, cabendo-lhe também corrigir resultados da repartição dos rendimentos e patrimônios quando os mesmos sejam indefensáveis perante critérios de justiça, na linha aliás do que Klaus Vogel tem defendido.” (CATARINO, 2009, p. 413-414).

Por sua vez, Vitor Faveiro (2002, p. 87) acentua o caráter primordial do dever de contribuir, compreendido como um pressuposto inerente à ordem constitucional e que decorre da natureza social das pessoas que se congregam em uma comunidade para a realização integral da coletividade e das pessoas que ela forma. Esse dever, para o citado autor, não necessita de formulação expressa no texto constitucional, pois ele é um elemento inato da própria qualidade das pessoas como seres sociais. Seria, na sua visão, algo quase decorrente de um *direito natural*.

Apesar de ser passível de crítica a posição extremada defendido por Faveiro, este autor assevera que prepondera atualmente a concepção social da tributação, no qual o dever de contribuir é:

[...] uma *qualidade inata da pessoa humana* como ser social, e, como tal, a própria razão de ser do imposto como disciplina jurídica da justa e eficiente distribuição do dever de contribuir, e o fundamento e limite do poder soberano de tributar. (FAVEIRO, 2002, P. 91-92).

Assim, a afirmação da existência do dever fundamental de contribuir é defendida categoricamente pela doutrina portuguesa. A sua existência decorre do modelo constitucional existente.

¹⁰⁷ Em outra passagem, Catarino (2009, p. 426) assim afirma: “o tributo constitui a fase financeira (a mais visível) da natureza societária da pessoa humana, sendo que a sua existência se fica a dever não ao Estado ou mais latamente, ao poder político, como se viu, mas à circunstância de na vida social, o acesso a bens e à satisfação de necessidades colectivas determinarem encargos comuns, devendo pois ser suportados por todos.”

Logo, o Estado fiscal - aqui entendido como aquele suportado financeiramente pelos impostos pagos pelas pessoas físicas e jurídicas *fiscalmente capazes* (ou seja, que demonstrem capacidade contributiva) - é uma característica dos atuais Estados contemporâneos. Assim, o dever fundamental de pagar impostos não é atribuído a todas as pessoas que estão em um território, mas apenas às que denotem capacidade contributiva. Isso começa, segundo Nabais, a ser uma afirmação trivial na doutrina.¹⁰⁸

A tese de que o Estado contemporâneo é um Estado Fiscal, suportado principalmente pelos impostos é repetida em outros textos do autor português (NABAIS, 2005, p. 24 e 44; 2008, p. 44-48), sendo que em artigo publicado em periódico brasileiro no ano de 2009 ele sintetizou sua ideia nos seguintes termos:

Perguntar por quem suporta os custos do estado social é indagar sobre quem efectivamente arca com os custos por termos um estado social, ou seja, um estado que para além de assegurar os clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais, realiza também um núcleo essencial dos chamados direitos e deveres económicos, sociais e culturais ou, na versão da União Europeia, assegura o bem conhecido 'modelo social europeu'. Pois bem, **como se afigura óbvio, os custos *stricto sensu* do estado, isto é, os seus custos financeiros, implicam a existência de um estado fiscal, concretizando-se portanto para os cidadãos no cumprimento do dever fundamental de pagar impostos.** Pois é preciso não esquecer que, ao contrário do que por vezes se vê afirmado, todos os direitos têm custos e custos públicos. (NABAIS, 2009, p. 270-271, destaque nosso).

Apesar de o Estado de Direito oitocentista, inaugurado com o fim do absolutismo, ser um Estado Fiscal, não há dúvida que a evolução do constitucionalismo fez com que a leitura dos direitos fundamentais e dos deveres fundamentais sofresse alteração, bem como novos direitos e deveres surgissem.

Afinal, em razão do predomínio da ideologia liberal, o que existia era o Estado mínimo, que não intervinha na economia e buscava assegurar a liberdade e o exercício pleno da propriedade. Indiferença e neutralidade¹⁰⁹ do Estado eram as premissas defendidas.

Realmente, enquanto o Estado Fiscal liberal tinha como preocupação a neutralidade econômica e social e era assentado em uma tributação limitada, necessária apenas para satisfazer as despesas primordiais decorrentes do funcionamento da máquina burocrática, o Estado Social era economicamente interventor e socialmente conformador, estando, assim,

¹⁰⁸ Sobre a evolução do Estado Patrimonial ao Estado Fiscal, vide Torres (1991).

¹⁰⁹ É certo que neutralidade nunca existiu. Alguma extrafiscalidade estava presente (algum tipo de tributo aduaneiro já existia). O imposto sempre afetou em algum ponto a sociedade, mesmo a liberal oitocentista. Contudo, o papel do tributo no Estado Liberal não era de transformar, mas de apenas garantir o uso e fruição (por alguns, logicamente) dos direitos individuais de liberdade e propriedade. Assim, havia uma forte contenção de despesas, que deveriam ser reduzidas ao mínimo para a garantia da liberdade e da segurança. Vide Catarino (2009, p. 209-210).

mais preocupado com o funcionamento global da sociedade e da economia e possuindo como base uma tributação mais alargada.¹¹⁰

Assim, a evolução do liberalismo do Estado de Direito para o Estado Social, chegando, então, ao Democrático, colocou a tributação em uma situação de mais destaque, sendo certo que o Tribunal Constitucional Português¹¹¹, com amparo na teoria do Dever Fundamental e da importância do imposto no Estado Democrático de Direito, legitima a criminalização das condutas que importam em sonegação:

Num Estado de direito, social e democrático, a assunção pelo Estado da realização do bem estar social, através da concretização de uma democracia económica, social e cultural, com respeito pelos direitos e liberdade fundamentais, legitima-se pela necessidade de garantir a todos uma existência em condições de dignidade.

A realização destas exigências não só confere ao imposto um carácter de meio privilegiado ao dispor de um Estado de direito para assegurar as necessárias prestações sociais, como também alarga o âmbito do que é digno de tutela penal. A este respeito escreve Roxin "A garantia das prestações necessária à existência (*daseinsnotwendiger Leistungen*) constitui tarefa tão legítima do Direito penal como a tutela de bens jurídicos" (in «Sinn und Grenzen staatlicher Strafe, Juristische Schulung, 1966, pg. 381 e citado por Jorge Figueiredo Dias e Manuel Costa Andrade, "O Crime de Fraude Fiscal no novo Direito Penal Tributário Português", in "Revista Portuguesa de Ciência Criminal", Ano 6º, 1º, pág. 76).

De facto, um Estado para poder cumprir as tarefas que lhe incumbem tem de recorrer a meios que só pode exigir dos seus cidadãos. Esses meios ou instrumentos de realização das suas finalidades são os impostos, cuja cobrança é condição da posterior satisfação das prestações sociais. Compreende-se, assim, que o dever de pagar impostos seja um dever fundamental (cf. Casalta Nabais, "O dever fundamental de pagar impostos", Livraria Almedina, 1998, pág. 186,ss) e que a violação deste dever, essencial para a realização dos fins do Estado possa ser assegurado através da cominação de sanções criminais. (PORTUGAL, 2000).

As características do Estado Fiscal são sempre retomadas no curso da obra, seja para justificar alguma mudança na interpretação de um princípio, seja para garantir um direito do cidadão.

3.3. Dever fundamental de pagar impostos e não tributos: o entendimento de José Casalta Nabais

¹¹⁰ O grande problema do Estado Social era sua característica paternalista, intervindo na esfera individual e mais íntima da pessoa e impedindo que o cidadão se emancipasse.

¹¹¹ Acórdão n.º 312/2000, processo n.º 442/99 do Tribunal Constitucional, relatado pelo Cons.º Vítor Nunes de Almeida e julgado pela 1ª Secção em 20/06/2000, Disponível em: <<http://vlex.com/vid/31792190> e <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

Compreendida a tese exposta de que existe um dever fundamental de contribuir e que o Estado Democrático é um Estado suportado financeiramente pela sociedade, cumpre explicar o motivo pelo qual José Casalta Nabais entende que o dever fundamental é de pagar *impostos* e não *tributos*, bem como se é possível a existência de um Estado “Taxador” ou “Tributário”.

3.3.1. *A importância do imposto no Estado Democrático de Direito*

Inicialmente, acentua o autor que não há dúvida que o Estado Português é um Estado Fiscal, apesar de não haver no texto constitucional uma afirmação neste sentido. Tal natureza fiscal decorre da interpretação do texto constitucional. Inicialmente, há a afirmação extensa e intensa de direitos e garantias fundamentais dos indivíduos, bem como de suas liberdades econômicas ¹¹², fato que seria incompatível com um Estado patrimonial ou proprietário.

Além disso, a afirmação do princípio do Estado social ou da democracia econômica, social e cultural ¹¹³ e a rejeição do princípio socialista, descrito no texto originário da Carta de 1976 (artigos 2º, 82º, 89º e 185º, por exemplo, em que restou retirada do texto a expressão

¹¹² Tais como o direito de propriedade, de liberdade de trabalho e profissão, de iniciativa econômica privada e cooperativa, de residência ou estabelecimento econômico e de associação econômica (NABAIS, 2004, p. 210-211).

¹¹³ Exemplos: Art. 2º da Constituição Portuguesa:

“A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.” (PORTUGAL, 1976).

“Art. 9º da Constituição Portuguesa:

São tarefas fundamentais do Estado:

- a) Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam;
- b) Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;
- c) Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais;
- d) Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;
- e) Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território;
- f) Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa;
- g) Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira;
- h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.” (PORTUGAL, 1976).

“em transição para o socialismo”) demonstram que o Estado Português não é um Estado patrimonial.

Todavia, isso não é suficiente para caracterizar o Estado como fiscal. É necessário que o mesmo tenha como suporte financeiro os *impostos e não taxas ou contribuições retributivas* (tributos bilaterais).

Apesar de não restar expressa a preferência pelos impostos, há sinais no texto constitucional português de tal preferência. Primeiro, o atual art. 103º, nº 1 (antigo art. 106º, §3º)¹¹⁴, estabelece como primeiro objetivo do sistema fiscal a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas. Esse dispositivo exclui não só a possibilidade de haver um Estado patrimonial como se pronuncia claramente pelo Estado Fiscal. Ainda, segundo o autor, o quadro dos impostos traçados na Constituição (art. 104º e art. 107º na redação original do texto), bem como os decorrentes da distribuição de competência e repartição de receitas (art. 229º do texto original e art. 227º do texto reformado; art. 255º do texto original e 254º do texto reformado) demonstram que as receitas das entidades públicas são fundamentalmente as provenientes dos impostos. (NABAIS, 2004, p. 213-214).

Em terceiro lugar, o texto constitucional português refere-se pouco às taxas e outros tributos, sem lhes dar destaque. Ademais, para o autor, uma contribuição destinada à seguridade social e cobrada das entidades empregadoras é, na jurisprudência portuguesa, entendida como integrante do próprio conceito constitucional de imposto. (NABAIS, 2004, p. 214).

Por fim, segundo o autor, até por exclusão se entende que o sistema prioriza as receitas de impostos. Isso porque as diversas tarefas atribuídas ao Estado (descritas, por exemplo, no art. 9º da Constituição Portuguesa) referem-se ao que Nabais denomina de “bens públicos”, que buscam satisfazer necessidades coletivas e que beneficiam um número indeterminado de pessoas, sendo, assim, impossível sua individualização.

Essa ideia também decorre dos dispositivos constitucionais que tratam dos direitos sociais e culturais (entre eles os artigos 63º, 64º e 74º da Constituição Portuguesa), que excluem no todo ou em parte o financiamento individualizado de tarefas estatais que satisfazem necessidades individuais, mas cuja proteção e garantia representam verdadeiro interesse público.

¹¹⁴ A atual redação do texto constitucional foi dada pela VII Revisão Constitucional, que ocorreu em 2005. Como a obra de Nabais foi publicada inicialmente em 1998, e tendo sido utilizada uma edição de 2004 para fazer o presente trabalho, alguns dispositivos indicados referem-se à antiga redação do texto constitucional.

Mesmo reconhecendo uma crescente parafiscalidade, com a criação de diversas espécies tributárias - constituindo uma espécie de “mercado paralelo” da fiscalidade - conclui o autor que o texto constitucional é inequivocamente um Estado (*primariamente*, adverte o autor) Fiscal, no qual imposto figura como principal tributo e suporte normal do Estado na realização de suas tarefas.

Assim, para Nabais (2004, p. 223), o Estado Fiscal está pautado no dever fundamental de pagar *impostos e não outros tributos*. Em Portugal não há um conceito legal de imposto, sendo este elaborado exclusivamente pela doutrina e jurisprudência. Todavia, para o autor, deve-se buscar um conceito constitucional de imposto.

Amparado na doutrina e jurisprudência, o imposto seria uma prestação (objeto de uma obrigação), pecuniária (traduzida em dinheiro), unilateral (não está vinculado a uma contraprestação estatal a favor do contribuinte), definitiva (que não dá lugar a qualquer reembolso, restituição ou indenização) e coativa (obrigação estabelecida em lei). Ele é exigido de pessoas físicas ou jurídicas detentoras de capacidade contributiva.

Em Portugal, segundo o autor, a doutrina e a jurisprudência ¹¹⁵ rejeitaram qualquer autonomia ou relevo próprio às contribuições especiais, que são *impostos* cujos fatos tributários apresentam uma configuração singular quando comparados com os fatos tributários típicos de impostos em geral. Isso porque nas contribuições existe o que o autor denomina de *vontade econômica reflexa*, seja no caso das contribuições de melhoria, seja nas contribuições por maiores despesas.

Todavia, tal afetação não traz como consequência uma autonomia classificatória. Trata-se de “um tipo de impostos e não de uma categoria intermediária entre o imposto e a taxa, que mereça qualquer tratamento jurídico próprio, mormente jurídico-constitucional.” (NABAIS, 2004, p. 256). Assim, em Portugal, as contribuições estão inseridas no *dever fundamental de pagar impostos*. ¹¹⁶

Dessa forma, Estado fiscal não deve ser confundido com um Estado suportado por taxas ou outro tributo cujo fato gerador esteja vinculado a uma atividade estatal.

¹¹⁵ “Podemos dizer por maioria de razão, a nossa doutrina e jurisprudência recusa qualquer autonomia às figuras tributárias que integram o fenômeno da parafiscalidade, ou seja, as chamadas (taxas, contribuições, etc) parafiscais.” (NABAIS, 2004, p. 256).

¹¹⁶ Em outro estudo, Nabais (2005, p. 446) assevera: “uma figura que é conceitualmente diferenciada do imposto mas sujeita ao regime constitucional deste é a constituída pelas chamadas contribuições especiais, que, segundo a doutrina italiana, conhece duas modalidades: as contribuições de melhoria que se verifica naqueles casos em que é devida uma prestação, em virtude de uma vantagem econômica particular resultante do exercício de uma actividade administrativa, por parte de todos aqueles que tal actividade indistintamente beneficia; e as contribuições por maiores despesas que se verifica naquelas situações em que é devida uma prestação em virtude das coisas possuídas ou da actividade exercida pelos particulares darem origem a uma maior despesa das autoridades públicas.”

3.3.2 *Estado Fiscal não é Estado suportado por tributos bilaterais*

Para Nabais (2004, p. 200), a possibilidade de o Estado contemporâneo figurar como um Estado tributário - entendido como aquele cujo suporte financeiro advém de tributos bilaterais (taxas e contribuições) ao invés de impostos (tributo unilateral) ¹¹⁷ - é mais aparente do que real.

A maioria dos Estados modernos configura Estados Fiscais e não Estados Tributários. Há vários argumentos que indicam essa tendência. Em primeiro lugar, diversas tarefas estatais satisfazem necessidades coletivas indeterminadas e não podem ser excluídas de sua fruição ou utilização, o que as torna insusceptíveis de individualização nas suas vantagens ou benefícios e de dividir os respectivos custos. Exemplos seriam os gastos com a manutenção da segurança pública, política externa, funcionalismo público, custos arcados, em regra, pelas receitas advindas do recolhimento de impostos.

Além disso, algumas tarefas estatais, apesar de satisfazerem necessidades individuais – sendo, assim, em tese, possível a repartição dos custos – são, por imperativo constitucional, voltadas à coletividade e serão, assim, custeadas pelos impostos. É o que ocorre com o financiamento de políticas públicas destinadas à concretização dos direitos sociais (educação, saúde, por exemplo), e nos direitos ecológicos (preservação do meio-ambiente).

Em Portugal, segundo o autor, isso acontece especialmente nos casos de gratuidade do ensino básico, nos serviços de saúde para aqueles que não possam pagá-los, nas prestações vinculadas à previdência e assistência social para aqueles que não possam contribuir para o sistema, nos serviços forenses para aqueles que declarem não poderem arcar com os respectivos custos (justiça gratuita).

Esse tema será também tratado no próximo capítulo, diante das particularidades do Direito Tributário brasileiro, que confere grande importância às contribuições, haja vista o nosso texto constitucional. A tese de Casalta Nabais, portanto, é de que os impostos são o verdadeiro suporte do Estado contemporâneo.

¹¹⁷ A classificação do autor é bem similar à teoria dos tributos vinculados e não-vinculados a uma atuação estatal, predominante na doutrina brasileira e baseada na clássica obra de Geraldo Ataliba denominada *Hipótese de Incidência Tributária*.

3.4. A face fiscal do Estado Democrático de Direito

Frente ao que restou dito, uma conclusão atual é a de que o tributo (em especial o imposto, como visto), no Estado Democrático de Direito, possui um papel central, pois será o suporte financeiro do Estado, amparado na supremacia da Constituição e na afirmação dos direitos fundamentais. Está é a solução mais adequada para a realização de uma justiça relativa no nosso tempo. Pode não ser a melhor ou a mais justa, mas é a que se apresenta, histórica e comparativamente, a mais apropriada para o momento (NABAIS, 2004, p. 186-187). Como bem sintetizam Marciano Godoi e Luciana Saliba:

Se um juiz considera que a principal função da forma atual de nosso Estado é, intervindo o menos possível na ordem social, promover segurança e certeza jurídicas para que as pessoas físicas e jurídicas possam exercer livremente sua autonomia privada desde que tal exercício não prejudique a autonomia dos demais cidadãos, então sua concepção sobre o *papel do tributo, do sistema tributário e da própria interpretação do direito tributário* será uma concepção bem distinta da de um juiz que considere que o paradigma atual de Estado exige a transformação das condições sociais de modo a que todos os cidadãos tenham uma liberdade o mais igual possível no que diz respeito ao nível de participação na definição dos rumos políticos da sociedade (autonomia pública) e uma igualdade equitativa de oportunidades para a busca e realização de seus projetos pessoais de vida (autonomia privada). (GODOI; SALIBA, 2010, p. 271).

Nesse ponto, a obra de Nabais possui repercussão e influência, ao menos para o contexto luso-brasileiro.¹¹⁸ Considerando que o tributo decorre, atualmente, de um *dever fundamental*, vinculado à solidariedade, e que é o preço que se paga para a realização dos direitos fundamentais, não só os individuais (liberdade, propriedade, por exemplo), como sociais (educação, saúde, entre outros), a questão tributária não se resume apenas à

¹¹⁸ Realmente, na época em que a obra de Nabais foi publicada, talvez o único doutrinador brasileiro que mencionava que o tributo decorria de um dever fundamental era Ricardo Lobo Torres, cujos textos assinalam uma preocupação com a justiça tributária. Contudo, na época, tal autor se amparava na doutrina alemã. Ele expressou – e ainda expressa - não só sua preocupação com a ética da tributação e com a justiça fiscal (TORRES, 1998, p. 173-196), como mencionou expressamente, em um trabalho publicado no ano de 1999, que o tributo decorria de um dever fundamental: “O *dever de pagar tributos* surge com a própria noção moderna de cidadania e é coexistente à ideia de Estado de Direito. Tributo é *dever fundamental* estabelecido pela Constituição no espaço aberto pela reserva de liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. [...] O dever de pagar tributos é *correspectivo* à liberdade e aos *direitos fundamentais*: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o *preço da liberdade*. (TORRES, 1999, p. 471-472). Contudo, Ricardo Lobo Torres não problematiza a questão. Ele apenas afirma a existência do dever fundamental em debate, sem ponderar outras posições da doutrina nacional, como a externada há muitos anos por Ives Gandra da Silva Martins ou por outros doutrinadores brasileiros que sempre viram o Direito Tributário como um ramo jurídico que servia *apenas de proteção ao contribuinte*.

arrecadação. O cumprimento do dever fundamental em debate será um exercício de cidadania (a cidadania fiscal).

Logicamente que a realização dos direitos fundamentais não depende apenas da obtenção do suporte financeiro. Mas o tributo será um instrumento essencial para a consecução e realização de políticas públicas ¹¹⁹ responsáveis pela concretização dos direitos fundamentais.

Assim, não prospera a posição de Ives Gandra da Silva Martins, que enxerga o tributo como um instrumento para benefício dos governantes, ou mesmo a visão de que o tributo é uma norma de rejeição social porque somente é cumprida em razão da sanção existente:

O poder só se mantém por força do tributo, que, certamente, é relevantíssimo para que os governantes, que dele usufruem, alimentem seus planos presentes e futuros de governo. Mesmo quando prestam serviços públicos, o retorno em serviços à comunidade é menor do que deveria ser, pois seu ideal maior é o poder pelo poder.

...

Enfim, por enquanto, **o tributo ainda é uma norma de rejeição social**, com destinação **maior à manutenção dos detentores do poder**, e grande instrumento do exercício do poder por parte destes, com alguns efeitos colaterais a favor do povo, quando há algum retorno de serviços públicos. Por enquanto, serve mais aos detentores e aos seus amigos do que aos produtores da riqueza e ao povo. No futuro, todavia, a globalização da economia poderá levar a ter uma função social maior, não por mudança de perfil dos governos, mas por força da necessidade de sobrevivência.

Como dizia Bobbio, o século XX foi o século do reconhecimento dos direitos; o século XXI poderá ser aquele da efetividade dos mesmos, quando os contribuintes possivelmente poderão ter um tratamento mais digno por parte dos controladores e uma carga tributária mais justa e mais adequada à prestação de serviços públicos, entre os quais o de ações sociais efetivas. Até lá, **mantenho a minha teoria de que o tributo é apenas um fantástico instrumento de domínio, por parte dos governantes.**" (MARTINS, Ives, 2007, p. 6-7, destaque nosso). ¹²⁰

Entendemos que essa posição não se sustenta. Compreender o tributo como uma prestação decorrente de um dever fundamental reforça não só a legitimidade do encargo como a responsabilidade da pessoa como integrante da sociedade para a concretização dos direitos fundamentais previstos na Constituição. Esse enfoque muda a concepção do tributo como instrumento de poder ou de força, fruto do exercício de uma mera competência atribuída pelo texto constitucional em benefício dos governantes ou de funcionários públicos. O tributo não será uma norma de rejeição social nem será legítima a sonegação em razão do mau uso do

¹¹⁹ Neste trabalho, as políticas públicas são entendidas como “programas de ação governamental que visam coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.” (BREUS, 2007, p. 221).

¹²⁰ Vide também Martins (2005).

dinheiro público. Como bem assinala Catarino (2009, p. 193), uma coisa é a “legitimidade da cobrança, outra é a da *medida* da contraprestação a exigir e o modo da respectiva repartição.”

É certo que o fato de o Estado ser suportado por tributos não retira a importância do controle do destino da receita, ou seja, o controle dos gastos. Como afirma Marco Aurélio Greco (2005, p. 182), “a ideia de dever fundamental não se esgota em si; ao revés, dela emana a responsabilidade que o próprio Estado tem perante a sociedade na busca dos objetivos e fins por ela consagrados”.¹²¹

Não há dúvida que essa nova visão impõe ao Estado compromissos junto à sociedade, entre os quais o de tratar os cidadãos como iguais. Sobre tal tema merecem ser transcritas algumas considerações de Juarez Freitas, ao tratar do *direito à boa administração pública*:

O Estado Constitucional, numa de suas mais expressivas dimensões, pode ser traduzido como o *Estado das escolhas administrativas legítimas*. Assim considerado, nele não se admite a discricionariedade pura, intátil, sem limites. Em outras palavras, impõe-se controlar (ou, ao menos mitigar) os contumazes vícios forjados pelo excesso degradante, pelos desvios ímprobos ou pela omissão desidiosa. Faz-se cogente, sem condescendências, enfrentar todo e qualquer ‘demérito’ ou antijuridicidade das escolhas públicas, para além do exame adstrito a aspectos meramente formais. (FREITAS, 2007, p. 7).

De qualquer forma, o tributo não deixará de ser visto como um dever fundamental apenas porque a receita decorrente não foi utilizada (ficou “no caixa” do Governo) ou foi mal utilizado.

Em outras palavras, uma coisa é a ideia de tributo como objeto de um dever fundamental, o que lhe confere uma legitimidade ética; outra situação é o tributo criado pela lei, capaz de vincular as pessoas que realizaram o fato gerador a cumprir uma *obrigação tributária* concreta, passível de questionamento. E por fim, outra hipótese é a questão financeira e orçamentária, matéria que deve ser, sim, objeto de rigoroso controle, não só por órgãos da própria Administração Pública (como Auditorias e Controladorias), como também pelo Tribunal de Contas.

¹²¹ Essa tese é seguida por Ernani Contipelli (2010), que, inclusive, cita essa afirmação de Marco Aurélio Greco. Segundo Contipelli (2010, p. 199), “em outras palavras, a tributação, na perspectiva do modelo de Estado Democrático de Direito, insere o Poder Público na condição de titular do direito de exigir o cumprimento do dever de colaboração de pagar tributos pelos membros da comunidade e, concomitantemente, lhe atribui o dever correlato de redistribuir adequadamente estas riquezas arrecadadas em consonância com os objetivos constitucionais orientados pela solidariedade social.”

Isso sem falar, logicamente, no necessário controle exercido pela sociedade civil, seja por meio de organizações sociais, seja representada pelo Ministério Público, passando, inclusive, em algumas hipóteses, pelo Poder Judiciário ¹²².

Afinal, a sociedade também é responsável pela construção do público, ou seja, “aquilo que convém a todos, da mesma maneira, para a dignidade de todos.” (TORO, 2005, p. 30).

Assim, a má gestão dos recursos públicos, apesar de ser uma prática totalmente indesejada, não retira do imposto sua característica de ser objeto de um dever fundamental, decorrente da solidariedade, nem o transforma em uma norma odiosa ou de rejeição social.

De outro lado, não há dúvida que uma melhor aceitação do tributo – a eficácia social, portanto – passa pela correta aplicação dos recursos públicos. Um desvio de moralidade estatal induz, infelizmente, a uma maior permissividade ao descumprimento da obrigação tributária e aceitação da sonegação, fatos que, por si só, geram grandes prejuízos à sociedade.

A aceitação social passa pelo desenvolvimento de uma moral social amparada na separação do público e do privado, combatendo o patrimonialismo e a ética salvacionista. ¹²³

3.5. Há mudanças na visão do fenômeno tributário em razão da característica do tributo como dever fundamental?

Fica demonstrado, portanto, que a obra de Nabais busca conferir uma nova visão do fenômeno tributário. A pergunta que ainda paira no ar – e talvez a mais importante – é saber quais são as mudanças reais e concretas que a visão do tributo da forma como sugerida impõem ou determinam na relação jurídica tributária. Ela permitirá uma tributação ou uma atuação do Fisco sem limites? Irá transformar ou equiparar o interesse público ao interesse

¹²² Como exemplo, vide acórdão proferido na ADI 2925, DJ 04.03.2005, em que o STF enfrentou o destino previsto em lei orçamentária (Lei 10.640/2003) à contribuição de intervenção no domínio econômico incidente sobre operações com combustíveis (art. 177, § 4º, CF), julgando procedente a ação para dar interpretação conforme a Constituição, no sentido de que a abertura de crédito suplementar deve ser destinada às três finalidades enumeradas no art. 177, § 4º, inciso II, alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’, da CF/88.

¹²³ Vide Torres (2005, p. 11-13), bem como a seguinte passagem, na p. 39 de seu livro: “[...] com a retomada do relacionamento entre ética e direito no plano abstrato tornou-se imperativo equilibrar o juízo de legalidade com o de moralidade pública, em busca da legitimidade do próprio Estado Democrático Fiscal. Pena que os ranços do patrimonialismo na cultura brasileira e a arraigada concepção privatista das finanças públicas vêm impedindo o pleno desabrochar da moralidade pública na conduta do Fisco, dos contribuintes e dos Tribunais.” Ver também Tipke (2002, p. 121), que acentua que uma má atuação do Estado influencia de forma negativa a moral dos contribuintes.

arrecadatório do Estado? O imposto configura sempre uma intervenção na propriedade e na liberdade das pessoas? Ou nada é alterado nos institutos e conceitos de dogmática tributária tradicional, tratando-se de simples retórica e um nome mais pomposo para a necessidade do contribuinte se submeter ao Poder Tributário?

Veremos a seguir treze tópicos tratados na obra de Nabais que demonstram algumas novidades ou posições do autor que são distintas de parte da doutrina mais tradicional, como também veremos que ele possui posições que estão na mesma linha de entendimento de outros autores *clássicos* ou *liberais*.

3.5.1 A preocupação com o tamanho da carga fiscal no Estado Democrático: O Estado Fiscal necessita e garante a livre iniciativa e a economia de mercado

Inicialmente, é importante frisar que a preocupação com o tamanho do Estado Fiscal sempre foi uma constante no debate tributário, inclusive por quem defende a ideia da existência do dever fundamental de contribuir segundo a capacidade contributiva.

Nabais apresenta sua preocupação com a atual dimensão do Estado, capaz de descaracterizá-lo, a ponto de, aos poucos, voltarmos a um Estado patrimonial disfarçado.

Ou seja, apesar de defender a existência de um Estado Fiscal e que o imposto decorre de um dever fundamental, apoiado na solidariedade, *ele expressamente defende que há limites à intensidade da tributação:*

E assim acontece presentemente, em que o crescimento do estado (no sentido do que veio a designar-se ‘estado providência’ ou ‘estado de bem estar’) e do respectivo suporte fiscal coloca justamente a questão de saber se ele não está a metamorfosear-se num estado proprietário encapuçado por via fiscal, assim se conseguindo uma ‘socialização a frio’. Efectivamente, a invocação do estado fiscal, como princípio constitucional, pretende obstar a que a tributação, e sobretudo o seu aumento sem cessar, se converta no ‘cavalo de Troia do socialismo no estado de direito burguês’, ou seja, que através do aumento quantitativo dos impostos se dê uma mutação qualitativa, que ponha termo ao estado fiscal e instaure um estado de carácter patrimonial ou proprietário. (NABAIS, 2004, p. 194-195).

Assim, o Estado moderno, para ser um Estado de Direito, tem de ser um Estado Fiscal, não havendo alternativa, pois outro meio o levaria à sua própria anulação como um

Estado de Direito.¹²⁴ Ou seja, na visão de Nabais, a ideia de um Estado suportado por receitas advindas das pessoas já configura um limite teórico a ser observado.

O fracasso do Estado Social levou à ideia que o regresso ao Estado Liberal é que seria a melhor solução para sanar a crise financeira dos Estados, crise esta decorrente da dimensão do Estado, sendo medida necessária a contenção do déficit público.¹²⁵ O grande problema desse entendimento é que a ideia de Estado mínimo poderia levar ao retrocesso ou à insuficiência, reduzindo a eficácia ou a realização de direitos anteriormente já conquistados, tema que a doutrina constitucional combate veementemente, em prol da proteção dos direitos fundamentais.¹²⁶

Um Estado Fiscal parte do pressuposto de que há uma separação entre Estado e sociedade. Essa separação, contudo, não é estanque ou absoluta (paradigma liberal), mas, segundo o autor, uma separação na qual o Estado deva estar focado primordialmente com a política e a sociedade focada principalmente com a economia.

Isto permite uma zona de interseção entre as esferas de atuação do Estado e da sociedade. Esta faixa de contato será menor que as áreas de atuação cabíveis respectivamente ao Estado e à sociedade, e representa justamente a área em que o Estado irá intervir para garantir o equilíbrio e a orientação da economia. Essa atuação interventiva, logicamente, irá variar conforme o contexto histórico, econômico e social do país.

O que não resta dúvida é que alguma intervenção sempre ocorrerá, pois será o Estado a entidade responsável não só por dirigir a economia, sobretudo no nível macro, mas também por garantir uma perspectiva de justiça aos cidadãos:

A 'estadualidade fiscal' significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa separação permite que o estado e a economia actuem segundo critérios próprios e autónomos. **O estado orienta-se pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça**, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para a sua efectivação não estarem totalmente isentas de conduzirem a avaliações erradas ou mesmo a confusão do interesse geral com os interesses particulares. **A economia, por seu turno, guia-se pelo critério do lucro, ou seja, pela existência de uma relação positiva entre proveitos ou benefícios, de um lado, e custos e perdas, de outro**, lucro que não têm de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos os anos económicos, pois que ao empresário, para manter a viabilidade da sua empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas e prejuízos acumulados,

¹²⁴ Merece ser ressaltado que, como bem salienta Casalta Nabais (2004, p. 193), os Estados Socialistas *não configuravam um Estado fiscal*, pois o Estado era o proprietário dos meios de produção (monopolizado ou em posição hegemônica), sendo que a tributação não era a principal fonte de recursos financeiros do Estado.

¹²⁵ Vide as críticas ao modelo neoliberal feitas por Buffon, (2009, p. 23-77).

¹²⁶ Vide Breus (2007, p. 251 em diante); Sarlet (2008, p. 436) em diante.

compensação que, a não se verificar, conduzirá inexoravelmente ao perecimento da empresa. ...

A (maior) racionalidade do sistema económico é, porém, uma racionalidade limitada ou parcelar, uma vez que ela renuncia à consideração de outros objectivos – isto é, de objectivos não traduzíveis em dinheiro – no apuramento do sucesso ou insucesso do sistema social global. O que leva a que a consideração dos interesses não económicos, dos interesses públicos, caiba ao *estado, que assim fica com as tarefas, por um lado, de controlar e corrigir o próprio processo da actividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades* (daí a acção do estado traduzida na inspecção empresarial, na protecção do ambiente, etc.) **ou fomite desenvolvimentos culturalmente indesejáveis** (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc.) e, **por outro, de corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económico, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça.** (NABAIS, 2004, p. 196-197, destaque nosso).

Se o Estado Fiscal parte desta parcial separação, então, é esse mesmo Estado que garante que os cidadãos atuem com certa de liberdade no mercado e que permite vingar a ideologia capitalista, na qual impera a livre iniciativa. Mas se é este mesmo Estado que garante tal situação, só lhe resta ser custeado participando de parte das receitas geradas e provenientes da economia produtiva.

[...] tendo o estado fiscal um interesse próprio, se bem que indirecto, nas receitas da economia, ele não pode, a título das suas tarefas de controlo e correcção ou a qualquer outro, afectar inteiramente a produtividade da economia. É que as suas missões de ordenação e de providência, assim como os seus objectivos sociais e culturais, apenas podem ser prosseguidos se e na medida em que o sector produtivo se mantenha duradouramente numa situação de propiciar os meios necessários às tarefas comunitárias. Pois um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralize ou destrua a produtividade da economia, destroi-se como estado fiscal, pois que, ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira. (NABAIS, 2004, p. 198).

Assim, o Estado fiscal, apesar de possuir o papel de interventor, observará sempre o princípio da subsidiariedade ou supletividade do Estado no domínio económico. O que poderá variar, segundo o contexto e a política pública necessária em determinado momento, será um maior ou menor *grau* de intervenção, sempre respeitando a primazia da liberdade dos indivíduos.

Em outras palavras, o Estado fiscal, para existir, *deve garantir a livre iniciativa e que o exercício da atividade econômica esteja predominantemente nas mãos da iniciativa privada.* Logo, haverá, sim, limites à tributação, sob pena deste Estado não existir e não cumprir seus objetivos que, no fim de tudo, resume-se à garantia e concretização efetiva dos direitos fundamentais.

Ainda sobre o tema da carga fiscal, Nabais (2005, p. 48-51; 2009, p. 276-277; 300-301; 306-307) crítica o denominado “Estado Tributário” ou “Taxador”, pois este está *duplicando* o tamanho do Estado Fiscal. Essas taxas e contribuições não configuram o suporte financeiro principal do atual Estado, apesar de suas receitas serem destinadas a importantes setores da economia, bem como auxiliarem os Entes Públicos a financiarem políticas públicas que certamente, garantirão a efetividade de algum direito fundamental, como a proteção do meio ambiente.

Nabais reconhece que o Estado Social fiscal, mais intervencionista no campo econômico e social, levou ao aumento no nível de fiscalidade. Isso, ao menos por enquanto, é um caminho sem volta. Entretanto, ele ressalta (NABAIS, 2008, p. 105-106) *sua preocupação com o desequilíbrio financeiro do Estado*, ou seja, o excesso na despesa pública, que não será resolvido simplesmente com o aumento da carga fiscal ou com a diminuição das despesas públicas.

Assim, para o autor, a crise do Estado fiscal não será resolvida pela instituição de um Estado tributário (NABAIS, 2004, p. 201-202). O que deverá ocorrer é uma reformulação do papel e das funções do Estado:

[...] não com a pretensão de o fazer regredir ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um envólucro de um estado em substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal. (NABAIS, 2004, p. 202-203).

Para Nabais (2004, p. 203), uma via adequada deve ser encontrada, de forma que a responsabilidade própria (*autorresponsabilidade*) dos cidadãos pelo seu sustento e de suas famílias não seja postergada na prática.

Em suma, o autor deixa claro que o *dever fundamental* não ampara qualquer forma de tributação nem legitima qualquer carga tributária.

De outro lado, a tese do *dever fundamental* não só ampara como legitima a economia de mercado (capitalista), bem como sua necessidade para que o Estado Fiscal exista.

Realmente, o autor deixa claro que informa a ideia de Estado Fiscal o princípio da livre disponibilidade econômica, entendido como a ampla liberdade de decisão do indivíduo em todos os domínios da vida, sendo que a limitação dessa liberdade de decisão será admitida quando, “do seu exercício sem entraves, resultem danos para a colectividade, ou quando o

estado tenha de tomar precauções para que se possa conservar e manter essa mesma liberdade de decisão.” (NABAIS, 2004, p. 204).

O exercício da livre iniciativa, para ser eficaz, depende também da efetiva participação do cidadão na formação da vontade política. Assim, a primazia da ação econômica dos cidadãos realmente será garantida se for concedido aos mesmos a possibilidade de participar efetivamente do debate político travado nas esferas governamentais. (NABAIS, 2004, p. 206-207).

Diante dessa configuração, fica claro para o autor que a ideia de Estado fiscal configura não só o limite mínimo como o limite máximo do mesmo.

Abaixo de um limite mínimo, o Estado moderno se dissolveria, passando a existir apenas uma comunidade incipiente. Comparando com o chamado mínimo vital dos indivíduos, também o Estado possui um “mínimo de subsistência estadual”, “o qual, se não for satisfeito, põe em perigo a existência do estado.” (NABAIS, 2004, p. 216). O professor português enfatiza, assim, sua preocupação de que o Estado não pode afundar por incapacidade financeira, havendo funções básicas e imprescindíveis à estatalidade. Saber quais seriam esses gastos mínimos é a grande pergunta, como bem reconhece o autor. (NABAIS, 2004, p. 218). Não é possível definir a priori quais são estas atividades, mas, frente ao panorama constitucional atual, na qual há diversas tarefas atribuídas ao Estado, entre as quais a preservação da dignidade da pessoa humana, fica difícil estabelecer de qual limite mínimo estaria se tratando.

Contudo, em termos práticos, o questionamento mais importante atualmente é saber qual o limite máximo do Estado fiscal. Ultrapassado determinado limite, impossível de ser definido a priori e com critérios mais rígidos ou objetivos, haverá sua desnaturação. Através de uma tributação excessiva que fará com que a própria fonte dos recursos tributários pereça, teremos o que o autor denomina de “despotismo mascarado” ou “leviatã fiscal”. Seria uma intervenção indireta na economia a tal ponto de romper com a dualidade “Estado e sociedade” anteriormente mencionada.

Assim, a respeito desse tema, o autor reconhece que é preocupante a crescente expansão da tributação frente ao PIB, que, por parte de todo o mundo desenvolvido (industrial e economicamente) já ultrapassou os 30%, podendo se aproximar dos 50% em alguns casos. (NABAIS, 2004, p. 217).

Verifica-se, portanto, que algumas preocupações do autor – que defende a existência de um dever fundamental de pagar imposto – são iguais à de um doutrinador brasileiro

tradicional como Ives Gandra, que chega a defender que o tributo é uma norma de rejeição social.

3.5.2. A existência do dever fundamental de pagar impostos não significa que o Poder Tributário não tenha limites

O dever fundamental de pagar impostos, visto pelo lado do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, consubstancia-se na atribuição ao legislador de um poder tributário para a criação, instituição ou estabelecimento de imposto (competência tributária).

Esse poder, logicamente, foi objeto de evolução, tendo em vista a própria mudança da configuração do tipo de Estado. Se o poder tributário era menos importante na época do Estado absolutista, em virtude do caráter patrimonial deste Estado, a sua faceta democrática faz com que o poder tributário seja visto como *pressuposto*, como requisito indispensável da própria configuração do Estado Fiscal. (NABAIS, 2004, p. 285).

Em face disso, para Nabais (2004, p. 277 e 286), este poder está no plano constitucional. Ele decorre da Constituição, da opção feita pelo tipo de Estado. Mas esse poder não precisa estar descrito ou previsto expressamente na Constituição, pois esta, no seu entender, apenas *declara* a existência deste “poder conatural ou essencial” do Estado. Em suas palavras (NABAIS, 2004, p. 286), “afirmada a soberania e enunciada a configuração fiscal do estado pela constituição, consagrado está o poder tributário, enquanto poder inato ou congênito de tal ente.”

Temos dois momentos diferentes: primeiro o da instituição e depois o da exigência do imposto. Um é praticado no âmbito do Poder Legislativo e outro pelos agentes do Poder Executivo. Nabais (2004, p. 277) separa bem esses planos e foca o estudo no Poder Tributário entendido como “o conjunto de poderes necessários à instituição e disciplina essencial dos impostos.”

Apesar de unidades da Federação ou poderes locais poderem possuir alguma parcela desse poder, é certo que, como pressuposto do Estado Fiscal, este poder se centra no Estado, sendo sua repartição uma consequência de uma opção política e administrativa deste mesmo Estado.

O poder tributário decorre da soberania fiscal – uma face da soberania estatal – que, por sua vez, é una e indivisível, permanente, indisponível e de titularidade do Estado, cujo exercício, contudo, por opção de organização política e administrativa, pode ser repartido entre os entes componentes deste Estado (entidades autônomas, Estados-membros, províncias, municípios, etc., que configura a atribuição de competência tributária).

Soberania é um conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação normal ou cotidiana. Ela se exprime, essencialmente, na função legislativa, cujo exercício deve obedecer aos limites constitucionais. (NABAIS, 2004, p. 299).

Assim, o termo “dever fundamental” *não dota o Estado de um poder irrestrito nem desconsidera os direitos do contribuinte e os limites existentes ao poder de tributar.*¹²⁷

Também de forma preliminar, o autor deixa claro que rejeita uma posição *positivista* de que a tributação somente possui limites formais. Assim, o legislador não pode arbitrariamente estabelecer os fatos sobre os quais irá recair a tributação. (NABAIS, 2004, p. 316-317).

Por outro lado, critérios materiais de justiça tributária são temas que devem ser considerados pelo Direito Tributário, que não se contenta com uma justiça meramente formal, assegurada pelo princípio da legalidade. Para o professor português:

Ora, tal ideia, que, no contexto do estado liberal, era em larga medida desprovida de consequências, dado, por um lado, conceito racional de lei então vigente, que fazia desta (assim se acreditava) uma forma a que necessariamente correspondia um conteúdo balizado por requisitos de justiça e, por outro, o carácter mínimo do estado, a reclamar uma tributação diminuta e proporcional, é de todo inaceitável nos tempos que correm, atento o conceito político de lei que prevalece e o carácter social do estado contemporâneo suportado por uma crescente exigência de receitas fiscais.

Daí que nossa análise não se limite às exigências que, em geral, se prendem com a segurança jurídica dos contribuintes, **antes abranja também e sobretudo os requisitos ligados à justiça fiscal, pois só assim se obterá uma compreensão constitucional adequada do dever de pagar impostos no estado de direito.** É que este conceito, não obstante a falta de unanimidade que tem suscitado, sempre congrega os autores pelo menos quanto à ideia de que o mesmo se não basta com um conteúdo formal ligado à necessidade de o estado, na prossecução dos seus fins, utilizar exclusivamente certos meios ou formas jurídicas, em que predomina a lei formal, antes integra também um conteúdo material, expresso na afirmação de que a finalidade essencial do estado consiste na realização da justiça. Por outras palavras, o imposto não pode mais ser configurado como um tipo (meramente) formal, que se

¹²⁷ Em mais de 300 páginas da obra “Dever Fundamental de pagar impostos”, Nabais irá tratar dos limites da tributação, indicando, inclusive, diversas situações analisadas em Portugal e na Alemanha. Ele divide os limites em limites formais e materiais, sendo os primeiros aqueles requisitos relativos ao sujeito e à forma (sentido lato), o que envolve o modo de instituição do tributo. Nas suas palavras, esses limites formais se referem ao *quem* tributa ou é tributado e ao *como* se tributa. (NABAIS, 2004, p. 316). De outro lado, os limites materiais dizem respeito ao objeto e conteúdo do poder tributário, recaindo, assim, sobre o *que* será tributado. Trataremos neste capítulo 3 apenas das questões principais, necessárias para compreender a ideia básica do dever fundamental de pagar impostos e que poderão repercutir no ordenamento jurídico brasileiro.

baste em ser suportado por um qualquer acto de vontade do legislador, exigindo-se antes que seja concebido como um tipo material, que oferece soluções fundadas em termos de justiça, ou seja, penetradas ela ideia do estado de direito material. (NABAIS, 2004, p. 317-318, destaque nosso).

Por isso, o autor irá estudar não só o princípio da legalidade, mas também aspectos da segurança jurídica, bem como o princípio da isonomia tomado conjuntamente com a capacidade contributiva, o princípio da consideração fiscal da família, o princípio do respeito pelos direitos, liberdades e garantias fundamentais, o princípio do Estado Social, outros limites materiais da tributação, o princípio da coerência do sistema e o limite dos limites materiais da tributação.

Esse tópico já demonstra que a postura do autor e a tese que o mesmo sustenta *não são simplesmente de defesa do Fisco*, ou seja, afirmar a existência de um dever fundamental de pagar impostos não significa defender *uma postura que dá prestígio às meras práticas arrecadatórias* (“fiscalista”). Na verdade, o autor busca mostrar a importância da tributação, como verdadeiro pressuposto do Estado Democrático, tributação que está sujeita a diversos princípios, não só de cunho formal (o *quem* tributa e *como*), mas também o conteúdo (o *quê* e o *quanto*) que será submetido à tributação.

Mas ele deixa claro também que a tributação possui uma importância transformadora da sociedade, especialmente quando se preocupa com a isonomia e a capacidade contributiva.¹²⁸ Tal posição comprova também que a tese do autor não se compatibiliza com argumentos de que o tributo deve ser visto sempre com desconfiança, que o contribuinte deve ser sempre privilegiado na atividade interpretativa e, ainda, que o texto constitucional possui dispositivos que protegem apenas o contribuinte. Realmente, o que a ideia do dever fundamental irá permitir será alguma mudança na *compreensão do conteúdo dos limites da tributação*, ou seja, como os mesmos devem ser compreendidos no Estado Democrático de Direito.

De toda forma, se as ideias lançadas por Nabais e por outros professores portugueses apresentam algumas novidades frente à doutrina clássica, outros temas tratados pelo autor são também aceitos por parte da doutrina que olha com desconfiança o dever fundamental de pagar tributo.

¹²⁸ Esse papel da tributação e a preocupação com o caráter de transformação social do tributo é tema que já vem ocupando a doutrina brasileira contemporânea e serão vistos no capítulo posterior. Vide Greco (2008), Godoi (1999), Lodi (2008), Buffon (2009), Mendonça (2002), Contipelli (2010), Oliveira (2010).

3.5.4. *A crítica à legalidade e a possibilidade de haver conceitos indeterminados*

O autor português inicia seu estudo dos limites pelo princípio da legalidade. Se durante o século XVIII e XIX (Estado Liberal), a busca por segurança da propriedade e da liberdade eram as preocupações principais, servindo o princípio da legalidade como uma garantia plena para o contribuinte, no Estado Social, a crença do caráter de onipresença da lei, decorrente das características de generalidade e abstração, perde sua força, não estando “mais em condições de assegurar uma justiça social a priori e de suscitar a confiança da generalidade de seus destinatários.” (NABAIS, 2004, p. 333).

Uma questão que é tratada na obra de Nabais e que permeia o entendimento daqueles autores que afirmam ou defendem a existência de um dever fundamental de pagar imposto é a *crítica* à concepção clássica de compreender o princípio da legalidade como princípio da tipicidade fechada. Aqui há uma novidade, frente à dogmática tradicional do Direito Tributário.

O autor critica veementemente certa concepção do princípio da legalidade. Este que seria um princípio de proteção ao contribuinte, não serve como qualquer barreira para a crescente instituição ou majoração de tributos (NABAIS, 2004, p. 218-219). Para ele, (NABAIS, 2004, p. 218), não há, assim, “garantia de que a lei seja expressão do bem comum”.

Sendo certo que o contribuinte não deve ser abandonado, submetido à dominação do fisco (*ferocidade do fisco*, segundo o autor), não é possível que o limite estabelecido importe no retorno a um Estado liberal fruto do Iluminismo – o chamado Estado mínimo.

Para o autor (NABAIS, 2004, p. 219), não faz mais sentido uma “ideia de moderação ou economicidade assim entendida, que necessariamente impõe e exige a neutralidade econômica e social dos impostos”.

Observa-se também que a Administração passa a ter um papel mais *ativo*, especialmente porque a lei passa a adotar conceitos indeterminados e cláusulas gerais, o que abre o caminho a uma ampla margem de livre atuação do operador jurídico administrativo. (NABAIS, 2004, p. 334).

O sistema fiscal clássico, do modelo liberal, era simples, pois estava baseado em impostos com baixas alíquotas, proporcionais e polarizado em manifestações mais simples de capacidade contributiva. Por outro lado, esse modelo, hoje, não é mais possível, especialmente porque a lei tributária não tem a preocupação em ser apenas um instrumento de

limitação ao poder de tributar, mas *servir como meio para transformar a sociedade*. Assim, a preocupação em atingir as mais diversificadas e complexas manifestações de capacidade econômica será uma característica presente no momento atual. O citado autor assim expressa as diferenças dos modelos e suas consequências:

Mas esta pretensão de apuramento real – mormente tratando-se da realidade econômica em permanente e acelerada evolução –, para além de conduzir a uma excessiva analítica da lei do imposto, capaz de pôr em causa a segurança jurídica que essa consideração do real visava resguardar, é, em larga medida, impossível de realizar ao nível das normas fiscais, não restando ao legislador outro remédio senão deixar essa função à administração fiscal a exercer aquando da aplicação das mesmas. Por isso, **uma tributação ancorada na capacidade contributiva efectiva dos contribuintes singulares ou colectivos, ao invés da visão clássica (liberal), que reclamava uma legalidade fiscal estrita**, pode conseguir-se justamente com uma certa autocontenção ou reconhecimento dos limites do legislador para dominar totalmente a realidade fiscal e a consequente atribuição de uma dada “margem de livre decisão” à administração fiscal. **Uma margem que, nomeadamente, lhe permita actuar eficazmente contra a fraude e a evasão fiscais**, permitidas por um sistema que arvore a reserva da lei em valor absoluto, e deixe, por impossibilidade prática, de prever ou de prever adequadamente a tributação de factos que eminentes razões de justiça exigem. (NABAIS, 2004, p. 335, destaque nosso)

Verifica-se, portanto, que a leitura atual do dever fundamental de pagar impostos está amplamente vinculada com o *papel da tributação no Estado Democrático de Direito*, que deve ter seu foco voltado também para objetivos sociais e econômicos, o que já é uma diferença frente ao panorama clássico da doutrina brasileira. Nabais (2004, p. 339) frisa que não será o princípio da legalidade a garantia para a produção de um direito tributário justo.

Da mesma forma, Nabais (2004, p. 337; 354-356) demonstra que é utópica¹²⁹ a figura idealizada do princípio da legalidade como instrumento para assegurar a segurança jurídica, no qual o contribuinte terá, com certeza absoluta e prévia, se sua renda ou se a atividade que exerce será tributada e em quanto. É possível, portanto, a utilização de cláusulas gerais e conceitos indeterminados.

Também esse tema já passou a ser tratado nas obras jurídicas nacionais.¹³⁰ Ricardo Lodi (2008, p. 73-74), citando o próprio Casalta Nabais, afirma que a legalidade vista como juridicidade é aplicada ao Direito Tributário, pois a atividade administrativa está vinculada à lei e ao Direito.

¹²⁹ Vide Greco (2008), Lodi (2008), Godoi (2008), Oliveira (2010) e Torres (2006).

¹³⁰ Nesse ponto da obra há certas particularidades do modelo constitucional português em que se discute, por exemplo, se o princípio da legalidade alcança as taxas. Isso sem contar as várias inserções no direito comparado europeu. Constam na obra trechos bem específicos da situação jurídica portuguesa – por exemplo, a autonomia das regiões e comunidades locais em matéria tributária, algo diferente da experiência brasileira, na medida em que nossa Constituição outorga expressamente competência para os Municípios e Estados-membros – o que faz com que tais partes não mereçam maior destaque no presente momento, pois elas não possuem muita importância para os objetivos deste trabalho.

Realmente, a segurança jurídica em uma sociedade de risco ¹³¹ não pode ser vista sob os mesmos parâmetros do paradigma liberal. Dizer o que configura segurança em uma sociedade plural e desigual é muito difícil, especialmente porque não há como conceitos ou a linguagem do Direito assegurar uma pré-determinação absoluta.

Isso, contudo, não retira a necessidade de lei formal e material para a criação/instituição e majoração de tributo (art. 150, I, CF/88). Lodi (2008, p. 75, nota n° 288), nesse ponto, sintetiza tal ideia ao afirmar que “não há que se confundir a expressão ‘reserva absoluta de lei’, que se refere à necessidade da lei em sentido formal ser o veículo criador do tributo, com uma maior necessidade de fechamento dos tipos no Direito Tributário.”

De qualquer forma, Nabais (2004, p. 326-365) deixa claro que, em face do princípio da legalidade, lei formal e material deverá dispor sobre o fato ou situação que dá origem ao imposto (tributo, no caso do Brasil); sobre os sujeitos da relação tributária (credor, contribuinte e responsáveis); o montante (base de cálculo e alíquota); deduções; benefícios fiscais. Isso não destoa do Direito brasileiro.

Ainda nesse tema, face à realidade atual e o alto grau de complexidade da legislação fiscal, reconhece o autor a impossibilidade de o legislador diferenciar e individualizar todas as situações e estabelecer as regras específicas para atender a capacidade contributiva real e pessoal.

Um legislador onipotente, capaz de descer aos ínfimos detalhes dos impostos, não é compatível com o modelo atual do Direito Tributário. Economicidade, racionalidade e eficiência têm importância no direito fiscal atual, que é pautado, entre outras, por duas características: a) pela tributação em massa, que atinge inúmeros contribuintes, que são obrigados não só a pagar o tributo como preencher e enviar à Administração Pública diversas declarações (obrigações acessórias ou instrumentais); e b) pela exigência de uma tributação progressivamente preocupada com critérios materiais de justiça, que exige a verificação de uma capacidade contributiva real.

Assim, admite o autor a estipulação de regras de simplificação e a adoção do princípio da praticidade. Afirma o autor, de forma clara, que:

[...] não se pode esquecer que o princípio da determinabilidade não se confunde com um suposto dever de pormenorizar o mais possível ou de otimizar a pormenorização da disciplina dos impostos, uma vez que, quanto mais o legislador tenta pormenorizar, maiores lacunas acaba por originar relativamente aos aspectos que ficam à margem dessa disciplina, aspectos estes que, como facilmente se

¹³¹ Termo muito utilizado por Ricardo Lobo Torres, disseminado entre seus orientandos do Rio de Janeiro, entre eles, Ricardo Lodi.

compreende, variação na razão inversa daquela pormenorização. Ou seja, as especificações excessivas, porque se enredam na riqueza dos pormenores, perdem o plano de que partiram, acabando, ao invés, por conduzir a maior indeterminação. (NABAIS, 2004, p. 377).

3.5.4. *A luta contra a fraude à lei tributária*

Nabais (2004, p. 381-383) acentua, em outra passagem, a necessidade de se combater a fraude e evasão fiscal. Ele não esclarece muito bem a que tipo de atos seu raciocínio busca alcançar. Em nota de rodapé, Nabais diferencia a fraude e evasão *ilegítima* – que, para ele, seriam condutas claramente violadoras na regra tributária (a *tax evasion*) - da fraude e evasão *legítima* – que seria o negócio fiscalmente menos oneroso, realizado com o intuito exclusivo ou preponderante de economia tributária, no qual há a divergência ou a falta de correspondência entre o ato realizado e o fim típico do negócio jurídico (*tax avoidance*).

Em outro estudo acadêmico, dirigido propriamente à luta contra a evasão, o autor deixa claro que ele utiliza a expressão “evasão fiscal” com “um sentido amplo que abarca o que tradicionalmente entre nós designamos por ‘fraude e evasão fiscais’”, ou seja, engloba tanto a evasão lícita, “isto é, a elisão fiscal que constitua um abuso da liberdade de planejamento e gestão fiscais, como a evasão ilícita, ou seja, a evasão fiscal em sentido estrito.” (NABAIS, 2008, p. 106).

Para Nabais (2008, p. 105), é importante o combate ao que ele denomina “evasão fiscal” – conforme conceito amplo acima traduzido – utilizando-se todos os meios e com eficácia, uma vez que esse fenômeno viola não só a isonomia e justiça fiscal – que são direitos assegurados a todos os contribuintes – como perturba o funcionamento do mercado na medida em que introduz um elemento novo na concorrência (desleal) entre as empresas.

Assim, ele deixa subentendido que se trata de combater algumas práticas de planejamento tributário “lícitos”¹³².

¹³² Situações que a doutrina nacional muitas vezes chama de *elusão* e que alcança negócios artificiosos feitos com o intuito de “contornar a lei tributária”. O contribuinte estaria agindo em fraude à lei tributária, ou com abuso de formas, abuso de direito, falta de propósito negocial, negócio jurídico indireto ou outras formas mais sofisticadas e feitas às claras, com o intuito de não pagar ou pagar menos tributo, realizadas antes da ocorrência do fato gerador. Em regra, as figuras mencionadas não configurariam simulação “clássica”, ou seja, divergência entre a vontade declarada e o real interesse das partes (compra e venda de um imóvel com valor declarado menor que o efetivamente pactuado e pago pelo comprador ao vendedor). Sobre o tema, vide Greco (2008), Godoi (2001, p. 101-123), Godoi (2007a, p. 272-298) e Furlan (2007).

Isso porque, para ele, *fraude e evasão fiscais* (são os termos usados pelo autor) são “extraordinariamente facilitadas” atualmente, em que impera a “hipertrofia e complexidade técnica da generalidade da legislação”. O combate às mesmas, para obter sucesso, não é compatível com uma visão rígida do princípio da legalidade - tal como visto por Xavier (2001)¹³³ - que deixe a autoridade fiscal sem qualquer margem de atuação e dependente de estritas determinações legais (NABAIS, 2004, p. 381). O legislador deve reconhecer suas limitações e conferir ao administrador certa margem de livre decisão, podendo este recorrer, inclusive, à analogia para colmatar certas lacunas. Em interessante passagem, ele afirma que:

[...] ao contrário do que continua a ser voz corrente na generalidade da doutrina, não encontramos razões para insistir num entendimento do princípio da legalidade fiscal, que só os quadros do estado liberal suportavam e que não tem correspondência em diversos sectores da estadualidade contemporânea, para os quais também se reclama uma legalidade estrita. (NABAIS, 2004, p. 382)

Dessa forma, não há motivos para tratar a legalidade tributária diferentemente da legalidade estudada pelo Direito Administrativo, ou da legalidade como fonte de restrições aos direitos fundamentais. Para Nabais, o que está por trás desse raciocínio são preconceitos de outras épocas, como o da *odiosidade do fisco*, o do caráter excepcional das normas impositivas, que serviram de suporte a teorias de interpretação tais como *in dubio contra fisco* ou que propugnavam por uma interpretação literal da legislação tributária. De outro lado, tal visão diminui a importância ou mesmo a efetividade do princípio da igualdade tributária, princípio que não pode ser desconsiderado na luta contra a fraude e evasão fiscal. (NABAIS, 2004, p. 382-383).

Essa leitura também é feita por Saldanha Sanches, outro influente doutrinador português. Esse renomado professor da Faculdade de Direito de Lisboa acentua que a doutrina tradicional vê o Direito Fiscal como uma forma de atividade pública que “ameaça e restringe os direitos do cidadão”, importando, assim, em uma intromissão administrativa. Dessa forma, defende-se a existência de princípios especiais de interpretação do Direito Tributário que poderão, assim, conter os excessos administrativos e garantir a segurança jurídica. Teríamos, portanto, a defesa da aplicação literal da lei fiscal e o princípio da tipicidade fechada, “articulados num todo coerente que permitiria garantir a integral predeterminação administrativa na aplicação da lei fiscal.” (SANCHES, 2006, p. 29-30).

¹³³ Sobre a crítica à obra de Alberto Xavier, conferir as obras citadas na nota anterior. Sobre a defesa da legalidade, como razão oponível a uma norma antielusão, vide Derzi (2001, p. 219-226) e Côelho (2001, p. 284-298; e 2006).

O valor “segurança” era o que preponderava, abandonando o valor “justiça”, se necessário. O Direito Tributário, contudo, mudou e, aos poucos, o uso de formas ou “tipos” abertos na previsão normativa leva a uma crítica a essa postura rígida e formal do Direito Tributário. Essa evolução culminará com a adoção nos ordenamentos jurídicos (especialmente o europeu) da adoção de uma cláusula geral que combata o planejamento jurídico abusivo ou feito em fraude à lei, “deixando-se de fazer a segurança prevalecer sobre a justiça e obrigando-se à busca de formas de concordância prática entre estes dois valores.” (SANCHES, 2006, p. 32).

Saldanha Sanches (2006, p. 46) critica justamente aquelas teorias que viam o Direito Tributário apenas como um direito de intromissão do Estado na propriedade e liberdade do cidadão, esquecendo-se que o mesmo também atribui à lei fiscal a função de obter uma “justa repartição dos encargos tributários”. Sua ponderação comprova que o Direito Tributário não possui apenas uma via, mas um caminho “de mão dupla”:

O Direito Fiscal pode ser concebido com um direito de intromissão que tem como limite um puro direito de defesa do contribuinte em certas áreas de importância vital: por exemplo, o direito de não ver tributado o mínimo de existência não pode ser considerado como um mero direito social. Tem antes de ser considerado como um direito de defesa (*Abwehrrecht*) do cidadão de mais baixos recursos perante o Estado. Os direitos humanos, como direitos a ser incluídos na relação jurídico-tributária e que fazem com que a desconsideração de certos negócios jurídicos exija a legitimação da demonstração da existência da fraude à lei, inserem-se nessa dimensão do Direito Fiscal. ... Contudo, existe uma outra dimensão do Direito Fiscal como um conjunto de regras jurídicas que tem como objectivo a justa repartição dos encargos tributários, o que se reflectirá nos princípios condicionantes da aplicação da lei fiscal. **O postulado da igualdade na aplicação da lei tem de ser um princípio fundamental para predeterminar o trabalho do legislador e a actividade da Administração.**” (SANCHES, 2006, p. 43, destaque nosso)

A preocupação do citado autor, portanto, será o estabelecimento de uma cláusula legal que permita a aplicação que satisfaça tanto a segurança jurídica como a igualdade na repartição dos encargos financeiros na comunidade.

A luta contra a fraude à lei ¹³⁴ tributária, segundo Sanches (2006, p. 99), busca justamente preservar o ordenamento jurídico. Diz ele que se a lei pode, regularmente, ser contornada, sem qualquer problema, o ordenamento jurídico não atingirá os objetivos que o legitimam, quer se trate da segurança, quer diga respeito à correta distribuição de encargos

¹³⁴ Segundo Sanches (2006, p. 21-22), fraude à lei fiscal não é a mesma coisa que fraude fiscal. Enquanto esta última configura um comportamento que viola um dever de cooperação, podendo configurar, inclusive, um crime, a primeira designa os comportamentos que consistem em contornar a lei fiscal sem expressamente a infringir. Em outra parte, Sanches (2006, p. 98) diz que “a fraude à lei existe quando alguém contorna ‘uma proibição legal, recorrendo a processos formalmente lícitos, mas que conduzam afinal ao resultado que a lei quis proibir’.”

tributários, bem como o mercado não terá a necessária estabilidade, já que este não tolera contratos firmados com amparo em artifícios.

Nabais (2005, p. 74-75) também enfrenta o tema na linha de Saldanha Sanches. Mesmo ao criticar a redação do art. 38º, nº 2, da Lei Geral Tributária (Decreto-Lei 398/98), com redação dada pela Lei nº 100, de 27/06/1999, ele expressamente consigna que “naturalmente que não discordamos, em princípio, da adopção de uma cláusula geral contra a evasão e fraude fiscal”. O autor discordava da cláusula existente em Portugal ¹³⁵ em razão de sua amplitude, pois ela se revelava demasiado aberta, concedendo poderes excessivamente amplos à Administração Tributária, poderes que poderiam comprometer a liberdade econômica dos contribuintes. Tal redação foi alterada pela Lei nº 30-G, de 29 de dezembro de 2000, cujo art. 38º, nº 2, ao tratar da ineficácia dos atos e negócios jurídicos, passou a ter o seguinte conteúdo:

2 - São ineficazes no âmbito tributário os actos ou negócios jurídicos essencial ou principalmente dirigidos, por meios artificiosos ou fraudulentos e com abuso das formas jurídicas, à redução, eliminação ou diferimento temporal de impostos que seriam devidos em resultado de factos, actos ou negócios jurídicos de idêntico fim económico, ou à obtenção de vantagens fiscais que não seriam alcançadas, total ou parcialmente, sem utilização desses meios, efectuando-se então a tributação de acordo com as normas aplicáveis na sua ausência e não se produzindo as vantagens fiscais referidas. (PORTUGAL, 1998).

Nabais reconhece que o referido dispositivo é extenso e complexo, mas consegue limitar o poder da Administração Pública, sanando o problema do dispositivo anterior.

Assim, apesar de a liberdade das empresas de gestão de conformar seus negócios de forma a alcançar a menor tributação possível derivar do princípio do Estado Fiscal, essa liberdade não poderá ser concretizada por meio de contratos ou instrumentos “insólitos ou de todo inadequados ao objectivo ou objectivos económicos pretendidos.” (NABAIS, 2005, p. 74-75).

Nota-se, portanto, que a compreensão da existência de um dever fundamental levará a uma concepção mais alargada ou a uma leitura “menos formal” do princípio da legalidade e da segurança jurídica, compreensão esta que fomentará, inclusive, a luta contra alguns tipos de planejamento tributário que parte da doutrina considera como legítimos. ¹³⁶ O ordenamento

¹³⁵ A redação dada pela Lei nº 100, de 1999, era a seguinte: “são ineficazes os actos ou negócios jurídicos quando se demonstre que foram realizados com o único ou principal objectivo de redução ou eliminação dos impostos que seriam devidos em virtude de actos ou negócios jurídicos de resultado económico equivalente, caso em que a tributação recaia sobre estes últimos.”

¹³⁶ Vide considerações feitas por Godoi (2008, p. 272-298) e Greco (2008).

jurídico aceita o direito à livre gestão dos negócios privados, desde que não se comprove que haja uma intenção de contornar artificialmente a lei fiscal.

Tanto a estabilidade e a preservação do mercado como o objetivo constitucional da justa distribuição dos encargos tributários exigem a desconsideração de negócios artificiosos ou abusivos (praticados *em fraude à lei*).

3.5.5. *Analogia e Direito Tributário*

De outro lado, Nabais alega que a segurança jurídica não seria suficiente para afastar a possibilidade de a analogia ser aplicada, pois, diante do atual panorama legislativo – complexo e hipertrofiado – e frente aos modelos de gestão empresariais – mais profissionais e técnicos – é pura ficção achar que o contribuinte, na construção de sua estratégia ou planejamento, irá, ele próprio, conhecer com boa precisão e certeza de acerto qual a lei aplicável ao caso concreto. Enfim, para o autor, o uso da analogia não confere mais ou menos segurança jurídica e nem é proibida pela Constituição Portuguesa:

[...] é de começar por referir que, à semelhança do que se passa lá fora na generalidade dos países (e ao contrário do que se prevê para o direito penal), a nossa Constituição não contém qualquer disposição que, directa ou indirectamente, interdite a analogia no domínio das normas jurídico-fiscais agravadoras da situação do contribuinte. (NABAIS, 2004, p. 387).

Por outro lado, Nabais (2004, p. 389-393) entende que a analogia pode servir ao princípio da isonomia, mediante a ampliação da aplicação dos princípios existentes nas leis impositivas e constituir, assim, um importante instrumento na luta contra a evasão e a fraude fiscais. Ele entende que a “solução equilibrada” entre os valores decorrentes da legalidade e da isonomia (ou seja, entre segurança e justiça fiscal) passa pela não rejeição total da aplicação analógica das normas jurídico-fiscais de tributação.

Apesar de o autor (NABAIS, 2004, p. 392) afirmar categoricamente que não vê “qualquer inconveniente na admissão da analogia relativamente às normas de imposição como na interpretação extensiva destas”, ele, ao mesmo tempo, entende que isso “não significa a aceitação em geral da analogia”. No caso de normas relativas a impostos com natureza fiscal, a analogia somente será possível “*se e na medida em que a lei fiscal a venha a admitir.*” (NABAIS, 2004, p. 393). E refuta:

Isto é, em princípio toda e qualquer lacuna jurídica neste domínio deve ser havida como uma lacuna política, um domínio que o legislador pretende que não seja preenchido senão por si, a menos que expressamente diga o contrário. Assim, de um lado, a aplicação analógica não será admitida à revelia do legislador e, de outro, este, no leque das suas opções políticas, pode dispor do recurso à analogia, nomeadamente para lutar, ou lutar mais eficazmente, contra a evasão e fraude fiscais. (NABAIS, 2004, p. 393-394).

Sobre tal tema, é necessário fazer uma consideração. A postura adotada por Nabais não teria acolhida na grande maioria doutrina brasileira, especialmente em razão da previsão do art. 108, § 1º, do CTN, que impede a utilização da analogia para a cobrança de tributo¹³⁷. Isso porque, na visão tradicional, a analogia é forma de integração, ou seja, pressupõe lacuna e, no caso do direito tributário, seria o mesmo que dizer que não há lei prevendo os aspectos da hipótese de incidência daquele tributo e que, por motivos de igualdade, seria utilizada a analogia.

Greco (2008, p. 162-168), contudo, se posiciona no sentido de que a impossibilidade de utilização da analogia no Direito Tributário decorre apenas do Código Tributário Nacional e não da Constituição. Na sua visão, a proibição da utilização da analogia, decorrente da Constituição, foi fruto de uma concepção doutrinária que invocava os cânones interpretativos do Direito Penal e os aplicava integralmente ao Direito Tributário. Este autor (GRECO, 2008, p. 163) expressamente adverte que “não há uma relação necessária entre garantia do cidadão e proibição da analogia.”

Lodi (2008, p. 158-159) também comenta que o uso da analogia no Direito Tributário – cuja vedação sempre foi defendida pelos autores clássicos – começa a ser questionado pela doutrina atual. De qualquer forma, ele entende que nada impede a existência de uma regra que confira ao valor segurança jurídica um peso ou uma importância maior no caso e vede expressamente a utilização da analogia.

Entendemos, contudo, que o princípio da legalidade veda a utilização da analogia como procedimento de interpretação e integração das normas que instituem tributos. Compreendemos também que o dever fundamental de pagar impostos não legitima a utilização da analogia para tal fim.

Por outro lado, aderimos à posição de Godoi e Saliba (2010, p. 283) que entendem totalmente pertinente a utilização da *interpretação extensiva* no Direito Tributário. Salientam esses dois autores que a diferença entre interpretação extensiva e analogia é mais uma diferença de *grau*, e não de natureza, apesar de, na prática, tal diferença não ser fácil de se

¹³⁷ Eis o teor do dispositivo legal: “O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei”. (BRASIL, 1966).

identificar. Contudo, Godoi e Saliba afirmam que o § 1º do art. 108 do CTN não veda a interpretação extensiva e que uma posição como essa, amparada na ideia de que deve prevalecer uma “interpretação estrita”, “faz lembrar as concepções ultrapassadas do tributo como algo odioso e excepcional.” (GODOI; SALIBA, 2010, p. 283).¹³⁸

De qualquer forma, e o que é importante para o nosso trabalho, é demonstrar que a visão compartilhada por Greco e Lodi está amparada numa ótica diversa da tratada por *parte* da doutrina “clássica” ou tradicional do Direito Tributário brasileiro, que é a de que se vive em um Estado inimigo das liberdades (e não o inverso) e do contribuinte interessado em pagar o menos possível de impostos, a qualquer custo, “como se lhe assistisse um direito fundamental de não pagar impostos”, ao invés de ser uma pessoa socialmente solidária e responsável, interessada em uma tributação conforme a igualdade. (NABAIS, 2004, p. 386).

3.5.6. A segurança jurídica e a necessidade de proteção da boa-fé do contribuinte

Ao tratar da segurança jurídica, relembra o autor o já versado sobre o princípio da legalidade, esclarecendo que tratará de outros limites formais à tributação (NABAIS, 2004, p. 394-396).

Inicialmente, assinala o autor que o princípio da segurança jurídica não está previsto expressamente no ordenamento constitucional português, fato este que também se repete no caso brasileiro. Mas sua ausência não significa que o mesmo não exista, pois decorre do princípio do Estado de Direito. Assinala o autor *a necessidade de proteção da confiança*, que é decorrente do princípio da segurança jurídica.

Para ele, no âmbito do Direito Tributário, este princípio está voltado essencialmente ao legislador, limitando a edição de leis retroativas e na livre revogabilidade e alteração das leis tributárias. Contudo, é possível também sua aplicação aos atos praticados pela Administração Pública, especialmente porque ela não aplica mecanicamente a regra, mas a interpreta e produz uma norma jurídica concreta.

A impossibilidade de retroatividade alcança apenas as normas que criam ou aumentam os impostos (tributos, no caso do Brasil) ou diminuem os benefícios fiscais. Ela

¹³⁸ Também aderimos à posição de Godoi e Saliba (2010, p. 284-286) de que a norma antielusão – que combate os planejamentos tributários abusivos ou em fraude à lei – não configura uma tributação por analogia. Esse tema, contudo, por ser muito amplo e complexo, não será tratado na presente dissertação.

não alcança as normas que diminuam ou extingam os tributos ou aumentem os benefícios fiscais. Quando o autor redigiu seu trabalho (1997), a Constituição Portuguesa não previa expressamente esse princípio, ao contrário da Brasileira (art. 150, III, 'a'), como o próprio autor reconhece em nota de rodapé. (NABAIS, 2004, p. 397).

Todavia, com a revisão constitucional de 1997, o legislador constituinte português optou por consagrar no n.º 3 do artigo 103.º da Constituição o princípio geral de proibição de cobrança, pelo Estado, de impostos retroactivos.¹³⁹ Explicitou-se, aqui, algo que já decorria do princípio da proteção de confiança e da ideia de Estado de Direito nos termos do artigo 2.º da CRP.

Essa alteração trouxe mudanças no entendimento do Tribunal Constitucional Português, que conferiu à citada garantia um critério mais *objetivo* à proteção do direito do contribuinte, não dependendo a aceitação ou não da retroatividade em razão do *contexto* da relação jurídica. O Tribunal Constitucional, no Acórdão 128/2009¹⁴⁰, consignou a alteração sobre o tema:

Uma vez expresso no texto da Constituição a proibição da retroactividade em matéria fiscal, o Tribunal passou a *ler* esta proibição já não numa dimensão subjectiva (dependendo, em concreto, do *contexto* dos sujeitos da relação tributária resultante da aplicação da lei) mas antes numa dimensão objectiva. Diz o Tribunal, a este propósito, que à proibição expressa da retroactividade da lei fiscal “não pode deixar de estar ínsita uma garantia forte de objectividade e auto-vinculação do Estado pelo Direito” (*Cfr.* Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 172/2000, in www.tribunalconstitucional.pt)

Quer isto dizer que, actualmente, e consagrado que está o princípio geral de irretroactividade da lei fiscal, a mera natureza retroactiva de uma lei fiscal desvantajosa para os particulares é sancionada, de forma *automática*, pela Constituição, qualquer que tenha sido, *em concreto*, a conduta da administração fiscal ou do particular tributado. Por outras palavras, o juízo de inconstitucionalidade decorre apenas da mera análise dos *dados normativos*, não dependendo, em nenhum momento, da averiguação de quaisquer *elementos circunstanciais* que resultem da condição, *em concreto*, de uma *certa relação jurídico-tributária*. (PORTUGAL, 2009).

Todavia, reconhece o Tribunal Constitucional a importância de se proteger a boa-fé do contribuinte nas questões tributárias. Citando outra obra de Casalta Nabais, o Tribunal conclui:

¹³⁹ Eis o teor do dispositivo constitucional português: “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.” (PORTUGAL, 1976).

¹⁴⁰ Processo n.º 772/2007, Rel. Conselheira Maria Lúcia Amaral, j. 12.09.2009. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090128.html>> Acesso em 27/07/2010.

A proibição expressa da retroactividade da lei fiscal não tornou inútil a eventual aplicação, a matérias de natureza tributária, do parâmetro da protecção da confiança. Como diz Casalta Nabais, (Cfr. “*Direito Fiscal*”, 3ª Edição, Almedina, Coimbra, p. 149) a *protecção da confiança* não foi absorvida pelo novo preceito constitucional. Ao textualizar a proibição de normas fiscais retroactivas, a Constituição conferiu uma especial *corporização* ao princípio, corporização essa que se traduz na *necessária ausência de ponderações sempre que ocorram casos* [de leis tributárias] *que sejam retroactivas em sentido próprio ou autêntico*. Nesses casos – nos quais, recorde-se, se não inclui o presente - não há lugar a ponderações: a norma retroactiva é, por força do n.º 3 do artigo 103.º, inconstitucional. Mas tal não significa que, por causa disso, se tenha esgotado ou exaurido a «utilidade» do princípio da confiança em matéria tributária. Pode haver outras situações – de retroactividade imprópria, ou até de não retroactividade – que convoquem a questão constitucional que é resolvida pela tutela da confiança. (PORTUGAL, 2009).

Essas ponderações eram necessárias para manter atualizada a questão em debate, bem como para mostrar que o autor não se equivocou, pois seu texto foi escrito em momento anterior à revisão constitucional.

Entende o autor, em interessante ponto de vista, que a proibição de retroatividade não decorre da proibição de retroatividade de leis restritivas de direitos, liberdades e garantias, prevista no art. 18.º, n. 3, da CRP.¹⁴¹ Para Nabais (2004, p. 399), com apoio em decisões do Tribunal Constitucional, “os impostos não podem ser havidos como restrições aos direitos fundamentais, mas sim, na medida em que integram o dever fundamental de pagar impostos, como limites imanentes a esses direitos.”¹⁴² *O conteúdo dos direitos, da liberdade ou garantia* “**apenas começa aí onde terminem as concretizações legais do dever fundamental de pagar impostos.**” (NABAIS, 2004, p. 400, destaque nosso).

Esse tema será visto mais à frente, mas já é possível adiantar que esse ponto de vista deve ser uma das grandes novidades da obra de Casalta Nabais, que traz novas luzes ao Direito Tributário, capazes de provocar decisões diversas das que seriam tomadas por outros doutrinadores, tendo em vista o referencial teórico distinto.

¹⁴¹ “As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais.” (PORTUGAL, 1976).

¹⁴² O Tribunal Constitucional Português, no acórdão n.º 67/91, decidiu: “No que se refere à invocada inconstitucionalidade por violação do artigo 18.º, n.º 3, da Constituição, que proíbe que as leis restritivas dos direitos liberdades e garantias tenham efeito retroactivo, também tal invocação não pode proceder. A este respeito se escreveu no Acórdão n.º 11/83:

Desde logo, não se poderá ir buscar a proibição da retroactividade da lei fiscal ao artigo 18.º, n.º 3, pois, mesmo para quem considere o direito de propriedade um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias para efeitos daquele artigo 18.º, as imposições tributárias, porque têm um fundamento autónomo, não podem ser vistas como restrições para aquela finalidade. Não-de antes ser consideradas como limites implícitos do referido direito de propriedade.

Não se tratando, portanto, de restrições ao direito de propriedade, não se verifica qualquer violação daquele normativo constitucional pela lei que atribui efeitos retroactivos a um novo imposto.” (Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910067.html>> Acesso em 27/07/2010).

Isso porque, conforme assevera Lodi (2008, p. 2) “todo o delineamento teórico do valor da segurança jurídica no Direito Tributário foi concebido em bases datadas na relação jurídica do Estado Liberal com o contribuinte, e fundadas na proteção do indivíduo e da propriedade como limite à tributação, o que gerou reflexo na configuração dos princípios que o operacionalizam.”

Por fim, Nabais ressalta a importância em se assegurar a proteção da confiança do contribuinte frente a atos praticados pela Administração tributária, tema já enfrentado pela doutrina brasileira, inclusive como meio de contrapor certo “legalismo” que, muitas vezes, poderia importar em prejuízo ao contribuinte, que confiava plenamente nas práticas da Administração Pública. Esse tema também já é tratado pela doutrina brasileira.¹⁴³

Merece ser novamente destacado que a tese de dever fundamental de pagar impostos não legitima qualquer comportamento do Fisco nem desconsidera os direitos dos contribuintes. É premissa para a adesão a esta teoria uma nova compreensão da legalidade e segurança jurídica, que passam a ser verificadas juntamente com a igualdade e capacidade contributiva. Isso não quer dizer que os contribuintes não terão seus direitos respeitados ou que o Estado possa agir de qualquer forma, no interesse maior da arrecadação. Nada disso. Razões de Estado não podem subverter o Estado Democrático de Direito. E Nabais deixou de forma bem clara que o combate à fraude à lei não legitima o conteúdo de qualquer cláusula antiabuso. Além disso, uma nova leitura do princípio da segurança jurídica não retira a necessidade de se proteger a boa-fé do contribuinte.

3.5.7 A preocupação com a igualdade

Nabais (2004, p. 435-436) começa tratando do princípio da igualdade tributária, decorrente do princípio geral da igualdade – princípio estruturante do sistema constitucional – e ressalta as duas vertentes: igualdade formal (*igualdade perante a lei*), e igualdade material (*igualdade na lei*).

O autor não compartilha da doutrina clássica que o princípio da igualdade não se aplica ao Poder Legislativo. Ao contrário, ele deixa claro que esse princípio o obriga a “não fazer discriminações ou igualizações arbitrárias” ou sem justificativa racional, a “não fazer

¹⁴³ Conferir Ávila (2006) e Lodi (2008).

discriminações assentes em critérios subjectivos ou em critérios objectivos, mas aplicados em termos subjectivos” e a respeitar o direito individual de igualdade. (2004, p. 436). Essa seria a igualdade *na lei*, segundo o professor português.

De outro lado, teríamos a igualdade *pela lei*, que se daria com a obrigação do Legislativo em criar um mínimo de igualdade como ponto de partida ou igualdade de oportunidades, que dependeria do grau de satisfação das necessidades primárias (representadas pelos direitos sociais de alimentação, vestuário, moradia, saúde, seguridade social, educação), ou mesmo um mínimo de igualdade como ponto de chegada (igualdade de resultados). Logicamente, essa igualdade de resultado dependeria não só da implementação da satisfação e implementação de direitos sociais e de políticas redistributivas, que permitam à pessoa exercer seus atributos pessoais e realizar, de forma livre e emancipada, suas escolhas. (NABAIS, 2004, 436).

Nesse ponto, parece que o autor, apesar de não citá-lo, se apega à terminologia utilizada por Ronald Dworkin em seus textos publicados posteriormente na obra *Virtude Soberana*. Nesta obra, o filósofo americano ressalta que a legitimidade de um governo depende que ele “demonstre igual consideração pelo destino de todos os cidadãos sobre os quais afirme seu domínio e aos quais reivindique fidelidade.” (DWORKIN, 2005, p. IX/X.).

Essa *consideração igualitária* é denominada como *a virtude soberana da comunidade política*, sendo que a distribuição desigual de recursos (como ponto de partida) demonstra que o Estado não *considera* com igualdade os cidadãos.

Ressalta ainda que “a distribuição das riquezas é produto de uma ordem jurídica”, na medida em que depende das leis promulgadas na comunidade, entre elas das leis de previdência, fiscais, de direitos políticos, etc. Igualdade, assim, é tratar os indivíduos *como iguais*, no sentido de que eles possuem o mesmo valor como pessoa e merecem o mesmo respeito e consideração como cidadãos.¹⁴⁴

Vislumbra o autor a mudança de visão sobre o princípio da igualdade então existente no modelo liberal e a que passa a vigorar posteriormente. No modelo liberal, predominou a preocupação com a generalidade e universalidade, no qual todos os cidadãos possuem a obrigação de pagar tributos. Assim, ninguém era excluído desse dever (aspecto subjetivo), ao mesmo tempo em que todos os cidadãos irão pagar sobre todas as manifestações de riqueza (capacidade contributiva) previstas pelo legislador.

¹⁴⁴ Conferir Godoi (1999, p. 105-110) e Ávila (2008, p. 103-104).

Nabais (2004, p. 440) ressalta, corretamente, que estão incluídos como sujeitos passivos desses deveres as pessoas jurídicas, os estrangeiros e os apátridas, estes últimos enquanto residentes no país. Da mesma forma, salienta que a generalidade, vista dessa forma, busca impedir qualquer distinção pautada em critérios puramente subjetivos, como o sexo, a origem, a religião, a ascendência, a instrução, entre outros.

Outro ponto acentuado pelo autor é a uniformidade de tratamento, no qual todos serão alcançados pela norma de tributação com base no mesmo critério, que será justamente a capacidade contributiva.

Nesse ponto, o autor não inova em termos dogmáticos, já que tal tema é tratado pela maioria da doutrina tradicional nos mesmos termos. O que se vislumbra é a preocupação do autor não só com a necessidade de o Estado tratar a todos com a mesma consideração – tese defendida por quem entende que não existe um dever fundamental – mas também com o comportamento das pessoas frente ao Estado e à sociedade, uma vez que o ordenamento jurídico determina que se assegure a justa repartição dos encargos tributários.

Mais uma vez, resta comprovada que a tese de Nabais é uma “via de mão dupla”: ela não caminha apenas na defesa do cidadão, nem busca apenas a salvaguarda do Fisco.

O que ela busca é sempre uma compatibilização desses interesses, de forma a tornar o mais eficaz possível (frente à realidade, portanto) o conjunto dos direitos fundamentais, dos quais se destaca, na visão do autor, a preservação da dignidade da pessoa humana.

3.5.8. Capacidade contributiva e sua ligação com a igualdade

Nabais (2004, p. 444) consigna que a “exigência da tributação em conformidade com a capacidade contributiva mais não é do que uma expressão específica do princípio da igualdade para o domínio dos impostos.” Invocando a lição de Tipke, Nabais (2004, p. 444) entende que o “princípio da igualdade e da capacidade contributiva não se justapõem cumulativamente, constituindo antes o princípio da capacidade contributiva o critério de comparação com base no qual se mede a igualdade da tributação”.

Realmente, a necessária correlação entre igualdade e capacidade contributiva é frequente na doutrina brasileira.¹⁴⁵

¹⁴⁵ Conferir dois textos de nossa autoria em que citamos diversos doutrinadores que tratam do tema, conjugando os princípios da igualdade e capacidade contributiva (Giannetti, 1999, p. 279-293 e Giannetti, 2000, p. 316-332).

De qualquer forma, é importante mencionar a acertada opinião de Marco Aurélio Greco. Para o citado autor, com base na doutrina italiana, a capacidade contributiva não está mais vinculada ao sentido de disponibilidade financeira, nem de capacidade individual ou presumida, mas, antes de tudo, vinculada ao *pressuposto de fato* do tributo. E ele continua:

Desta ótica, afasta-se uma visão subjetiva de capacidade contributiva, para compreendê-la objetivamente, no sentido de que certos fatos da realidade indicam a existência de capacidade contributiva, o que é muito diferente das posturas anteriores, em que se dizia que “alguém teria” capacidade contributiva. Tais fatos indicam que as pessoas a eles relacionadas têm aptidão para contribuir, o que afasta a indeterminação e o subjetivismo do conceito. [...] O pressuposto de fato é o elemento referencial básico da interpretação e aplicação do direito, pois ele retrata a manifestação de capacidade contributiva que se quer atingir. (GRECO, 2000, 193-194).

Essa perspectiva é reafirmada pelo citado doutrinador paulista. Em obra mais recente, Greco (2008, 318-319) consigna que, em primeiro lugar, o ordenamento jurídico tributário deve se estruturar com base no princípio da capacidade contributiva. Em um segundo momento, na sua execução, os impostos devem ser criados com a observância da igualdade. Essas tarefas, logicamente, caberiam ao legislador apenas.

Na Constituição Portuguesa, ao contrário da brasileira, não há um dispositivo específico sobre a capacidade contributiva. Contudo, afirma Nabais (2004, p. 445) que ele decorre do princípio da igualdade, dos princípios atinentes aos impostos e ao sistema fiscal e dos preceitos relativos aos direitos fundamentais. De qualquer forma, o seu reconhecimento expresso não deixa de ser importante, reforçando seu caráter jurídico, e não de mero postulado ético ou de simples valor. Ainda, sua previsão no texto constitucional também não pode ser vista como a consagração de simples norma programática, mas como norma com força vinculante.

Após tecer considerações sobre a teoria do benefício e a do sacrifício como justificativas para a capacidade contributiva, Casalta Nabais (2004, p. 449-456) acentua que, após o pós-guerra, a doutrina europeia começou a tratar esse princípio como uma limitação do Estado Fiscal contemporâneo.

Vide também Godoi (1999, p. 191-193). Misabel Derzi, em nota à obra de Baleeiro (2000, p. 200), bem resume essa posição da doutrina brasileira: “[...] generalidade, capacidade contributiva (considerada proporcional ou progressivamente) e outros valores, ditados pela política econômica e social do País, são desdobramentos de um mesmo e único princípio, o da igualdade. A justiça como igualdade distributiva não se completa apenas no Direito Tributário, mas nas restantes partes do Direito. Deve-se tributar de acordo com a capacidade contributiva do contribuinte. Esse é um princípio de Direito Tributário. Mas a destinação dos recursos deve ser a melhor, segundo a necessidade e voltada a reduzir as desigualdades econômicas entre grupos e regiões.”

Apoiado em Tipke, Nabais afirma que o Direito Tributário deve estar amparado em um sistema fiscal justo, que estaria pautado pela capacidade contributiva.

Atualmente, a capacidade contributiva compreende dois significados ou aspectos: o primeiro como pressuposto de fato, ou substrato da tributação – bem similar ao que defende Greco, conforme visto; o segundo como critério ou parâmetro da tributação. Essa visão é muito similar ao que é tratado pela doutrina brasileira, quando afirma a existência de capacidade contributiva *objetiva* ou *absoluta* e *subjéctiva* ou *relativa*. (NABAIS, 2004, p. 462).

146

O primeiro aspecto (pressuposto de fato) é compreendido como a tributação apoiada em signos presuntivos de riqueza, ou seja, em manifestações que expressem riqueza. Isso não seria nada novo, pois decorre da própria natureza do imposto, enquanto tributo cujo fato gerador não configura qualquer atividade estatal, mas recai sobre algum fato ou direito vinculado à esfera jurídica do contribuinte.

Além desse aspecto, a capacidade contributiva é também “critério dos impostos”. Este poderá ser visto, segundo o professor da Universidade de Coimbra, sob dois pontos de vista: um negativo e um positivo. (NABAIS, 2004, p. 469).

Pelo primeiro, serão rejeitados todos os impostos apoiados em critérios opostos ao da capacidade contributiva, ou seja, que a estrutura da norma jurídica do imposto esteja vinculada ao princípio da equivalência ou, então, seja calculado em valores *per capita*.¹⁴⁷ Quanto ao segundo critério (o vetor positivo), a capacidade contributiva é entendida enquanto “medida dos impostos”. (Nabais, 2004, p. 473). Esse princípio se refere apenas aos impostos, não alcançando as taxas e contribuições¹⁴⁸. E esse princípio alcançará os impostos com nítida motivação fiscal, ou seja, aqueles cujo principal objetivo seja de carrear aos cofres públicos valores para o suporte financeiro deste Estado.

Assim, impostos com características extrafiscais poderão não observar a capacidade contributiva *sob a ponto de vista* subjéctivo ou relativo, ou seja, como medida da oneração. Isso porque impostos com essas características devem observar a capacidade contributiva como pressuposto de fato, ou seja, devem atingir fatos que denotem alguma riqueza, sob pena de inconstitucionalidade.

¹⁴⁶ Vide Godoi (1999, p. 198-200) e as notas de atualização feitas por Misabel Derzi à obra de Aliomar Baleeiro (2000, p. 201-202).

¹⁴⁷ Nabais possivelmente não aceitaria a regra descrita nos parágrafos 1º e 3º do art. 9º do Decreto-lei 406/68 que trata da tributação minorada do ISS incidente sobre os serviços realizados por profissionais liberais, regra esta considerada constitucional pelo STF (Súmula 663).

¹⁴⁸ Tema também discutido no Brasil, conforme exemplificadamente aponta Misabel Derzi (BALEIRO, 2000, p. 200-201). Para Nabais, as taxas estão vinculadas ao princípio da proporcionalidade, no qual se buscará aferir o custo aproximado da atividade estatal que irá legitimar sua cobrança.

Segundo Nabais (2004, p. 479), esses impostos com feição de extrafiscalidade (como os aduaneiros) serão testados por meio de outros princípios, através do princípio da proporcionalidade, no qual se demonstrará que o imposto é instrumento adequado e necessário para atingir determinado fim econômico que se busca alcançar.

A possibilidade de haver alguns impostos – que possuem o objetivo principal de servir como instrumento de intervenção no domínio econômico (extrafiscalidade) – que não observam o princípio da capacidade contributiva é entendimento também acolhido na doutrina brasileira, que vislumbra que esse princípio, apesar de importante, não alcança a totalidade do fenômeno tributário.¹⁴⁹

De outro lado, para Nabais, a capacidade contributiva atingirá melhor os impostos que afetam o patrimônio e a renda (os denominados “impostos diretos”), mas, de qualquer forma, ela alcançará também os impostos que oneram o consumo (impostos indiretos).¹⁵⁰

Por seu turno, Nabais afirma, em mais de uma vez ao longo de sua tese¹⁵¹, que a progressividade não é decorrente da capacidade contributiva, nem esta exige um sistema tributário progressivo. Segundo ele, a progressividade decorre de cláusula própria, expressa ou em razão do princípio do Estado Social, que exige, portanto, que a tributação forneça meios para a redistribuição de renda, bem como seja instrumento para propiciar a realização de políticas públicas que busquem a redução das desigualdades sociais. O que a capacidade contributiva exige, segundo Nabais, é uma tributação proporcional¹⁵²:

Efectivamente, enquanto o princípio da capacidade contributiva postula uma *igualdade* fiscal ou igualdade *no* imposto, ou igualdade *aritmética* ordenada à justiça *comutativa*, que impõe igual imposto para igual capacidade contributiva e desigual imposto para desigual capacidade contributiva na proporção ou porção dessa desigualdade, o princípio do estado social exige uma *desigualdade* fiscal, igualdade *pele* imposto ou igualdade *geométrica* ordenada à justiça *distributiva*, que reclama

¹⁴⁹ Vide Godoi (1999, p. 192-195; 202-205 e 213-215): “acreditamos que, após todas essas vicissitudes, restou claro que o princípio que orienta a justiça tributária é o princípio da igualdade, sendo a capacidade contributiva um subprincípio importante e atuante, mas não o único. Quem há de negar que o tributo é um instrumento poderosíssimo para a redução das desigualdades sociais e regionais, para a construção de um quadro econômico de ‘igualdade equitativa de oportunidades’? E quem há de negar que tal redução de desigualdade substancial é tarefa essencial do Estado Democrático de Direito? Pois bem. Agora se pergunta: uma política legislativa que construa potentes instrumentos de extrafiscalidade e os faça atuar com eficácia estará respeitando o princípio da capacidade contributiva, segundo a qual todos têm que arcar com o mesmo sacrifício? Claro que não. E no entanto tal política legislativa estará realizando em cheio o valor *justiça tributária*, se considerado este como especificação do valor *justiça constitucional*.”

¹⁵⁰ Acentua Nabais (2004, p. 483) que “o princípio da capacidade contributiva tem por âmbito objectivo os impostos fiscais incidentes sobre o rendimento obtido, o rendimento mantido ou o rendimento gasto em consumo ou na aquisição de bens.”

¹⁵¹ Vide Nabais (2004, p. 477, 493 e 495).

¹⁵² No Brasil, essa posição é defendida por Fernando Zilveti (2002, p. 27-32), mas ainda há na doutrina nacional defesa em sentido contrário: vide Giannetti (1999) e Godoi (1999, p. 218-223). Esse último autor, contudo, reconhece que há discussão sobre o tema.

que o imposto sirva de instrumento a uma igualdade *social* ou de resultados, como expressamente prevê a nossa Constituição, no art. 106º, nº 1, ao fixar como objectivos (secundário) do sistema fiscal uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. (NABAIS, 2004, p. 494).

Quanto ao que Nabais (2004, p. 483-484) denomina de “âmbito subjetivo do critério da capacidade contributiva”, o autor deixa consignado que ele alcança apenas as pessoas que tenham alguma aptidão para suportar o encargo tributário, ou seja, que dispunham de algum rendimento, patrimônio ou exerça alguma atividade econômica. Assim, a tributação com base na capacidade contributiva não obriga qualquer pessoa. De outro lado, ela não se dirige apenas às pessoas físicas nacionais, mas alcançam as pessoas jurídicas, inclusive estrangeiras, desde que haja algum elemento de conexão (fonte da renda, por exemplo, ou que aqui tenham residência). Esse tema, aliás, é mera consequência do já discutido no capítulo sobre os destinatários dos deveres fundamentais.

Nabais (2004, p. 487), contudo, ressalta a importância na consideração sobre a família e se a mesma pode ser considerada uma unidade fiscal. O citado professor deixa claro que a família não pode ser considerada um sujeito fiscal, mas somente cada um dos seus membros. Ou seja, a opção por constituir uma família não pode ser incentivada ou acarretar uma tributação menos ou mais gravosa em relação àquele que optou por ficar solteiro. Afinal, o Estado não pode interferir nos projetos pessoais de cada indivíduo. Entretanto, na apuração do imposto de cada indivíduo, devem ser levados em conta os encargos da família.¹⁵³ Nabais completa que as despesas existenciais da família, em especial os encargos com os filhos, devem ser vistos como “diminuição da capacidade contributiva” e “amputações do rendimento disponível”, e não como simples “prestações sociais”. Isso porque a consideração desses encargos figura como exigências de justiça do Estado Fiscal, não sendo apenas benefícios fiscais concedidos em nome do Estado Social. (NABAIS, 2004, p. 537-538). Entende o autor, inclusive, que os gastos devem ser deduzidos antecipadamente da tributação (ou seja, antes de se chegar à base de cálculo do imposto a pagar):

Em conclusão, o mínimo de existência familiar, porque integra o rendimento indisponível ou necessário para assegurar aos pais e filhos os próprios pressupostos mínimos da sua dignidade como pessoas, deve ser excluído antecipadamente da tributação através da sua dedução à matéria colectável do imposto.” (NABAIS, 2004, p. 541).

¹⁵³ Sobre a necessidade de o Direito Tributário proteger a família, vide as notas de Misabel Derzi (BALEIRO, 1997, p. 759 e seguintes) e Mendonça (2002, p. 448-455).

Assim, da mesma forma que outros autores que não aceitam ou olham com desconfiança a existência do dever fundamental, Nabais defende a existência de um mínimo existencial, imune à tributação ¹⁵⁴. Defende também a consideração da família, impedindo, assim, que as pessoas, simplesmente por constituírem família, passem a pagar mais impostos que aqueles que não são casados nem possuem filhos. (NABAIS, 2004, p. 534). A exposição feita das ideias do citado autor comprova, mais uma vez, que sua tese não ampara qualquer pretensão fazendária simplesmente por necessidade arrecadatória.

3.5.9. *Tributação, eficiência e praticidade*

Nabais também trata na sua obra de questões envolvendo a eficiência da tributação, que será relacionada com a necessidade de simplificação e a possibilidade de aplicação da praticidade no âmbito tributário.

Não que o sistema atual deva se orientar pela simplicidade do sistema clássico liberal (impostos com alíquotas baixas, proporcionais, analíticos). O princípio do Estado Social impõe uma tributação mais elevada e mais complexa. É inevitável. Mas, como assevera Nabais, diante da hipertrofia e complexidade técnica da legislação fiscal, parte-se para a edição de normas que padronizam, com o fim de simplificar e permitir a aplicação da lei ao maior número de pessoas, assumindo-se como regra o que é típico, normal e provável, desprezando-se eventuais diferenciações e individualizações que somente poderiam ser concretizadas por uma tributação analítica (NABAIS, 2004, p. 375). O processo de massificação da aplicação da lei busca garantir sua execução a mais padronizada possível.

A preocupação com a simplificação da tributação foi reafirmada por Nabais em outro texto posterior (2008, p. 124-129). Acentua ele que é necessário simplificar o sistema fiscal,

¹⁵⁴ Nabais acentua (2004, p. 522): “Finalmente, o princípio da capacidade contributiva exige, relativamente ao imposto pessoal sobre o rendimento, o respeito pelo princípio do rendimento disponível, segundo o qual ao rendimento líquido, ou melhor à soma dos rendimentos líquidos, há que proceder às deduções de despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo de existência individual), sejam as necessárias à subsistência do casal ou da família (mínimo de existência conjugal ou familiar). Efectivamente, a capacidade contributiva só começa a contar a partir desses mínimos, ou seja a partir do que cada pessoa ou conjunto de pessoas precisa para a sua existência física (alimentação, vestuário e habitação) e existência humana (instrução e educação), enquanto pressupostos respectivamente do direito à vida e a uma vida minimamente digna como ser humano, o que, ao fim e ao cabo, é a expressão da ideia *primum vivere, deinde tributum solvere*.” O autor reconhece, contudo, que o legislador possui margem para estabelecer o valor desse mínimo.

sobretudo as obrigações das empresas, inclusive as instrumentais, que cada vez mais crescem. Dessa forma, ele acentua que:

Impõe-se, por isso, reduzir, e reduzir significativamente, o número de leis fiscais que nos regem, bem como simplificar as restantes, de modo a que tenhamos uma legislação fiscal que não só seja susceptível de ser aplicada, mas sobretudo possa ser aplicada com custos bem menores do que aqueles que se verificam actualmente. Assim, como há que fazer um esforço sério e consequente no sentido de reconduzir aos diversos códigos fiscais, gerais como a LGT, o CPPT e o RGIT, ou especiais relativos aos diversos impostos, conferindo racionalidade e estabilidade à numerosa legislação avulsa que crescentemente se tem vindo a acumular fora dessas codificações. (NABAIS, 2008, p. 125).

Ora, a defesa da simplificação do sistema tributário, bem como o uso de formas menos complexas de tributação é algo pretendido e ardorosamente defendido por doutrinadores e advogados que olham com desconfiança a existência de um dever fundamental de pagar impostos. Nota-se, mais uma vez, que a tese de Nabais não legitima qualquer fiscalismo, mas apenas coloca a importância de se ver o fenómeno tributário de forma ampla e com os olhos no ordenamento constitucional como um todo, e não apenas mirando os dispositivos constitucionais de proteção do contribuinte.

Vinculado a esse tema da substituição tributária, Nabais (2004, p. 497-498) assevera que a possibilidade do legislador criar algumas presunções com a finalidade de facilitar e simplificar a aplicação da lei, fazendo com que a mesma alcance um número indeterminado de pessoas, evitando desequilíbrios e sonegação fiscal, são instrumentos hábeis e legítimos, desde que tais presunções não sejam absolutas, mas relativas, isto é, possam ser objeto de prova em sentido contrário.

Assim, a praticidade não pode se sobrepor à capacidade contributiva, tema este bem pertinente à realidade brasileira ¹⁵⁵, como ilustra a problemática da restituição do indébito no caso de substituição tributária progressiva ou “para a frente” em que o fato gerador ocorreu, mas a base de cálculo efetiva é menor que a base de cálculo presumida utilizada para calcular e recolher o imposto antecipadamente. ¹⁵⁶

O tema da praticidade é também tratado por Nabais (2004, p. 619) quando ele trata do “limite aos limites formais e materiais da tributação”. Inicialmente, ele assevera que o

¹⁵⁵ Vide a posição de Misabel Derzi nas suas notas de atualização à obra de Baleeiro (1997, p. 789-798). A autora, na linha da doutrina tradicional, rechaça a possibilidade de presunções absolutas, admitindo, sempre, que seja possível a refutação da presunção por prova em sentido contrário. Vide também Regina Helena Costa (2007, p. 239-240).

¹⁵⁶ Apesar de o STF ter julgado a ADI 1851/AL, entendendo que o contribuinte somente possui direito à restituição se o fato gerador não ocorrer, o tema ainda está em discussão nas ADI's 2675 e 2777, com cinco votos a favor do Fisco e cinco votos a favor do contribuinte.

princípio da legalidade, na tentativa de determinar ou tornar determinável de forma pormenorizada a situação dos contribuintes, se depara com limites decorrentes da ideia de praticidade que busca assegurar uma execução eficaz e econômica da lei.

Assim, mesmo que teoricamente desejável, por questões pragmáticas, o legislador muitas vezes não deve esgotar completamente a determinação do conteúdo na norma tributária, “permitindo-lhe a concessão à administração fiscal de uma margem de livre decisão para esta aplicar e executar a lei em conformidade com a sua capacidade administrativa efectivamente existente, mormente lançando mão de técnicas de simplificação como a tipificação ou estandardização.” (NABAIS, 2004, p. 620).

A universalização e massificação tende a tornar a legislação super complexa e incoerente, tornando inviável sua aplicação e execução em “termos minimamente respeitadores dos princípios de justiça, mormente do princípio da igualdade fiscal.” (NABAIS, 2004, p. 620).

Aliado a isso tudo, a impossibilidade prática de se realizar uma eficaz fiscalização facilita a evasão e, conseqüentemente, frustra o desejável equilíbrio na repartição dos encargos financeiros do Estado. Em razão disso, Nabais confere importância ao princípio da praticidade e sua aplicação ao Direito Tributário, especialmente em setores em que impera a massificação, sendo referencial importante para a melhor aplicação do princípio da isonomia:

Por outras palavras, a justiça fiscal e a praticabilidade não são incompatíveis, constituindo esta uma das actuais vias – e, por certo, não das menos importantes – de realização daquela. Daí que, por detrás da praticabilidade, mormente da simplificação das leis fiscais, ainda esteja o apelo à justiça fiscal, valendo actualmente a divisa duma “justiça fiscal através da simplificação fiscal.” (NABAIS, 2004, p. 621).

A praticidade exige a elaboração de leis cuja aplicação e execução seja eficaz e econômica, ou seja, leis que alcancem o objetivo pretendido e a um custo razoável, sem que haja desperdício. A luta é, portanto, contra o fenômeno da inflação legislativa, que leva não só à dificuldade de aplicá-la como à inevitável incoerência interna. Não que a Administração Tributária também não necessite ser mais bem aparelhada e sofrer melhoras na sua capacidade de trabalho, seja do ponto de vista humano como tecnológico. Mas isso não será suficiente para tornar mais efetiva a aplicação do princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

Por isso, Nabais corretamente adverte que:

[...] ao elaborar as leis fiscais, o legislador há-de ter sempre a preocupação de autocontenção nas suas pretensões regulativas e perfeccionistas, de molde a que cada imposto seja exequível e praticável e o sistema fiscal funcione com coerência. Com esse propósito, o legislador pode e deve socorrer-se de diversas técnicas. (NABAIS, 2004, p. 622).

Uma dessas técnicas é justamente a previsão de presunções legais que, conforme adverte o autor, devem sempre ser relativas, ou seja, admitir prova em contrário. Além disso, a possibilidade de tipificação ou padronização com o fim de simplificar e tornar a lei exequível deve estar condicionada a uma previsão legal de “medidas ou mecanismos equitativos”, passíveis de ser invocada pelo sujeito passivo “sempre que uma tal técnica provoque efeitos iníquos intoleráveis.” (NABAIS, 2004, p. 625).

Busca-se, assim, a correção necessária, presente no caso concreto, em razão dos resultados “manifestamente iníquos” produzidos pela regra de simplificação, autorizando a Administração Tributária tanto a não aplicar a disciplina simplificadora como a disciplinar esse caso atípico “nos termos em que eventualmente o seriam caso não se tivesse recorrido à tipificação.” (NABAIS, 2004, p. 625).

Mais uma vez, verifica-se que o autor trata de temas tributários concretos, que dizem respeito ao cotidiano dos contribuintes, e que defende ideias bem similares às acolhidas por doutrinadores mais tradicionais ou que olham com desconfiança a ideia de haver um dever fundamental de pagar tributo.

3.5.10. Até onde os direitos, liberdades e garantias fundamentais limitam o poder de tributar?

A Constituição Portuguesa prevê no artigo 18º o seguinte:

1. Os preceitos constitucionais respeitantes aos direitos, liberdades e garantias são directamente aplicáveis e vinculam as entidades públicas e privadas.
2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.
3. As leis restritivas de direitos, liberdades e garantias têm de revestir carácter geral e abstracto e não podem ter efeito retroactivo nem diminuir a extensão e o alcance do conteúdo essencial dos preceitos constitucionais. (PORTUGAL, 1976).

Esse dispositivo trata da força jurídica dos princípios fundamentais da Constituição de Portugal. A indagação que Nabais (2004, p. 551) faz é se os direitos, liberdades e garantias fundamentais podem ser utilizados para limitar os impostos e, se podem, em que termos.

Pois bem, os direitos, liberdades e garantias fundamentais possuem “critérios essenciais de valor e de justiça para a tributação” que os impostos devem levar em consideração sob pena de inconstitucionalidade. (NABAIS, 2004, p. 551). Nabais entende, contudo, que a influência desses direitos, liberdades e garantias fundamentais como limites à tributação não será a regra. Ou seja, na maioria dos casos, eles não se aplicam aos impostos, pois estes últimos não podem ser vistos como restrições aos direitos fundamentais. Tal posição possui amparo na jurisprudência do Tribunal Constitucional, que compreende os impostos como objeto de um dever fundamental e se apresentam como “limites imanentes ou limites máximos do conteúdo ou do âmbito dos direitos que, embora *prima facie*, parecem afectar, mas que, dum ponto de vista jurídico-constitucional, deixam intactos no respeitante à sua zona de protecção constitucional.” (NABAIS, 2004, p. 551-552).

Não sendo, assim, restrições, não há que se falar, em regra, em aplicação do teste da proporcionalidade. A estipulação dos impostos é, *prima facie*, adequada, necessária e proporcional ao objetivo geral de custear (obter receitas) as atividades do Estado Fiscal. Assim, expressamente Nabais assevera que:

Ou, por outras palavras, sempre que estejamos perante a regra de um (verdadeiro) imposto, e não face à excepção de uma qualquer medida de intervenção económico-social sob a máscara de “imposto”, os testes de proporcionalidade foram realizados pelo legislador constituinte que considerou os impostos meios adequados, necessários e (conquanto respeitem o princípio da capacidade contributiva ou os preceitos e princípios suportes da progressividade) proporcionais à obtenção dos recursos para fazer face às necessidades colectivas num estado fiscal.

[...]

Pelo que e em conclusão, tanto pelo lado da afirmação constitucional do **conteúdo** dos direitos fundamentais, que **não vai além dos limites concretizados nos deveres fundamentais e naturalmente no dever de pagar impostos**, como pelo lado da consagração dum estado fiscal e, conseqüentemente, dos impostos como seu suporte financeiro, resulta a inoperacionalidade, por via de regra, do princípio da proibição do excesso face à tributação. (NABAIS, 2004, p. 553-554, destaque nosso).

Sabe-se que os direitos fundamentais, assim, não são absolutos; ao contrário, possuem inicialmente **limites** definidos no próprio texto constitucional. Esses limites imanentes definem o “*âmbito* ou a *esfera normativa* de cada um dos direitos fundamentais.” (ANDRADE, 2009, p. 274).

A posição de Andrade (2009), que restou comentada no capítulo anterior, ampara o entendimento de Nabais. Para o primeiro autor, os limites do direito dizem respeito à delimitação do respectivo âmbito de proteção constitucional, que irá definir seu objeto e conteúdo principal. (ANDRADE, 2009, p. 267). A restrição, no âmbito constitucional, somente se opera *após* a delimitação do conteúdo do direito – delimitação esta feita pela via da interpretação, em que se leva em consideração os limites imanentes. Esse autor relaciona o termo *restrições* às intervenções legislativas.

Andrade (2009, p. 268) deixa claro que não adota o modelo de Robert Alexy, pois este último admite um âmbito de proteção máximo ao preceito fundamental que, no caso concreto, poderá ser restringido.¹⁵⁷ Assim, segundo Viera de Andrade:

[...] deve admitir-se uma interpretação das normas constitucionais que permita restringir *à partida* o âmbito de proteção da norma que prevê o direito fundamental, excluindo os conteúdos que possam considerar-se *de plano* constitucionalmente inadmissíveis, mesmo quando não estão expressamente ressalvados na definição textual do direito.

Essa delimitação substancial justifica-se, desde logo, pela vantagem prática de evitar que venha a considerar-se como uma situação de conflito de direitos aquela em que o conflito é apenas aparente: não tem sentido fazer uma ponderação, que pressupõe a consideração de dois valores, quando estamos perante um comportamento que não pode, em caso algum, considerar-se constitucionalmente protegido, pois que, não existindo *à partida* um dos direitos, a solução só pode ser a da afirmação total do outro.

Mas a interpretação restritiva, em abstracto, da norma constitucional que prevê o direito fundamental justifica-se ainda, e sobretudo, por assim se assegurar plenamente o *núcleo essencial* (o ‘domínio garantido’) *dos outros direitos fundamentais*, reforçando o valor normativo da dignidade da pessoa humana que neles se projecta, bem como os *valores comunitários básicos*.

[...]

Acresce que a construção dogmática da figura dos ‘limites imanentes’ não é, em si, dispensável: desde logo, porque não podem ignorar-se os limites expressos no próprio texto da Constituição; depois, na medida em que tais limites hão-de ser reconhecidos, a partir do processo de ponderação, pelo menos como limites constitucionais *a posteriori*, quando, numa situação concreta, as circunstâncias permitam formular uma *regra* cuja hipótese seja constituída por essas mesmas circunstâncias.

Aliás, a figura dos limites imanentes é ainda relevante do ponto de vista do regime jurídico aplicável, na medida em que a sua determinação constitui uma atividade *interpretativa* referida ao nível constitucional, que, por isso, deve estar sujeita, quando seja efectuada pelo legislador ou outros poderes, ao controlo total próprio de um *reexame* judicial, em última instância pelo Tribunal Constitucional. (ANDRADE, 2009, p. 269-271).

Entender os limites imanentes como *limites de conteúdo* quer dizer que o direito protegido não abrange todas as situações, formas ou modos de exercício pensáveis para cada um dos direitos, especialmente quando estamos tratando das liberdades.

¹⁵⁷ Posição seguida por Mendonça (2002), conforme visto no capítulo 2 dessa dissertação, que acolhe a denominada teoria externa dos direitos fundamentais.

Entre esses limites – e que está expressamente formulado no texto constitucional português – está o dever fundamental de pagar imposto. Assim expressamente afirma o citado constitucionalista:

Tais limites poder ser expressamente formulados no texto constitucional, em regra, no próprio preceito relativo ao direito fundamental, mas também em preceitos incluídos noutras partes da Constituição – por vezes, os efeitos limitadores resulta da consagração de deveres fundamentais manifesta ou inequivocamente dirigidos ou referidos a certos direitos, havendo por isso de ser contados entre os limites imanes *expressos* destes, como acontece, por exemplo, no caso do dever de pagar impostos em relação ao direito de propriedade. (ANDRADE, 2009, p. 274-275)

O autor continua ilustrando com diversas situações envolvendo os limites e conflitos entre direitos:

Por exemplo, terá sentido invocar a liberdade religiosa para efectuar sacrifícios humanos ou, associada ao direito de contrair casamento, para justificar a poligamia ou a poliandria? Ou invocar a liberdade artística para legitimar a morte de um actor no palco ou para roubar o material necessário à execução de uma obra de arte? **Ou apelar ao direito de propriedade para não pagar impostos** ou ao direito de educar os filhos para os espancar violentamente? Ou invocar a liberdade de reunião para utilizar um edifício privado contra a vontade do legítimo proprietário ou o direito à greve para destruir ou danificar equipamentos da empresa ou para que o Governo faça pressão para o reconhecimento do estatuto de preso político aos membros de um grupo terrorista? Ou invocar o direito ao casamento para contrair matrimónio com uma pessoa do mesmo sexo? Ou invocar a liberdade de expressão para, através de afirmações falsas, injuriar uma pessoa?

Nestes, como em outros casos semelhantes, não estamos propriamente perante uma situação de conflito entre o direito invocado e outros direitos ou valores, por vezes expressos através de deveres fundamentais: é o próprio preceito constitucional que não protege essas formas de exercício do direito fundamental, é a própria Constituição que, ao enunciar os direitos, **exclui do respectivo programa normativo a protecção esse tipo de situação.** (ANDRADE, 2009, p. 275-276, destaque nosso).

Vieira de Andrade (2009, p 276) afirma que esse entendimento leva como consequência ao raciocínio de que se situações como as acima transcritas não se qualificam como conflitos entre direitos, então não há porque levar em conta o direito invocado, já que ele não existe naquela situação. Diversamente, entendendo haver conflito, então haveria a existência de um direito em face de outros direitos ou de outros valores (deveres) e a solução não poderia ignorar o direito invocado.

De resto, assevera o referido autor que o problema do conteúdo dos direitos, liberdades e garantias será resolvido por meio da interpretação dos preceitos que prevêm cada um dos direitos fundamentais, que deverão ser analisados dentro do contexto global de normas constitucionais.

A indagação a ser feita é se o programa normativo do dispositivo constitucional inclui ou não determinado aspecto ou modo de exercício, ou, em outras palavras, até onde vai o domínio de proteção da norma.

As citações ora feitas são importantes para mostrar o raciocínio desenvolvido por Andrade e ajudar a explicar o entendimento de Casalta Nabais. As leis que criam ou majoram os impostos, frutos de um dever fundamental, não limitam o exercício do direito à liberdade ou da propriedade. O conteúdo constitucional destes direitos já é, *ab initio*, delimitado pelo mencionado dever fundamental. Assim, a tributação da renda e do patrimônio não ofende, por si só, o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa e de profissão. Logo, as disposições previstas no art. 18.º da Constituição Portuguesa não se aplicam, em regra, às leis que instituem ou majoram impostos. Esse entendimento é acolhido pelo Tribunal Constitucional Português que, por várias vezes, com apoio na obra de Casalta Nabais, assim consignou:

No que se refere à invocada inconstitucionalidade por violação do artigo 18.º, n.º 3, da Constituição, que proíbe que as leis restritivas dos direitos liberdades e garantias tenham efeito retroactivo, também tal invocação não pode proceder. A este respeito se escreveu no Acórdão n.º 11/83:

Desde logo, não se poderá ir buscar a proibição da retroactividade da lei fiscal ao artigo 18.º, n.º 3, pois, mesmo para quem considere o direito de propriedade um direito análogo aos direitos, liberdades e garantias par efeitos daquele artigo 18.º, as imposições tributárias, porque têm um fundamento autónomo, não podem ser vistas como restrições para aquela finalidade. **Hão-de antes ser consideradas como limites implícitos do referido direito de propriedade.**

Não se tratando, portanto, de restrições ao direito de propriedade, não se verifica qualquer violação daquele normativo constitucional pela lei que atribui efeitos retroactivos a um novo imposto.” (PORTUGAL, 1991, destaque nosso)¹⁵⁸

No dizer de José Casalta Nabais, o princípio da não retroactividade das leis fiscais não podia:

“... retirar-se indirectamente, quer da proibição de leis retroactivas restritivas de direitos, liberdades e garantias, uma vez que os **impostos**, ao menos em geral, **não devem ser vistos como restrições de direitos** (nomeadamente do direito de propriedade), **mas sim como a concretização de limites imanentes desses direitos decorrentes do dever fundamental de pagar impostos** (pressupostos de qualquer Estado fiscal) [...], quer do princípio da legalidade fiscal. [...]” (PORTUGAL, 1998, destaque nosso)¹⁵⁹

¹⁵⁸ Acórdão 67/91 do Tribunal Constitucional, relatado pelo Conselheiro Vítor Nunes de Almeida e julgado pela 1ª Secção em 09/04/1991. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910067.html>>. Acesso em 27/07/2010. Discutia-se se a cobrança impugnada violava ou não o princípio da retroactividade da lei fiscal, antes da alteração do texto constitucional pela Revisão Constitucional de 1997. Sobre esse tema, ver o item deste capítulo sobre Segurança Jurídica.

¹⁵⁹ Acórdão 275/98 do Tribunal Constitucional, relatado pelo Conselheiro Ribeiro Mendes e julgado pela 1ª Secção em 09/03/1998. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980275.html>>. Acesso em 05/11/2010. Esse precedente também discutia a questão da aplicação retroativa de lei tributária.

O Supremo Tribunal Administrativo ¹⁶⁰ também possui julgados nesse sentido. No Acórdão 0938/06 ¹⁶¹, alegou-se que a exigência de prestação de garantia como condição de suspensão de um processo de execução fiscal instaurado contra uma pessoa física, sendo certo que já havia oposição em que se discutia a legalidade da exigência da dívida exequenda, violava os princípios da propriedade privada, proporcionalidade, autonomia privada e do próprio direito de resistência fiscal. O Tribunal entendeu que tais princípios não eram violados, pois “os impostos fiscais configuram-se como limites imanentes, que não como restrições, dos direitos, liberdades e garantias que entrem em conflito com o dever fundamental de pagar impostos.” Pautou-se o Tribunal na doutrina de Casalta Nabais ¹⁶², sendo que restou acentuado o seguinte:

[...] o dever de pagar impostos é um dever geral fundamental dos cidadãos cuja consagração se extrai com nitidez do recorte dos artigos 12.º, n.º 1, 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa. E como dever fundamental, ele constitui uma limitação estabelecida pela própria lei fundamental ao direito que entra em confronto negativo com ele, qual seja o direito de propriedade. Aonde chegar o dever fundamental de pagar os impostos que tenham sido criados nos termos da Constituição não existe o direito de salvaguarda do património amputado ao contribuinte. (PORTUGAL, 2006)

Em outro precedente (Acórdão 0896/2002 ¹⁶³), o Supremo Tribunal Administrativo discutiu se a exigência de prestação de garantia idônea para a suspensão da execução da prestação tributária, prevista no art. 52º n.º 2 da LGT, violava os artigos 18º n.º 2 e 103º n.º 3 da Constituição da República Portuguesa.

¹⁶⁰ A Constituição da República Portuguesa (art. 212º) consagra a existência do Supremo Tribunal Administrativo, órgão de cúpula da hierarquia dos tribunais administrativos e fiscais, aos quais compete o julgamento de litígios emergentes das relações jurídicas administrativas e fiscais. A sua sede situa-se em Lisboa e tem jurisdição sobre todo o território nacional. Não se trata, contudo, de simples órgão julgador vinculado ao Poder Executivo. O STA possui independência (art. 203º, CP) e pode julgar, inclusive, questões que envolvam a constitucionalidade de atos normativos. Segundo o art. 202º, n.º 1, “os tribunais são os órgãos de soberania com competência para administrar a justiça em nome do povo” e, de acordo com o art. 204º, “nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados.” Conferir <http://www.stadministrativo.pt>.

¹⁶¹ De 08/11/2006, Magistrado responsável Brandão de Pinho, Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c6438d89f2e8038025722f003cb2c0?OpenDocument&Highlight=0,Ac%C3%B3o,0938%2F06>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

¹⁶² Assim consta no voto do Magistrado Brandão de Pinho: “como assinala Casalta Nabais e salienta o Ministério Público – cfr. fls. 184 -, no respeitante aos direitos, liberdades e garantias, ‘toda a teoria respeitante às restrições é inservível no que concerne aos impostos fiscais (isto é, impostos que tenham por objectivo predominante a obtenção de receitas): é que estes configuram-se como limites imanentes de tais direitos, mormente dos direitos que são a matriz e o pressuposto do próprio estado fiscal – o direito de propriedade e a liberdade profissional ou empresarial *lato sensu* – e não como restrições desses mesmos direitos. O que significa que o teste material de tais impostos passa pelo princípio da capacidade contributiva e não, designadamente, pelo princípio da proporcionalidade por que se regem as restrições dos direitos, liberdades e garantias’.”

¹⁶³ De 09/10/2002, Magistrado Responsável Benjamim Rodrigues. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d558a0569b86ec7680256c56003d5bcd?OpenDocument&Highlight=0,Ac%C3%B3o,0896%2F02>> Acesso em 05/11/2010.

A resposta foi negativa em razão dos mesmos argumentos desenvolvidos no precedente anteriormente citado, em que restou dito que há um dever fundamental de pagar impostos e que esse dever constitui uma limitação constitucional ao direito de propriedade.

Cumprir dizer que, em face dessa concepção, o Tribunal Constitucional julgou constitucional lei que determinava a apreensão de bens em razão da falta de pagamento de impostos, acentuando, inclusive, que o direito de propriedade é *amputado* pelo dever fundamental de pagar impostos. Restou salientado que o direito de propriedade previsto no texto constitucional não é absoluto, mas originalmente “encurtado na sua textura essencial, ora pelas normas constitucionais que estabelecem o dever de pagar impostos, ora pelos preceitos que pressupõem a possibilidade de sancionamento, no campo do direito sancionatório público, de quem quer que se furte ao cumprimento desse dever tributário.” (PORTUGAL, 1986). Também foi consignado que:

Os referidos limites imanes do direito de propriedade são compatíveis quer com as normas de direito ordinário que definem o regime de cobrança coerciva, seja de impostos legalmente estabelecidos, seja de multas judicialmente impostas, quer com a normação de medidas conservatórias do direito estadual a exigir o pagamento de impostos e multas, desde que se verifique uma relação de perfeita concatenação entre a medida prevista e o direito que se pretende assegurar. (PORTUGAL, 1986).

Dessa forma, a medida de apreensão de bens, por falta de pagamento de liquidação do Imposto de Transacções Português, prevista nos artigos 1º n. 1 e 3 do Decreto-Lei n. 399/82, foi considerada legítima, seja no plano da justificação, seja no plano da adequação, pelo que é “consentida pelos limites imanes do direito de propriedade tal como e definido no artigo 62, n. 1, da Constituição”. Para o Tribunal, “tais normas não criam (...) uma especial diminuição do direito de propriedade”. (PORTUGAL, 1986).¹⁶⁴ Assim, as referidas normas não foram declaradas inconstitucionais.

Apesar de o entendimento relatado ser contrário à jurisprudência do nosso Supremo Tribunal Federal¹⁶⁵, não há dúvida que a fundamentação posta nas decisões indicadas comprova uma mudança na ideia ou na concepção que se deve ter da tributação e sua relação com o direito de propriedade.

¹⁶⁴ Acórdão 85-0056, de 09/07/1986, do Tribunal Constitucional Português. Disponível em: <<http://jurisprudencia.vlex.pt/vid/22860168>> Acesso em 05/11/2010. Nabais, em dois textos distintos (2004, p. 555, nota 1039; 2007, p.28, sendo que este último é republicação de um artigo publicado originalmente em 1989) indica outro precedente (Acórdão 236/86) que trata do mesmo assunto. Infelizmente, o inteiro teor desse acórdão não estava disponível no sítio da internet do Tribunal Constitucional quando da redação deste trabalho (consulta realizada em novembro de 2010).

¹⁶⁵ Conferir Súmulas 70, 323 e 547 do STF.

Essa tese, aliás, é similar à defendida por Liam Murphy e Thomas Nagel, na obra *O mito da propriedade*. Esses autores ressaltam que “numa economia capitalista, os impostos não são simples método de pagamento pelos serviços públicos e governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 5).

Os autores americanos buscam discutir o papel do tributo e sua vinculação com a realização de justiça. Por isso, dizem que os diversos problemas de que trata o debate político têm relação com o projeto do sistema tributário, bem como com o objetivo desse sistema. Eles enfrentam e inovam um tema de grande importância ao direito: a de que a propriedade privada é uma convenção jurídica cuja existência e validade dependem da tributação. Eles afirmam que “os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar”. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 11).

Em face disso, dizem que a análise tributária deve-se libertar de um liberalismo denominado de “vulgar”, que é fundado, entre outros, nos seguintes aspectos: de que há um direito moral à propriedade da renda pré-tributária; de que os tributos “tomam nosso dinheiro”; e de que a questão de justiça tributária resume-se à distribuição dos sacrifícios segundo a capacidade contributiva.

Ao contrário, expressam os autores que a justiça do sistema tributário não se resume à forma de imposição, mas também ao modo que o dinheiro arrecadado é gasto - o que reafirma a função distributiva da renda - e que:

[...] uma vez que os impostos são um elemento absolutamente essencial desse sistema, a ideia de um direito *natural* à propriedade da renda pré-tributária – renda que sequer existiria sem o governo sustentado pelo impostos – simplesmente não tem sentido.

[...]

O sistema tributário não é como uma ‘vaquinha’ feita pelos membros de um departamento para comprar um presente de casamento para um colega. Não é algo que se impõe sobre uma distribuição de bens proprietários já supostamente legítima. Antes, conta-se entre as condições que *criam* um conjunto de bens proprietários, cuja legitimidade só pode ser aferida pela avaliação da justiça do sistema como um todo, do qual fazem parte os impostos. Dentro desse contexto, é certo que as pessoas podem reivindicar legitimamente para si a renda que obtêm pelos meios usuais, o trabalho, o investimento e as doações – todavia, o sistema tributário é um elemento essencial do quadro estrutural que cria as expectativas legítimas nascidas dos contratos de emprego e outras transações econômicas; não é algo que se intromete *a posteriori* nesse quadro.

...

Os direitos de propriedade são direitos que as pessoas têm sobre aquilo que lhes resta depois de cobrados os impostos, e não antes.” (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 51; 240, destaque nosso)

Nessa linha, entendem os autores que justiça tributária não se resume a um sistema de alíquotas, aplicadas sobre as diversas faixas de renda, à medida que esta aumenta. É muito mais do que é isso: a justiça tributária deve estar inserida no contexto de uma teoria global de justiça social e dos objetivos do governo. Por isso, são contra questionamentos do tipo: “que proporção daquilo que me pertence deve ser tirada deles e repassada às outras pessoas?”; “que proporção daquilo que me pertence deve ser tirada de mim para o custeio de serviços públicos?”. Isso porque o direito de propriedade surge após a tributação. (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 53 e 241).

Essa visão, apesar de tomada em base constitucional diversa da europeia, mostra que o debate sobre a influência dos impostos sobre o direito de propriedade e sobre as liberdades está possuindo, hoje, uma coloração diferente.

Isso porque, para Nabais, os direitos, liberdades e garantias fundamentais serão utilizados para impedir impostos confiscatórios, mas não para saber se determinado imposto é adequado ou necessário. O limite superior dos impostos (visto especialmente no limite da progressividade da alíquota) é, na visão de Nabais (2004, p. 556), controlado pela proporcionalidade (proibição do excesso), o que faz possível, aí sim, a invocação do art. 18º da Constituição Portuguesa. Assim, em primeiro lugar – como limite *externo* - é verificado se o legislador não estabeleceu imposto excessivo ou sufocante (com efeito de confisco, no caso brasileiro); após – como limite *interno* – o imposto é testado frente aos parâmetros de igualdade, capacidade contributiva, proteção à família. Ou seja, se ele não for confiscatório, não há lugar para um teste de adequação, necessidade e proporcionalidade *em sentido estrito*.

Os direitos, liberdades e garantias também servirão como parâmetro à tributação extrafiscal, à criação de obrigações fiscais acessórias, à criação de medidas de fiscalização da atividade do contribuinte e à estipulação de medidas de simplificação fiscal. (NABAIS, 2004, p. 557).

Assim, normas desse tipo estarão sujeitas a um teste de proporcionalidade nos mesmos termos que outras normas que afetem os direitos fundamentais. Nesse ponto, merece ser lembrada uma crítica que Nabais acentua à descaracterização da atividade clássica da fiscalização, deixando esta de atuar na liquidação do tributo (lançamento) e passando apenas a uma postura de vigilante das atividades do sujeito passivo:

A propósito das obrigações fiscais acessórias é de referir que se assiste actualmente, um pouco por toda parte, à entrega aos particulares (contribuintes e terceiros) de parte significativa das tarefas da administração ou gestão dos impostos, vinculando-os, sem qualquer compensação, ao lançamento, liquidação e cobrança de diversos impostos, o que naturalmente levanta a questão de saber [...] até onde é

constitucionalmente legítimo ir nesta progressiva conversão dos particulares e suas organizações numa “administração fiscal indireta *ad hoc*”, sem violação dos direitos, liberdades e garantias fundamentais do cidadão. Por certo que esta manifestação do fenómeno mais geral do crescente “abandono” das tarefas (e responsabilidades) clássicas do estado não pode deixar de ser testado com base na ponderação típica das afectações (*rectius* restrições) jusfundamentais, em que o valor constitucional consubstanciado no dever fundamental de pagar impostos não pode servir de suporte a todas e quaisquer soluções de “privatização” das competências tributárias. (NABAIS, 2004, p. 557-558, nota 1044).

Esse tema é constantemente debatido no direito brasileiro, merecendo destaque que o autor, apesar de reconhecer a existência de um dever fundamental, preocupa-se com a criação acelerada de obrigações acessórias e da imputação ao sujeito passivo de diversas atividades que seriam de responsabilidade da Administração Pública.

Ressalte-se ainda que os direitos, liberdades e garantias fundamentais irão influenciar a criação de imunidades tributárias, sendo certo que, neste ponto da obra, o autor menciona a experiência brasileira, indicando, inclusive, em nota de rodapé, as obras de Aliomar Baleeiro, Ruy Barbosa Nogueira e Sacha Calmon Navarro Coêlho. (NABAIS, 2004, p. 558-559, e nota 1046).

Por fim, ressalta o autor que a dignidade da pessoa humana pode ser, em tese, um obstáculo a algum tipo de tributação, como aquela que desconsidera a capacidade contributiva. Contudo, reconhece o autor que essa dignidade será um argumento subsidiário, ou seja, um argumento a mais a se juntar aos princípios da igualdade e capacidade contributiva. (NABAIS, 2004, p. 559-562). De qualquer forma, a dignidade da pessoa humana irá amparar a não tributação do denominado mínimo existencial. Ou seja, servirá como limite inferior à interferência do Fisco, garantindo a “intangibilidade fiscal de um mínimo de meios ou recursos materiais indispensáveis à salvaguarda dessa dignidade.” (NABAIS, 2004, p. 562).

Merece ser destacado que o autor reconhece ao Poder Legislativo uma boa margem para concretizar ou definir esse mínimo existencial. Para Nabais, o mínimo não pode ser inferior ao que o Estado está em condições de dispor, mediante prestações sociais, a favor dos que dele não dispõem. Afinal, não seria lógico que o Estado tributasse aquilo que este mesmo Estado é obrigado a conceder em caso de carência.

De outro lado, a necessidade de se articular o direito fiscal e o direito das prestações sociais - visão sistêmica – levam à conclusão que esse mínimo existencial dependerá de vários fatores, como o grau de desenvolvimento econômico-social do país, o que faz com que esse limite à tributação varie no tempo e no espaço.

Merece também destaque a posição de Nabais sobre o direito de propriedade e as liberdades econômicas. O autor deixa claro que:

[...] **os impostos, como limites imanentes e não afectações (*rectius* restrições) aos direitos fundamentais**, não podem socorrer-se dos testes de proporcionalidade que suportam estas, sendo testados pois com base na capacidade contributiva. Só na medida em que este teste não possa funcionar, é permitido lançar mão dos direitos fundamentais, o que ocorre claramente no respeitante ao limite ou limites superiores dos impostos. (NABAIS, 2004, p. 563, destaque nosso).

Em outras palavras, falar em direito de propriedade e de liberdade de iniciativa é reconhecer *previamente* a existência de um dever fundamental de pagar impostos, que irá definir, a princípio, o conteúdo desses direitos e liberdades.

Todavia, deixa claro o autor que não são legítimas quaisquer amputações ao direito de propriedade e às liberdades. A concretização do dever fundamental não pode ir ao ponto de desfigurar os direitos fundamentais. Por isso, acentua o autor o seguinte:

Pelo que as liberdades económicas de escolha e de exercício do trabalho, da profissão e da iniciativa privada e o direito de propriedade (privada) são convocáveis como parâmetro material dos impostos, muito embora, como resulta claro do que vimos de dizer, a sua intervenção assumam carácter marcadamente supletivo ou subsidiário face aos princípios constitucionais especificamente vocacionados para a modelação dos impostos, como os da capacidade contributiva e da não discriminação fiscal da família. Só na medida em que estes sejam inaplicáveis ou se revelem inoperantes, como sucede no concernente ao limite ou limites superiores (máximos) dos impostos, são convocáveis aqueles direitos e liberdades. (NABAIS, 2004, p. 565).

Assim, como limites superiores aos impostos (à carga tributária, portanto), Nabais admite que o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa e de profissão sejam invocados. Afinal, tais direitos constituem o que o autor denomina de “pressuposto e a outra face do estado fiscal.” (NABAIS, 2004, p. 563).

Essa visão é realmente uma postura nova frente à doutrina tradicional ainda adotada no Direito Tributário Brasileiro. Entender que o dever fundamental de pagar impostos conforma o conteúdo normativo do direito de propriedade e das liberdades individuais muda o debate, pois traz um novo componente à discussão (a solidariedade fiscal) e tira um pouco a força de um argumento mais individualista.

Para encerrar esse tema, merece ser destacada a posição que Nabais confere à objeção fiscal como forma de objeção de consciência. Apesar de reconhecer que a objeção de consciência possui base na Constituição Portuguesa (art. 41º, nº 6) e que pode ser invocada relativamente à generalidade dos deveres fundamentais, não se limitando apenas ao dever de

prestar serviço militar, e tendo por base motivos de índole religiosa, moral, filosófica (personalista, portanto), essa objeção, como *direito a não cumprir determinada obrigação*, não pode ser invocada face às obrigações tributárias. Tais obrigações buscam a obtenção de receitas que suportem financeiramente o Estado a realizar suas diversas tarefas, possuindo, assim, um forte componente solidário.

De outro lado, a objeção de consciência não se configura como uma negativa a cumprir pura e simplesmente uma determinada obrigação. Ao contrário, em primeiro lugar, ela exige que a obrigação que a pessoa não pretende cumprir seja pautada em motivos de *índole pessoal* e que estejam acobertadas por um direito fundamental. No caso, não há um direito fundamental de *não pagar o imposto*. Além disso, a obrigação repudiada deve ser substituída por outra, cabendo à lei delimitar não só essa outra obrigação como os meios procedimentais para o exercício da objeção de consciência.

De qualquer forma, Nabais deixa claro que o termo objeção fiscal é abusivo e não pode ser compreendido no âmbito normativo da objeção de consciência.

Pois bem, de tudo o que foi dito neste item, mais longo e detalhado em razão da importância do tema, o que se compreende é que a tese do dever fundamental irá repercutir fortemente na compreensão do imposto no Estado Democrático de Direito e que o mesmo não deve ser visto como uma intervenção no direito à propriedade ou à liberdade de iniciativa ou profissional. Estes direitos não subsistem previamente ao Sistema Fiscal e só poderão ser invocados nos casos de limites sufocantes da tributação¹⁶⁶, ou nos casos de extrafiscalidade, obrigações acessórias, medidas de fiscalização e de simplificação da tributação. Uma concepção mais forte do conteúdo do dever fundamental irá refletir no conteúdo normativo do direito de propriedade e da liberdade de iniciativa. E não há dúvida que o conteúdo do dever fundamental de pagar impostos é fortemente influenciado pelo Estado Social, conforme será exposto a seguir.

Também não há dúvida que esta teoria irá conferir uma nova leitura e compreensão dos direitos fundamentais individuais conjugados ao fenômeno tributário. Todavia, como já afirmado anteriormente neste capítulo, ela não leva a uma Soberania Fiscal irrestrita ou, em outras palavras, a um absolutismo com vestes contemporâneas.

¹⁶⁶ Tributo com efeito de confisco, conforme previsto no art. 150, IV, da CF/88.

3.5.11. *O Estado Social e sua influência no conteúdo normativo do dever fundamental de pagar impostos*

O princípio de Estado Social certamente influenciará a realização das políticas tributárias e a conformação das estruturas dos tributos exigidos pelo Estado. Na medida em que cabe ao Estado reduzir as desigualdades sociais, combater a pobreza, conferir a cada indivíduo um mínimo de existência e oportunidades na vida, o tributo deixará de ser uma mera limitação à propriedade para se transformar em um instrumento que poderá viabilizar a dignidade da pessoa humana. Essa tese é extraída da obra de Casalta Nabais, que expressamente consigna que:

[...] podemos dizer que o princípio constitucional do estado social se exprime na assunção ao nível constitucional por parte do estado duma tarefa ou função de conformação social (ou, mais especificamente, económica, social e cultural) da sociedade. [...]

O que tem como consequência a conformação económica e social, baseada no princípio do estado social, visar ou ter como objectivo tão-só a atenuação ou diminuição pelos poderes públicos das desigualdades fácticas de natureza económica, social e cultural, a fim de assim se assegurar uma igualdade jurídico-material, e não a eliminação, no seu conteúdo essencial, dessas desigualdades. Em suma, o princípio do estado social, no quadro dum estado de direito, não pode exigir uma igualdade absoluta ou uma igualdade sem liberdade, mas sim uma maior igualdade na liberdade.

[...]

Um estado que, para assegurar a liberdade entendida como ‘a possibilidade real de desenvolvimento da personalidade do indivíduo em sociedade garantida juridicamente’, se concretiza em dois vetores: garantia de liberdade aos que dispõem das condições fácticas da mesma, consubstanciada assim no respeito dos clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais através essencialmente da abstenção ou não intervenção estadual; e garantia dessa mesma liberdade aos que estão desprovidos de tais condições, materializada na criação e promoção dos pressupostos da mesma através da acção e intervenção do estado mormente através de prestações sociais ou direitos sociais, que assim se configuram como verdadeiros ‘direitos de liberdade social’, pois ‘os direitos fundamentais sociais afirmam que o liberalismo é um liberalismo social’.

[...]

Pois bem, como facilmente se compreenderá, em qualquer destes aspectos, o princípio do estado social tem importantes implicações para a tributação e os impostos. Implicações essas que, em geral, vão mais no sentido da expansão e intensificação da tributação do que no da sua limitação, o que, naturalmente, não surpreende se tivermos na devida conta que é o estado fiscal que paga a conta do estado social, e que esta, ao concretizar-se no alargamento da acção do estado muito para além do seu homogéneo e restrito domínio clássico (*rectius* liberal), se consubstancia em mais e maior estado a implicar maiores despesas e, consequentemente, maior tributação ou carga fiscal. (NABAIS, 2004, p. 573-576).

O Estado Social exigirá, assim, que a tributação também tenha por objetivo a redistribuição de renda, legitimando, portanto, uma oneração mais efetiva e real do patrimônio

e do capital. Assim, como já adiantado em outro item, o Estado Social legitimará um sistema progressivo na tributação.¹⁶⁷

Esse princípio permitirá também a adoção de mais medidas extrafiscais, seja desonerando para incentivar os comportamentos desejáveis, seja o inverso. Nesse ponto, a proteção ao meio ambiente pode ser um objetivo que compreenderá, na sua concretização, instrumentos fiscais.

Esse princípio também irá conferir eficácia ao mínimo existencial, exigido em respeito ao princípio da dignidade da pessoa humana. Nabais entende que não será apenas o princípio da capacidade contributiva que dará legitimidade à não tributação do mínimo existencial. Isso porque, na sua visão, quem conforma o montante ou as parcelas que irão compor esse mínimo dependem do grau de concretização do Estado Social de determinado país.

Ou seja, o mínimo existencial dependerá do lugar e do tempo. Para Nabais (2004, p. 579-580), em razão do princípio do Estado Social, o valor do mínimo existencial será, ao menos, igual ao montante “das prestações que o estado está em condições e na disposição de realizar relativamente aos cidadãos economicamente incapazes de prover às suas necessidades existenciais.”

Nesse ponto da obra, Nabais trata de diversas situações específicas do Direito Fiscal Português. Delas, uma é interessante de mencionar, qual seja, a dedução dos gastos com a saúde e de educação para fins de apuração do imposto de renda da pessoa física.

Nabais (2004, p. 583) enfatiza que o direito à saúde traz implicações ao legislador fiscal, que não pode deixar de considerar as despesas realizadas com saúde. Assevera que a legislação do imposto de renda da pessoa natural contempla a dedutibilidade total das despesas devidamente documentadas e efetivamente realizadas.

Para o autor, contudo, o direito à saúde exige apenas que as respectivas despesas sejam dedutíveis pelo menos até o montante que o Estado, “em consonância com as suas possibilidades econômicas expressas nas correspondentes opções de política de saúde”, pode empenhar a favor de todos os cidadãos, tenham ou não condições econômicas. Assim, para Nabais (2004, p. 584), as despesas com saúde que poderão ser deduzidas para fim de apuração do imposto de renda terão como parâmetro aquelas que o Estado pode satisfazer, levando em consideração as opções já tomadas quando da concretização dessas políticas.

¹⁶⁷ Tal ideia também é acolhida por Tipke (2002, p. 35; 44). Em outra passagem, esse autor alemão acentua que: “o princípio do Estado Social dá à justiça um acento social; ele cuida para que a justiça não se esgote na igualdade perante a lei, mas também vise mais à igualdade material, a fim de que a distribuição de renda e patrimônio não seja tão ruim, a ponto de ameaçar a paz social.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 43).

Essa posição, contudo, deve ser vista com certa reserva. Isso porque, levada ao extremo, ela pode desprezar as características pessoais e necessárias do contribuinte do imposto de renda, o que é exigido também pelo princípio da capacidade contributiva.

Não há dúvida que algumas dessas despesas podem ser consideradas essenciais para que a pessoa pudesse sobreviver ou manter um mínimo de bem-estar. Poder-se-ia, talvez, negar a dedução de tratamentos médicos por simples estética. Mas outros tratamentos, inclusive com intervenções cirúrgicas necessárias para manter o contribuinte vivo ou em condições normais de vida (como a colocação de prótese na perna ou a plástica para recuperar algum tecido em razão de queimadura), devem ser considerados quando da apuração do imposto. Afinal, foram gastos necessários e não apenas realizados para satisfazer algum desejo particular.

Por outro lado, para o autor, a legislação portuguesa estabelece limites muito baixos para a dedução das despesas com educação para fins de apuração do imposto de renda.

De qualquer forma, o importante desse tópico é comprovar que o princípio do Estado Social *irá conformar o conteúdo do dever fundamental de pagar impostos* e impedir qualquer teoria que busque imputar a toda a tributação (ao conjunto, portanto) um dever de neutralidade ¹⁶⁸.

Em outras palavras, diante do previsto no texto constitucional não só português, mas no ordenamento jurídico dos países europeus, a tributação possui um papel transformador da sociedade. Como bem anota Ricardo Lobo Torres, o Direito Tributário:

[...] não é insensível aos valores nem cego para com os princípios jurídicos. Apesar de não serem fundantes de valores, o orçamento e a tributação se movem no ambiente axiológico, eis que profundamente marcados pelos valores éticos e jurídicos que impregnam as próprias políticas públicas. A lei financeira serve de instrumento para a afirmação da liberdade, para a consecução da justiça e para a garantia e segurança dos direitos fundamentais. (TORRES, 2005, p. 42).

Assim, não é possível um retorno ao paradigma liberal, em que se defendia uma baixa pressão fiscal, buscando-se assegurar apenas a proteção da liberdade e da propriedade.

¹⁶⁸ Dá-se ênfase ao conjunto da tributação, pois o ICMS, por exemplo, que incide sob o consumo, deve ser neutro na cadeia da respectiva operação, repercutindo economicamente apenas no consumidor final. De outro lado, é importante acentuar que a neutralidade discutida nesse trabalho – vinculada, portanto, ao caráter de instrumento de transformação social – não se equivale à busca de um regime de tributação que não provoque desequilíbrios na livre concorrência. Contudo, como bem acentua Ávila (2008, p. 98), “compreender a neutralidade como proibição total de qualquer influência no comportamento dos contribuintes é negar não só as finalidades da tributação, como, também, atuação estatal no direcionamento das atividades da iniciativa privada, conforme permite o art. 174 da Constituição. Ser neutro, pois, não pode significar a proibição de o ente estatal exercer qualquer influência comportamental direta ou indireta por meio da tributação.” Sobre a neutralidade e sua ligação com a igualdade, vide Ávila (2008, p. 97-104).

Lógico que a discussão dos limites da carga tributária é pertinente e deve ser mantida. Todavia, não há dúvida de que ela será bem mais alta comparando-se com o modelo de Estado Liberal. Afinal, houve o alargamento das funções do Estado.

Segundo José Ricardo Catarino (2009, p. 281), a liberdade do indivíduo para exercer, conforme suas escolhas, interesses e vocação, a atividade que bem entender, resultou na configuração dos Estados modernos como *parte interessada*, pois este passou a ser mais demandado. E enfatiza esse autor que:

Agora, contrariamente ao que sucedeu nas sociedades políticas em que o Estado assumiu uma atitude abstencionista, em que os impostos se limitavam a um mais modesto contributo para a defesa e a segurança colectiva, e não mais do que isso, o imposto é o meio eficaz e o único suficientemente seguro para a realização do bem comum, deixando de ser visto como mal necessário. Para as doutrinas liberais tinha, de facto, essa qualificação e conotação negativa. Actualmente, configura-se como um elemento estruturante da acção interventora do Estado, essencial na prossecução do bem comum e a um só tempo seu factor causal e condicionante, mas sem que se possa afirmar que o imposto seja sua propriedade absoluta, plena e exclusiva. De facto, o mínimo de existência tenderá, teoricamente, a subir numa espiral que não que não conhece limites, enquadrado numa constante procura de elevação do padrão de bem-estar desejável e justo. (CATARINO, 2009, p. 284).

Não é possível mais fechar os olhos para a necessidade de se compatibilizar a liberdade com a igualdade. A Constituição não busca apenas proteger a esfera pessoal do contribuinte. Solidariedade, cooperação, justa harmonia de interesses são princípios de grande relevo, que irão fundamentar todo o Direito e os programas políticos do Governo, entre eles a política fiscal. A necessidade de se assegurar a justa repartição dos encargos financeiros e o objetivo presente de que a tributação deverá, nos tempos atuais, servir como instrumento transformador da sociedade e em prol do indivíduo é um caminho sem volta.

Por isso, assiste razão à afirmativa de Catarino (2009, p. 290-291) no sentido de que o imposto não possui a finalidade única de garantir o máximo de produção e riqueza socialmente útil; ele também se destina “a servir de meio para a realização do conjunto de fins do Estado e designadamente o da coordenação, impulsionamento e direcção de todas as atividades sociais.”

Logo, a correlação do Estado Social e o dever fundamental de pagar impostos é muito grande, pois há “uma íntima ligação entre o modelo de tributo e a concepção de justiça dominante.” (CATARINO, 2009, p. 266).

3.5.12. Coerência e unidade sistêmica

Outro ponto tratado na obra de Nabais é a sua preocupação com um mínimo de coerência ¹⁶⁹ entre os diversos tipos de impostos e o sistema fiscal (seu conjunto), bem como a coerência dos impostos e do sistema tributário com o sistema jurídico que o cerca (sistema jurídico global). Para ele:

[...] não há dúvidas de que os impostos – cada um de *per si* e no seu conjunto – não podem deixar de se integrar e ajustar adequadamente no(s) sistema(s) em que se inserem, constituindo pois esta sistematicidade (...) mais uma exigência ou uma exigência complementar da justiça dos impostos e do sistema fiscal. Uma exigência a que a doutrina e a jurisprudência constitucionais alemãs vêm lançando mão, sobretudo em domínios jurídicos de grande complexidade interna, como é o caso do sistema fiscal. (NABAIS, 2004, p. 599-600).

Nabais acentua, contudo, que a necessidade de coerência não provoca a inconstitucionalidade (invalidade) das leis fiscais. Todavia, é possível deduzir-se que a utilização do mencionado imperativo de coerência é de grande importância como um referencial na atividade interpretativa das leis fiscais. Afinal, como reconhece Nabais (2004, p. 601), “o princípio da coerência sempre se apresenta como um auxiliar importante no desencadear da operacionalidade prática dos princípios constitucionais, [...] mormente do princípio da igualdade que, perante uma assistematicidade, mais facilmente se pode concluir pela sua violação.”

O autor menciona alguns exemplos e hipóteses específicas da legislação portuguesa, merecendo ser indicadas algumas posições.

Primeiramente, Nabais assevera a necessidade de coerência do sistema como forma de evitar a conversão do imposto de renda em imposto sobre o capital, tal como ocorre em casos em que há inflação e o legislador se mantém inerte. Como hipótese, o autor indica a tributação dos rendimentos nominais do capital, que ocorre quando a taxa de juros é negativa.

¹⁶⁹ É importante advertir que diante do pluralismo ínsito ao Estado Democrático de Direito, o pensamento sistêmico não pode ser levado às últimas consequências. Como ensina Marcelo Galuppo, “na verdade, o pluralismo constitutivo do Estado Democrático de Direito indica que os princípios jurídicos, inclusive aqueles expressamente contidos na Constituição, não precisam ser concebidos rigorosamente como harmônicos e coerentes no contexto de sua aplicação. Muitas vezes, eles indicam diferentes projetos de vida, presentes em uma mesma sociedade, e o intérprete que pretenda realizar o tipo de justiça inerente ao Estado Democrático de Direito deve levar à sério esta divergência principiológica.” (GALUPPO, 2001, p. 60). E em outro momento, Galuppo assevera: “é preciso levar em conta, então, que cumprir ou aplicar o direito, no Estado Democrático de Direito, não é cumprir ou aplicar *todas* as normas jurídicas *contemporaneamente*, mas apenas aquelas que são adequadas ao contorno fático de uma situação.” (GALUPPO, 2001, p. 61).

Um caso como este, segundo Nabais, viola o princípio por duas causas: inicialmente, torna o sistema fiscal incongruente pondo em causa, sem o assumir, “o equilíbrio tributação do rendimento/tributação do capital”; em segundo lugar, perturba o mercado de capitais e o funcionamento da economia, penalizando certas aplicações de capital face outras, inclusive pequenas poupanças ao invés dos altos montantes, o que pode ensejar a violação do princípio da isonomia tributária. (NABAIS, 2004, p. 605).

Esse tema foi e ainda é constantemente discutido pela doutrina nacional, preocupada com algumas práticas tomadas pelo Governo Brasileiro que, por meio de alterações da legislação federal, tendem para uma tributação sobre o capital e não sobre a renda.¹⁷⁰

Outro exemplo é a necessidade de se buscar harmonização entre as normas de tributação e as que preveem benefícios fiscais. Deixa claro o autor que o legislador fiscal não pode esquecer a necessidade de coerência do sistema, seja no nível individualizado de cada imposto com os correspondentes benefícios (micro-fiscal) como em um conjunto maior (macro-fiscal), “tornando coerente o conjunto dos impostos com o conjunto dos benefícios fiscais.” (NABAIS, 2004, p. 605-606).

Esse tema também é de grande importância - inclusive no debate brasileiro - especialmente para ensejar o controle da criação desses benefícios fiscais, pois pode ser que, mesmo com a aparência de legitimidade dada pela lei que os criou, não passam de um privilégio.¹⁷¹

Uma terceira questão e de grande importância resulta na aproximação do Direito Tributário ao Direito Financeiro. A necessidade de articulação das receitas com as despesas é um tema pertinente ao Estado Democrático de Direito, um dos problemas que este modelo deve buscar resolver é o tamanho do Estado Social e o tamanho de suas despesas.

Em razão da preocupação com a totalidade das despesas públicas, Nabais ressalta a importância do art. 31º da Constituição Espanhola¹⁷² que, depois de consagrar o dever fundamental de todos contribuírem com os encargos públicos segundo sua capacidade contributiva (nº 1), aduziu que “a despesa pública realizará uma afectação equitativa dos

¹⁷⁰ Vide Derzi (1995, p. 97-115) e Gonçalves (2002, p. 200-211).

¹⁷¹ O tema do controle da extrafiscalidade, apesar da relevância, não será tratado na presente dissertação, em razão dos limites deste trabalho e da profunda investigação que será necessária.

¹⁷² “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, em 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.” (ESPAÑA, 1978).

recursos públicos e a sua programação e execução corresponderão aos critérios da eficiência económica.” (NABAIS, 2004, p. 607).

Por fim, merece ser destacado outro assunto de grande relevância também no debate constitucional tributário brasileiro e que será influenciado pelo dever fundamental de pagar impostos. Por ser fundamental para o presente trabalho, ele será focado em item separado.

3.5.12.1. A flexibilização do sigilo bancário para a Administração Tributária

Para Nabais (2004, p. 616), a falta de coerência sistêmica entre os diversos ramos do Direito e o Direito Tributário não se verifica apenas nas normas de oneração e desoneração, mas também nas normas que buscam controlar as atividades do contribuinte, incluindo as que envolvem os poderes de fiscalização.

Uma dessas situações é justamente a que envolve o sigilo bancário e sua oponibilidade ao Fisco. Ou seja, a impossibilidade de o Fisco ter acesso direto – sem intermédio do Poder Judiciário – para verificar se o sujeito passivo recolheu corretamente o tributo devido.

Nabais (2004, p. 616) reconhece que o sigilo bancário constitui manifestação do “segredo profissional”, cujo fundamento, para ele, reside na privacidade e não na intimidade. Tal proteção deve ser harmonizada com o dever fundamental de pagar impostos, devendo ser permitido o acesso ao Fisco de tais informações para os fins de cobrança de impostos, especialmente porque tais informações passam a ser protegidas pelo sigilo fiscal, que possui, inclusive, tutela penal. Como bem resume Nabais (2004, p. 619), “podemos concluir que a referida quebra do sigilo bancário deixa salvaguardado o conteúdo essencial tanto do direito à privacidade da vida privada e familiar dos contribuintes como da dinâmica da actividade bancária.”

Nabais irá retomar esse tema em outro estudo, publicado primeiramente em 2002 e republicado em 2005. Neste texto, mais atual e com algumas considerações importantes, ele acentua a importância do acesso do Fisco às informações bancária, pois este será o meio mais eficaz para conferir se o sujeito passivo está cumprindo sua obrigação tributária, inclusive no que tange à apuração do valor do tributo a pagar.

Como ele bem reconhece (2005, p. 75), o papel atual da Administração Tributária não é de lançar ou liquidar o imposto, mas de conferir e verificar se os particulares

desempenharam corretamente a tarefa a eles legalmente atribuída. Para tal missão fiscalizadora, a Administração Tributária deverá ser dotada de instrumentos eficientes, que deverão envolver o acesso aos dados bancários, pois, na economia moderna, praticamente todas as riquezas passam pelos estabelecimentos financeiros. Assim, impedir o acesso direto aos dados bancários irá dificultar – e muito – o trabalho de fiscalização dos tributos que estão submetidos a uma “administração privada dos impostos”, bem como favorecer e, quem sabe, estimular a sonegação. Por isso Nabais faz a seguinte indagação que é inevitável ao caso:

Como fiscalizar os rendimentos empresariais e profissionais se os documentos ou informações com que se poderia eventualmente provar a falta de correspondência entre a realidade declarada ao fisco e a realidade vivida pelas empresas ou pelos profissionais estão basicamente fora do alcance da administração? (NABAIS, 2005, p. 77).

Aduz, contudo, que o acesso será sempre realizado de maneira excepcional, devidamente fundamentado,¹⁷³ e pautado em indícios fortes e suficientes para afastar a proteção do direito individual¹⁷⁴. Entretanto, ele nunca poderá ser oponível em absoluto ao Fisco. E tal sistemática é prevista na Lei Geral Tributária desde o ano de 2000, sendo que a redação do atual art. 63-B, que trata do acesso a informações e documentos bancários, assim dispõe:

¹⁷³ Vide Processo 0897/09, julgado pela 2ª Seção do Supremo Tribunal Administrativo em 25/09/2009:

“As decisões da administração tributária de acesso a informações e documentos bancários de acordo com o art. 63º-B da LGT devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam, não podendo essa fundamentação consistir em mera declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório de fiscalização tributária.” Disponível em:

<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4c5013004b64e0f18025765d005ccd79?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1> Acesso em 12/11/2010.

¹⁷⁴ Vide Acórdão 0292/07, julgado pelo Supremo Tribunal Administrativo em 02/05/2007:

“I - A Administração Fiscal tem o poder de derrogação do sigilo bancário apenas quando existam «indícios da prática de crime doloso em matéria tributária», designadamente, em «situações em que existam factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» - de harmonia com o disposto na alínea c) do nº 2 do artigo 63º- B da Lei Geral Tributária (na redacção da Lei nº 30-G/2000, de 29-12).

II - A situação de existência de dois empréstimos, garantidos pelo mesmo prédio, não preenche a previsão legal de «factos (...) gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado», para efeitos de tributação em imposto municipal de sisa.

III - Como assim, em tal situação, não tem fundamento legal o acesso da Administração Fiscal a todos os documentos bancários do contribuinte.

IV - Os «factos concretamente identificados gravemente indiciadores da falta de veracidade do declarado» constituem um prius da derrogação do sigilo bancário - pelo que o acesso «a todos os documentos bancários» do contribuinte é ilegítimo quando em busca da verificação daqueles factos pressupostos.” Disponível em: <<http://vlex.com/vid/29199247>> Acesso em 04/11/2010.

1 - A administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários sem dependência do consentimento do titular dos elementos protegidos:

- a) Quando existam indícios da prática de crime em matéria tributária;
- b) Quando se verifiquem indícios da falta de veracidade do declarado ou esteja em falta declaração legalmente exigível; (alterado pela Lei 94/2009 de 1 de Setembro)
- c) Quando se verifiquem indícios da existência de acréscimos de património não justificados, nos termos da alínea f) do n.º 1 do artigo 87.º; (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)
- d) Quando se trate da verificação de conformidade de documentos de suporte de registos contabilísticos dos sujeitos passivos de IRS e IRC que se encontrem sujeitos a contabilidade organizada; (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)
- e) Quando exista a necessidade de controlar os pressupostos de regimes fiscais privilegiados de que o contribuinte usufrua; (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)
- f) Quando se verifique a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável, nos termos do artigo 88.º, e, em geral, quando estejam verificados os pressupostos para o recurso a uma avaliação indirecta. (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)
- g) Quando se verifique a existência comprovada de dívidas à segurança social. (aditado pela Lei nº 37/2010, de 2 de Setembro)

2 - A administração tributária tem, ainda, o poder de aceder directamente aos documentos bancários, nas situações de recusa da sua exibição ou de autorização para a sua consulta, quando se trate de familiares ou terceiros que se encontrem numa relação especial com o contribuinte. (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)

3 - (Revogado) (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)

4 - As decisões da administração tributária referidas nos números anteriores devem ser fundamentadas com expressa menção dos motivos concretos que as justificam e, salvo o disposto no número seguinte, notificadas aos interessados no prazo de 30 dias após a sua emissão, sendo da competência do director-geral dos Impostos ou do director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, ou seus substitutos legais, sem possibilidade de delegação. (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)

5 - Os actos praticados ao abrigo da competência definida no n.º 1 são susceptíveis de recurso judicial com efeito meramente devolutivo e os previstos no n.º 2 dependem da audição prévia do familiar ou terceiro e são susceptíveis de recurso judicial com efeito suspensivo, por parte destes. (aditado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)

6 - Nos casos de deferimento do recurso previsto no número anterior, os elementos de prova entretanto obtidos não podem ser utilizados para qualquer efeito em desfavor do contribuinte.

7 - As entidades que se encontrem numa relação de domínio com o contribuinte ficam sujeitas aos regimes de acesso à informação bancária referidos nos nºs 1, 2 e 3.

8 - (Revogado) (Revogado pela Lei nº 94/2009, de 1 de Setembro)

9 - O regime previsto nos números anteriores não prejudica a legislação aplicável aos casos de investigação por infracção penal e só pode ter por objecto operações e movimentos bancários realizados após a sua entrada em vigor, sem prejuízo do regime vigente para as situações anteriores.

10 - Para os efeitos desta lei, considera-se documento bancário qualquer documento ou registo, independentemente do respectivo suporte, em que se titulem, comprovem ou registem operações praticadas por instituições de crédito ou sociedades financeiras no âmbito da respectiva actividade, incluindo os referentes a operações realizadas mediante utilização de cartões de crédito.

11 - A administração tributária presta ao ministério da tutela informação anual de carácter estatístico sobre os processos em que ocorreu o levantamento do sigilo bancário, a qual é remetida à Assembleia da República com a apresentação da

proposta de lei do Orçamento do Estado. (Aditado pela Lei nº 37/2010, de 2 de Setembro). (PORTUGAL, 1998).

Assevera Nabais (2004, p. 78) que a alteração feita na legislação fiscal, apesar de tímida – pois só pode ser decidida pelos dirigentes máximos da Administração Tributária (vide item 4 da Lei acima citada) – possui alto significado político, pois ao abrir uma “pequena brecha no muro blindado do sigilo bancário, nos termos verdadeiramente fundamentalistas com que o mesmo tem sido entendido entre nós”, conseguiu inverter o caminho que Portugal estava seguindo, que era no sentido oposto ao da generalidade dos países desenvolvidos.

A tese do dever fundamental de pagar impostos, pautado na solidariedade fiscal, é também um argumento utilizado por Saldanha Sanches e João Gama (2005, p. 89-103) para compreenderem que o segredo tributário deve ceder em face da administração tributária.

Esses dois autores reconhecem que a efetiva fiscalização fica comprometida sem o acesso direto aos dados bancários, meio que propiciará, inclusive, a conferência das declarações feitas pelos sujeitos passivos. Assim, deve haver um procedimento administrativo – e não judicial – em que se adotarão as cautelas necessárias que envolvem os atos administrativos que consubstanciam o exercício do poder de polícia.

Reconheceu-se, assim, a necessária conexão entre a declaração e o controle das informações bancárias:

[...] se existe para o sujeito passivo uma obrigação de declarar a totalidade dos seus rendimentos (princípio da sujeição ilimitada ou ‘world wide taxation’), a verificação da conta bancária serve apenas para verificar a veracidade dessa declaração, pois os dados contidos na conta bancária só poderão acrescentar alguma coisa aos elementos já comunicados à Administração quando se tiverem verificado violações do dever de declarar. (SANCHES; GAMA, 2005, p. 98)

Nesse contexto surge na discussão outro importante princípio que deve ser observado pela administração pública, qual seja, o da *eficiência*. Como explicam Sanches e Gama (2005, p. 93-94), a derrogação do sigilo pela própria Administração é realizada em nome dos próprios contribuintes que vão suportar as despesas do Estado, pois estes têm:

[...] o direito de exigir uma Administração eficiente e isso implica o legislador, sem restrição inaceitável dos direitos fundamentais de qualquer cidadão, [...] encontrar as formas mais eficientes e baratas de controlar a aplicação da lei, o que, numa sociedade moderna, implica o controle administrativo da informação financeira. (SANCHES; GAMA, 2005, p. 93-94)

Merece ser destacado entendimento de Klaus Tipke, autor que é citado diversas vezes na obra de Nabais. O autor alemão diz que não basta que as leis cuidem de uma repartição igual da carga tributária. Para que se assegure a isonomia, são necessários dispositivos procedimentais que possibilitem uma aplicação isonômica, “especialmente uma verificação isonômica dos fatos.” (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 25).

Deve-se ter uma visão de conjunto entre as matérias de fundo e de procedimento reguladas pelo Direito Tributário. Por isso, o Tribunal Constitucional Alemão decidiu, em 1991, que não é suficiente que o cidadão cumpra com a obrigação de declarar seus rendimentos. Também deve ser apurado pela fiscalização se as informações estão corretas. Em face disso, Tipke adverte:

O legislador, que promulga dispositivos fiscais materiais, deve, por conseguinte, sempre ter o cuidado de instituir dispositivos procedimentais que possibilitem a imposição do direito material. (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 25).

Portanto, o dever fundamental de pagar tributo irá legitimar uma restrição ao conteúdo do direito de privacidade, frente à realidade normativa e prática vivenciada atualmente, sendo certo que, como reconhece Nabais, o levantamento do sigilo bancário sem a participação do Poder Judiciário ultrapassa a questão fiscal, recaindo na esfera penal, especialmente no combate aos crimes financeiros.

E esse entendimento é acompanhado pelo Tribunal Constitucional Português, ao proferir o Acórdão 602/2005¹⁷⁵, que assim consignou:

Sendo o controlo administrativo das movimentações bancárias dos contribuintes, como método de avaliação da sua situação fiscal, uma realidade recente (ou, como diz Saldanha Sanches, ob. cit., que “*são esses dados contidos nas contas bancárias e nos seus movimentos (ou na aquisição de um bem sujeito a registo como um prédio ou um automóvel) que permitem o controlo da declaração tributária do sujeito passivo e que constituem a condição sine qua non de um controlo eficaz, na fase actual da evolução da relação jurídico-tributária*”), e postando-se como necessário – e, quantas vezes para tanto como imprescindível – o conhecimento das respectivas operações, não se poderá deixar de concluir que se torna justificada, para proteger o bem constitucionalmente protegido da distribuição equitativa da contribuição para os gastos públicos e do dever fundamental de pagar os impostos, a procura da consagração de uma articulação ponderada e harmoniosa da reserva (se não da intimidade da vida privada, ao menos da reserva de uma parte do acervo patrimonial) acarretada pelo sigilo bancário e dos interesses decorrentes dos citados dever e direito. (PORTUGAL, 2005).

¹⁷⁵ Disponível em: <<http://w3.tribunalconstitucional.pt/acordaos/Acordaos05/601-700/60205.htm>> Acesso em 10 de novembro de 2010. Vide também acórdão 672/2006 (Processo nº 298/06), Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060672.html>> Acesso em 03/11/2010; acórdão 442/2007 (Processo nº 815/2007), Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070442.html>> Acesso em 03/11/2010.

Essa decisão manteve acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, assim fundamentado:

Ora, na nossa opinião, o objectivos de luta contra a evasão fiscal e a prossecução do interesse público, o desenvolvimento dos princípios da igualdade, da imparcialidade, da eficácia dos actos, da iniciativa da Administração e da cooperação dos contribuintes implica necessariamente a eventual quebra do segredo bancário (nomeadamente para a averiguação dos crimes tributários), quando a descoberta da verdade material das situações tributárias dos contribuintes inspeccionados imponha a consulta de elementos bancários e essas consultas não são autorizadas pelos contribuintes.

Só assim é possível começar a controlar (e conseqüentemente evitar na medida do possível) a evasão fiscal, que, como é sabido, é realidade bem conhecida, que em muito prejudica o interesse da comunidade, e portanto, da generalidade dos cidadãos contribuintes em proveito de alguns.

Só assim se dará eficácia à almejada justiça e igualdade dos cidadãos perante a Administração Fiscal.

Trata-se, de resto, de uma questão processual, cuja solução garante o equilíbrio entre os poderes da Administração (que têm de ser eficazes) e as garantias dos contribuintes (que em casos como o sigilo bancário estão longe de ser absolutas, antes se têm de subordinar ao interesse geral), na medida em que faz intervir o tribunal comum na resolução do diferendo.

Cremos, por isso, que a lei de autorização legislativa contempla no âmbito do seu sentido e extensão a medida processual prevista no nº 5 do Art 63 da L.G.T., aprovada pelo D.L.398/98 de 17/12, não se verificando a alegada inconstitucionalidade orgânica. (apud PORTUGAL 2005).

Essa linha também foi seguida pelo Supremo Tribunal Administrativo, ao proferir, entre outros, os Acórdãos 0950/04¹⁷⁶ e 0292/07¹⁷⁷, em que restou expressamente assentada a preocupação com o dever fundamental de pagar impostos.

Dessa forma, a efetividade dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade passa pela ampliação do poder de fiscalizar com o intuito de identificar o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte.¹⁷⁸

Esse tema é particularmente sensível ao Direito Tributário Brasileiro, pois, com a edição da Lei Complementar 105, em 2001, semelhante instrumento normativo foi criado no Brasil, sendo certo que, até o momento, o STF ainda não se manifestou com clareza sobre sua constitucionalidade. Essa matéria será desenvolvida em outro capítulo.

¹⁷⁶ Julgado em 13/10/2004, Disponível em: <<http://vlex.com/vid/29194154>> Acesso em 03/11/2010.

¹⁷⁷ Julgado em 02/05/2007, Disponível em: <<http://vlex.com/vid/29199247>> Acesso em 03/11/2010.

¹⁷⁸ Conferir Sanches; Gama (2008, p. 100); Batista Júnior (2001, p. 230-240); Gomes (2006); Chinen (2006).

3.5.13 *Extrafiscalidade e sua importância no Estado Democrático de Direito*

Nabais afirma que o imposto, sob o ponto de vista teleológico, tem uma função instrumental (meio de realização das tarefas estatais) sendo passível sua utilização tanto para fins fiscais como extrafiscais.

Diferencia-se da taxa, pois esta possui caráter bilateral, ou seja, refere-se a uma contraprestação ao particular em razão de uma atividade específica do Estado ou de outros entes públicos direcionadas ao particular. (NABAIS, 2005, p. 441).

Disso não destoam a realidade brasileira, apoiada no art. 145, II, da CF e no art. 77 do CTN. Contudo, é importante ressaltar que, em Portugal, as taxas não alcançam apenas a prestação de um serviço público ou atos característicos de poder de polícia, mas também a utilização pelo particular de bens públicos. (NABAIS, 2005, p. 441).

Uma concepção liberal do imposto apenas admitia uma função fiscal (NABAIS, 2004, p. 227-228), sendo destinada apenas para as funções de defesa, justiça e serviços públicos deficitários. Pugnava-se, nesta época, pela neutralidade da tributação frente ao mercado (produção e consumo). Assim, o imposto era *mínimo, geral, proporcional e exclusivamente fiscal*. (NABAIS, 2004, p. 228) ¹⁷⁹

Contudo, a evolução mostrou que o imposto também tem uma função político-social dirigida à melhor repartição da renda e do patrimônio. Com o crescente intervencionismo estatal no domínio econômico, o entendimento sobre a finalidade do imposto apresenta reformulação, passando o imposto a ser um instrumento de intervenção. Não só houve o aumento da carga tributária (em razão do incremento de tarefas estatais), como o imposto foi utilizado também para a realização de tarefas estatais, seja na órbita econômica, seja de conformação social.

Mas apenas na década de 70 do século passado, e frente à influência do Direito Tributário Alemão, é que se consolidou na jurisprudência e na maioria da doutrina “a ideia de que um tributo para ser qualificado de imposto basta que tenha por objectivo também a obtenção de receitas: a intenção do legislador em obter receitas é uma característica necessária do conceito (constitucional) de imposto, embora este objetivo possa ser secundário ou acessório”. (NABAIS, 2004, p. 235).

¹⁷⁹ Como o autor assinala, havia um equívoco nesta teoria, pois os impostos aduaneiros sempre tiveram cunho extrafiscal. (NABAIS, 2004, p. 228).

A função extrafiscal do tributo reforça seu papel de ser instrumento de realização de direitos fundamentais. Segundo o autor, com apoio em Fichera:

[...] os objectivos extrafiscais dos impostos não são apenas admissíveis, mas antes exigíveis, de modo a que a actividade fiscal concorra directamente para a prossecução dos fins constitucionais, nos quais se inclui a própria modificação da base económica e social exigida pela constituição em ordem à realização da já referida igualdade de facto. Em suma, o uso do instrumento tributário no sentido extrafiscal, não é apenas constitucionalmente legítimo, antes se tornou num dever constitucional, pelo que o legislador, no exercício do seu poder impositivo, não só pode como deve prosseguir as finalidades de carácter económico, social e político, utilizando para esse efeito os impostos e as normas fiscais. (NABAIS, 2004, p. 240-241)

Nabais (2004, p. 244) salienta também que a Constituição Portuguesa ressalta que a função do imposto não é apenas satisfazer as necessidades do Estado e demais entes públicos, mas também a repartição mais justa da renda, impondo ao legislador a obrigação de utilizar os impostos com fins orientadores ou reguladores.

Recomenda o autor também que se deve olhar para os efeitos que os impostos produzem nas relações econômico-sociais em que os mesmos se inserem, merecendo destaque, nesse ponto, os benefícios fiscais que são sempre orientados por fins extrafiscais:

Por outro lado, também é de aceitar a ideia de W. KNIES, ao salientar que, para além de se atender aos objectivos ou finalidades (subjectiva ou objectivamente) tidos em conta pelo legislador aquando da instituição do imposto, há que olhar para os efeitos que os impostos produzem no quadro das relações económico-sociais em que os mesmos se inserem, sendo sobretudo ao nível dos efeitos que melhor se compreendem os benefícios fiscais que, por natureza, são orientados por objectivos extrafiscais. O que é visível, nomeadamente, no respeitante aos chamados estímulos ou incentivos extrafiscais, cuja emergência e importância, sendo uma consequência directa da abertura da figura do imposto à extrafiscalidade, constituem uma das notas típicas do estado fiscal social, expressa na utilização do instituto do imposto na directa realização das prestações do estado social e na aproximação que tais 'subvenções indirectas' ou 'despesas passivas' vêm provocando entre o direito das receitas (*rectius*, o direito fiscal) e o direito das despesas (*maxime*, o direito das subvenções), tradicionalmente separados mormente ao nível das exigências jurídico-constitucionais. (NABAIS, 2004, p. 244).

Por isso, Nabais entende que essas normas não estão inseridas integralmente no domínio fiscal, mas fazem parte do direito econômico fiscal.

Estímulos fiscais constituem hoje uma das características mais típicas do Estado fiscal social, que se expressa na utilização do instituto do imposto na realização directa das prestações (tarefas) sociais imputadas ao Estado.

Eles configurariam normas de orientação de comportamentos (terminologia de Vogel, adotada por Nabais, 2004, p. 249), enquanto as outras seriam normas de repartição de

encargos. De qualquer forma, até em face da equilibrada relação entre o papel interventor do Estado no domínio econômico e a defesa/garantia da liberdade e propriedade, o conceito de imposto não pode deixar de ter como característica normal ou usual o fim típico de obter receitas.

Deixa claro o autor (NABAIS, 2004, p. 246) que “a suplantação do estado fiscal liberal e da ideia de neutralidade fiscal, em que este pretendia assentar, não pode conduzir a uma aceitação total e sem limites do intervencionismo fiscal”. O imposto será sempre um instrumento financeiro, “um instrumento que assim se presume orientado por um objectivo principalmente fiscal.” (NABAIS, 2004, p. 247). O que irá prevalecer será a *orientação prioritária* do imposto: busca obter receitas ou visa persecução de interesses jusfundamentais.

As normas de objetivo fiscal – normas oneradoras – serão avaliadas constitucionalmente segundo o princípio da capacidade contributiva, ao passo que os impostos extrafiscais não serão regidos por este princípio, mas serão testados constitucionalmente com base nos direitos, liberdades e garantias fundamentais, por meio de um juízo de proporcionalidade frente aos outros princípios constitucionais, no qual se comprovará que o imposto é adequado e necessário para atingir o fim ou objetivo pretendido, bem como se a sua aplicação é proporcional (vedação do excesso) na afetação de outros direitos, liberdades e garantias fundamentais. (NABAIS, 2004, p. 250). Por isso, Casalta Nabais conclui nos seguintes termos:

Por isso, somos da opinião que há que separar dicotomicamente as normas fiscais das normas extrafiscais, ordenando aquelas, como direito fiscal (clássico) que são, aos princípios jurídico-constitucionais da ‘constituição fiscal’, e estas, como direito económico (fiscal) que são, aos princípios jurídico-constitucionais da ‘constituição económica’. Daí que aquelas não-de obedecer primordialmente aos princípios da legalidade e da igualdade fiscais, e estas aos princípios da legalidade económica e da igualdade e da proporcionalidade *lato sensu* na intervenção económico-social. (NABAIS, 2004, p. 648).

De qualquer forma, como o instrumento utilizado na intervenção económica é um instrumento fiscal, vinculado à legislação tributária e cujo pressuposto de fato é passível de oneração, a estipulação de uma política de extrafiscalidade não está tão dissociada dos princípios que disciplinam a criação dos impostos. Deve-se compreender que a estipulação de benefícios fiscais gera reflexos nos direitos e liberdades de terceiros, podendo, assim, ser objeto de controle pela via da proporcionalidade e da igualdade. (NABAIS, 2004, p. 655).

Diante disso, Nabais reconhece que o atual problema constitucional dos benefícios fiscais não será sua legitimidade, mas os *limites* para sua criação.

As medidas econômicas de natureza “agressiva” ou “desfavorável”, para o autor, serão medidas excepcionais, predominando, assim, as medidas de incentivo ou de favorecimento. Enquanto as primeiras serão testadas principalmente pela proporcionalidade (especialmente vinculada à proibição de excesso), as segundas serão verificadas sobre o parâmetro da isonomia, atrelada, aqui, à proibição do arbítrio.

Ou seja, as medidas que conferem incentivos fiscais (“menos tributo ou nenhum tributo”) serão ilegítimas se não houver qualquer fundamento racional, ao passo que aquelas que buscam desestimular determinado comportamento (“mais tributos”) serão inválidas se forem excessivas ou desproporcionais frente aos objetivos que visam prosseguir. Afastar o princípio da capacidade contributiva – que é a diretriz que ampara toda a regra de oneração – exige justificativa racional e amparada no ordenamento jurídico, sob pena de se transformar em um privilégio e desestruturar o equilíbrio na justa distribuição dos encargos tributários.¹⁸⁰

Nabais (2004, p. 667) reconhece que o controle dos benefícios fiscais pode levar em conta as desvantagens que estes causem a terceiros, especialmente concorrentes e para a generalidade dos contribuintes.

De qualquer forma, o controle desses benefícios pelo Poder Judiciário não será amplo, pois possui o Poder Legislativo uma considerável margem de liberdade para sua criação, sendo certo que este incentivo deve ser objeto de controle futuro pela própria Administração Pública para saber se os efeitos ou resultados desejados com tal medida interventora foram alcançados, ao menos parcialmente. Como assinala Casalta Nabais:

[...] não se trata de apurar se determinado benefício fiscal constitui o melhor meio – ou o meio óptimo – para prosseguir certo objectivo de política económico-social, mas unicamente se ele não se apresenta como inadequado, desnecessário ou excessivo, atento os outros meios disponíveis, o fim visado e os direitos, liberdades e garantias fundamentais que afecta. (NABAIS, 2004, p. 668).

Diante disso, a extrafiscalidade possui ligação com a cidadania fiscal, que se consubstancia no dever fundamental de pagar impostos. Afinal, nenhum membro da comunidade poderá, salvo por justificativa racional, ser afastado da obrigação de contribuir para o suporte financeiro do Estado.

¹⁸⁰ Tipke e Lang (2008, p. 229-230) consignam o seguinte: “Favorecimentos fiscais (s. §§19) poupam a capacidade tributária, enquanto *tributos de finalidade social* como por exemplo, impostos ambientais e *normas de fim social* exacerbantes de impostos oneram acima do nível da existente capacidade contributiva tributária como por exemplo, normas exacerbantes de tributos ecológicos (s. § 8 Rz. 113) e restrições da compensação e dedução de perdas (s. § 9 Rz. 95 ff.). [...] Quebras de princípio dessa espécie necessitam de *justificação*. O princípio justificativo cria para a norma de finalidade social o critério do ajustamento [...], segundo o qual deve-se examinar se a preferência tributária ou prejuízo pode ser justificado.”

Assim, diante dos reflexos econômicos e jurídicos decorrentes do fenômeno tributário, todos os membros da comunidade possuem o direito de exigir do Estado que todos os membros da comunidade figurem como sujeitos passivos do dever fundamental e que eles sejam obrigados ao cumprimento da obrigação.

Em razão disso, Nabais (2005, p. 60) entende que os contribuintes possuem legitimidade ativa para impugnarem (até judicialmente), inclusive via ação popular, medidas fiscais extrafiscais que envolvem a não tributação ou a tributação minorada. Assim ele assevera:

Acção popular essa que, para além de todo o sentido que a cidadania fiscal lhe confere, parece impor-se também por razões de ordem prática, ou seja, num quadro de luta eficaz contra o actual fenómeno, verdadeiramente avassalador, da fraude e evasão fiscais. Um fenómeno que, devemos acrescentar, coloca mesmo a questão de se à referida acção popular não seria de associar uma certa recompensa a favor do autor popular, uma recompensa a concretizar na atribuição a este de uma percentagem da receita fiscal recuperada na correspondente impugnação. (NABAIS, 2005, p. 60).

De qualquer forma, nota-se que Casalta Nabais deixa claro que o dever fundamental gera efeitos na análise de medidas extrafiscais. Mesmo que as medidas interventivas tenham base no Direito Econômico Fiscal, a deliberação não é feita com os olhos fechados ao sistema fiscal. A importância da justa repartição dos encargos financeiros é motivo suficiente para que as medidas extrafiscais também sejam passíveis de controle (inclusive judicial), justamente para evitar privilégios ou arbitrariedades.

Como bem assinala Tipke (2002, p. 15), o Direito Tributário não admite qualquer conteúdo, pois é um ramo do Direito orientado por valores. E esse Direito Tributário afeta não só a relação do cidadão com o Estado, como também a relação dos cidadãos uns com os outros.

3.6. Conclusão

Para finalizar, e buscando responder as perguntas postas no início deste capítulo, conclui-se pelo exame analítico dos principais pontos da obra de José Casalta Nabais que a tese de que existe um dever fundamental de pagar impostos gera efeitos sobre algumas compreensões do Direito Tributário.

Inicialmente, o tributo não pode mais ser visto como mero encargo ou sacrifício. Há um dever fundamental de pagar impostos, inerente à cidadania fiscal e à solidariedade, e pautado na capacidade contributiva das pessoas. Esse dever será o preço pago pelos membros da comunidade para se viver em liberdade.

Constata-se, portanto, que o Estado Democrático de Direito possui uma face fiscal muito relevante, pois este Estado, principal garantidor dos direitos fundamentais, é suportado quase exclusivamente pela receita de impostos (que, em Portugal, é figura que alcança as contribuições).

O Estado Fiscal pressupõe, assim, a existência da livre iniciativa e livre concorrência, assegurando a economia de mercado (capitalista). O Estado Fiscal é, dessa forma, um Estado subsidiário, que irá intervir na economia para regular as atividades e não para exercê-las de forma direta, tal qual o particular, salvo extrema necessidade.

Ficou demonstrado também que todos os direitos possuem custos, o que comprova a importância da tributação na concretização desses direitos. Estes não surgem da natureza, mas demandam uma estrutura estatal suficiente para garanti-los.

A importância da tributação é tema que, hoje, não pode ser desprezado. Apesar das tentativas de se vingar um modelo neoliberal, não é possível o retorno de um Estado neutro e preocupado apenas com a liberdade e a propriedade individual. O Estado deve buscar a inclusão de uma gama enorme de pessoas e lhes assegurar um mínimo de dignidade. Dessa forma, o princípio do Estado Social irá servir para conformar o conteúdo do dever fundamental de pagar impostos e garantir que os tributos sejam vistos como instrumentos de transformação da sociedade. Igualdade e capacidade contributiva devem ser princípios conjugados com a liberdade e segurança jurídica, não possuindo os dois últimos qualquer primazia no Sistema Tributário.

Assim, o dever fundamental de pagar impostos, como limite imanente, irá conformar o conteúdo dos direitos individuais (liberdade e propriedade), podendo, inclusive, e observado todo o ordenamento, legitimar medidas legislativas de restrição aos citados direitos, tal como ocorreu na criação da norma antielusão (planejamento tributário abusivo ou realizado em fraude à lei), bem como na permissão de as Autoridades Tributárias terem acesso direto (sem interferência do Poder Judiciário) dos dados resguardados pelo sigilo bancário.

Em conclusão, o dever fundamental de pagar impostos legitima o alargamento de alguns poderes da Administração Tributária. Contudo, o dever fundamental em debate é uma “via de mão-dupla”, na medida em que exigirá do Estado mais atenção e interação com a sociedade civil na busca incessante pela eficácia dos direitos fundamentais.

Dessa forma, viu-se que Nabais defende a não tributação do mínimo existencial, cujo valor deve ter como parâmetro as prestações sociais arcadas pelo Estado; ressalta a importância da praticidade e da estipulação de presunções relativas, mas nunca absolutas; reconhece a necessidade de simplificação, inclusive para permitir a melhor e mais isonômica aplicação da lei tributária; ressalta a importância em se manter o equilíbrio das contas públicas; e, o que é muito importante, defende a existência de limites ao Poder de Tributar, bem como da carga tributária de cada imposto e a conjunta.

Por fim, o autor deixa claro que a adoção de medidas extrafiscais é importante para a concretização dos direitos fundamentais, mas que, por envolverem instrumentos fiscais, em razão da necessidade de se manter a justa e igualitária repartição dos encargos financeiros conforme a capacidade contributiva de cada um, será permitido o controle desses benefícios, inclusive por concorrentes prejudicados com tais benefícios.

Não há dúvida que sua obra inovou. Contudo, é interessante observar que algumas conclusões suas são também acolhidas por autores que veem com desconfiança a figura do dever fundamental de pagar impostos. Veremos no capítulo seguinte se sua tese teria ou não aplicação no Direito Brasileiro, bem como as reações da doutrina brasileira à ideia de um dever fundamental de pagar impostos.

4. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS NO BRASIL

4.1. Introdução

Buscaremos neste capítulo analisar como a doutrina brasileira vem se posicionando sobre a existência no direito brasileiro de um dever fundamental de pagar tributos, se as teses de Nabais possuem aplicação no nosso Direito Tributário e quais seriam as consequências práticas da existência de um dever fundamental de pagar tributos.

Retoma-se aqui, novamente, a ideia de ser necessário desmitificar a ideia de dever fundamental de pagar tributos e afastar a possível tese de que esse dever legitimaria qualquer intervenção ou restrição estatal.

Para tanto, iniciaremos com um pequeno estudo de direito constitucional comparado, no qual serão demonstradas as semelhanças entre o ordenamento constitucional espanhol e português que influenciaram a Constituição Brasileira. Após, iremos examinar as correntes doutrinárias brasileiras que se pronunciaram sobre o dever fundamental de pagar tributos sobre o tema, bem como tratar de algumas possíveis consequências práticas da existência entre nós de um dever fundamental de pagar tributos.

4.2. Influências da Constituição Portuguesa e Espanhola sobre o texto constitucional brasileiro promulgado em 1988

Conforme ensina José Afonso da Silva (2009, p. 27), quando confrontamos ordenamentos constitucionais diversos ou institutos ou instituições de ordenamentos constitucionais diversos, estaremos no campo do direito constitucional comparado. A comparação, segundo José Afonso da Silva, tem por finalidade a:

[...] captação de princípios gerais ou a noção dos vários direitos comparados e de certos princípios que informam o direito constitucional de todos os países de forma geral, que se forma com os princípios gerais que não se encontram no direito constitucional em particular, embora alguns desses princípios possam ser extraídos do direito constitucional positivo. (SILVA, José, 2009, p. 28).

Não há dúvida que nos ordenamentos constitucionais há diversas peculiaridades, sendo certo que, muitas vezes, normas de mesmo enunciado e pertencentes a ordenamentos constitucionais diferentes podem ter sentido diverso.

Mas também pode haver semelhanças, sendo certo que estas semelhanças estão adstritas ao que é possível de ser comparado (princípio da comparabilidade).

No caso, nosso objetivo é verificar se o ordenamento brasileiro adota o dever fundamental de pagar tributo, partindo, inicialmente, de dois ordenamentos constitucionais que o preveem, mesmo que não seja expressamente. Vale lembrar a lição de Nabais:

Por outro lado, os deveres fundamentais não carecem de uma consagração constitucional expressa, bastando-se com uma consagração implícita como acontece actualmente entre nós com o dever de pagar impostos, dever este que ninguém duvida que tem consagração na nossa Constituição, pois que ele resulta claramente, quer da ampla e desenvolvida 'constituição fiscal' que contém (art. 106º e 107º), quer da própria natureza do estado fiscal que incorpora e que o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais pressupõe. (NABAIS, 2004, p. 63).

Os dois ordenamentos jurídicos foram escolhidos não só pela influência que tiveram na Constituinte brasileira, como pelo fato de as obras de maior repercussão no Brasil sobre o tema terem origem nestes dois países. Sobre tal influência ¹⁸¹, assim aponta José Afonso da Silva, constitucionalista que participou ativamente da Assembléia Constituinte:

A Constituição espanhola e a Constituição portuguesa, como também a italiana e a alemã, serviram de modelo no que tange à distribuição da matéria constitucional, dando primazia aos direitos fundamentais, com que se inicia o texto constitucional, ao contrário do costume brasileiro de começar as Constituições pela organização estatal. Essa é uma influência da mais alta importância, porque essa primazia deu destaque aos direitos fundamentais da pessoa humana, que passaram a ter consideração popular e a ser objeto de amplas discussões doutrinárias e acadêmicas, quando no sistema anterior praticamente só se ensinava a organização do Estado e dos Poderes. (SILVA, José, 2009, p. 47).

A Constituição portuguesa de 1976, a Constituição espanhola de 1978 e a Constituição brasileira de 1988 são três documentos constitucionais da mais alta significação no Constitucionalismo contemporâneo, porque agasalham uma nova idéia de Direito e firmam o princípio de que as Constituições têm o sentido de proteção dos direitos fundamentais do homem, tomada essa expressão na sua acepção mais ampla, mediante a construção de um novo tipo de Estado: o Estado Democrático de Direito. É um avanço que não só dá continuidade aos princípios incorporados no Constitucionalismo de pós-guerra pelas Constituições italiana e alemã, como ainda traz novos valores constitucionais, especialmente por situar no centro do ordenamento jurídico o primado da dignidade da pessoa humana como fundamento do Estado Democrático de Direito, que a Lei Fundamental da República Federal da Alemanha erigiu em direito fundamental inviolável e digno de proteção

¹⁸¹ Sobre a influência das Constituições Portuguesa e Espanhola nos debates e na formação do texto constitucional de 1988, bem como da reação por parte da doutrina nacional a uma concepção libertária feita da Constituição, vide Cittadino (2004, p. 11-49).

pelos Poderes estatais, sem, no entanto, elevá-lo à condição de fundamento do Estado, como fizeram aquelas três Constituições. (SILVA, José, 2009, p. 59).

Se no relativo à organização do poder e da estrutura do Estado não há influência possível da Constituição espanhola na Constituição Federal do Brasil, há possibilidade de se encontrar nesta momentos nítidos de inspiração, não propriamente de uma transcrição normativa pura e simples, mas de adaptação, às vezes até com maior desenvoltura e melhor formulação. [...]

O *Preâmbulo* da Constituição Federal de 1988 declara: “Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos (...)”. Aqui, com certeza, o constituinte brasileiro inspirou-se no art. 1º da Constituição espanhola, onde se diz que a Espanha se constitui em um Estado Social e Democrático de Direito, que propugna como valores superiores de seu ordenamento jurídico a liberdade, a justiça, a igualdade e o pluralismo político. Foi mais, longe, mais abrangente, mas a fonte do que é essencial no texto está no art. 1º. (SILVA, José, 2009, p. 70).

A Espanha constitui-se em um *Estado Social e Democrático de Direito* (Constituição espanhola, art. 1º), e a República Federativa do Brasil constitui-se em *Estado Democrático de Direito* (CF, art. 1º). Esta não incluiu em sua formulação o “Social”, mas até o enunciado denuncia a influência espanhola. Aqui, sim, a influência foi marcante, talvez não tanto da Constituição espanhola, como da doutrina espanhola sobre esse tipo de Estado, especialmente a doutrina de Elias Díaz, que é anterior à promulgação da Constituição da Espanha. Dou meu testemunho de que aqui a influência é real, porque o dispositivo do art. 1º da CF de 1988 proveio de uma proposta minha, que, na sua formulação inicial, se baseou não no art. 1º da Constituição espanhola, mas na doutrina daquele publicista. (SILVA, José, 2009, p. 72).

As passagens citadas comprovam a necessidade de comparar os textos constitucionais dos dois países para vermos suas semelhanças com o texto da Constituição Brasileira. Dentro do escopo do presente trabalho, iremos transcrever alguns artigos da Constituição portuguesa, dispositivos estes que traduzem a essência do Estado Democrático Português, especialmente: os objetivos do Estado Português (entre os quais se inclui a *proteção aos direitos fundamentais*, suas tarefas), a garantia do *direito da propriedade particular* e da *livre iniciativa* e o *papel da tributação*, especialmente pela via dos impostos, que busca servir como elemento de transformação social. Assim, consta no texto constitucional português, na redação atual dada após a revisão feita em 2005:

Artigo 2.º
Estado de direito democrático

A República Portuguesa é um *Estado de direito democrático*, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, *no respeito e na garantia de efetivação dos direitos e liberdades fundamentais* e na separação e interdependência de poderes, *visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa.*

Artigo 9.º
Tarefas fundamentais do Estado

São *tarefas fundamentais* do Estado:

- a) *Garantir a independência nacional e criar as condições políticas, económicas, sociais e culturais que a promovam;*
- b) *Garantir os direitos e liberdades fundamentais e o respeito pelos princípios do Estado de direito democrático;*
- c) *Defender a democracia política, assegurar e incentivar a participação democrática dos cidadãos na resolução dos problemas nacionais;*
- d) *Promover o bem-estar e a qualidade de vida do povo e a igualdade real entre os portugueses, bem como a efectivação dos direitos económicos, sociais, culturais e ambientais, mediante a transformação e modernização das estruturas económicas e sociais;*
- e) *Proteger e valorizar o património cultural do povo português, defender a natureza e o ambiente, preservar os recursos naturais e assegurar um correcto ordenamento do território;*
- f) *Assegurar o ensino e a valorização permanente, defender o uso e promover a difusão internacional da língua portuguesa;*
- g) *Promover o desenvolvimento harmonioso de todo o território nacional, tendo em conta, designadamente, o carácter ultraperiférico dos arquipélagos dos Açores e da Madeira;*
- h) Promover a igualdade entre homens e mulheres.

Artigo 12.º
Princípio da universalidade

1. Todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na Constituição.
2. As pessoas colectivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza.

Artigo 80.º
Princípios fundamentais

A *organização económico-social* assenta nos seguintes princípios:

- a) *Subordinação do poder económico ao poder político democrático;*
- b) *Coexistência do sector público, do sector privado e do sector cooperativo e social de propriedade dos meios de produção;*
- c) *Liberdade de iniciativa e de organização empresarial no âmbito de uma economia mista;*
- d) *Propriedade pública dos recursos naturais e de meios de produção, de acordo com o interesse colectivo;*
- e) *Planeamento democrático do desenvolvimento económico e social;*
- f) *Protecção do sector cooperativo e social de propriedade dos meios de produção;*
- g) *Participação das organizações representativas dos trabalhadores e das organizações representativas das actividades económicas na definição das principais medidas económicas e sociais.*

Artigo 81.º
Incumbências prioritárias do Estado

Incumbe prioritariamente ao Estado no âmbito económico e social:

- a) *Promover o aumento do bem-estar social e económico e da qualidade de vida das pessoas, em especial das mais desfavorecidas, no quadro de uma estratégia de desenvolvimento sustentável;*
- b) *Promover a justiça social, assegurar a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correcções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal;*

- c) Assegurar a plena utilização das forças produtivas, designadamente zelando pela eficiência do sector público;
- d) *Promover a coesão económica e social de todo o território nacional, orientando o desenvolvimento no sentido de um crescimento equilibrado de todos os sectores e regiões e eliminando progressivamente as diferenças económicas e sociais entre a cidade e o campo e entre o litoral e o interior;*
- e) Promover a correcção das desigualdades derivadas da insularidade das regiões autónomas e incentivar a sua progressiva integração em espaços económicos mais vastos, no âmbito nacional ou internacional;
- f) *Assegurar o funcionamento eficiente dos mercados, de modo a garantir a equilibrada concorrência entre as empresas,* a contrariar as formas de organização monopolistas e a reprimir os abusos de posição dominante e outras práticas lesivas do interesse geral;
- g) Desenvolver as relações económicas com todos os povos, salvaguardando sempre a independência nacional e os interesses dos portugueses e da economia do país;
- h) Eliminar os latifúndios e reordenar o minifúndio;
- i) Garantir a defesa dos interesses e os direitos dos consumidores;
- j) *Criar os instrumentos jurídicos e técnicos necessários ao planeamento democrático do desenvolvimento económico e social;*
- l) Assegurar uma política científica e tecnológica favorável ao desenvolvimento do país;
- m) Adoptar uma política nacional de energia, com preservação dos recursos naturais e do equilíbrio ecológico, promovendo, neste domínio, a cooperação internacional;
- n) Adoptar uma política nacional da água, com aproveitamento, planeamento e gestão racional dos recursos hídricos.

Artigo 82.º

Sectores de propriedade dos meios de produção

1. *É garantida a coexistência de três sectores de propriedade dos meios de produção.*
2. O sector público é constituído pelos meios de produção cujas propriedade e gestão pertencem ao Estado ou a outras entidades públicas.
3. *O sector privado é constituído pelos meios de produção cuja propriedade ou gestão pertence a pessoas singulares ou colectivas privadas, sem prejuízo do disposto no número seguinte.*
4. O sector cooperativo e social compreende especificamente:
 - a) Os meios de produção possuídos e geridos por cooperativas, em obediência aos princípios cooperativos, sem prejuízo das especificidades estabelecidas na lei para as cooperativas com participação pública, justificadas pela sua especial natureza;
 - b) Os meios de produção comunitários, possuídos e geridos por comunidades locais;
 - c) Os meios de produção objecto de exploração colectiva por trabalhadores;
 - d) Os meios de produção possuídos e geridos por pessoas colectivas, sem carácter lucrativo, que tenham como principal objectivo a solidariedade social, designadamente entidades de natureza mutualista.

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.

Artigo 104.º

Impostos

1. *O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar.*
2. *A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.*
3. *A tributação do património deve contribuir para a igualdade entre os cidadãos.*
4. *A tributação do consumo visa adaptar a estrutura do consumo à evolução das necessidades do desenvolvimento económico e da justiça social, devendo onerar os consumos de luxo.* (PORTUGAL, 1976, destaque nosso).

Cumpre dizer que a Constituição de Portugal sofreu duas alterações importantes em 1982 e 1989, no qual foi reformulado o artigo 2º, incluindo o termo “direito” ao denominado “Estado Democrático” e subtraindo o objeto de transformar o Estado Português em um Estado socialista.¹⁸² Da mesma forma, a organização econômica foi alterada, assegurando-se a propriedade privada e se admitindo uma economia de mercado, com uma menor intervenção do Estado na propriedade.¹⁸³ Por sua vez, o sistema fiscal, na redação original de 1976, era tratado de forma similar ao atual texto constitucional.¹⁸⁴

De outro lado, a Constituição Espanhola de 1978 dispõe da seguinte forma:

Artigo 1º

1. *A Espanha se constitui em um Estado Social e Democrático de Direito, que propugna como valores superiores de seu ordenamento jurídico a liberdade, a justiça, a igualdade e o pluralismo político.*¹⁸⁵

Artigo 9º

¹⁸² A redação *original* do art. 2º da Constituição da República Portuguesa de 1976 era a seguinte: “A República Portuguesa é um *Estado democrático*, baseado na soberania popular, no respeito e na garantia dos direitos e liberdades fundamentais e no pluralismo de expressão e organização política democrática, *que tem por objetivo assegurar a transição para o socialismo* mediante a criação de condições para o exercício democrático do poder *pelos classes trabalhadoras.*” Sobre as revisões constitucionais do texto português, conferir Canotilho (2003, p. 207-210; e p. 335-337).

¹⁸³ A redação *original* do art. 80º (Fundamento da organização econômico-social) da Constituição da República Portuguesa de 1976 era a seguinte: “A organização econômico-social da República Portuguesa assenta no desenvolvimento das relações de produção socialistas, mediante a apropriação colectiva dos principais meios de produção e solos, bem como dos recursos naturais, e o exercício do poder democrático das classes trabalhadoras.” Os artigos 81º e 82º também sofreram alterações, sendo que, como são extensos, deixaremos de transcrevê-los nesta nota. As revisões foram feitas em 1982 e 1989 (respectivamente, a 1ª e a 2ª revisões da Constituição Portuguesa). Conforme assevera Canotilho (2003, p. 208-209), o “revisão de 1989” é de matriz econômica, em que o texto originário “sofreu mutação profunda: *a constituição econômica* do texto originário marcada por inequívocas dimensões socializantes é substituída por uma outra constituição econômica aberta ao ‘mercado comum’.”

¹⁸⁴ O sistema fiscal era tratado nos artigos 106º e 107º, sendo que o primeiro tinha uma redação similar ao atual art. 103º: “Artigo 106.º: (Sistema fiscal) 1. O sistema fiscal será estruturado por lei, *com vista a repartição igualitária da riqueza e dos rendimentos e à satisfação das necessidades financeiras do Estado.*” (PORTUGAL, 1976). O art. 107º (atual 104º) teve apenas alguns ajustes, como a substituição do imposto sobre sucessão e doações (constante na redação originária), passando para *imposto sobre o património*.

¹⁸⁵ Artículo 1.

1. España se constituye en un Estado social y democrático de Derecho, que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político.

1. Os cidadãos e os poderes públicos estão sujeitos à Constituição e ao resto do ordenamento jurídico.
2. *Corresponde aos poderes públicos promover as condições para que a liberdade e a igualdade do indivíduo e dos grupos que integra sejam reais e efetivas; remover os obstáculos que impeçam ou dificultem sua plenitude e facilitar a participação de todos os cidadãos na vida política, econômica, cultural e social.*
3. A Constituição garante o princípio da legalidade, a hierarquia normativa, a publicidade das normas, a irretroatividade das disposições sancionadoras não favoráveis ou restritivas a direitos individuais, a segurança jurídica, a responsabilidade e a vedação a arbitrariedades cometidas pelo poder público.¹⁸⁶

Artigo 31.

1. *Todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo inspirado nos princípios da igualdade e progressividade que, em nenhum caso, terá alcance confiscatório.*
2. O gasto público realizará a alocação equitativa dos recursos públicos, e sua programação e execução responderão aos critérios de eficiência e economia.
3. Somente poderão ser estabelecidas prestações pessoais ou patrimoniais de caráter público com amparo na lei.¹⁸⁷

Artigo 33

1. *É reconhecido o direito à propriedade particular e à herança.*
2. A função social destes direitos delimitará seu conteúdo, de acordo com as leis.
3. Ninguém poderá ser privado de seus bens e direitos senão por causa justificada de utilidade pública ou interesse social, mediante a correspondente indenização e de conformidade com o disposto nas leis.¹⁸⁸

Artigo 38

É reconhecida a liberdade de empresa no modelo de uma economia de mercado. Os poderes públicos garantirão e protegerão seu exercício e a defesa da produtividade,

¹⁸⁶ Artículo 9.

1. Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del ordenamiento jurídico.
2. Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.
3. La Constitución garantiza el principio de legalidad, la jerarquía normativa, la publicidad de las normas, la irretroactividad de las disposiciones sancionadoras no favorables o restrictivas de derechos individuales, la seguridad jurídica, la responsabilidad y la interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos.

¹⁸⁷ 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.
3. Sólo podrán establecerse prestaciones personales o patrimoniales de carácter público con arreglo a la ley.

¹⁸⁸ Artículo 33.

1. Se reconoce el derecho a la propiedad privada y a la herencia.
2. La función social de estos derechos delimitará su contenido, de acuerdo con las leyes.
3. Nadie podrá ser privado de sus bienes y derechos sino por causa justificada de utilidad pública o interés social, mediante la correspondiente indemnización y de conformidad con lo dispuesto por las leyes.

de acordo com as exigências da economia em geral e, sendo o caso, conforme a planificação.¹⁸⁹

Artigo 40

1. Os poderes públicos promoverão as condições favoráveis para o progresso social e econômico e para uma distribuição da renda regional e pessoal mais equitativa, no modelo de uma política de estabilidade econômica. De maneira especial, realizarão uma política voltada para o pleno emprego.¹⁹⁰

Artigo 128

1. Toda a riqueza do país em suas distintas formas e seja qual for sua titularidade está subordinada ao interesse público.

2. É reconhecida a iniciativa pública na atividade econômica. Mediante lei se poderá reservar al setor público recursos ou serviços essenciais, especialmente em caso de monopólio e, ainda assim, conciliar a intervenção em empresas quando assim exigir o interesse público.¹⁹¹

Artigo 129

A lei estabelecerá as formas de participação dos interessados na Seguridade Social e na atividade de órgãos públicos cuja função afete diretamente a qualidade de vida e o bem-estar geral.

Os poderes públicos promoverão eficazmente as diversas formas de participação na empresa e fomentarão, mediante legislação adequada, as sociedades cooperativas. Também estabelecerão os meios que facilitem o acesso dos trabalhadores à propriedade dos meios de produção.¹⁹²

Artigo 131.

1. O Estado, mediante lei, poderá planificar a atividade econômica geral para atender as necessidades coletivas, equilibrar e harmonizar o desenvolvimento regional e setorial e estimular o crescimento da renda e da riqueza e sua mais justa distribuição.¹⁹³ (ESPANHA, 1978, tradução nossa, destaque nosso)

¹⁸⁹ Artículo 38.

Se reconoce la libertad de empresa en el marco de la economía de mercado. Los poderes públicos garantizan y protegen su ejercicio y la defensa de la productividad, de acuerdo con las exigencias de la economía general y, en su caso, de la planificación.

¹⁹⁰ Artículo 40.

1. Los poderes públicos promoverán las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo.

¹⁹¹ Artículo 128.

1. Toda la riqueza del país en sus distintas formas y sea cual fuere su titularidad está subordinada al interés general.

2. Se reconoce la iniciativa pública en la actividad económica. Mediante ley se podrá reservar al sector público recursos o servicios esenciales, especialmente en caso de monopolio, y asimismo acordar la intervención de empresas cuando así lo exigiere el interés general.

¹⁹² Artículo 129.

1. La ley establecerá las formas de participación de los interesados en la Seguridad Social y en la actividad de los organismos públicos cuya función afecte directamente a la calidad de la vida o al bienestar general.

2. Los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción.

¹⁹³ Artículo 131.

Notam-se várias semelhanças nos dois ordenamentos jurídicos: ambos são Estados Democráticos de Direito; ambos atribuem ao Estado uma enorme quantidade e diversidade de tarefas, muitas delas voltadas para garantir os direitos fundamentais – entre eles liberdade, igualdade e propriedade – e, assim, satisfazer a pessoa humana; ainda, em ambos os ordenamentos o Estado é sustentado principalmente por impostos pagos pelas pessoas (físicas e jurídicas), o que os qualifica com *Estado Fiscal*; também é assegurado o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, sendo que o Estado intervirá na economia, em regra, através de planejamentos e medidas de fomento (Estado Subsidiário ¹⁹⁴); também se verifica que o *Estado é um dos responsáveis pela transformação da realidade social e econômica*, que deverá ser concretizada, entre outros meios, pela redistribuição de renda; e, por fim, nota-se que nesses ordenamentos as pessoas são chamadas a participar da esfera pública. Todas essas características reforçam a existência de um dever fundamental de pagar impostos (ou tributos, conforme o caso).

A Constituição Brasileira não é muito diferente nestes aspectos. Ela estabelece no seu art. 1º que a República Federativa do Brasil se constitui em *Estado Democrático de Direito* e tem como *fundamentos*, entre outros, a *cidadania*, a *dignidade da pessoa humana* e os *valores sociais do trabalho e da livre iniciativa*.

Por sua vez, constituem *objetivos fundamentais* da República Federativa do Brasil: 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 (art. 3º).

Na parte relativa aos direitos fundamentais, é assegurada a *liberdade de exercício* de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer (art. 5º, XIII); é garantido o *direito de propriedade*, mas esta atenderá a sua *função social* (art. 5º, XXII e XXIII).

Na parte dos *Direitos sociais*, são assegurados os direitos a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição (art. 6º).

1. El Estado, mediante ley, podrá planificar la actividad económica general para atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su más justa distribución.

¹⁹⁴ Apesar de a Constituição Portuguesa, originariamente, contemplar um projeto socialista.

Entre as diversas tarefas de competência comum da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, constam as de *proporcionar* os meios de acesso à cultura, à *educação* e à ciência e de *combater as causas da pobreza* e os fatores de marginalização, promovendo a *integração social* dos setores desfavorecidos (art. 23, incisos V e X).

Na parte de *tributação*, a Constituição é bastante detalhada, muito mais que as Cartas portuguesa e espanhola. Restou estabelecido que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão *instituir os seguintes tributos*: impostos, taxas e contribuições de melhorias (art. 145), sendo que, no caso dos impostos, estes foram discriminados no texto constitucional, havendo uma partilha de competência. Competirá ainda à União a *instituição* de contribuições sociais – entre elas as destinadas ao custeio da seguridade social (art. 195), de intervenção no domínio econômico e de interesse de categoriais profissionais (art. 149) e, excepcionalmente, de empréstimos compulsórios (art. 148).

É importante ainda dizer que restou reconhecido também o *princípio da capacidade contributiva*, pela qual, sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte (§ 1º do art. 145).

Na parte da *Ordem Econômica*, restou assegurado que a mesma está *fundada* na *valorização do trabalho humano e na livre iniciativa* e tem por *fim* assegurar a todos existência *digna*, conforme os ditames da *justiça social*, observados, entre outros, os seguintes princípios: a) *propriedade privada*; b) *função social* da propriedade; c) livre concorrência; d) *redução das desigualdades* regionais e sociais; e) busca do pleno emprego. Por fim, restou assegurado a todos o *livre exercício de qualquer atividade econômica*, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei (§ único do art. 170).

Nota-se, assim, certa estrutura comum nas três Constituições: elas consagram Estados Democráticos de Direito; elas reconhecem o direito de propriedade particular, mas exigem que o seu exercício seja conforme a função social; asseguram a livre iniciativa e buscam incentivar o trabalho humano; reconhecem ao Estado uma série de competências que buscam melhorar a vida humana; reconhecem o valor da solidariedade como necessário à coesão social; e, por fim, conferem aos Estados poder para instituir e cobrar tributos, entre os quais os impostos, que deverão levar em consideração a capacidade contributiva da pessoa.

O que importante ressaltar é o caráter socialmente transformador que as três Constituições impõem aos respectivos Estados. No caso brasileiro, como bem afirma Bercovici (2005, p. 9), buscou-se estabelecer um Estado Democrático de Direito “voltado à melhoria da população”, sendo que o *texto constitucional* atual contém “as bases de um projeto nacional de desenvolvimento, em que torna possível a reestruturação do Estado brasileiro para conduzir as *transformações sociais* necessárias para a superação do subdesenvolvimento.”

Esse entendimento também é seguido por Eros Grau (1998, p.176-180), que acentua em suas lições a importância de considerar os objetivos fundamentais da República brasileira na interpretação do conjunto do texto constitucional. Um desses objetivos é justamente a construção de uma *sociedade livre, justa e solidária*, que, para Grau (1998, p. 237), seria uma “norma-objetivo” - ou, como o próprio autor reconhece, seria um princípio constitucional impositivo (Canotilho) ou uma diretriz (Dworkin) – cujo caráter *constitucional conformador* é evidenciado.

Salienta o autor que devemos compreender o termo “sociedade livre” como sociedade regida pelo primado da liberdade em todas as suas manifestações. Mas salienta que esta liberdade deve ser *real* e não meramente formal. (GRAU, 1998, p. 237).

Sociedade justa, por sua vez, será aquela que “realiza justiça social”, que significa a superação das injustiças na repartição do produto econômico. Para Eros Grau (1998, p. 245), as “correções na injustiça da repartição deixam de ser apenas uma imposição ética, passando a consubstanciar exigência de qualquer política econômica capitalista.”

Por fim, solidária será a sociedade que não torna o homem inimigo de si mesmo, mas que, ao contrário, busque sua coesão, sem, contudo, a perda de parcela da individualidade (autonomia privada). Assim, Eros Grau (1998, p. 238) assume que a Constituição atual é dirigente e reclama uma interpretação dinâmica ¹⁹⁵, ou seja, uma interpretação que “adapta o

¹⁹⁵ “A vida social corresponde ao contexto funcional das normas jurídicas e leva em consideração o atual contexto sistêmico e lingüístico; nada obsta a que o direito suscite e antecipe mudanças na vida social; impõe-se que a interpretação jurídica adapte o direito às necessidades da vida social, para torná-lo mais adequado a ela – [...] - seu significado se altera na medida em que se alteram os contextos nos quais a norma jurídica se opera; a linguagem jurídica varia na medida em que passam por variações os contextos funcional e sistêmico; a metodologia funcional é tomada de modo preferencial, sendo fim básico da interpretação jurídica a adaptação do direito às necessidades da vida social; a metodologia lingüística privilegia a pragmática da linguagem jurídica, ou seja, a dependência do significado dos termos e expressões – especialmente dos termos e expressões valorativas – ao contexto de seu uso interpretativo atual; a metodologia sistêmica privilegia a consideração das contínuas alterações do sistema jurídico e as características do sistema jurídico atual, no momento no qual a interpretação é processada; a interpretação, no quadro da ideologia dinâmica, é uma atividade *criadora ex definitione*, na medida em que cria o direito *em ato*, ou seja, aquele cujas normas são determinadas na interpretação.” (GRAU, 1998, p. 171).

direito às necessidades presentes e futuras da ‘vida social’.” (GRAU, 1998, p. 170). Na leitura feita por Eros Grau, há um projeto constitucional voltado:

[...] à transformação da sociedade, transformação que será promovida na medida em que se reconheça, no art. 3º - e isso se impõe – fundamento à reivindicação, pela sociedade, de *direito à realização de políticas públicas*. Políticas públicas que, objeto de reivindicação constitucionalmente legitimada, não de importar o fornecimento de prestações positivas à sociedade. (GRAU, 1998, p. 238)

Outro objetivo fundamental indicado no texto constitucional (art. 3º, II), é o de garantir o desenvolvimento nacional. Eros Grau (1998, p. 238) também reconhece neste dispositivo uma norma-objeto – princípio constitucional implícito (Canotilho) ou diretriz (Dworkin) – dotado de caráter constitucionalmente conformador. Eros Grau afirma que o processo de desenvolvimento não se limita a crescimento econômico, mas “sobretudo elevação do nível cultural-intelectual comunitário e um processo, ativo, de mudança social.” (GRAU, 1998, p. 239).¹⁹⁶ Assim, o citado autor afirma que:

Garantir o desenvolvimento nacional é, tal qual construir uma sociedade livre, justa e solidária, realizar políticas públicas cuja reivindicação, pela sociedade, encontra fundamentação neste art. 3º, II. *O papel que o Estado tem a desempenhar na perseguição da realização do desenvolvimento, na aliança que sela com o setor privado, é, de resto, primordial.* (GRAU, 1998, p. 239).

¹⁹⁶ Desenvolvimento não só econômico, mas especialmente social e humano, *com vistas a alcançar a plena liberdade*. Sobre o tema, conferir a obra de Amartya Sen (2009), cuja maior contribuição é mostrar que o desenvolvimento de um país *está essencialmente ligado às oportunidades que ele oferece à população de fazer escolhas e exercer sua cidadania*. Em determinado trecho de sua cultuada obra (o autor ganhou o prêmio Nobel de Economia em 1998), Sen aduz o seguinte: “procuramos demonstrar neste livro que o desenvolvimento pode ser visto como um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam. O enfoque nas liberdades humanas contrasta com visões mais restritas de desenvolvimento, como as que identificam desenvolvimento com crescimento do Produto Nacional Bruto (PNB), aumento de rendas pessoais, industrialização, avanço tecnológico ou modernização social. O crescimento do PNB ou das rendas individuais obviamente pode ser muito importante como um *meio* de expandir as liberdades desfrutadas pelos membros da sociedade. Mas as liberdades dependem também de outros determinantes, como as disposições sociais e econômicas (por exemplo, os serviços de educação e saúde) e os direitos civil (por exemplo, a liberdade de participar de discussões e averiguações públicas). De forma análoga, a industrialização, o progresso tecnológico ou a modernização social podem contribuir substancialmente para expandir a liberdade humana, mas ela depende também de outras influências. Se a liberdade é o que o desenvolvimento promove, então existe um argumento fundamental em favor da concentração desse objetivo abrangente, e não em algum meio específico ou em alguma lista de instrumentos especialmente escolhida. Ver o desenvolvimento como expansão de liberdades substantivas dirige a atenção para os fins que o tornam importante, em vez de restringi-la a alguns meios que, *inter alia*, desempenham um papel relevante no processo. O desenvolvimento requer que se removam as principais fontes de privação de liberdade: pobreza e tirania, carência de oportunidades econômicas e destituição social sistemática, negligência dos serviços públicos e intolerância ou inferência excessiva de Estados repressivos.” (SEN, 2009, p. 17-18). Não há dúvida que tal visão reforça *não só o papel que a tributação pode exercer como instrumento para o desenvolvimento*, como comprova que para alcançá-lo há a necessidade da constante participação do Estado e da sociedade.

Logicamente, todo o raciocínio acima desenvolvido se aplica também ao objetivo fundamental de *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais* - art. 3º, III, CF/88. (GRAU, 1998, p. 240-242). Não há dúvida que esses objetivos servirão de norte não apenas à conformação legislativa, mas também à atividade interpretativa.¹⁹⁷

Cristina Chulvi, por sua vez, ao tratar do texto constitucional espanhol e seu caráter transformador, afirma o seguinte:

A fórmula do **Estado social e democrático de Direito que consagra nosso texto fundamental no item 1 do artigo 1º supõe a assunção de um tipo de Estado comprometido com a realização de uma ordem social mais igualitária e mais justa**. A afirmação de que isto não pode ser feita sem a intervenção decisiva da Fazenda Pública constitui lugar comum entre a doutrina. Por isso, são inumeráveis os preceitos constitucionais **vinculados com a atividade financeira** para se chegar à conclusão de que a **atividade financeira terá uma função primordial: tornar efetivo um dispositivo fundamental da Constituição**, qual seja o artigo 9.2 que afirma que “corresponde aos poderes públicos promover as condições para que a liberdade e igualdade do indivíduo e dos grupos que integra sejam reais e efetivas; remover os obstáculos que implicam ou dificultem sua plenitude e facilitar a participação de todos os cidadãos na vida política, econômica, cultural e social.” E toda a problemática ao redor dessa tarefa redistributiva “não é uma questão apenas financeira, mas primordialmente política.” (CHULVI, 2001, p. 25-26, tradução nossa, destaque nosso)¹⁹⁸

E em outra passagem, após aduzir que em outros textos constitucionais (como o de Portugal – arts. 9º e 81 – e o da Itália – art. 3º) há preceitos similares ao art. 9.2 indicado no trecho transcrito, a autora espanhola arremata:

¹⁹⁷ Mendonça (2002, p. 278), ao comentar os artigos 1º e 3º da CF/88, acentua que a atual “Constituição brasileira consagra assim como normas jurídicas valores que antigamente pertenciam e um estágio anterior ao da positividade, portanto, valores que não eram jurídicos num sentido estrito e agora passaram a sê-lo. O que antes eram aspirações éticas ou políticas, hoje são realidades constitucionalizadas. Com isso, não se pode negar aos valores da liberdade, da segurança, da igualdade, da solidariedade e do pluralismo político, expressamente professados no preâmbulo da Constituição brasileira de 1988 e reafirmados explicitamente em normas integrantes do próprio corpo da Constituição, a função de valores superiores do ordenamento jurídico brasileiro, que, nesta condição, devem imantá-lo na sua formação pela via legislativa e devem informar a interpretação e a aplicação das normas que o compõem.”

¹⁹⁸ “La fórmula de *Estado social y democrático de Derecho* que consagra nuestro Texto fundamental em el apartado 1 del artículo 1 supone la asunción de un tipo estatal comprometido con la consecución de in orden social más igualitario y más justo. La afirmación de que esto no puede lograrse sin la intervención decisiva de la Hacienda pública constituye lugar común entre la doctrina. Por ello, son innumerables los preceptos constitucionales vinculados con la actividad financiera hasta llegar a la conclusión de que *la actividad financiera total tendrá una función primordial: hacer efectivo un enunciado fundamental de la Constitución cual es el art. 9.2* que expresa que “Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impliquen o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural e social”. Y esa igualdad real y justicia social se logra no sólo según el modo en que se reparte la carga tributaria sino, muy especialmente, según el destino de esos ingresos obtenidos a través del sistema fiscal. La evidente conexión que se da entre los ingresos y los gastos públicos es lo que aporta al Derecho financiero y tributario el carácter de *Derecho redistributivo o promocional*. Y toda la problemática que rodea a esta tarea redistributiva “no es una cuestión sólo financiera, sino primordialmente política.”

Nosso Estado se compromete a alcançar a igualdade efetiva - não somente a formal – eliminando diferenças entre seus cidadãos e lhes garantindo uma integração política, econômica, cultural e social. **O instrumento imprescindível nesta tarefa redistributiva é, precisamente, o sistema tributário. Por isso que, em não poucas ocasiões, a doutrina qualificou a atividade financeira como *atividade instrumental a respeito de outros fins do Estado*.** (CHULVI, 2001, p. 89-90, tradução nossa, destaque nosso)¹⁹⁹

Assim, Cristina Chulvi (2001, p. 304), ao se referir à Constituição Espanhola, afirma que os poderes públicos assumiram o compromisso de transformar a sociedade dentro de um horizonte de uma maior liberdade e igualdade. Tais objetivos resultam inalcançáveis se não se considerar a contribuição solidária dos cidadãos. Cremos que, frente ao texto constitucional brasileiro, não temos dúvida em afirmar que o entendimento expresso por Chulvi se encaixa perfeitamente no perfil constitucional brasileiro.

Nesse sentido também se manifesta Canotilho (2003, p. 335), para quem as Constituições europeias, de uma forma ou outra, integram o *princípio da socialidade* no núcleo duro do Estado Constitucional democrático. Esse princípio da socialidade, para Canotilho, estaria vinculado à cláusula constitucional que considera como objetivo do Estado de direito democrático a realização da democracia econômica, social e cultural.

Para o citado autor português:

O princípio da democracia económica e social contém uma *imposição* obrigatória dirigida aos órgãos de direcção política (legislativo, executivo) no sentido de desenvolverem uma actividade económica e social *conformadora das estruturas socioeconómicas*, de forma a evoluir-se para uma sociedade democrática (cfr. arts. 2º e 9º). No seu cerne essencial, o princípio da democracia económica, social e cultural é um *mandato constitucional juridicamente vinculativo* que limita a *discricionariedade legislativa* quanto ao ‘se’ da actuação, deixando, porém, uma margem considerável de liberdade de conformação política quanto ao *como* da sua concretização (cfr. TC 189/80).

[...]

O princípio da democracia económica e social impõe *tarefas ao Estado* e justifica que elas sejam tarefas de conformação, transformação e modernização das estruturas económicas e sociais, de forma a promover a igualdade real entre os portugueses (arts. 9º/d e 81º/ a e b). (CANOTILHO, 2003, p. 338).

Se as semelhanças são tantas, a indagação que ainda paira no ar é o porquê da resistência, no Brasil, à ideia do dever fundamental de pagar tributos. Afinal, como o Estado será socialmente transformador sem haver um dever fundamental de pagar tributos?

¹⁹⁹ “Nuestro Estado se compromete a alcanzar la igualdad efectiva – no sólo la formal -, limando diferencias entre sus ciudadanos y garantizándoles una integración política, económica, cultural y social. El instrumento imprescindible en esta tarea redistribuidora es, precisamente, el sistema tributario. De ahí que, en no pocas ocasiones, la doctrina haya calificado a la actividad financiera como *actividad instrumental* respecto de otros fines del Estado.”

4.3. O Estado Brasileiro como Estado Fiscal

Como bem ensina José Afonso da Silva (2009, p. 46), a comparação constitucional pode prestar relevantes contribuições, na medida em que revela como outros Direitos resolvem os mesmos problemas “por instituições mais apropriadas ou simples, e pode mostrar por que e como certas instituições nacionais são ultrapassadas”, concorrendo, assim, para o aperfeiçoamento do direito constitucional interno. Além disso, a comparação constitucional pode facilitar a compreensão do direito nacional e indicar uma tendência da evolução de certas instituições.

No caso, as semelhanças no texto constitucional mostram que não há dúvida que o Estado brasileiro é um Estado Fiscal. Isso porque o Estado é financiado prioritariamente com receitas advindas do patrimônio das pessoas, e não com o patrimônio próprio. Além disso, como condição necessária para tal modelo, é assegurado o direito de propriedade e de livre iniciativa. Sobre o tema, Maria Luiza Mendonça assim se expressa:

O Estado brasileiro não é um Estado socialista, monopolizador ou homogenizador dos meios de produção nem um Estado simplesmente patrimonial.

A Constituição Federal brasileira, assegura dentre outros direitos fundamentais, no inciso XIII do artigo 5º, a liberdade de exercício profissional, e, no inciso XXII do mesmo artigo 5º, o direito de propriedade, ainda que condicione o seu exercício ao atendimento da função social da propriedade; no inciso IV do seu artigo 1º, a citada Constituição coloca como um dos fundamentos do Estado Brasileiro o valor social da livre iniciativa. A atuação direta do Estado no domínio econômico só se dará quando for necessária por motivo de segurança nacional ou interesse coletivo relevante conforme definido em lei (artigo 173). Os cidadãos brasileiros são, assim, agentes econômicos ativos, cabendo regulação da economia no nível da microeconomia não ao Estado, mas ao mercado e à livre concorrência. A economia, no Estado brasileiro, é da responsabilidade da sociedade e dos indivíduos que a formam, aos quais cabe a produção e a distribuição dos bens e serviços econômicos. Ao Estado cabe exercer apenas o papel de agente normativo e regulador da atividade econômica, exercitando neste âmbito funções de fiscalização, incentivo e planejamento (art. 174, *caput*).

Ao excluir a configuração do Estado brasileiro como um Estado patrimonial, a Constituição exclui, também, que as necessidades financeiras desse Estado sejam satisfeitas pela via dessa espécie de Estado. Assim é que a Constituição brasileira, no seu Título VI, que cuida da Tributação e do Orçamento, prevê as fontes de recursos dos entes que compõem a Federação, centrando-se nas receitas tributárias e não em receitas patrimoniais. (MENDONÇA, 2002, p. 236).²⁰⁰

Como bem observam Tipke e Lang (2008, p. 53), tributação é “participação na propriedade privada, na economia privada” e é necessária, pois o Estado não é o detentor da propriedade dos meios de produção.

²⁰⁰ No mesmo sentido, vide Oliveira (2010, p. 71).

Assim, o Estado fiscal, apesar de possuir o papel de interventor, ele observará sempre o princípio da subsidiariedade ou supletividade do Estado no domínio econômico. O que poderá variar, segundo o contexto e a política pública necessária, será um maior ou menor *grau* de intervenção, sempre respeitando a primazia da liberdade dos indivíduos.²⁰¹ Esse é o caso da maioria dos países atuais, conforme demonstrou Casalta Nabais em sua obra, e na qual se inclui o Brasil, como bem descreveu Mendonça.

Todas estas características do texto constitucional, comparadas com os textos da Carta portuguesa e espanhola – reconhecidamente Estados Fiscais e que acolhem o dever fundamental em debate - comprovam que o Brasil, além de ser um Estado Fiscal, é um Estado preocupado com a transformação da sociedade, que necessita de recursos advindos das pessoas (físicas e jurídicas) para custear o cumprimento das diversas tarefas a ele imputadas pelo texto constitucional.

Por consequência, a tributação não é mais vista como um mero instrumento a serviço do interesses do Governante ou de quem ocupa o poder ou cargos públicos, mas *meio* para que o Estado busque a efetivação dos direitos fundamentais e, por consequência, da dignidade da pessoa humana.²⁰²

²⁰¹ Sobre a questão da subsidiariedade do Estado Brasileiro, merece ser destacada a decisão proferida pelo STF no julgamento da ADI 1950, rel. Ministro Eros Grau, julgado em 03/11/2005:

EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. LEI N. 7.844/92, DO ESTADO DE SÃO PAULO. MEIA ENTRADA ASSEGURADA AOS ESTUDANTES REGULARMENTE MATRICULADOS EM ESTABELECIMENTOS DE ENSINO. INGRESSO EM CASAS DE DIVERSÃO, ESPORTE, CULTURA E LAZER. COMPETÊNCIA CONCORRENTE ENTRE A UNIÃO, ESTADOS-MEMBROS E O DISTRITO FEDERAL PARA LEGISLAR SOBRE DIREITO ECONÔMICO. CONSTITUCIONALIDADE. LIVRE INICIATIVA E ORDEM ECONÔMICA. MERCADO. INTERVENÇÃO DO ESTADO NA ECONOMIA. ARTIGOS 1º, 3º, 170, 205, 208, 215 e 217, § 3º, DA CONSTITUIÇÃO DO BRASIL.

1. É certo que a ordem econômica na Constituição de 1.988 define opção por um sistema no qual joga um papel primordial a livre iniciativa. *Essa circunstância não legitima, no entanto, a assertiva de que o Estado só intervirá na economia em situações excepcionais.*

2. *Mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade.* Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170.

3. A livre iniciativa é expressão de liberdade titulada não apenas pela empresa, mas também pelo trabalho. Por isso a Constituição, ao contemplá-la, cogita também da "iniciativa do Estado"; não a privilegia, portanto, como bem pertinente apenas à empresa.

4. Se de um lado a Constituição assegura a livre iniciativa, de outro determina ao Estado a adoção de todas as providências tendentes a garantir o efetivo exercício do direito à educação, à cultura e ao desporto [artigos 23, inciso V, 205, 208, 215 e 217 § 3º, da Constituição]. Na composição entre esses princípios e regras há de ser preservado o interesse da coletividade, interesse público primário.

5. O direito ao acesso à cultura, ao esporte e ao lazer, são meios de complementar a formação dos estudantes.

6. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente. (BRASIL, 2006, destaque nosso).

²⁰² Na linha defendida por Casalta Nabais, tal dever fundamental decorre da necessidade de se assegurar a existência de uma sociedade organizada e de um Estado que, *juntos*, buscarão garantir a efetividade dos direitos fundamentais, direitos estes que funcionam como verdadeira *condição de possibilidade* para o homem emancipar. Vide também Contipelli (2010, p. 194-202).

Esse enfoque gera consequências na concepção que passamos a ter do tributo. Este deixa de ser um mero objeto de uma relação de poder, mas o preço que o indivíduo paga pela manutenção da sua liberdade. Como bem ensina Ricardo Lobo Torres (1999, p. 471; 2005, p. 59), o dever fundamental do cidadão de pagar tributo possui sua raiz na Constituição. Ele nasce no “espaço aberto pela liberdade individual”, ou seja, na parte que “excede à liberdade reservada pelos indivíduos no pacto social”. Por isso, compreende o renomado tributarista carioca que:

O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à ideia de Estado de Direito. Tributo é dever fundamental estabelecido na Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade. (TORRES, 1999, p. 471-472).²⁰³

Essa posição é algo que a doutrina nacional mais atual vem começando a considerar, como ilustra o trecho abaixo, decorrente de tese de doutorado feita por Ernani Contipelli:

Partindo da premissa que, no modelo de Estado Democrático de Direito, a realização da proposta de bem comum necessita de recursos financeiros, a tributação não consubstancia uma mera subtração da riqueza do membro da comunidade, mas seu dever constitucional de colaboração patrimonial para assegurar o ingresso de receitas nos cofres públicos que encontra, como direito correlato, a possibilidade de exigir prestações positivas, por parte do Poder Público, voltadas a realização dos objetivos orientados axiologicamente pela solidariedade social e que se encontram descritos no Texto Constitucional. (CONTIPELLI, 2010, p. 198)

Há outra parte da doutrina, contudo, que entende que a justificação “social” da tributação não passaria de uma falácia. Para essa parte da doutrina, a tributação atual impede o desenvolvimento econômico, pois inibe a atuação do setor privado. Eventuais tarefas do Poder Público devem ser realizadas pelo meio menos onerosos possíveis. O trecho abaixo escrito por Rogério Gandra da Silva Martins exemplifica essa corrente:

²⁰³ Mendonça (2002, p. 248-249) segue o mesmo entendimento: “o tributo hoje não é considerado mais, como o foi no século XIX e ainda no século XX, uma simples relação de poder por meio da qual o Estado faz exigências aos seus súditos e estes se sujeitam a ele em consequência dessa relação – um mero poder para o Estado, ilimitado, ou que, no máximo, se autolimita. Nem se considera mais o tributo simplesmente como um mero sacrifício para os indivíduos. A ideia que se tem hoje de tributo é de que ele constitui, isto sim, a contrapartida indispensável exigida do cidadão para financiar a existência e o funcionamento da comunidade estatal, possibilitando-se, assim, em razão dos recursos arrecadados com sua imposição, uma vida comum e harmoniosa dos membros dessa comunidade; portanto, o tributo constitui um dever fundamental do indivíduo para com o Estado.” Cumpre dizer que Ricardo Lobo Torres trata do dever fundamental de pagar tributos sem problematizá-lo, ou seja, afirma sua existência, mas não disserta sobre o que representa um dever fundamental, nem mesmo discute se a doutrina nacional o reconhece, bem como quais seriam os efeitos práticos em se adotar essa teoria.

Fundamentar a imposição fiscal com base na “função social do tributo” nos dias de hoje para nosso país seria o mesmo que sustentar a inocência de um réu acusado de latrocínio alegando que o mesmo agiu por culpa e não por dolo. Nem se alegue que a “função social do tributo”, como fundamento para a imposição fiscal em nosso país, seria uma “moderna corrente doutrinária” que visa no tributo à eliminação de distorções sociais e a redistribuição de riqueza na sociedade, “consertando”, desta forma, os “maus frutos” produzidos pelo neoliberalismo econômico. Tal argumento apresenta-se, a nosso ver, falacioso e absolutamente sofismático.

...

Destarte, o argumento da “teoria social do tributo” como fundamento da imposição fiscal a fim de promover uma justa distribuição de riqueza apresenta-se falacioso em nosso país, uma vez que a História pátria tem mostrado que, quanto mais a imposição fiscal aumenta, mais a sociedade é prejudicada, pois perde os recursos econômicos para o setor público, o qual não os reverte para o setor privado em serviços, inibe a produção de bens e serviços pela menor capacidade contributiva advinda da tributação, acarreta menos empregos e, neste ponto, sim, “não distribui riqueza”, reduz o poder aquisitivo do cidadão contribuinte, diminui o consumo, além de tornar o País “descompetitivo” no mercado externo, uma vez que a renda é diminuída na produção. Tem a história tributária nacional demonstrado que o tributo é fator de retirada de recursos da sociedade, jamais tendo como fatores preponderantes a “distribuição de riqueza” e a “função social”. Outrossim, nossa carga tributária atual, a qual gera, como mostramos, um perverso círculo econômico vicioso, a imposição fiscal só teria a sua finalidade social de distribuição de riqueza se fosse diminuída. (MARTINS, Rogério, 2007, p. 140-142, destaque nosso).

Não se desconhece a existência na sociedade de uma “aversão” ao tributo, visão esta decorrente, entre outras causas, do caráter unilateral do imposto e da falta de controle e transparência nos gastos públicos.²⁰⁴ Cada vez mais se discute e se combate a carga tributária existente no Brasil. Essa bandeira não é só dos doutrinadores de índole mais liberal; mesmo autores que acolhem a tese do dever fundamental criticam o modelo tributário atual. Marciano Buffon, por exemplo, em sua obra, critica diversas vezes o modelo brasileiro, que possui alta carga tributária, mas sem instrumentos adequados de aferir a correta e justa capacidade contributiva. Para ele, o que há no Brasil é um sistema tributário como eficaz meio de redistribuição de renda “às avessas”, no qual a população vive um estado de anestesia social fiscal.²⁰⁵

²⁰⁴ Vitor Faveiro (2002, p. 120) assim descreve essa compreensão do imposto: “O carácter unilateral do imposto, a invisibilidade da aplicação da receita tributária, a violência com que em tempos era exercido a tributação, a discricionariedade com que o é ainda em muitos casos, a autoridade aparente com que é controlado e cobrado o imposto, e a ausência de qualquer acção formativa da consciencialização cívica, jusnaturalística e sociológico do dever de contribuir, são, entre tantos outros, caracteres e elementos causais de um ambiente geral e tradicional de mentalidades que se radicaram ao longo dos tempos em todos os participantes da fenomenologia e das instituições tributárias: a da autonomia ou mesmo da antinomia entre o poder e o dever; a de autoridade e por vezes de discricionariedade como fundamento e justificação das imposições; a concepção de que a tributação é uma situação de luta e não de consenso; a de que ao Estado não cabe, sequer, o dever de formar o cidadão como tal, designada e especialmente como sujeito passivo da relação tributária.”

²⁰⁵ Conferir Buffon (2009, p. 67-69; 74; 192).

Entretanto, mesmo que haja abusos e ilegalidade, não é essa concepção de “discórdia” que devemos, hoje, ter sobre o Estado e a tributação, pois *não foi esta a ideologia adotada na Constituição, que ampara a existência de um dever fundamental de pagar tributos.*

Caso se entenda que a receita decorrente dos tributos não vem sendo bem aplicada,²⁰⁶ cabe a todos os agentes interessados – sociedade, organizações não-governamentais, Ministério Público e Tribunais de Contas, por exemplo – cobrar de forma séria o devido cumprimento pelos agentes políticos dos deveres e das tarefas de competência do Estado. A exigência de mais participação na construção da política fiscal, incluindo no debate sobre alguns destinos que o dinheiro público tomará – como o orçamento participativo – e de mais transparência e controle nos gastos públicos são direitos dos indivíduos e representam, para nós, a “via dupla”, a “outra face” do dever fundamental de pagar tributos.

Essa é uma consequência prática importante da existência do dever fundamental de pagar tributo: aproximar o estudo da receita (arrecadação) com a despesa (gastos).²⁰⁷

²⁰⁶ Apesar de ainda haver muito a fazer e a implementar no segmento de políticas públicas sociais, é certo que, no Brasil, alguns índices estatísticos demonstram alguma melhora para a população, como, por exemplo, a diminuição da mortalidade infantil (de 47 mortos para mil nascidos vivos em 1990 para 23 em 2008) como o aumento da expectativa de vida do brasileiro (de 66 anos em 1990 para quase 73 anos em 2008). Vide INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (2009a). Em relatório sobre uma questão específica da educação, datado de 2009 e com dados de 2008, o IBGE aponta o seguinte: “A mensuração da escolaridade da população jovem de 18 a 24 anos de idade com 11 anos de estudo é considerada essencial para avaliar a eficácia do sistema educacional de um País, bem como a capacidade de uma sociedade para combater a pobreza e melhorar a coesão social, segundo a Comissão das Comunidades Europeias - EUROSTAT. No caso do Brasil, o percentual de jovens que possuem essa escolaridade, ainda era extremamente baixo, apenas 36,8%, de acordo com os dados da PNAD 2008. Contudo, é importante registrar que esse percentual dobrou em relação a 1998 (18,1%).” E em outro trecho, assim restou consignado pelo IBGE: “A redução paulatina do nível de pobreza que vem ocorrendo na segunda metade da presente década pode ser, também, constatada nas famílias com crianças e adolescentes, embora tais famílias continuem a ser mais pobres que a média das famílias do Brasil. A porcentagem de famílias com pessoas até 17 anos que vivia com até ½ salário mínimo *per capita* passou de 45,0% para 37,7%, entre 1998 e 2008 (Tabela 6.1). Quando se analisa a situação do conjunto de crianças dentro das famílias, nota-se que o nível de pobreza também se reduziu entre 1998 e 2008, especialmente aquelas que viviam em extrema pobreza (com rendimento de até ¼ de salário mínimo *per capita*). Em 1998, 27,3% das pessoas até 17 anos estavam nesta situação, e em 2008 o percentual diminuiu para 18,5%. Entretanto, uma proporção significativa, quase metade (44,7%), das crianças e adolescentes até 17 anos ainda vivia com menos de ½ salário mínimo *per capita*, faixa de rendimento que pode ser considerada como uma situação de pobreza. Na Região Nordeste, este percentual chegava a 66,7%, mas também melhorou em relação a 1998 (73,1%). Tais melhoras podem ser atribuídas ao efeito de políticas públicas de transferência de renda implementadas nos últimos anos (Tabela 6.17).” (INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA, 2009b). Repita-se que se reconhece que ainda há uma enorme quantidade de pessoas excluídas e que merecem a devida atenção. As tarefas realizadas ainda não chegaram a um nível satisfatório. Contudo, não se pode deixar de reconhecer que ocorreu alguma melhora na esfera social nos últimos 15 anos, proporcionada pela alocação das receitas públicas, especialmente as tributárias.

²⁰⁷ Vide a obra de Contipelli (2010, especialmente págs. 236-255), merecendo destaque a seguinte passagem: “Portanto, a validação da instituição e cobrança do dever de colaboração de pagar tributo encontra-se sempre vinculada, em maior ou menor grau de especificação, às finalidades axiológicas ditadas pela solidariedade social que se pretende consagrar perante o plano social, obrigando o Estado a exigir o cumprimento deste contributo em correspondência com seu respectivo dever de redistribuição adequada de riquezas arrecadadas nos moldes propostos no âmbito normativo constitucional.” (CONTIPELLI, 2010, p. 238).

Não que qualquer abuso nos gastos legitime uma pessoa a pleitear em juízo alguma reparação ou, ainda, que a mesma alegue que, pelo mero fato de pagar tributos, teria direito subjetivo a prestações que envolvessem saúde, educação ou assistência social. Não se chega a tanto, pois os direitos possuem custos repartidos na sociedade.²⁰⁸

Mas deve haver um controle mais efetivo sobre a discricionariedade pública, tendo em vista que o controle de *demérito* deve ser feito. (FREITAS, 2007). Por exemplo, o Prefeito da cidade do interior, que possui verba curta para o cumprimento de suas tarefas e que carece de escolas e hospitais, pode até possuir discricionariedade em entender que uma escola é prioritária à construção de um hospital. Mas ele não terá discricionariedade em eleger a construção de uma fonte luminosa em homenagem aos seus antepassados como uma obra preferível a outros tipos de edificações que trariam mais benefícios diretos à população.

Feito o esclarecimento, e voltando ao tema em debate, é importante consignar que o entendimento que está por trás dessa posição mais conservadora da doutrina, cujo trecho citado anteriormente bem representa, é uma teoria pautada na absoluta separação entre o Estado e a sociedade, perspectiva que não é mais defendida por parte considerável da doutrina, como já demonstrado.²⁰⁹

Afinal, o Brasil não é um simples Estado de Direito nem um Estado Social apenas: ele é os dois ao mesmo tempo, na medida em que agrega valores liberais (liberdade e segurança) e sociais (igualdade, solidariedade). Por isso, não cabe o prestígio apenas de um dos valores, mas a solução passa por prestigiar ambos, naquilo que puderem conviver.²¹⁰

Em outras palavras, não há apenas um Estado de Direito que se limite a proteger os direitos individuais (*direitos de defesa*) nem simplesmente um Estado Social de cunho intervencionista. Houve, ao contrário, a adoção de uma síntese em acolher as duas visões, cujo resultado prático é termos assumido no texto constitucional um compromisso que envolve, ao mesmo tempo, dispositivos de caráter protetivo (limitação ao poder, proteção do direito de propriedade, intimidade, etc) e dispositivos que traduzem valores sociais que buscam a transformação da realidade.

Não se deve, portanto, assumir apenas uma posição de defensor de uma visão liberal protetiva dos direitos individuais nem se adotar uma visão estritamente social, no qual as razões de Estado são justificadas suficientes para a desconsideração de direitos individuais. A visão é de conjunto, pois:

²⁰⁸ Vide considerações sobre o tema no item 2.3 (capítulo 2 deste trabalho), em que cito um trecho da lição de Álvaro Ricardo Souza Cruz.

²⁰⁹ Conferir Breus (2007, p. 38-48; 59-60) e Greco (1998, p. 28-29).

²¹⁰ Verificar também Sarmiento (2007, p. 70-79).

[...] não há questão jurídica que tenha relevância constitucional que, ao mesmo tempo, não envolva um valor protetivo (típico do Estado de Direito) e um valor modificador da realidade (típico do Estado de Social). Ambos estão presentes, e um não exclui o outro. (GRECO, 2008, p. 49-50)²¹¹

Isso certamente gera reflexos nas concepções que temos de ter sobre a tributação e sua importância no atual momento constitucional. Ensina Marco Aurélio Greco o seguinte:

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito – vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar – faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional. (GRECO, 2005, p. 177)

Como afirma Amartya Sen (2009, p. 19), o que as pessoas conseguem realizar é “influenciado por oportunidades econômicas, liberdades políticas, poderes sociais e por condições habilitadoras como boa saúde, educação básica e incentivo e aperfeiçoamento de iniciativas.”

Em face da centralidade dos direitos fundamentais, cuja garantia torna possível a realização do primado da pessoa humana, entende-se atualmente que a tributação é um instrumento poderoso para tal consecução. Tal conclusão não pode ser considerada uma falácia simplesmente em razão dos desvios éticos de políticos e governantes, alvos de alto índice de corrupção e de baixa credibilidade junto à população. O cumprimento de tal dever é condição necessária para viabilizar as possibilidades de realização dos próprios direitos, notadamente aqueles de caráter prestacional. Como corretamente afirma Marciano Buffon (2009, p. 125), o princípio da dignidade da pessoa humana possui grande relevância no ordenamento jurídico, servindo como fundamento do Estado Brasileiro. Logicamente, ele irá influenciar todo o ordenamento jurídico, inclusive o Sistema Tributário Nacional.

Assim, Buffon acentua que:

No campo tributário fica muito fácil perceber a importância do princípio da dignidade da pessoa humana. Numa análise perfunctória, pode-se afirmar que a relação da tributação com o princípio-guia da constituição pode revelar-se sob dois aspectos: para justificar as exações tributárias visando a captação de recursos para cobrir os gastos do Estado na proteção da dignidade humana; e para exigir que na imposição dos tributos seja resguardado o mínimo necessário à manutenção dessa dignidade humana. (BUFFON, 2009, p. 125)

²¹¹ Esse entendimento é seguido por Buffon (2009, p. 109-111).

A capacidade de a tributação servir como instrumento de transformação da realidade social é, hoje, um tema necessário de ser enfrentado, especialmente quando há correntes que defendem o retorno ao Estado mínimo ²¹². Não há dúvida que a tributação, se adequadamente implementada e observados os limites existentes, pode se constituir num meio de concretizar os direitos sociais (educação, saúde, moradia, assistência social, etc). Ora, atingir tais fins exige uma ação efetiva do Estado, o que o distancia de qualquer postura de neutralidade que é defendida por um modelo econômico neoliberal. Para tanto, a tributação efetivada de acordo com a real capacidade contributiva (envolvendo, assim, elementos de progressividade e seletividade e que respeitem o mínimo existencial), bem como a utilização de medidas extrafiscais podem servir à consecução de tais resultados.

Dessa forma, não há motivos para se negar a existência de um dever fundamental de pagar impostos (ou tributos), pautado na solidariedade e no princípio da capacidade contributiva. Tudo o que restou dito no item 2.5.3 é pertinente ao presente tópico, não sendo necessário repetir as diversas ideias nele debatidas.

4.4. O perfil do dever fundamental de pagar tributo

É importante, antes de qualquer coisa, adequar uma parte da teoria de Nabais à realidade brasileira. Sendo certo que o texto constitucional contempla o dever fundamental de pagar tributos, temos de saber se alcança *todos os tributos* ou se apenas alguns.

Para Casalta Nabais, como explicado no item 3.3 (capítulo 3 deste trabalho), o dever fundamental, em Portugal, alcança apenas os *impostos*, não alcançando as taxas ou tributos bilaterais (Estado Tributário, segundo ele). De outro lado, pela jurisprudência e doutrina majoritária portuguesa, as contribuições são consideradas espécies de *impostos*.

No Brasil, é necessária certa adaptação. Isso porque, neste ponto, é importante dizer que a doutrina brasileira majoritária ²¹³ e o Supremo Tribunal Federal ²¹⁴ entendem que as

²¹² Sobre as críticas a um ideário neoliberal de Estado, vide Buffon, 2009, p. 37-56, críticas estas também existentes no exterior. Vide Farrelly (2004, p. 185-197), que invoca, entre outros textos, as obras *The Cost of Rights* (Os custos dos direitos, de Stephen Holmes e Cass Sunstein) e *The myth of ownership* (O mito da propriedade, de Thomas Nagel e Liam Murphy), ambas citadas neste trabalho, para refutar o pensamento libertarista de Estado mínimo e que a tributação viola o direito de propriedade.

²¹³ Apesar das divergências doutrinárias que existiram, conforme afirma Eduardo Sabbag (2009, p. 450), “entendem-se que subsistem no sistema tributário doméstico, à luz da teoria *pentapartite*, 5(cinco) inconfundíveis espécies tributárias. Esse é o entendimento que tem prevalecido na doutrina e no STF que separam os tributos em: (I) *impostos* (art. 145, I, CF c/c art. 16, CTN); (II) *taxas* (art. 145, II, CF c/c arts. 77 e 78

contribuições sociais *lato sensu* ²¹⁵ são espécies tributárias *autônomas*, não se confundindo com os impostos. De outro lado, diversas contribuições, apesar de terem sua receita afetada a uma destinação, podem ser qualificadas como tributos não-vinculados a uma atuação estatal específica dirigida ao contribuinte.

Por isso, no caso do Brasil, o *dever fundamental* alcança não só os impostos, mas alguns outros tributos. Isso porque, não obstante as divergências doutrinárias, *não é possível desconsiderar o papel das contribuições sociais* (especialmente as destinadas à seguridade social) na tributação brasileira.

Segundo informação do Ministério da Fazenda, no ano de 2009 foram arrecadados R\$ 698.289.000,00 em receitas federais administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, sendo que, somente a título de Contribuição Social sobre o Lucro, Contribuição ao PIS e Contribuição Social para a Seguridade Social (COFINS), o valor foi de R\$ 193.878.000,00.

²¹⁶

Ou seja, praticamente 28% da arrecadação total referem-se ao montante arrecadado nas três contribuições sociais indicadas. E a arrecadação dessas três espécies tributárias juntas supera a arrecadação total de imposto de renda no ano de 2009 (R\$ 191.597.000,00). ²¹⁷ Isso sem falar da receita previdenciária própria, que foi de R\$ 182.126.000,00 no ano de 2009 ²¹⁸, sendo que tal cifra decorre, entre outras origens, das diversas contribuições sociais recolhidas pelas pessoas físicas e jurídicas empregadoras. Ou seja, a figura das contribuições possui um peso importante na composição da receita tributária no Brasil, o que faz com que seu pagamento também seja alcançado como um dever fundamental.

do CTN); (III) *contribuições de melhoria* (art. 145, III< CF c/c arts. 81 e 82 do CTN); (IV) *empréstimos compulsórios* (art. 148, CF); (V) *contribuições* (art. 149, CF).”

²¹⁴ RE 138284, Relator: Min. Carlos Velloso, julgado em 01/07/1992, DJ 28-08-1992, p. 3456. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28138284%2EENUME%2E+OU+138284%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 27/11/2010; RE 146.733, Relator Min. Moreira Alves, julgado em 29/06/1992, DJ 06-11-1992, p. 20110. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2EENUME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 27/11/2010.

²¹⁵ Ou seja, as contribuições sociais previstas nos artigos 149, 177, § 4º, art. 195, art. 212, § 5º, art. 239, todos da CF. Em suma, as contribuições sociais gerais, as contribuições de intervenção no domínio econômico, as contribuições de interesse de categorias profissionais e as contribuições sociais destinadas ao custeio da seguridade social.

²¹⁶ MINISTÉRIO DA FAZENDA (2009). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analisemensaldez09.pdf>> Acesso em 17 de outubro de 2010.

²¹⁷ MINISTÉRIO DA FAZENDA (2009). Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analisemensaldez09.pdf>> Acesso em 17 de outubro de 2010.

²¹⁸ Este valor está inserido no montante total das receitas federais (R\$ 698.289.000,00).

Reforça tal entendimento a possibilidade – bem discutível, diga-se de passagem - de o Poder Executivo destinar 20% da arrecadação dos impostos e contribuições sociais para outros fins, conforme previsto no art. 76 do ADCT, com redação dada pela EC 56 ²¹⁹. É a chamada Desvinculação de Receitas da União (DRU) ²²⁰, cujo principal efeito é transferir recursos de contribuições sociais do orçamento da seguridade social para o orçamento fiscal da União. Isso comprova que, no Brasil, a afetação dos recursos advindos de contribuições não é absoluta, podendo parte dos mesmos ser gerida de forma discricionária pelo Governo. A defesa desta desvinculação, pelos órgãos governamentais, se liga à necessidade de garantir o chamado “superávit primário” e permitir o ajuste fiscal e a estabilidade financeira do Governo. Busca-se, assim, a contenção de gastos, muitos deles essenciais para a concretização de direitos fundamentais. ²²¹

Assim, no Brasil, o dever fundamental alcança o pagamento de tributos *não-vinculados*, alcançando, portanto, os impostos e as contribuições sociais que não possuem qualquer correspondência a um benefício específico e direto ao contribuinte ²²². O dever fundamental *não alcança* as taxas, as contribuições de melhoria, a contribuição de custeio do serviço de iluminação pública, as contribuições em prol de categorias profissionais e

²¹⁹ Art. 76. “É desvinculado de órgão, fundo ou despesa, até 31 de dezembro de 2011, 20% (vinte por cento) da arrecadação da União de impostos, contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico, já instituídos ou que vierem a ser criados até a referida data, seus adicionais e respectivos acréscimos legais. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 56, de 2007).” (BRASIL, 1988). Esse artigo foi incluído com a Emenda Constitucional 27, e vigoraria no período de 2000 a 2003. Em 19.12.2003, foi editada a EC 42, prorrogando tal desvinculação até 2007. Por sua vez, em 2007, nova prorrogação foi feita, desta vez via EC 56. É provável, portanto, que no ano de 2011, tenhamos nova prorrogação, perpetuando essa prática governamental. Vide crítica de Godoi (2007b, p. 81-110) à DRU.

²²⁰ O mecanismo fiscal hoje conhecido como DRU foi criado em 1994, durante a implantação do Plano Real, através da EC de Revisão nº 01/1994, sendo à época denominado de “Fundo Social de Emergência”. Este se destinava a desvincular “vinte por cento do produto da arrecadação de todos os impostos e contribuições da União”. À época, aprovado como transitório, o mecanismo foi prorrogado até 30 de junho de 1997 pela EC nº 10/1996, passando a se denominar “Fundo de Estabilização Fiscal”. Foi novamente prorrogado até o fim de 1999 pela EC nº 17, de 22 de novembro de 1998 e em 21 de março 2000 foi prorrogada até 2003 pela EC nº 27, conforme indicado na nota acima.

²²¹ “O resultado primário, que exclui das receitas totais os ganhos de aplicações financeiras e, dos gastos totais, os juros nominais devidos, mede como as ações correntes do setor público afetam a trajetória de seu endividamento líquido. O principal objetivo desse cálculo é avaliar a sustentabilidade da política fiscal em um dado exercício financeiro, tendo em vista o patamar atual da dívida consolidada e a capacidade de pagamento da mesma pelo setor público no longo prazo. Os superávits primários são direcionados ao serviço da dívida, o que contribui para reduzir o estoque total da dívida líquida. Por sua vez, os déficits primários indicam a parcela do crescimento da dívida decorrente de financiamentos de gastos não-financeiros que excedem as receitas não-financeiras. A metodologia de cálculo das Necessidades de Financiamento Líquido para o Governo Central sob o critério “acima da linha” (receitas menos despesas), enfoca a realização do gasto pela ótica de caixa e abrange as operações de todas as entidades não-financeiras da administração direta e indireta que compõem o Orçamento Geral da União (OGU). Cabe informar que tal metodologia de cálculo tem sido aprimorada nos últimos quinze anos, com objetivo de conferir maior grau de transparência e confiabilidade às estatísticas fiscais, face à complexidade do setor público brasileiro.” (TESOURO NACIONAL, 2010).

²²² Ou seja, as contribuições sociais pagas pelas empresas, especialmente as destinadas à seguridade social (art. 195 - sobre folhas de salário, faturamento ou receita – PIS e COFINS – importação e lucro – CSL), bem como as contribuições de intervenção no domínio econômico e a contribuição ao salário-educação.

contribuições previdenciárias pagas pelo empregado ou pelo servidor público, que, apesar do caráter solidário, buscam principalmente a concessão de futuros benefícios.²²³

Isso não quer dizer que os outros tributos não tenham importância e podem ser sonegados. Não é nada disso. As taxas buscam, entre outras coisas, remunerar a prestação de um serviço público, que oferece utilidades e benefícios ao contribuinte. Elas ainda podem ter um papel de intervenção no domínio econômico, sendo relevante aqui lembrar sua importância como medida utilizada na consecução de políticas ambientais. As taxas decorrentes do exercício de poder de polícia buscam justamente conformar a atividade empresarial, adequando-a ao exercício regular, sem afrontar outros interesses da coletividade, como, por exemplo, o combate à poluição sonora ou visual, a proteção do patrimônio cultural, a proteção da vizinhança, o controle da prestação de serviços públicos, entre outros.

Assim, apesar delas estarem submetidas a algumas diretrizes diversas (custo aproximado do serviço ou do exercício de poder de polícia – referibilidade – e não capacidade contributiva), ainda assim, sua importância como instrumento para assegurar alguns objetivos constitucionais não pode ser ignorado. Entretanto, a importância das taxas não as tornam objeto de um dever fundamental, pois o possibilita o Estado brasileiro a realizar as tarefas de concretização de direitos fundamentais por meio de políticas públicas é a arrecadação de impostos e de contribuições sociais.

Da mesma forma, a excepcionalidade de instituição dos empréstimos compulsórios e das contribuições de melhoria, bem como os fins visados por estas espécies tributárias são motivos suficientes para que elas não sejam alcançadas pelo dever fundamental em debate. Apesar de serem instrumentos financeiros previstos no texto constitucional cuja utilização pode reforçar ou facilitar a realização do caráter compromissório e indutor previsto na Constituição da República, ainda assim não serão eles que irão permitir o funcionamento *normal e prioritário* do Estado nem serão eles que darão o suporte financeiro necessário para a *concretização de políticas públicas* que atenderão os diversos direitos fundamentais.

A síntese proposta por Marciano Buffon é inteiramente acolhida neste trabalho:

Enfim, embora Casalta Nabais desenvolve sua teoria acerca dos “impostos” e diga que tal dever fundamental a eles se refere, no Brasil parece ser mais adequado falar-se em “dever fundamental de pagar tributos não-vinculados ou desprovidos de bilateralidade”. Para fins desse trabalho, no entanto, utiliza-se apenas a expressão “dever fundamental de pagar tributos”, deixando-se claro que entre eles não se incluem os tributos vinculados ou bilaterais. (BUFFON, 2009, p. 90).

²²³ Esse é o entendimento de Marciano Buffon (2009, p. 89-90).

Cumprir mencionar a posição de Maria Luíza Mendonça diverge um pouco da adotada neste trabalho, pois a autora entende que o dever fundamental alcança *todas* as espécies tributárias. Se em determinado ponto da obra a mencionada autora (MENDONÇA, 2002, p. 237) aduz que o Estado brasileiro é um Estado Fiscal, sendo a figura do tributo não vinculado, representado pelo imposto, o “tipo-regra de tributo, ou seja, o meio financeiro normal para o suporte da atuação dos entes federados”, por outro lado, ela (MENDONÇA, 2002, p. 214-215) considera o *tributo* como “o dever fundamental em virtude do qual os particulares ficam obrigados a concorrer financeiramente para o custeio das atividades incumbidas ao Estado.”

E em outro ponto da obra, Maria Luíza Mendonça deixa claro que *cada espécie tributária compreende um dever fundamental específico*, sendo que o foco de sua tese será o estudo do dever fundamental de pagar impostos:

Como já estudado no subitem 6.2 retro, perante o texto constitucional brasileiro, as espécies tributárias dividem-se em impostos, taxas, contribuições especiais e empréstimos compulsórios, donde corresponder a cada uma dessas espécies tributárias uma *espécie do dever fundamental de pagar tributos*.

Ao cuidar do Sistema Tributário Nacional, a Constituição brasileira dá especial relevo aos impostos, que estão na base do financiamento do Estado brasileiro, um Estado Fiscal. ... Este trabalho centrar-se-á, dentre as espécies que compõem o dever fundamental de pagar tributos previsto na Constituição brasileira, no dever fundamental de pagar impostos. (MENDONÇA, 2002, p. 250, destaque nosso).

Cumprir apenas salienta uma questão importante tratada por Casalta Nabais. Em texto publicado em 2009, o autor comenta que a ideia de um Estado Tributário ²²⁴ vem entusiasmando alguns doutrinadores, não para substituir os impostos ou custear todas as despesas do Estado, mas para servir como contraprestação de alguns setores específicos, como a proteção do meio ambiente e servir como meio de regulação econômica e social. Realmente, no Brasil, é crescente o aumento de taxas destinadas a órgãos e entidades ambientais. ²²⁵

A advertência posta por Nabais (2009, p. 276-277) ²²⁶ de passarmos a ter um Estado Fiscal e um Estado Tributário financiando o primeiro é realmente um fato que deve ser considerado, sob pena de passarmos a ter um Estado Fiscal *duplicado*. ²²⁷

²²⁴ Estado Tributário é o Estado suportado financeiramente basicamente por tributos bilaterais. Vide item 3.3.2 do capítulo anterior.

²²⁵ Como exemplo, a taxa ambiental destinada ao IBAMA (Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - Lei 10.165/2000).

²²⁶ Advertência já apontada no item 3.5.1 do capítulo anterior.

²²⁷ No Brasil, tem aumentado a instituição de contribuições de intervenção no domínio econômico, algo que preocupa a doutrina nacional, pois, apesar destas contribuições estarem, no nosso entender, inseridas no conceito

A necessidade de equilíbrio financeiro é uma meta importante a ser considerada pelo Governo, na qual a criação desenfreada de novos tributos não servirá a tal propósito.

De qualquer forma, a discussão da carga tributária não pode gerar, como consequência, a busca por um modelo de tributação neutro e de baixa pressão fiscal, que serve de pano de fundo a uma política neoliberal e que leva a diversos discursos, alguns, inclusive, bem apelativos.²²⁸ Não pode acarretar também a desconsideração de que nosso ordenamento jurídico constitucional estabelece um dever fundamental de pagar tributos (*não-vinculados*, na esteira do entendimento de Marciano Buffon).

4.5. Interesse público, interesse da arrecadação e o dever fundamental de pagar tributos: as críticas feitas por Raquel Cavalcanti Ramos Machado

Raquel Cavalcanti Ramos Machado produziu dissertação de mestrado que confronta alguns temas abordados nessa dissertação e que tangenciam o dever fundamental de pagar tributos.

Seu pensamento pode ser classificado como mais tradicional ou conservador sob o ponto de vista do referencial jurídico utilizado. Seu estudo possui consistência e, o que é importante, posicionamento firme sobre determinados pontos. Contudo, trata-se de uma obra com um foco diferente do ora apresentado. A seriedade de sua pesquisa merece ser ressaltada.

de dever fundamental (tributos não-vinculados), elas podem *umentar ainda mais* o tamanho do Estado Fiscal. Por exemplo, a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico incidente sobre operações com petróleo e combustíveis (art. 177, § 4º, da CF/88 e Lei 10.366/2001) cuja receita será destinada para (a) pagamento de subsídios a preços ou transporte de álcool combustível, de gás natural e seus derivados e de derivados de petróleo; (b) financiamento de projetos ambientais relacionados com a indústria do petróleo e do gás; e (c) financiamento de programas de infra-estrutura de transportes. Merece ser citado ainda a Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico destinada a financiar o programa de estímulo à interação universidade-empresa para apoio à inovação (CIDE Royalties - Lei nº 10.168/2000). Ainda, a Contribuição ao FUST e FUNTTEL (Leis 9998/2000 e 10.052/2000), ambos fundos "de telecomunicações" - cuja variação se restringe à destinação ou finalidade definida para cada um (o FUST, destinado ao suprimento da universalização; o FUNTTEL, ao desenvolvimento tecnológico; ambos vinculados aos serviços de telecomunicações) e cujas receitas são da ANATEL.

²²⁸ Vide o chamado "impostômetro" (www.impostometro.org.br), criado pela Associação Comercial de São Paulo, em parceria com o Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e o discurso frequente nos meios de comunicação de que a tributação consome 04 meses de trabalho das pessoas, ou seja, levantam a ideia de que as pessoas trabalham 04 meses de graça no Brasil para "custear o Estado". Não discordamos da assertiva de que a carga tributária é elevada e que o Estado não seja eficiente. Também não discordamos da necessidade de se conscientizar a população de saber não só o quanto ela paga a título de tributos como, especialmente, de exigir do Estado transparência nos gastos públicos. Todavia, o discurso adotado não trata também da conscientização da importância do pagamento do tributo, ou seja, de *educação fiscal*. A postura adotada, ao que nos parece, considera a tributação sempre como algo que não promove qualquer benefício à população e que se resume a um mero aspecto do Poder, o que não é a posição adotada neste trabalho.

Raquel Machado (2007, p. 15-16) traz uma preocupação dominante na doutrina que poderíamos chamar de mais clássica ou conservadora. Afirma a mencionada autora que a busca pelo desenvolvimento de um Estado Social, e junto com uma hermenêutica pautada na teoria dos princípios, “vem sendo constantemente apontado como motivo para, no Direito Tributário, justificar a invocação do interesse público ou da supremacia do interesse público sobre o particular.” E essa invocação é feita, segundo a autora, com o intuito de “restringir direitos dos contribuintes consagrados na Constituição Federal.”

A autora (MACHADO, 2007, p. 15) exemplifica sua afirmação com alguns exemplos: primeiramente, aponta a decisão dada pelo STF na ADI 1851/AL, que definiu que na substituição tributária progressiva a base de cálculo presumida era *definitiva*, não comportando direito ao contribuinte de restituição do ICMS recolhido a maior.²²⁹ Para a autora, o que explica o conteúdo da decisão seriam *interesses arrecadatórios do Fisco*.

Outro exemplo mencionado, no sentido de se prestigiar o interesse público, é a validade dada pelo STJ²³⁰ ao denominado “recurso hierárquico” em benefício da Fazenda Pública, que adotou o entendimento que tal medida (verdadeiro privilégio) não infringiria a isonomia.

Raquel Machado entende ainda que a invocação genérica do “interesse público” ou da “supremacia do interesse público sobre o particular” serviu como justificativa para: 1) impedir a concessão de medidas liminares contra o Poder Público; 2) convalidar cobrança de tributos em desconformidade com a Constituição ou com as leis; c) aumentar abusivamente os poderes da fiscalização.²³¹

Alega a autora que raciocínios dessa natureza teriam sido desenvolvidos de forma acrítica e com respaldo em motivos políticos, enfraquecendo os direitos fundamentais e empobrecendo o debate jurídico.

Afinal, segundo Raquel Machado (2007, p. 68), a realidade brasileira demonstra que a invocação generalizada do interesse público como fundamento para relativizar direitos

²²⁹ Ou seja, o fato gerador ocorreu, mas sobre uma base de cálculo *menor* que a considerada para pagamento por antecipação (base de cálculo presumida). Nesse caso, a praticidade na tributação foi um elemento que a maioria do STF considerou relevante na interpretação da regra descrita no art. 150, § 7º, da CF. Apesar da ADI 1851/AL, esse tema ainda está aberto no STF, esperando o julgamento a ADI 2777 e ADI 2675. Há repercussão geral reconhecida (RE 593.849).

²³⁰ A autora menciona como exemplo o ROMS 13.592, rel. Ministro Paulo Medina, DJ 2.12.2002., p. 266 (MACHADO, 2007, p. 15, nota 2). Esse entendimento ainda é adotado pelo STJ: vide AgRg no RMS 26.512/RJ, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 15/09/2009, DJe 27/04/2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=13592&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4#>>. Acesso em 09/11/2010.

²³¹ Sobre esses três temas, a autora não indica casos concretos submetidos a julgamento.

fundamentais, muitas vezes, serve como mero “verniz”, transportando para o mundo jurídico “um artificialismo constrangedor”. Para ela:

De fato, num país de políticos corruptos, em que a receita pública escancaradamente não é revertida para a prestação de serviços públicos de qualidade, é até uma afronta à razoabilidade dos cidadãos – principalmente no âmbito de demandas individuais – afirmar que o Fisco merece tratamento privilegiado, como meio de garantir que, com o valor discutido, realize o interesse público ou os fins do Estado social.

Ou seja, a pretexto de realizar o Estado social, cria-se um Estado artificial e autoritário, sem legitimidade para exigir o cumprimento de obrigações com base no sentimento popular de apoio às políticas públicas.

[...]

Na prática, aliás, o Estado tem se esquivado mesmo do cumprimento de deveres que teoricamente não ousa afirmar que não sejam seus, como a proteção da liberdade [...]. Neste cenário, o discurso da necessidade de relativização de direitos dos contribuintes para fins de realização dos direitos sociais mostra-se claramente vazio, artificial e inválido.

Por outro lado, e essa idéia é central e de mais elevada importância, não há razão para, ao se pretender aumentar a carga tributária e aumentar a fiscalização sob o pretexto de viabilizar direitos fundamentais de segunda geração, criar ou elevar e cobrar tributos violando o núcleo dos direitos individuais do contribuinte, tais como a legalidade e o devido processo legal. (MACHADO, 2007, p. 68-72)

Raquel Machado, nessa parte de sua obra, critica – e com acerto – diversas falhas de políticas estabelecidas pelo Governo Federal, entre elas a criação da denominada “DRU”, da omissão na prestação de segurança pública e de saúde – levando parte da população à contratação de serviços privados e outra parte à própria sorte - bem como à criação desmedida de contribuições de intervenção no domínio econômico (CIDE).

A autora até reconhece que há um dever fundamental de pagar tributos, citando, inclusive, a obra de Nabais e a posição defendida por Ricardo Lobo Torres de cidadania multidimensional. Ela aduz expressamente que “realmente, os direitos fundamentais não podem ser considerados isoladamente, em desprezo ao dever de contribuir, até porque a realização desse dever pode apresentar resultados benéficos ao cidadão.” (MACHADO, 2007, p. 58-59)

Todavia, é visível que a autora possui uma desconfiança ou um receio de que o termo *dever fundamental* passe a ser usado para justificar qualquer atitude ou manobra fiscal, tal como o termo *interesse público* foi e vem sendo empregado.

Primeiramente, para Raquel Machado, é possível que uma teoria sobre o dever fundamental mais organizada não tenha prejudicado o Fisco, mas, sim, o contribuinte, pois a grande maioria cumpre sua obrigação por receio da sanção, sendo que, de outro lado, “o Estado não depende do Direito para cobrar tributos. O cidadão, este sim, é que depende do

Direito para que a tributação ocorra dentro de limites preestabelecidos.” (MACHADO, 2007, p. 59).

Nesse ponto, discordamos da autora, pois essa relação não possui vencedores e vencidos. O desprestígio da tese dos deveres fundamentais é prejudicial a todos. Rechaçar essa teoria ou deixar de compreendê-la adequadamente, na linha defendida por Casalta Nabais, só beneficia interesses exclusivamente privados e extremamente individualistas.

Em segundo lugar, ela afirma categoricamente que a existência do dever fundamental não pode legitimar uma norma antielisão:

Além disso, observa-se que são atualmente desenvolvidas muitas teorias que alargam os deveres do contribuinte, face à invocada necessidade de realização dos direitos sociais, tal como a teoria que entende possível a criação de contribuições sociais gerais, bem como a que entende válida uma norma geral antielisão. Essas teorias assistemáticas acarretaram, na prática, um dever ilimitado e desorganizado de pagar tributo.

Com efeito, cada teoria isolada amplia os deveres do contribuinte, ora com base no interesse público e na supremacia do interesse público sobre o particular, ora com fundamento no dever de solidariedade, sem lhe afirmar os limites gerais, o que não se pode admitir.

Uma teoria ordenada sobre o dever de pagar tributo deixaria os cidadãos mais conscientes de seu cumprimento, e estes, então, exigiriam com mais força a contraprestação estatal, exatamente porque saberiam que a exigência decorre não do paternalismo estatal, mas como resposta do Estado ao cumprimento do dever de contribuir. (MACHADO, 2007, p. 59).

Em outra passagem, reconhecendo que todos os direitos possuem um custo – inclusive a liberdade – Raquel Machado aduz que esse custo não pode ser alto a ponto de suprimir a própria liberdade, premissa do Estado Fiscal. Para ela, mesmo o alto custo dos direitos sociais não justifica “o processo que vem ocorrendo nos últimos tempos de grande amesquinamento dos direitos do contribuinte, a pretexto da necessidade de aumento de receita para realização dos direitos sociais.” (MACHADO, 2007, p. 63-64).

Afinal, os direitos sociais, na visão da autora (MACHADO, 2007, p. 64), “constituem uma limitação adicional feita ao Estado, e não direitos de que dispõe o Estado contra o cidadão em face do dever de pagar tributo.” E, para ela, a grande demonstração de que a promoção de direitos fundamentais de segunda e terceira dimensões não é fundamento, nem de forma abstrata, para justificar os valores arrecadados, foi a criação da DRU (Desvinculação de Receitas da União).

Após tais críticas, a autora reconhece, em síntese, que a necessidade de realização dos direitos sociais “pode até autorizar o aumento de carga tributária, bem como da fiscalização” (MACHADO, 2007, p. 74). Esse aumento, contudo, só pode ocorrer com o

respeito aos direitos fundamentais individuais e de forma menos gravosa possível, em respeito à proporcionalidade e razoabilidade.

Essa é uma posição pacífica. O próprio Casalta Nabais deixa bem claro em sua obra que a liberdade é a premissa básica do Estado fiscal que, não só o justifica, como o limita, sob pena de transformar-se em Estado patrimonial “encapuzado”. Os autores tratados nesta obra que defendem a existência de um dever fundamental de pagar tributos ou que reconhecem na tributação um possível instrumento de transformação social não defendem poderes ilimitados ao Fisco ou o desrespeito à legalidade para se alcançar a máxima capacidade contributiva ou a isonomia tributária.

De outro lado, não há dúvida que a cláusula do Estado Social irá fazer com que a carga fiscal aumente, pois o número de tarefas aumentou e o Estado deixou de ser socialmente neutro para assumir um papel socialmente transformador. Os limites da tributação podem e devem ser discutidos, mas seria irreal imaginar um retorno a um Estado mínimo.

Nota-se, assim, que a posição de Raquel Machado, embora inicialmente reconheça a existência de um dever fundamental de pagar tributos, não inova no debate constitucional da relação tributária, mantendo ainda a concepção tradicional de que os direitos individuais “falam mais alto” no debate tributário.

Assim, da leitura de sua obra, entende-se que o dever fundamental por ela aceito é um dever de grau “fraco”, ou seja, existente, mas cuja consequência prática na relação “Estado x contribuinte” será apenas para ampliar os direitos do sujeito passivo da relação jurídica tributária e limitar os poderes do Estado.

Contudo, o ponto central da questão será justamente a compreensão que devemos dar ao âmbito normativo dos direitos individuais, especialmente liberdade e propriedade. Em outras palavras, até que ponto o dever fundamental de pagar tributo irá interagir – como limite imanente que é – com o direito da liberdade e propriedade e até onde este dever fundamental servirá como legítimo amparo constitucional para validar uma restrição aos mencionados direitos.

Essa é a grande diferença entre as concepções defendidas, dentre outros, por Marco Aurélio Greco, Marciano Godoi, Marciano Buffon e Ricardo Lobo Torres (de um lado) e por Raquel Machado, Misabel Derzi, Sacha Calmon e Hugo de Brito Machado (de outro lado).

Para os primeiros, o Estado poderá ter em algumas matérias uma atitude mais ativa, pois parcelas da liberdade e propriedade não poderiam ser invocadas contra o Fisco. Assim, em tese, o Fisco poderá ter alguns poderes (e os ônus correspondentes) mais amplos.

Para os segundos, a leitura da Constituição caminha no sentido de mais proteção (segurança) e garantia ao contribuinte (foco individual e subjetivo). Luciana Saliba, em dissertação de Mestrado defendida em 2010, sintetizou bem as posições doutrinárias a respeito das concepções atuais da tributação.

Conforme Godoi (2010), os que consideram que o Direito existe principalmente para assegurar a paz social e, intervindo o menos possível na vida privada dos cidadãos, garantir a certeza e a previsibilidade nas relações entre os indivíduos, provavelmente interpretarão muitas questões de forma diametralmente oposta à dos que entendem que o objetivo precípua do Direito é promover a justiça e dar a todos os cidadãos igualdade de oportunidades para desenvolverem sua personalidade e seus talentos pessoais.

O mesmo ocorre com relação ao Direito Tributário. Como alerta Godoi (2010), se um juiz considera que a principal função da forma atual de nosso Estado é, intervindo o menos possível na ordem social, promover segurança e certeza jurídicas para que as pessoas físicas e jurídicas possam exercer livremente sua autonomia privada desde que tal exercício não prejudique a autonomia dos demais cidadãos, então sua concepção sobre o papel do tributo, do sistema tributário e da própria interpretação do Direito Tributário será uma concepção bem distinta da de um juiz que considere que o paradigma atual de Estado exige a transformação das condições sociais de modo a que todos os cidadãos tenham uma liberdade o mais igual possível no que diz respeito ao nível de participação na definição dos rumos políticos da sociedade (autonomia pública) e uma igualdade equitativa de oportunidades para a busca e a realização de seus projetos pessoais de vida (autonomia privada). (SALIBA, 2010, p. 64)

Essa última visão é, na nossa compreensão, mais harmônica com o texto constitucional.

Não que algumas críticas feitas pela doutrina não sejam reais e que não mereçam nossa adesão. Realmente, nossos Governos e agentes políticos não têm dado o melhor exemplo.²³² Mas corrupção e desvio de verbas públicas, apesar de serem terríveis para a sociedade, não são motivos suficientes para que se tenha tanta resistência ou desconfiança com o dever fundamental de pagar tributos. Não que quem defenda esse dever aceite ou fique passivo em razão dessas “patologias”.

Também não se aceita com serenidade qualquer medida tomada pelo Governo, mesmo que pelas vias formais aparentemente corretas, como ocorreu com a criação da DRU.

233

²³² E problema cultural brasileiro é enorme, sendo que grande camada da população de baixa renda e com nenhuma ou alguma escolaridade aceita facilmente o patrimonialismo e o chamado “jeitinho brasileiro”. Conferir o trabalho de Alberto Carlos Almeida, denominado “A cabeça do brasileiro”. Segundo o autor, “a Pesquisa Social Brasileira mostrou que Roberto DaMatta está certo em muitas de suas afirmações: o Brasil é hierárquico, familista, patrimonialista e se encaixa em vários outros adjetivos que significam arcaísmo, atraso.” (ALMEIDA, 2007, p. 25).

²³³ A Desvinculação das Receitas da União, como dito, foi criada por emenda constitucional e decorre de um modelo econômico adotado pelo Brasil desde o Plano Real. Vide as críticas de Buffon (2009, p. 57-60) ao controle do déficit público, bem como texto de Godoi (2007b) que assim afirma: “O conceito de contribuições

Mas esses fatos, por si só, não são suficientes para desconsiderar que nosso ordenamento jurídico acolhe uma solidariedade fiscal, nem tornam inexistente o dever fundamental de pagar tributos.

4.6. O princípio da solidariedade

O princípio da solidariedade está intimamente ligado ao dever fundamental, como bem reconhecem Marciano Buffon (2009, p. 94-99), Ricardo Lobo Torres (2005, p. 181) e Ernani Contipelli (2010, p. 142-160). Apesar de o ideal burguês ter se inspirado na tríade *liberdade, igualdade e fraternidade*, esta última está vinculada muito mais a uma idéia de *filantropia ou caridade* - que tratamos muitas vezes como obras ou ações sociais do que a um valor que deve ser observado para o êxito da comunidade. Da mesma forma, a solidariedade não poderia se identificar com mero assistencialismo.

Como bem anota Marciano Godoi (2005, p. 144), as mudanças no papel e no modelo de Estado (de liberal ou de Direito, passando pelo Social, até o atual Estado Democrático) fazem com que a sociedade passe a ser o centro da ciência jurídica, fazendo com que surja o conceito de solidariedade social, que assume grande importância nos debates jurídicos.

A solidariedade é questão discutida tanto na Europa como nos Estados Unidos. Wanda Cláudia Galluzzi Nunes (2007, p. 86), em estudo sobre a visão da solidariedade em Denninger, Habermas e Rosenfeld, diz que os europeus parecem mais familiarizados com a inclusão ou com o destaque da solidariedade na ordem constitucional, enquanto os americanos, de raízes mais individualistas, apresentam mais resistência ao tema, enfatizando muito mais as liberdades negativas do que o fortalecimento de vínculos entre cidadãos.

sociais e de intervenção no domínio econômico contido na Constituição originária promulgada em 1988 vem sendo paulatinamente desfigurado por diversas Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994. Ao longo dos últimos anos, economistas tidos por *experts* em finanças públicas, além de Ministros de Estado como o atual Ministro do Planejamento, deram entrevistas e publicaram artigos em jornais de grande circulação defendendo mudanças constitucionais que dessem ampla liberdade para o Executivo aplicar onde bem entendesse os recursos dos *impostos* e das *contribuições*, como se entre essas duas categorias não houvesse qualquer diferença de monta. Segundo essas opiniões, o alto grau de vinculação das receitas públicas federais seria um "defeito" do sistema tributário criado pela Constituição de 1988. Emendas Constitucionais promulgadas a partir de 1994 buscaram claramente corrigir o que se percebia como um *defeito* da Constituição originária. O que não ocorre a tais economistas é que o que eles tomam por *defeito* é exatamente a *pedra de toque* da natureza jurídica das contribuições: a necessária vinculação de sua arrecadação ao provimento de finalidades públicas específicas."

De qualquer forma, a citada autora (NUNES, 2007, p. 86) aponta que “o recurso à idéia de solidariedade, de qualquer forma, parece ser uma necessidade, a fim de evitar a desagregação crescente de sociedades cada vez mais multipolarizadas.” No campo do Direito ele poderá contribuir para a “formação de um novo ‘ethos’ político, chegando mesmo a vincular a própria comunidade.”

Canotilho (2008, p. 30-31), ao comparar a modernidade liberal com a modernidade republicana, conclui que o homem republicano não é meramente um defensor enérgico da liberdade e do individualismo, mas é um homem politicamente a favor do progresso, da educação, da associação, enfim, de *soluções positivas*. E ao tratar dos direitos fundamentais dentro de uma república, conclui o citado professor português que:

No ‘fazer iguais’ e ‘exercer direitos’ em prol da solidariedade e da fraternidade, sugerem-se dimensões democrático-funcionalistas na teoria republicana dos direitos fundamentais. Este ponto é de primacial importância para se compreender a ‘razão militante’ dos republicanos. A moderna teoria dos direitos fundamentais, conhecida como na doutrina juspublicística como *teoria democrática-funcional*, oferece alguns elementos de compreensão da teoria republicana. Os *tópoi* essenciais desta teoria são os seguintes: 1) reconhecimento de direitos fundamentais aos cidadãos que deverão por estes ser exercidos, enquanto membros da comunidade, e no interesse público; 2) o exercício da liberdade é um meio de garantia e de prossecução do processo democrático; 3) a vinculação do exercício dos direitos à prossecução de fins públicos justifica a sua articulação com a ideia de deveres; 4) a dimensão funcional justifica, em caso de ‘abuso’, a intervenção restritiva dos poderes públicos. (CANOTILHO, 2008, p. 33-34).

Ou seja, há uma vinculação dos direitos à realização dos ideais de solidariedade.

De outro lado, Casalta Nabais (2005, p.99-101) entende que uma das facetas da cidadania é justamente a solidária, que implica no empenho tanto do Estado como do indivíduo na “permanente ‘inclusão’ de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo ‘chão comum’, que assim os torne cidadãos de corpo inteiro dessa comunidade.”

Assim, não mais prevalece a concepção liberal, baseada na simples igualdade formal e no entendimento de que a solidariedade não era um princípio normativo, mas apenas uma *virtude humana*. Atualmente, inclusive no Brasil, tal compreensão não é mais acolhida; ao contrário, deve prevalecer, no atual estágio constitucional, manifestações no sentido de que “o discurso jurídico tradicional deve libertar-se das amarras da singularidade e lançar mão do ‘nós’, pronome plural e coletivo que consubstancia a construção de um espaço de inclusão do outro, sempre com vistas à efetivação e solidificação da dignidade da pessoa humana.” (BREUS, 2007, p. 181).

Afinal, como já dito, não é possível retirar a força normativa dos artigos 1º e 3º da Constituição da República, que proclamam, respectivamente, que o Brasil é uma república e um Estado Democrático de Direito, que tem como fundamentos, entre outros, a cidadania e a dignidade da pessoa humana e como objetivos a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, bem como erradicar a pobreza e a marginalização, reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos. Esses dizeres não expressam uma mera “recomendação” ou um “ideal” que pode ser alcançado. Eles possuem normatividade própria, irradiando efeitos nas políticas públicas a serem implementadas e nas legislações que serão editadas. O comentário contextual de José Afonso da Silva confirma a afirmação feita:

3. CONSTRUIR UMA SOCIEDADE LIVRE JUSTA E SOLIDÁRIA. A Constituição de 1988, nesse aspecto inspirou-se no preâmbulo da Constituição Portuguesa, que se propõe a ‘construção de um país mais livre, mais justo e mais fraterno’. A fórmula brasileira é talvez menos superlativa, mas é mais elegante e mais sintética, e acabou por inspirar a nova redação do art. 1º da Constituição Portuguesa na sua segunda revisão, que é de 1989, quando fala em República ‘Empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária’, em substituição ao texto anterior, que falava em República ‘empenhada na sua transformação numa sociedade sem classes’.

‘Construir’, aí, tem sentido contextual preciso. Reconhece que a sociedade existente no momento da elaboração constitucional não era livre, nem justa, nem solidária. Portanto, é signo lingüístico que impõe ao Estado a tarefa de construir não a sociedade – porque esta já existia – mas a liberdade, a justiça e a solidariedade a ela referidas. Ou seja: o que a Constituição quer, com esse objetivo fundamental, é que a República Federativa do Brasil construa uma ordem de homens livres, em que a justiça distributiva e retributiva sejam um fator de dignificação da pessoa e em que o sentimento de responsabilidade e apoio recíprocos solidifique a idéia de comunidade fundada no bem comum. Surge aí o Estado Democrático de Direito, voltado à realização da justiça social, tanto quanto a formula liberdade, igualdade e fraternidade o fora no estado Liberal proveniente da Revolução Francesa. (SILVA, 2010, p. 48-49).²³⁴

O próprio preâmbulo da Constituição - que, apesar de não se situar no âmbito do Direito, mas no da política, reflete posição ideológica do constituinte e espelha os princípios e objetivos descritos na Carta²³⁵ – dispõe que o Estado Democrático de Direito instituído em 1988 destina-se a assegurar o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna.

Não era assim na Constituição de 1967, que se estruturava, inicialmente, nos elementos do *Estado*. Houve, sim, uma alteração de paradigma com a atual Carta, que

²³⁴ Contipelli (2010, p. 157-160), no qual o autor deixa claro que a solidariedade não se limita à caridade e que, enquanto valor, a solidariedade confere sentido aos comportamentos realizados na sociedade, ao passo que, como princípio, a solidariedade irradia efeitos no sistema positivo do Direito.

²³⁵ Conferir ADI 2076, rel. Min. Carlos Velloso, julgado em 15.08.2002, DJ 08.08.2003. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI+2076&base=baseAcordaos>> Acesso em 28/11/2010.

primeiro se preocupa em definir o perfil básico da sociedade civil e de quem participa do processo de manifestação da vontade da coletividade. (GRECO, 2005, p. 171).

Enfim, o operador do Direito não pode ficar inerte nem passivo a estas alterações no texto constitucional, que induzem a uma constante busca pela plena eficácia dos direitos fundamentais, que tangenciará, sempre, uma postura ativa não só do Estado, mas também da sociedade. Ao primeiro (Estado) há uma grande tarefa que será conferir a todos os membros da sociedade igual consideração (a *virtude soberana*, de Dworkin). Aos membros da sociedade, estes deverão participar da realização desse projeto constitucional. Segundo Habermas:

[...] defendo o conteúdo racional de uma moral baseada no mesmo respeito por todos e na responsabilidade solidária geral de cada um pelo outro. A desconfiança moderna diante de um universalismo que, sem nenhuma cerimônia, a todos assimila e iguala não entende o sentido dessa moral e, no ardor da batalha, faz desaparecer a estrutura relacional da alteridade e da diferença, que vem sendo validada por um universalismo bem entendido. Na Teoria da Ação Comunicativa, formulei esses princípios básicos de modo que eles constituíssem uma perspectiva para condições de vida que rompesse a falsa alternativa entre ‘comunidade’ e ‘sociedade’. A essa orientação da teoria da sociedade corresponde, na teoria moral e do direito, um universalismo dotado de uma marcada sensibilidade para as diferenças. O mesmo respeito para todos e cada um não se estende àqueles que são congêneres, mas à pessoa do outro ou dos outros em sua alteridade. A responsabilização solidária pelo outro como um dos nossos se refere ao ‘nós’ flexível numa comunidade que resiste a tudo o que é substancial e amplia constantemente suas fronteiras porosas. Essa comunidade moral se constitui exclusivamente pela idéia negativa da abolição da discriminação e do sofrimento, assim como da inclusão dos marginalizados – e de cada marginalizado em particular –, em uma relação de deferência mútua. Essa comunidade projetada de modo construtivo não é um coletivo que obriga seus membros uniformizados à afirmação da índole própria de cada um. Inclusão não significa aqui confinamento dentro do próprio e fechamento diante do alheio. Antes, a ‘inclusão do outro’ significa que as fronteiras da comunidade estão abertas a todos – também e justamente àqueles que são estranhos um ao outro – e querem continuar sendo estranhos. (HABERMAS, 2007, p. 7-8).

Em razão disso, o STF, por diversas vezes, consagrou que a liberdade de iniciativa pode sofrer interferência do Estado, sendo que o dever de solidariedade e a busca pela redução das desigualdades sociais, em vários casos, serviram como diretriz para a interpretação e aplicação do direito no caso concreto.

Por exemplo, ao deliberar sobre a Lei 8039/90, que estipulou critérios de reajuste de mensalidades escolares, o Plenário do STF entendeu que:

[...] em face da atual Constituição, para conciliar o fundamento da livre iniciativa e do princípio da livre concorrência com os da defesa do consumidor e da redução das desigualdades sociais, em conformidade com os ditames da justiça social, pode o Estado, por via legislativa, regular a política de preços de bens e de serviços,

abusivo que é o poder econômico que visa ao aumento arbitrário dos lucros. (BRASIL, ADI 319, 1993).²³⁶

Em outro caso, o STF entendeu que as alterações ao Código Florestal promovidas pela MP 2166-67 - que visavam regular a supressão de vegetação em área de preservação ambiental, submetendo-a a devida autorização prévia em procedimento administrativo próprio - eram constitucionais, pois todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, típico direito fundamental de terceira dimensão, sendo obrigação do Estado como da sociedade a defesa e a preservação desse direito. Para o STF, “o adimplemento desse encargo, que é irrenunciável, representa a garantia de que não se instaurarão, no seio da coletividade, os graves conflitos intergeracionais marcados pelo desrespeito ao dever de solidariedade, que a todos se impõe, na proteção desse bem essencial de uso comum das pessoas em geral.” (BRASIL, ADI 3540, 2006).²³⁷

Também em outro precedente, em que se discutia lei estadual que assegurava aos estudantes regularmente matriculados em instituições de ensino o direito de meia-entrada em estabelecimentos de diversão, cultura, esporte e lazer (teatro, cinemas, museus, estádios, etc), o STF entendeu que tal intervenção estatal era *legítima* na economia e no exercício da atividade econômica, pois “mais do que simples instrumento de governo, a nossa Constituição enuncia diretrizes, programas e fins a serem realizados pelo Estado e pela sociedade. Postula um plano de ação global normativo para o Estado e para a sociedade, informado pelos preceitos veiculados pelos seus artigos 1º, 3º e 170.” (BRASIL, ADI 1950, 2006).²³⁸

Por fim, o STF, em caso que versava sobre concurso público prestado por deficiente físico (visão monocular), consignou que “a reparação ou compensação dos fatores de desigualdade factual com medidas de superioridade jurídica constitui política de ação afirmativa que se inscreve nos quadros da sociedade fraterna que se lê desde o preâmbulo da Constituição de 1988”. (BRASIL, RMS 26071, 2008).²³⁹

²³⁶ Conferir ADI 319, rel. Min. Moreira Alves, julgado em 03/03/93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22ADI+319%22+e+mensalidades+escolares&base=baseAcordaos>> Acesso em 28/11/2010.

²³⁷ Conferir ADI 3540, rel. Min. Celso de Mello, julgado em 01.09.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22ADI+3540%22&base=baseAcordaos>> Acesso em 28/11/2010.

²³⁸ ADI 1950, rel. Min. Eros Grau, julgado em 03.11.2005. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22ADI+1950%22&base=baseAcordaos>> Acesso em 28/11/2010.

²³⁹ RMS 26071, rel. Min. Carlos Britto, julgado em 13/11/2007, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RMS+26071&base=baseAcordaos>> Acesso em 28/11/2010.

Tanto neste como em outros votos, foi ressaltado o princípio da solidariedade,²⁴⁰ inclusive na esfera fiscal²⁴¹, como ocorreu no julgamento da contribuição dos servidores inativos.²⁴²

Assim, diante do que já foi exposto, não há dúvida que o princípio da solidariedade social deve ser também considerado na interpretação das questões tributárias, na medida em que a cidadania se expressa também no *dever de contribuir* - pautado na capacidade contributiva - sendo os tributos – logicamente cobrados seguindo uma pauta legal – o preço que pagamos para ter uma sociedade organizada e baseada na economia de mercado.²⁴³ Essa síntese é acompanhada por Marciano Buffon, que consigna o seguinte:

Enfim, o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de se pertencer a uma sociedade. Por isso, faz-se necessário examinar a questão da denominada cidadania fiscal, pois, em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos, porém, em contrapartida, também deve cumprir seus deveres dentro de uma sociedade. (BUFFON, 2009, p. 99).

Ao lado disso, não podemos esquecer que o sistema fiscal deve buscar a realização da justiça, que se dará pela busca da igualdade material, em que o Estado tratará os cidadãos como iguais (ou seja, o Estado tratará os cidadãos com a mesma consideração). Tal finalidade é alcançada, justamente, com a redistribuição de renda e realização de prestações que são suportadas, justamente, pela coletividade, através do pagamento de tributos.²⁴⁴

Cumprido dizer, por fim, que a solidariedade no campo fiscal não serve para agravar ou justificar aumento dos tributos. Tudo vai depender do contexto, sendo que é de grande importância que o sistema tributário, como um todo, esteja estruturado para prestigiar os

²⁴⁰ Conferir também ADI 1.003-MC, Rel. Min. Celso de Mello, j. 01.08.94, DJ de 10-9-99 (lei que ampliou as hipóteses de responsabilidade objetiva das empresas seguradoras) e ADI 2.649, Rel. Min. Cármen Lúcia, julgamento em 08.05.2008, (passe livre em transporte para pessoas deficientes). Em ambas, foram ressaltados os objetivos descritos no art. 3º da CR, entre eles o princípio da solidariedade.

²⁴¹ Sobre o tema da solidariedade social e sua relação com a tributação, vide obra de Ernani Contipelli (2010), especialmente Capítulo 3.

²⁴² ADI 3105, rel. p/ acórdão Min. César Peluso, julgado em 18.08.2004, DJ 18.2.2005, p. 4. Conferir ainda RE 450.855-AgR, Rel. Min. Eros Grau, julgamento em 23-8-05, DJ 9-12-05, que expressamente diz: “o sistema público de previdência social é fundamentado no princípio da solidariedade [artigo 3º, inciso I, da CB/88].” (BRASIL, 2005). Verificar também Godoi (2005, p. 159-167).

²⁴³ Verificar Faveiro (2002, p. 828-829). Marciano Buffon (2009, p. 100), por sua vez, afirma que “é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizados as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional”.

²⁴⁴ Daniel Sarmento (2007, p. 71) diz que “na Constituição brasileira, a igualdade não é só um limite, mas antes uma meta a ser perseguida pelo Estado, justificadora de enérgicas políticas públicas de cunho redistributivo, que podem gerar forte impacto sobre os direitos patrimoniais dos particulares.”

valores constitucionais, *dentre os quais está a solidariedade*.²⁴⁵ Dessa forma, em razão da solidariedade, pode-se ter, inclusive, a atenuação da carga²⁴⁶.

4.7 Dever fundamental como referencial teórico: a leitura integral do texto constitucional

Realmente, a mera alegação de interesse público ou de supremacia do interesse público sobre o particular não é suficiente para amparar qualquer pleito. É válida e legítima a preocupação de Raquel Machado em alertar:

[...] para os perigos e para os prejuízos de se utilizar o termo interesse público e o chamado “princípio” da supremacia do interesse público sobre o particular como panacéia hábil a validar todo tipo de ilegalidade praticada pelo Poder Público, notadamente quando estejam envolvidos direitos e garantias fundamentais. (MACHADO, 2007, p. 16).

Como já visto anteriormente, o interesse público somente existe no caso concreto! Como restou consignado anteriormente, no capítulo 2²⁴⁷, tanto para Ávila (2007, p. 207), como para Schier (2007, p. 241) e Justen Filho (2006, p. 46), a definição de interesse público também considera elementos privados, sendo que não existe uma supremacia do interesse público *a priori*. O reconhecimento da existência de um interesse público será o resultado de um processo de interpretação e aplicação do direito, que deverá levar em consideração todo o contexto envolvido.

Assim, a mera necessidade de recursos – simples *razões de Estado*, na leitura do STF²⁴⁸ -, por si só, não é suficiente para legitimar qualquer criação ou majoração de tributos. A

²⁴⁵ Conferir Greco (2005, p. 189), Godoi (2005, p. 152-160) e Torres (2005, p. 198-207).

²⁴⁶ Como ocorreu no caso do afastamento da tributação pela Contribuição ao PIS e a COFINS sobre atos cooperativos via PIS e COFINS. Sobre o tema, vide Godoi (2005, p. 164) - inclusive com a indicação de precedentes do STJ - e Greco (2005, p. 186).

²⁴⁷ Item 2.5.2.

²⁴⁸ RAZÕES DE ESTADO E INTEGRIDADE DA ORDEM CONSTITUCIONAL. Razões de Estado - que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, ex parte principis, a inaceitável adoção de medidas que frustram a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade - não se legitimam como argumento idôneo de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público. Precedentes. (STF - AgRE 263975, Relator: Min. Celso de Mello, julgado em 26/09/2000, DJ 02-02-2001, p. 113. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22razoes+de+estado%22+e+celso&base=baseAcordaos>> Acesso em 09/12/2010.

maior legitimidade de qualquer política pública – inclusive fiscal – será justamente o debate prévio até chegar-se a um consenso.

Por isso, a autora está correta quando combate os fundamentos dados em determinada decisão do STJ²⁴⁹ que legitimou a restrição à compensação integral de prejuízos em razão da mera existência de interesse público.

Tal decisão analisava o regime previsto na Lei 8.981/95 que estabelecia o limite de compensação dos prejuízos resultantes do balanço das empresas em no máximo 30% do crédito existente e justificava sua legalidade na assertiva de que “não houve vedação acerca da dedução, tão-somente o escalonamento, em atenção ao interesse público, reduzindo o impacto fiscal” (apud MACHADO, 2007, p. 105).

Reconhece a autora que a decisão até poderia afirmar a validade da limitação legal, mas não poderia simplesmente dizer que tal restrição é válida porque reduz o impacto fiscal e realiza o interesse público. Esse argumento, diz ela, pode servir para justificar qualquer restrição – inclusive as ilegítimas - a direito do contribuinte, como, por exemplo, a hipótese absurda de uma lei que proíba a devolução integral de tributos pagos indevidamente, pois a mesma também reduz o impacto fiscal.²⁵⁰

Contudo, é importante ressaltar que o reconhecimento do tributo como objeto de um dever fundamental coligado ao direito fundamental de liberdade e propriedade é um *elemento* jurídico que *não pode ser desconsiderado no debate que envolve as relações do Fisco com o contribuinte*. Ele será um elemento importante na *argumentação, na interpretação e construção da norma jurídica aplicável ao caso*, tendo em vista que busca, justamente, a concretização de outros direitos fundamentais e a manutenção da estrutura básica do Estado.

Afinal, a realização de um dever fundamental – que atuará como limite imanente no âmbito normativo da liberdade e propriedade do indivíduo e servir como fundamento para a edição de medidas infraconstitucionais restritivas - poderá garantir a realização ou a eficácia

²⁴⁹ A decisão mencionada por Raquel Machado foi proferida pela 1ª Turma do STJ ao julgar, em 07/12/2004, o AgRg no REsp 644.527. Essa decisão, contudo, não discute profundamente a questão tributária, limitando-se a indicar precedentes do Tribunal para negar a pretensão ao contribuinte. Um desses precedentes deixa claro que o escalonamento (limitação de compensação dos prejuízos) estava dentro da discricionariedade do legislador, tratando-se, assim, de “política fiscal que, de acordo com a lei, pode promover adições, exclusões ou compensações quanto aos abatimentos, obedecido os princípios da legalidade e da anterioridade.” (STJ – 2ª Turma, REsp 242.237, rel. Min. Eliana Calmon, j. 04.09.2001. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=97011&nreg=199901146844&dt=20020311&formato=PDF>> Acesso em 10 de janeiro de 2011)

²⁵⁰ “O interesse público, em matéria tributária, é o fundamento que dá ao Estado poder para intervir no patrimônio dos cidadãos, através da cobrança de tributos. Invocá-lo, em cascata, em todos os demais momentos da relação tributária, até para mascarar o desprezo às normas da Constituição e mesmo quando se sabe que, na prática, pouco do que se arrecada é efetiva e diretamente revertido em prol da sociedade, implica esvaziar de sentido todas as normas que traçam os limites ao poder de tributar, próprias de qualquer Estado de Direito, além de implicar em várias imprecisões já demonstradas.” (MACHADO, 2007, p. 106).

de um direito fundamental de diversas outras pessoas, ou mesmo da coletividade (direitos difusos). Assim, deve-se ler com reservas a afirmativa posta por Raquel Machado no sentido de que:

[...] se é do interesse público primário a proteção de direitos fundamentais, mesmo considerados em sua dimensão individual, [...], não pode ser do interesse público a realização de ato, pela Administração Pública, que poderá implicar violação aos direitos fundamentais. (MACHADO, 2007, p. 117).

Não há dúvida que a Administração Pública está impedida de editar ato que viole os direitos fundamentais. Todavia, como já foi visto neste trabalho, não há direitos fundamentais absolutos; ao contrário, há deveres fundamentais que interagem com os direitos de liberdade e propriedade, servindo-lhes como limites iminentes, justamente para assegurar a realização de outros direitos fundamentais. É certo que, em determinados casos, será de interesse público a proteção do direito fundamental. Mas, em diversas outras situações, será possível a conformação ou restrição a um direito individual, bem como a interpretação menos ampliativa de um enunciado legal, pois o direito fundamental que se busca proteger ou efetivar é digno de ser considerado de interesse público.

O exemplo do sigilo bancário, já citado diversas vezes neste trabalho, ilustra o alegado. Aparentemente, caso se tome em consideração uma determinada interpretação, pode-se ter em mente que está havendo uma violação ou direito fundamental de intimidade e privacidade. Contudo, partindo-se de outras premissas constitucionais, a medida administrativa pode ser válida. De qualquer forma, é importante lembrar que o alegado interesse público em questão será fruto do processo interpretativo (resultado) e não o fundamento da solução dada.

Como bem lembra Marco Aurélio Greco (2004, p. 261-268), a solidariedade – que é um valor positivado e ínsito ao dever fundamental de pagar tributos – foi um argumento importante para que o STF decidisse que o § 3º do art. 155 da CF (na antiga redação) não contemplava uma imunidade que alcançava inclusive as contribuições sociais do PIS e da COFINS nas operações com energia e combustíveis.²⁵¹

Realmente, ao interpretar o termo “tributo” descrito nesse dispositivo, o STF (voto do Ministro Carlos Velloso) decidiu que esse dispositivo não podia ser interpretado

²⁵¹ RE 227832, Relator Min. Carlos Velloso, julgado em 01/07/1999, DJ 28-06-2002, p. 93. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28227832%2EENUME%2E+OU+227832%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 09/10/2010.

isoladamente, mas, sim, em consonância com o que está disposto no art. 195, *caput*, do texto constitucional, que determina que “a seguridade social será financiada por toda a sociedade”.

Entende Marco Aurélio Greco (2004, p. 266) que essa decisão confere ao mencionado art. 195 uma *eficácia positiva*, no sentido de “extrair da previsão uma diretriz que ilumina a interpretação e serve de critério para determinar o sentido e o alcance de outros preceitos constitucionais”. Em feliz passagem, Greco assim sintetiza a decisão do STF:

Financiamento por toda a sociedade não é mera recomendação ao legislador quando tiver de criar os instrumentos geradores de recursos para a seguridade social. Financiamento por toda a sociedade é comando positivo no sentido de que as competências constitucionais e os instrumentos que vierem a ser criados têm amplitude compatível com a direção apontada pelo art. 195, *caput*.

[...]

Em matéria de seguridade social, estamos no âmbito de direitos fundamentais ligados a prestações sociais estatais, em que se asseguram liberdades por intermédio do Estado. Daí a pertinência de identificar um caráter positivo à eficácia jurídica dessa norma programática, pois os direitos consagrados nesse capítulo “pode ser considerados uma densificação do princípio da justiça social”. (GRECO, 2004, p. 266).

Além disso, em outra passagem importante do mencionado precedente, o Ministro Velloso acentuou que a interpretação “puramente literal e isolada” do § 3º do art. 155 da CF levaria “ao absurdo”, pois empresas de grande porte (do ramo de energia, telecomunicações, derivados de petróleo e mineração) ficariam sem contribuir para a Seguridade Social. A argumentação do Ministro Velloso também foi reforçada com a assertiva de que, quando a Constituição Federal buscou estabelecer imunidade às contribuições sociais previstas no art. 195, ela a previu no § 7º do respectivo artigo, alcançando apenas as entidades beneficentes de assistência social. Assim, como bem indaga Marco Aurélio Greco:

[...] até que ponto uma interpretação puramente literal (que o texto constitucional comporta) deve prevalecer quando a conclusão a que ela conduz (deixar de fora empresas de grande porte) entra em confronto com a norma programática de que toda sociedade deve contribuir para a seguridade social, máxime tendo em conta a igualdade e a capacidade contributiva que também estão constitucionalmente consagradas? (GRECO, 2004, p. 267).

A argumentação desenvolvida, portanto, buscou assegurar a unidade, a coerência e a força normativa da Constituição e não pode ser desprezada, sob pena de se desconsiderar outros princípios constitucionais que são o da igualdade e da capacidade contributiva. Esses

dois princípios serviram, no caso concreto, como fundamentos para se afastar a interpretação literal e se buscar uma posição de “equidistância”, como assevera Greco.²⁵²

Cumprido dizer, contudo, que a defesa da solidariedade fiscal não vingou em outros casos julgados pelo STF. Nesse sentido, merece ser destacado o RE 166.772 (julgado em 12.05.1994)²⁵³, em que se discutiu a contribuição social sobre o pró-labore (administradores) e sobre remuneração para a trabalhadores autônomos e avulsos que prestassem serviço à empresa.

O conceito de “folha de salário” pautado no Direito Previdenciário e defendido pelos Ministros Carlos Velloso, Francisco Resek e Ilmar Galvão não foi acolhido pela maioria dos membros do Tribunal, que se filiou à corrente liderada pelo Ministro Marco Aurélio no sentido de que o termo “salário” deveria ser apreciado à luz do Direito do Trabalho. Assim, como o termo “salário” alcança apenas as remunerações recebidas por aqueles que possuem vínculo de emprego, então a contribuição prevista no inciso I do art. 195 da CF/88 (redação original) não poderia alcançar verbas as pagas e creditadas a terceiros (administradores e autônomos) que *não possuíam vínculo de emprego* com a contribuinte (pessoa jurídica).

Para o Ministro Velloso, o termo “salário” deveria ser buscado no Direito Previdenciário, que adotava um conceito mais “elástico” e que o equipara a *remuneração*, “aquilo que percebe o segurado”, sendo certo que segurado não é somente o empregado, mas o trabalhador. Isso porque, segundo Velloso, a previdência social reconhece como segurados não somente as pessoas que possuem vínculo de trabalho, mas todos os trabalhadores, independentemente do tipo de vínculo. Para o citado Ministro, essa seria o entendimento mais razoável, considerando que a seguridade social compreende um conjunto integrado de ações voltadas à previdência, saúde e assistência social e será financiada pelo Estado e por toda a sociedade (artigos 194 e 195, *caput*, CF). Mas, como restou dito, esse posicionamento foi vencido.

A questão da solidariedade fiscal também foi debatida recentemente no STF, quando do julgamento da imunidade da contribuição social sobre o lucro sobre as receitas de

²⁵² Schoueri (2004, p. 255-256) também comentou outra decisão semelhante, também relatada pelo Ministro Velloso (RE 144.971, julgado em 13.05.1996), acentuando a necessidade de se assegurar a unidade e a coerência do sistema. Essa decisão, inclusive, foi amparada em manifestação do Prof. Sacha Calmon, que foi o Juiz que sentenciou e julgou improcedente a ação judicial proposta pelo contribuinte, que também reconheceu que a imunidade almejada pela mineradora seria um “absurdo lógico”, na medida que iria dispensar do custeio da seguridade social (art. 195, *caput*) uma empresa que demonstra inegável capacidade contributiva, violando fortemente a isonomia. (SCHOUERI, 2004, p. 260).

²⁵³ Inteiro teor do acórdão disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>> Acesso em 10/01/2011.

exportação (art. 149, § 2º, I, da CF/88, incluído com a EC 33/2001 – vide RE 564.413, julgado em 12.10.2010).²⁵⁴

O Ministro Ricardo Lewandowski, por exemplo, após afirmar que o conceito de receita (utilizado na regra de imunidade prevista no inciso I do § 2º do art. 149 da Constituição Federal) não se confundia com o lucro, ressaltou, como *reforço na argumentação*, que, tendo em vista o *princípio da solidariedade* - que serve de fundamento à cobrança das contribuições sociais - caso o constituinte derivado quisesse imunizar o lucro decorrente das exportações, ele teria de ter feito isso de forma *expressa*.

O Ministro Lewandowski ressaltou, inclusive, que a interpretação restritiva por ele adotada seguia o entendimento firmado pelo STF, em precedente relatado pelo Ministro Velloso e já mencionado neste trabalho.²⁵⁵

O Ministro Carlos Britto também considerou o princípio da solidariedade no custeio da seguridade social uma importante norma jurídica a ser observada na interpretação da regra descrita no inciso I do §2º do art. 149 da CF/88.

Mesmo reconhecendo que tal imunidade busca incrementar o desenvolvimento nacional – o que é um objetivo da República Federativa do Brasil (art. 3º, II, CF/88) – o Ministro Carlos Ayres Britto afirmou que o art. 195, *caput*, da CF/88, ao estabelecer que a seguridade social será financiada por toda a sociedade, dificulta a interpretação da exclusão desse ou daquele segmento empresarial na realização de tal tarefa.

Por sua vez, o voto do Ministra Ellen Gracie também caminhou no sentido dos votos dos antecessores que negavam a imunidade pretendida pelo contribuinte. Apesar de seu voto enfatizar mais que a imunidade em destaque, por ser objetiva (e não subjetiva), alcança apenas as *receitas* decorrentes das exportações e *não o lucro* da empresa exportadora, ela afirmou que o *princípio da universalidade no custeio da seguridade social deve ser levado em conta na interpretação do dispositivo constitucional em discussão*.

A mencionada Ministra asseverou que foi com esse enfoque que o STF, ao julgar o Agravo Regimental no RE n.º 249.841, reconheceu que a pessoa jurídica empregadora *em potencial* deveria contribuir normalmente para a seguridade social.²⁵⁶

²⁵⁴ Por seis votos a cinco, o STF entendeu que a imunidade prevista no art. 149, § 2º, I, da CF/88 não alcançava a contribuição social sobre o lucro. Inteiro teor do acórdão disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>> Acesso em 10/01/2011.

²⁵⁵ O precedente invocado pelo Ministro Lewandowski trata do caso da imunidade descrita no § 3º do art. 155 da CF (RE 227.832/PR).

²⁵⁶ O precedente citado pela Ministra Ellen Gracie possui a seguinte ementa: RECURSO EXTRAORDINÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. COFINS. PESSOA JURÍDICA SEM EMPREGADOS. EXIGÊNCIA.

Por fim, merecem ser considerados os votos do Ministro Gilmar Mendes e do Ministro Joaquim Barbosa. O primeiro abriu a divergência, entendendo que a regra constitucional alcançava não só a receita (já onerada pela Contribuição ao PIS e COFINS), mas também o lucro tributado pela CSL. O segundo – que desempatou a questão – votou no sentido de que não haveria imunidade. Porém, para ele, a fundamentação relevante para a solução do caso não estava no princípio da solidariedade, mas em eventual descumprimento de acordos internacionais.

Para o Ministro Gilmar Mendes, por se tratar de regra que traduz uma imunidade, sua interpretação deverá considerar a *finalidade* visada pela norma jurídica em discussão, que, no caso em questão, foi o de incentivar o desenvolvimento nacional – finalidade prestigiada pelo texto constitucional (art. 3º, II, CF/88). Assim, esse contexto afasta eventual conflito com o princípio da solidariedade previsto no art. 195 da CF/88, até porque se está retirando alguns *atos* da norma de incidência e não *pessoas* (distinção em imunidade objetiva e subjetiva). Para o Ministro Gilmar Mendes, esse referencial é importante para saber se a regra de imunidade alcança o lucro tributado pela CSL ou não.

Por sua vez, o Ministro Joaquim Barbosa vê com ressalvas o argumento da solidariedade. Contudo, uma crítica merece ser feita ao seu voto. Isso porque entendemos que o mesmo discutiu algo que os demais Ministros não expressaram nem entendem pertinente. Inicialmente, o Ministro Joaquim Barbosa assim aduziu:

A questão constitucional a ser enfrentada pela Corte diz respeito a valores constitucionais caros e pode ser resumida nas seguintes palavras: o princípio da *solidariedade* justifica a ampliação irrestrita das fontes de custeio dos benefícios sociais, mesmo se não houver benefício direto ao contribuinte? Se existentes, os limites constitucionais foram violados neste caso e, mais importante, quais são os parâmetros para controle que podem ser fixados para a aplicação em casos futuros? [...]

Entendo que a adoção do modelo solidário de custeio da previdência está longe de cancelar *todo e qualquer tipo* de aumento da base de tributação. É plausível considerar que a criação de mecanismos destinados a sustentar condições justas de competitividade no mercado internacional atende o fortalecimento da arrecadação assistencial e previdenciária tanto quanto o aumento **nominal** da base de contribuintes ou das receitas tributáveis. De forma bastante simplificada, o deslocamento do potencial de emprego para regiões com tratamento tributário, fiscal ou regulatório mais favorável, talvez predatório, tende a diminuir a quantidade de

1. O enunciado do art. 195, caput, da CF/88 "a seguridade social será financiada por toda a sociedade" revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo "empregador" constante do inciso I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial. Precedentes: RE 335.256-AgR e RE 442.725-AgR.

2. Agravo regimental improvido. (RE 249841 AgR, Relator: Min. Ellen Gracie, 2ª Turma, julgado em 28/03/2006, DJ 05-05-2006, p. 34). Inteiro teor disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=334113>> Acesso em 11/11/2010.

empregos formais, a remuneração paga e a geração de riquezas. Conseqüentemente, também cairá a base efetiva (calculada) das contribuições. Ausente comprovação de que a imunidade torna o Brasil o país predatório (com tributação favorecida, “paraíso fiscal”), bem como de que a própria OMC tenha refugado a postura nacional, o cálculo entre os princípios é desfavorável à pretensão meramente arrecadatória. (BRASIL, RE 564.413, 2010)

Entendemos que a interpretação dada pelos Ministros Lewandowski, Ayres Britto e Ellen Gracie não estavam amparados em interesses “meramente arrecadatórios”. Ao contrário, eles estavam preocupados em compatibilizar a melhor interpretação a ser dada ao termo “receitas” - previsto na regra de imunidade em discussão (art. 149, § 2º I, CF/88) - com o preceito constitucional que deixa expresso que a seguridade social será financiada por toda a sociedade (art. 195, *caput*, CF/88).

E certamente os três Ministros em destaque também *não aceitam* a tese de que o princípio da solidariedade chancelaria todo e qualquer tipo de ampliação irrestrita das fontes de custeio da seguridade social.²⁵⁷

O trabalho que os três Ministros fizeram foi similar ao desenvolvido pelo Ministro Velloso quando do julgamento do RE 227.832/PR, que discutiu se a imunidade sobre as operações com energia, combustíveis e minerais prevista no art. 155, § 3º, CF/88 alcançava o PIS e a COFINS²⁵⁸. Eles conferiram ao termo utilizado no texto constitucional um conceito compatível com a Constituição como um todo (interpretação sistêmica), observando as regras descritas no art. 195, entre elas o princípio da solidariedade e universalidade no custeio da seguridade social.

Portanto, entendemos que o raciocínio desenvolvido pelo Ministro Joaquim Barbosa não se adequa ao caso em debate, muito menos aos votos dos Ministros que o antecederam.

Para finalizar esse item, fica evidenciado que o princípio da solidariedade social é norma jurídica que deve ser considerada na interpretação dos dispositivos de leis que tratam da tributação, sendo certo que ele não deve ser lido sozinho, unilateralmente, como bem adverte Greco (2005, p. 189), mas conjugado com outros valores positivados no texto constitucional.

²⁵⁷ Como bem afirma Marco Aurélio Greco (2005, p. 189), o grande desafio hoje é compatibilizar os valores constitucionalmente consagrados. “Não podemos ler a Constituição pela metade, ou seja, só pensando em solidariedade social, pois estaríamos cometendo a mesma distorção cometida por aqueles que lêem a Constituição só pensando na liberdade individual; temos de ler o conjunto, porque é pela conjugação dos valores protetivos da liberdade e modificadores da solidariedade que iremos construir uma tributação efetivamente justa.” Acreditamos que os Ministros Carlos Britto, Ricardo Lewandowski e Ellen Gracie, no caso em debate, trilharam esse caminho.

²⁵⁸ Tema que foi visto anteriormente neste item da presente dissertação.

4.8. O alcance dos princípios na interpretação tributária: algumas considerações frente as correntes doutrinárias brasileiras

Adiantamos, desde já, que a busca pela solidariedade, ou pela real capacidade contributiva e o tratamento isonômico como medida de justiça fiscal *não são argumentos suficientes para quebrar as regras de competência tributária* descritas na Constituição Federal, nem para afastar as regras de anterioridade e de legalidade descritas no texto Constitucional (art. 150, I e III, alíneas ‘b’ e ‘c’).²⁵⁹

Como já mencionado no capítulo anterior, quem aceita a existência desse dever fundamental *não discorda* da afirmação de que esse poder *é limitado constitucionalmente*.²⁶⁰

O que está em jogo, na grande maioria das vezes, é questão *diversa*. Indagação importante, por exemplo, é saber como esses princípios devem agir na atividade de interpretação dessas regras de competência²⁶¹. Devemos levá-los em consideração quando formos interpretar a expressão “serviços de qualquer natureza” como atividades econômicas que promovam ou possibilitem algum benefício ao tomador de serviços – alcançando, assim, atividades econômicas como a locação de bens móveis?²⁶²

Ou, ao contrário, não devem ser considerados em nenhum momento, permitindo que essa expressão seja interpretada como simples *obrigações de fazer*, não envolvendo prestações de dar, na linha adotada pelo Código Civil de prestação de serviço.²⁶³

Esse é um ponto importante que tende a separar aqueles que defendem daqueles que não acolhem a tese de um dever fundamental de pagar tributos.

²⁵⁹ Para Raquel Machado (2007, p. 43), não há como aceitar a relativização do princípio da legalidade a ponto de autorizar a tributação por analogia. Esse tema, contudo, como visto no item 3.5.5, começa a deixar de ser um “tabu”, havendo respeitável corrente que entende que o texto constitucional não veda a tributação por analogia.

²⁶⁰ Como bem frisa Marco Aurélio Greco (2008, p. 50), “quando se diz que é preciso tributar segundo a capacidade contributiva, também é preciso ponderar não ser adequado transformar a capacidade contributiva num valor absoluto que atropela a legalidade e a tipicidade. Essa confluência de valores é a base de toda a temática que vamos examinar daqui para frente.” Conferir também Greco (2005, p. 188-189).

²⁶¹ Afinal, o texto possui abertura e não apenas uma única solução possível. Texto e norma não se confundem, como já visto no capítulo 3.

²⁶² Linha inicialmente adotada pelo STF, conforme se verifica do RE 112947/SP, rel. Ministro Carlos Madeira, julgado em 1987, em que restou consignado que se deve levar em conta “a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo e a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços.” Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=locacao+e+bens+moveis+e+carlos+madeira&base=baseAcordaos>> Acesso em 09/10/2010.

²⁶³ Linha atual adotada pelo STF – Vide Súmula Vinculante nº 31: “É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis”. Vide RE 116.121, Relator p/ acórdão Min. Marco Aurélio, julgado em 11/10/2000, DJ 25-05-2001, p. 17.

Se não é mais possível falar em poder ilimitado ou em direitos absolutos, o *centro da discórdia*, portanto, será determinar *em que ponto* está esse limite ou *qual é* esse limite.

Para a doutrina mais liberal, o alcance dos direitos individuais de proteção exige uma intervenção *mínima* do Estado, conferindo aos direitos fundamentais individuais uma *maior extensão possível*, o que torna o poder tributário bastante limitado, não só na criação como na atividade fiscalizadora (poder de polícia). Valerá aqui o entendimento de que o Poder Público somente poderá agir conforme a lei expressamente descrever e o particular praticar tudo o que não estiver expressamente proibido.

Da mesma forma, essa concepção (liberal) tende a ser defendida por aqueles que entendem que o direito individual de intimidade e privacidade impede que o Fisco tenha acesso diretamente aos dados protegidos com o sigilo bancário. Na visão dada por essa corrente, a lei que confere tal direito ao Fisco despreza o delineamento preciso traçado pela Constituição Federal.²⁶⁴

Essa compreensão, contudo, diminui ou retira a eficácia positiva de *outros direitos fundamentais*, bem como de eventual *dever fundamental*. A necessidade de se assegurar os direitos fundamentais, entre eles os de 2ª e 3ª dimensão gera ônus tanto para o Estado como para o indivíduo.

Gera ônus ao Estado (alcançando, portanto, o Fisco) na medida em que o mesmo deverá respeitar todo o ordenamento jurídico, incluindo preceitos constitucionais. É a velha fórmula “lei e o direito”. O administrador não terá que observar apenas o texto da lei ordinária posta, mas também os princípios e as normas constitucionais que sempre irradiam algum efeito. A legalidade passa a ser concebida como *juridicidade*.²⁶⁵

Por outro lado, o cidadão (o contribuinte) não só irá sofrer algumas limitações em seus direitos individuais como deverá se portar com respeito também à totalidade do

²⁶⁴ Nesse sentido, conferir a afirmação de Raquel Machado (2007, p. 77): “Nesse contexto, a atribuição genérica de poder à Administração Tributária, em desprezo ao delineamento preciso traçado na Constituição, é armadilha perigosa, eis que viabiliza a instauração do arbítrio. Armadilha esta que ainda pode trazer caos para a economia, ante a imprevisibilidade sobre formas de tributação.”

²⁶⁵ O Direito Administrativo foi extremamente influenciado pelo Direito Constitucional, o gerou o movimento da “constitucionalização do Direito Público”. Vários foram os efeitos dessa nova linha de pensamento: limitar a discricionariedade; impor deveres de atuação; e fornecer fundamento de validade para a prática de atos de aplicação direta e imediata da Constituição, independentemente da interposição do legislador ordinário. Como ressalta Gustavo Binbenojm (2008, p. 140-141), o Direito Administrativo ficou, durante muito tempo, atrelado à ideia de que “administrar é aplicar a lei de ofício” (mera reprodução ou aplicação mecânica da lei). Caminha-se, portanto, para uma vinculação da atividade administrativa ao ordenamento jurídico como um todo (bloco de legalidade), não a uma espécie normativa *específica (lei formal)*. A Constituição da República (com suas regras e princípios) “passa a ser o elo de unidade a costurar todo o arcabouço normativo que compõe o regime jurídico administrativo. A superação do paradigma da legalidade administrativa só pode ocorrer com a substituição da lei pela Constituição como cerne da vinculação administrativa à juridicidade.” Sobre o princípio da juridicidade, conferir também Raquel Urbano Carvalho (2007, p. 52-57).

ordenamento jurídico ²⁶⁶, sendo vedado, assim, *abusar* ou exercer abusivamente seu direito ou agir em fraude à lei.

Esse tema é de suma importância ao debate do controle do planejamento tributário, mas que, em razão do escopo e dos limites do presente trabalho, não será abordado com profundidade.

Ainda assim, uma compreensão que agasalha a tese do dever fundamental de pagar tributo irá *sempre considerar*, na atividade hermenêutica, os princípios da capacidade contributiva e da isonomia, bem como os valores positivados no início do texto constitucional, como argumentos para legitimar determinada oneração ou limitação ao exercício de um direito individual.

Ao contrário, quem não acolhe a tese do dever fundamental tende a dar mais relevância aos direitos de propriedade e liberdade, sendo certo que, quando invocam os princípios da isonomia e capacidade contributiva, os utilizam *apenas* como argumentos para *afastar* a tributação ou para repudiar alguma medida que aumente os poderes de fiscalização. Alguns exemplos tirados da doutrina brasileira comprovam essa premissa.

4.8.1. A posição da professora Misabel Derzi

Como exemplo, podemos citar a Professora Misabel Derzi, uma das mais renomadas tributaristas do Brasil. Apesar de em seus comentários ela sempre aduzir e reconhecer o papel importante da justiça tributária e de defender também a necessidade de se garantir efetividade aos direitos fundamentais, a autora não utiliza em seus escritos a noção de dever fundamental de pagar tributos. ²⁶⁷ Em determinada parte de suas notas à obra de Aliomar Baleeiro, ela consigna o seguinte:

Ao erigir a República Federativa em Estado Democrático de Direito e, ao construir um sistema tributário norteado pelo reforço ao federalismo e dirigido pela igualdade, capacidade contributiva, segurança e certeza do direito, a Carta brasileira atual mostrou-se pródiga em normas limitadoras do poder de tributar e secularmente inspiradas pelas Ciências das Finanças. Estudá-las em suas causas, funções e origens históricas somente pode ser enriquecedor para o intérprete, mas não se deve descurar

²⁶⁶ Basta lembrar os efeitos dos direitos fundamentais nas relações entre particulares (a chamada eficácia horizontal dos direitos fundamentais).

²⁶⁷ Importante dizer que a Prof. Misabel Derzi foi a orientadora da Dra. Maria Luíza Mendonça, na obra já citada.

de que o fio condutor é o valor jurídico, a diretriz posta pelo Direito. (BALEEIRO, 1997, p. 3).

Nota-se que a autora reconhece que o Estado Democrático de Direito possui um viés transformador, mais preocupado com justiça social, “centrada na igualdade de oportunidades e em variadas formas de inclusão social.” (DERZI, 2009, p. 6-7).

Quanto à tributação, aduz a autora que a “Constituição adota a concepção de tributo como solidariedade, graduado de acordo com a capacidade contributiva” (DERZI, 2004, p. 71), e não simples meio de troca por serviços públicos.

A autora aceita a progressividade na “busca de um melhor padrão de vida para todos, dentro dos planos de desenvolvimento nacional integrado e harmonioso” (BALEEIRO, 1997, 530). Misabel Derzi (2004, p. 112) também reconhece que o princípio da igualdade pode ser invocado para justificar as “desigualdades de tratamento em favor dos economicamente mais fracos”, justamente para reduzir as disparidades e buscar igualar as condições concretas.

Derzi (2004, p. 112-116) reconhece ainda a possibilidade de *progressividade fiscal do IPTU*, mesmo antes da Emenda Constitucional nº 29, de 2000, fazendo coro ao voto vencido do Ministro Carlos Velloso no julgamento do RE 153.771/MG, precedente em que acabou vigorando a tese liderada pelo Ministro Moreira Alves de que o IPTU, até a edição da citada Emenda Constitucional, somente admitia a progressividade extrafiscal, ou seja, para atender a função social da propriedade (art. 182, § 4º, CF).²⁶⁸

Para a citada autora, não é possível uma leitura do § 1º do art. 145 da CF/88, que iguale a capacidade contributiva à mera proporcionalidade dos impostos, com exceção do imposto de renda, em razão da cláusula expressa prevista no art. 153, § 2º, I, da CF/88. Para Derzi:

[...] graduar “segundo a capacidade econômica do contribuinte” é dito que, aliado aos arts. 1º e 3º da Constituição, autoriza a progressividade nos impostos incidentes sobre a sucessão e o patrimônio. O conceito de igualdade não se vincula, na atualidade constitucional, à manutenção do *status quo*, mas ganha (ou deveria ganhar) um conteúdo concreto que obriga o legislador a medidas mais socializantes. (DERZI, 2004, p. 112).

De outro lado, Misabel Derzi invoca a isonomia e a capacidade contributiva *quase* sempre como argumentos a *favor da proteção do contribuinte*. Em geral, nas lições de Derzi,

²⁶⁸ “A propriedade de imóveis suntuosos ou de alto luxo, já edificadas e plenamente utilizadas, demonstra a elevada capacidade econômica de seu titular. Submetê-los a certa progressividade (de cunho não sancionatório), à luz da progressividade em razão do valor, sempre foi perfeitamente conciliável com o art. 182, que obedece a outros pressupostos.” (DERZI, 2004, p. 115).

os princípios da isonomia e capacidade contributiva são voltados para *evitar* a tributação do mínimo existencial, por exemplo, ou para legitimar deduções da base de cálculo do imposto de renda, como meio, inclusive, de prestigiar a família, instituição que a Constituição brasileira deu grande importância.²⁶⁹ Em determinada anotação à obra de Baleeiro, Derzi, ao reafirmar a importância do princípio da capacidade contributiva e reconhecer a importância da obra de Griziotti, aduz:

Para isso, destaca o autor, exatamente, a força econômica, que não esgota o conteúdo do princípio da capacidade contributiva, a qual é pesada e valorada pelo legislador mas se presta a limitar e a condicionar a margem de discricionariedade legislativa, a saber:

- tolhendo as imposições excessivas, que sejam confiscatórias;
- impedindo a oneração das rendas mínimas e levando à graduação progressiva do sistema tributário.

Por conseguinte, não deve surpreender o fato de a Constituição de 1988, que tende à concreção e à efetividade, referir no art. 145, § 1º, a capacidade *econômica* e não a capacidade contributiva. Com isso ela pretendeu afastar as criações jurisprudenciais, administrativas ou legais que, baseadas em presunções, ficções ou falseamentos, buscassem atingir fatos que não estivessem assentados em realidades econômicas. Capacidade econômica contributiva, então, somente se pode medir por meio das verdadeiras forças econômicas do contribuinte como quer Moschetti. (BALEIRO, 1997, p. 690).

E em passagem do seu recente livro, a Professora Misabel aduz que:

Sempre me filiei à corrente daqueles que aliam a moral, a ética jurídica, especialmente tributária, à **justiça**. A **segurança jurídica**, para mim, é valor fundamental, mas não está em questão no conflito, por ser prévio ou pressuposto evidente sem o qual não se pode alcançar a justiça. (DERZI, 2009, p. 608).

Mas, por outro lado, ela é expressamente contra uma norma antielusão, em razão de a mesma afrontar a segurança jurídica e a legalidade²⁷⁰ e afirma que o direito individual de intimidade e privacidade (art. 5º, X e XII, CF) bloqueia a pretensão do Fisco em obter os dados bancários diretamente (sem intervenção judicial, portanto) das instituições financeiras.

271

Algumas de suas premissas básicas (como o reconhecimento dos objetivos transformadores da sociedade determinados pela Constituição ao Estado e aos indivíduos) são

²⁶⁹ Uma boa parte da obra de Mendonça (2002), que abarca o dever fundamental de pagar impostos, centra-se na necessidade de se considerar a isonomia como postulado necessário para a devida proteção da família.

²⁷⁰ Vide Derzi (2001, p. 207-232) e Derzi (2010, p.59-61). Neste último texto, a renomada professora expressamente afirma que o entendimento de Klaus Tipke sobre o limite no direito de planejar tributos *não encontra respaldo no Brasil*.

²⁷¹ Vide nota de Misabel Derzi à obra de Baleeiro (1997, p. 799-808) e parecer feito pela professora em co-autoria com o Prof. Sacha Calmon (COELHO; DERZI, 1997, p. 261-305).

as mesmas defendidas por Nabais, Buffon, Mendonça, Godoi e Greco. Contudo, tudo indica que, para Derzi, o alcance protetivo dos direitos fundamentais individuais “fala mais alto”.

Assim, é possível que, para Misabel Derzi, o dever fundamental de pagar tributo, mesmo que existente, não traria mudanças na sua compreensão dos limites da tributação nem na forma como ela interpretaria os dispositivos de matéria fiscal.

4.8.2. *A posição de Raquel Machado*

O entendimento anteriormente explicado também é seguido por Raquel Machado, que entende, corretamente, que devemos ter cuidado ao “transplantar” para o Brasil algumas teorias ou modelos debatidos no exterior. Ilustra tal afirmação com a Constituição Italiana, que, por ser pouco detalhada, consagra o princípio da capacidade contributiva como “fundamento da tributação”.

Para a mencionada autora, este princípio, apesar de poder ser compreendido como uma autorização à tributação até o limite da capacidade econômica individual, “tem por fim precípuo impedir que os tributos extrapolem essa capacidade econômica”. Assim, ele será “mais uma limitação ao poder de tributar, do que uma determinação para tributar” (MACHADO, 2007, p. 76). As considerações feitas no item 4.5 deste capítulo já comprovaram que tal autora tende à visão mais liberal da doutrina.

4.8.3 *Posições mais extremadas*

4.8.3.1. Ives Gandra da Silva Martins e Hugo de Brito Machado

Por fim, há o entendimento mais extremo defendido por aqueles que expressamente vislumbram que o texto constitucional, em matéria tributária, é servil à função de proteção dos direitos individuais. Apesar de não serem expressos, essa corrente rechaça veemente a tese de Nabais. Ou, se a aceita, então a resume ao componente ético de que todos devem

participar do custeio do Estado com a menor quantia possível, sem maiores consequências práticas. Nesse sentido, Ives Gandra da Silva Martins é enfático ao afirmar que:

Estou convencido de que o atual sistema, como o anterior, é mais uma carta de direitos do contribuinte contra os excessos da carga tributária da Federação tripartida, que é o Brasil, único país do mundo a outorgar, constitucionalmente, competência impositiva aos municípios.

Tendo o constituinte plena consciência de que a carga tributária tende sempre a ser excessiva, **optou**, como já o fizera o constituinte anterior, por um sistema rígido de partilha de competências, pelo qual tudo o que estiver em lei é permitido ao Fisco, e **nada obriga o contribuinte, se em lei não estiver.**

A falta de legislação não beneficia o Fisco, mas exclusivamente, o contribuinte. Tem o Fisco o direito de brandir a espada da imposição, mas tem o contribuinte o direito de se defender com o escudo da lei.

É, portanto, o **Sistema plasmado, mais uma carta do contribuinte do que um Estatuto do Poder Tributante**, nada obstante hospedar instrumentos que possibilitam considerável aumento de carga, que já não era pequena, à luz do velho sistema.

Tenho para mim, como tantas vezes acentuei nos capítulos anteriores, que **o tributo é uma norma de rejeição social, porque todos os contribuintes, em todos os espaços geográficos, pagam mais do que deveriam pagar, para sustentar o governo.** Além daquilo que retorna à comunidade em nível de serviços públicos, pagam, também, **para sustentar os desperdícios, as mordomias, o empreguismo, inclusive a corrupção dos detentores do poder.**

[...]

O tributo, pela densidade superior de sua carga, sempre exigido a mais do que as reais necessidades do Estado, é uma norma de rejeição social.

Tal concepção entendo tenha sido hospedada pelo Sistema atual, cuja rigidez demonstra que os princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva absoluta da lei continuam nele plasmados. (MARTINS, 2005, p. 330-332, destaques nossos).

Consideramos que a posição defendida por Ives Gandra induz ao reconhecimento de um direito fundamental ao não pagamento de tributos, posição esta criticada por Nabais.²⁷²

Merece ser dito também que, em consequência desse raciocínio, Ives Gandra defende que a tributação deve ser sempre vista como um “castigo” e, assim, dirigida para “punir” atividades “moralmente” decaídas, com o intuito de “desestimulá-las”.²⁷³

²⁷² Conforme colocado no capítulo 3 (item 3.2), Nabais (2004, p. 186) afirma que “não há lugar a um qualquer (pretenso) *direito fundamental* de não pagar impostos, como o radicalismo das reivindicações de algumas organizações de contribuintes ou a postura teórica de alguns jusfiscalistas mais inebriados pelo liberalismo econômico e mais empenhados na luta contra a “opressão fiscal”, que vem atingindo a carga fiscal nos países mais desenvolvidos, parecem dar a entender.”

²⁷³ A posição adotada por Ives Gandra é confirmada por Marciano Godoi (2010): “Em suma, segundo a postura libertarista o tributo confunde-se com uma pena, um castigo. Tanto é assim que a proposta final da referida obra de Ives Gandra é usar o tributo para combater condutas ilícitas que desrespeitam “regras consideradas fundamentais para a convivência social” Para se ter uma ideia de como o tributo é identificado como um castigo, a proposta concreta do autor é usar a tributação como “grande instrumento de moralização de costumes”, gravando pesadamente a “exploração do lenocínio, copular ou fotográfico”, os jogos de azar, o “campo difícil da toxicomania”, num movimento de “utilizar-se da obrigação tributária como forma corrente de recondução da lei positiva aos contornos próprios da lei natural”.”

Importante notar que Ives Gandra não está defendendo uma tributação extrafiscal, tal qual permitida na Constituição, que envolve a seletividade e essencialidade. As situações narradas por Ives Gandra são bem distintas daquelas que buscam, via tributação, a proteção à saúde, por exemplo – como ocorre com a tributação mais elevada de IPI sobre a venda de cigarros e bebidas – ou mesmo a tributação mais alta de bens supérfluos (perfume, jóias), isentando, em contrapartida, as operações com bens essenciais.

Para Ives Gandra, a tributação deve alcançar atividades que, na *sua concepção pessoal*, são *moralmente* condenáveis, tais como as atividades econômicas dos “motéis”, locais que envolvam “jogos de azar” e revistas pornográficas. Assim o mencionado professor paulista afirma:

Determinadas atividades de natureza mais contravencional podem ser melhor **combatidas a partir da imposição tributária**.

Neste campo situam-se **aquelas atividades de exploração da pornografia, do lenocínio disfarçado, dos jogos proibidos, dos meios de comunicação atentatórios aos valores morais** etc.

Na medida em que certas atividades **não são proibidas ou não desestimuladas**, a lucratividade inerente à sua existência atrai comportamentos menos compatíveis com a ética que, por outro lado, obtêm resultados sensíveis sem qualquer imposição tributária.

[...]

No Brasil, o jogo do bicho, por exemplo, gera alta lucratividade, sem que o Estado dela participe, servindo o interesse econômico resultante, apenas para fortalecimento dos grupos de *gangsters* que o exploram.

Da mesma forma, **certas outras atividades, que escondem sensível ilicitude sob a forma disfarçada de licitude**, como a exposição de **motéis, filmes pornográficos, revistas dessa natureza**, casas de “massagem” para homens etc., se sofrem tributação, ela é, em grande parte, sonogada, pelo sigilo que os que dela participam pretendem, criando concorrência desleal com relação aos que atuam nos setores de comunicações, na hotelaria e nas casas fisioterápicas de indiscutível seriedade.

O caminho correto de combate seria **admitir a licitude para efeitos fiscais e combater tais atividades mediante uma tributação desestimuladora.**” (MARTINS, 2005, p. 443-444, destaque nosso).

Nota-se, portanto, que Ives Gandra, apesar de ser considerado um defensor das liberdades, impõe o seu próprio juízo como um valor a ser considerado na política tributária para fins de “punir” alguns comportamentos ou atividades *que não foram valorados positiva ou negativamente pelo Direito*. A tributação, na visão de Ives Gandra, poderia servir, portanto, como um instrumento para tolher a liberdade de expressão e de escolha das pessoas, pois elas seriam “castigadas”, pelo tributo, se comprassem, por exemplo, uma revista pornográfica. Não há dúvida que tal tese não se sustenta, pois o Estado estaria interferindo em esfera que não lhe é própria.

Outro tributarista de renome que possui algumas ideias voltadas à concepção libertária do Direito Tributário é Hugo de Brito Machado. Apesar de o citado professor cearense reconhecer a importância do tributo para a economia de mercado e que o Estado não poderia realizar suas atividades sem esse instrumento financeiro ²⁷⁴, afirma que o Direito Tributário “tem por finalidade limitar o poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.” (MACHADO, 1998, p. 35).

E Hugo de Brito Machado, em prefácio à obra de Raquel Machado, aduz que o Direito Tributário, como sistema de limites ao poder de tributar, é fruto da civilização e do resultado da luta contra o arbítrio dos governantes, mas que, com o tempo, ele tem evoluído. Isso porque, apesar de todos os defeitos, existe um Estado com poderes definidos e dividido, que se submete de algum modo ao Direito, sendo que tal evolução tende a ser mais promissora na “medida em que os juristas se dedicarem à construção de doutrinas mais consistentes para a defesa do cidadão contra o arbítrio.” (MACHADO, 2007, p. 8).

Reconhecemos que o Direito Tributário possui esse papel de limitar o poder do Estado. *Mas não apenas esse.* O Direito Tributário, no Estado Democrático de Direito, também deve ser considerado como um repositório de normas jurídicas que buscam assegurar a realização dos direitos fundamentais, de forma a prestigiar a dignidade da pessoa humana. Isso passará também pela criação e interpretação de normas que oneram e desoneram o contribuinte. Esse entendimento é afirmado por Marciano Godoi, em texto ainda não publicado:

Assim como ocorre com Ives Gandra, Hugo de Brito sempre descreve o tributo como um recurso “do Estado”; a arrecadação tributária sempre é descrita como “de recursos financeiros para o Estado”, destinada ao “custeio das atividades do Estado”. O Estado é visto como completamente apartado da sociedade civil. Não é que essa descrição esteja errada; a questão é que se trata de uma descrição incompleta e pouco esclarecedora. Por que não reconhecer que o tributo se destina, ao fim e ao cabo, a financiar toda uma gama de atividades direta ou indiretamente relacionadas com o próprio sistema de direitos individuais e coletivos assegurados na Constituição? (GODOI, 2010).

Diante disso, entendemos desacertada a posição defendida por estes dois autores, que desconsideram completamente a existência do dever fundamental de pagar tributos.

²⁷⁴ “A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.” (MACHADO, 1998, p. 24) Entendemos que essa afirmação demonstra que o renomado professor reconhece a existência de um Estado Fiscal, na linha defendida por Casalta Nabais e já exposto no capítulo 3 dessa dissertação.

4.8.3.2. Sacha Calmon Navarro Coêlho

Outro autor que nega a existência do dever fundamental de pagar tributos é Sacha Calmon Navarro Coêlho. Em livro sobre a evasão e elisão fiscal, o autor expressamente repudia o entendimento de Maria Luíza Mendonça (obra já tratada neste trabalho).

Para Sacha Calmon (COÊLHO, 2006, p. 13-14), Mendonça entende que a solidariedade fundamenta diretamente o dever fundamental de pagar impostos e serve também de fundamento indireto, por via do mesmo dever fundamental, aos direitos sociais, que serão custeados pelos recursos oriundos da tributação alargada de um Estado Social, como o é o Estado brasileiro. Dessa forma, na visão de Sacha sobre a teoria de Mendonça, a solidariedade e a igualdade material impedem que se compreenda a existência de um direito absoluto à liberdade fiscal do particular, que alcança, assim, o direito à economia fiscal, o direito à prática de negócios fiscalmente menos onerosos e, principalmente, o direito à livre utilização dos institutos e formas do Direito Privado.

Assim, para Mendonça, tanto a solidariedade como a igualdade material, conjugados, impõem limitação a essa liberdade, levando-se em conta os danos que o uso *abusivo* (egoístico) do direito possa causar a terceiros. Além desses dois valores, para Mendonça (2002, p. 404 e 520), a isonomia formal (generalidade da tributação) também impõe a adoção da *doutrina do abuso do direito no Direito Tributário*, sob pena de se frustrar o direito a uma carga tributária repartida entre todos os economicamente aptos a contribuírem para os cofres públicos segundo sua capacidade econômica. A citada autora afirma expressamente que:

Assim, a solidariedade, complementando a generalidade considerada como uma das características da igualdade em matéria tributária, impede que se tenha como legítima a economia de impostos quando esta última é praticada sob o manto de uma autonomia contratual abusivamente exercida pelo cidadão-contribuinte, pois, caso contrário, admitir-se-ia que tal pessoa se furtasse ao seu dever de pagar impostos em detrimento do financiamento das tarefas do Estado no campo social e com vantagem injustificada frente aos demais cidadãos-contribuintes que, se encontrando na mesma situação, vale dizer, demonstrando a mesma capacidade contributiva, cumprissem aquele dever. (MENDONÇA, 2002, p. 404).

Sacha Calmon *nega veementemente a posição defendida por Mendonça*, bem como a existência de tal dever fundamental, expressando-se nos seguintes termos:

Em compensação, a Juíza Federal MARIA LUÍZA VIANNA PESSOA DE MENDONÇA, em obra volumosa e fundamentada, adepta do Estado Social de Direito, esforçada em NABAIS, **inventa** um “dever fundamental de contribuir”,

algo sem precedentes, que a leva a combater qualquer tipo de elisão tributária como abuso de direito, capaz de “desclassificação judicial” contra os princípios da legalidade e tipicidade. (COELHO, 2006, p. 13, destaque nosso).

Sacha Calmon (COELHO, 2006, p. 14) afirma que Klaus Tipke, na obra “Moral tributária do Estado e dos contribuintes” (p. 109), assevera que “apenas os países da antiga esfera soviética e islâmicos adota o dever de contribuir nas constituições”.

O citado autor (COELHO, 2006, p. 70) reafirma, em outra passagem de seu livro, que “somente países de tendência totalitária e fundamentalistas fazem constar de suas Constituições o dever fundamental de pagar tributos: Rússia, art. 57; Egito, art. 61; Iraque, art. 35; Yemen, art. 58; Síria, art. 4º; Tunísia, art. 16, *et caterva*.” Para tanto, pauta-se novamente na mesma página nº 109 da obra de Tipke acima indicada.

Na verdade, Klaus Tipke (2002, p. 109) *apenas* cita que, diferentemente de outros textos constitucionais, a Constituição alemã não contempla os deveres dos contribuintes. Ao contrário, outras Constituições – entre elas a russa e de alguns países do Oriente Médio – estabelecem que todos estão obrigados ao pagamento dos impostos estabelecidos legalmente.

²⁷⁵ Adverte ainda Tipke (2002, p. 109, nota 1) que *outras Constituições desconhecidas* para o citado autor podem conter preceitos iguais ou semelhantes.

Ou seja, Tipke *não afirma* que esse dever fundamental é algo autoritário e existente *apenas* em Estados menos democráticos, quiçá arbitrários. Ao contrário, Tipke (2002, p. 109) aduz que essa obrigação posta no texto constitucional impõe uma *obviedade*, qual seja, a de que as leis são regras que obrigam com caráter geral e que o cumprimento das leis é também um dever moral.

Cumpre dizer que, na linha defendida por Casalta Nabais, o dever fundamental de pagar impostos não precisa estar expresso, com esses termos, no texto constitucional. ²⁷⁶

Isso sem esquecer que, no caso da Constituição da Espanha – que é um Estado Democrático de Direito – consta expressamente o dever de todos contribuírem, segundo sua capacidade econômica, para com o sustento dos gastos públicos (art. 31.1). ²⁷⁷

²⁷⁵ Assim afirma Tipke (2002, P. 109): “A diferencia de otros textos constitucionales, la Constitución alemana no contempla los deberes de los contribuyentes. Em efecto, resulta llamativo que la Constitución prácticamente se limite a establecer derechos del ciudadano. Por el contrario, otras Constituciones establecen que todos están obligados al pago de los impuestos establecidos por la ley (Constituciones de Rusia de 1993, art. 57; de Egipto de 1971/1980, art. 61; de Irak de 1979, art. 35; de Yemen de 1991, art. 58; de Siria de 1973, art. 41; de Túnez de 1959, art. 16; de los Emirados Árabes Unidos de 1971, art. 42, y de Kuwait de 1962, art. 48). Con ello se expresa una obviedad: las leyes son reglas que obligan con carácter general. ‘El cumplimiento de las leyes es también un deber moral’.”

²⁷⁶ A “Parte I” da Constituição portuguesa, logo após o artigo 11º, denomina-se “Direitos e deveres fundamentais”. Mas não está expresso, em algum dispositivo da Constituição de Portugal, o termo “dever fundamental de pagar impostos”.

Além disso, é importante asseverar que, ao contrário do que sugere Sacha Calmon, Klaus Tipke *reconhece a existência de um dever fundamental de pagar impostos*, conforme se verifica do trecho abaixo transcrito:

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.

Estados de Direito são obrigados a criar um Direito justo, inclusive um Direito Tributário justo. Se, segundo suas próprias Constituições, tanto o Brasil como a Alemanha são igualmente Estados Sociais de Direito, cada qual não pode ser diferentemente justo. (TIPKE; YAMACHITA, 2002, p. 15)

Além disso, o mencionado autor alemão reconhece ser legítimo o combate à denominada *elusão tributária*, na linha defendida por Mendonça.²⁷⁸

Tipke²⁷⁹ reconhece a validade de alguns planejamentos tributários (elisão fiscal), mas admite e mesmo se põe de acordo com a possibilidade de combate a alguns planejamentos tributários que recaem no âmbito da *elusão fiscal*, categoria não reconhecida por Sacha Calmon.²⁸⁰

Ao reconhecer a legitimidade da legislação alemã que combate o “abuso do direito” no Direito Tributário, Tipke assevera o seguinte:

a) Segundo o §42 I 1 AO não pode a lei tributária ser evitada por meio de *abuso de possibilidades de formas do direito*. Segundo pacífica jurisprudência do BFH existe um abuso de forma no sentido do § 42 I 1 AO, quando a forma jurídica escolhida é descabida, servirá à redução de tributos e não está justificada por razões econômicas ou outras atendíveis [...];

²⁷⁷ Sobre este dispositivo da Constituição Espanhola, vide CHULVI (2001, p. 59-138), especialmente o capítulo segundo.

²⁷⁸ Sobre a evolução do tema no Brasil, vide Greco (2008), Godoi, (2001), Godoi (2007a) e Furlan (2007).

²⁷⁹ Vide Tipke; Lang (2008, p. 333-347). Antes mesmo da alteração do CTN pela LC 104/2001, Ricardo Lobo Torres já defendia o cabimento de uma norma antielusiva: “O contribuinte tem o direito de planejar os seus negócios e organizar a sua empresa da forma que melhor lhe aprouver e que lhe provoque os menores ônus fiscais. Não pode, entretanto, abusar do formalismo jurídico e criar figuras negociais com o único objetivo de pagar menos imposto. Se assim proceder a Fazenda fica autorizada a requalificar o ato e a exigir o imposto devido. [...] No Direito Estrangeiro, nas últimas décadas, foram criadas ou reformuladas, com fundamento no princípio da transparência, inúmeras normas antielisivias, com os aplausos da doutrina. O Código Tributário da Alemanha (AO77) combate o abuso da forma jurídica (art. 42). O Código Tributário da Espanha teve reformulado o art. 24, para proibir a fraude à lei.” (TORRES, 2001, p. 16-17). Conferir também Torres (2006, p. 217-276), bem como Greco (1998) e Greco (2008). Não custa lembrar que Marco Aurélio Greco é um dos precursores no Brasil da renovação do debate sobre essa matéria.

²⁸⁰ Sacha Calmon (COELHO, 2006, p. 60-68) expressamente afirma que o § único do art. 116 do CTN não é uma norma antielusão, mas, sim, de uma norma anti-simulação. Para ele, as figuras da fraude à lei, do abuso de formas e do abuso de direito não têm cabimento no direito tributário brasileiro.

b) O tipo de abuso de forma foi deduzido com legitimidade das conseqüências jurídicas dispostas no § 42 I 2 AO. O *descabimento da forma jurídica* tem em mira a redução de impostos através de esquiva a conseqüências fiscais mais onerosas ou realização delas favorecedoras. Sendo impostos minimizados através de forma jurídica adequada, não existe nenhuma elusão tributária. [...]

c) A hipótese de um abuso de forma exige ações *finalisticamente dirigidas* à elusão de uma lei fiscal [...]. Com isso fecha o sujeito passivo freqüentemente vários negócios jurídicos para camuflar o abuso de forma: [...] Por isso julga a pacífica jurisprudência o abuso de forma segundo um plano global do sujeito passivo, que domina o curso dos acontecimentos. (TIPKE; LANG, 2008, p. 336-337).

Assim, a invocação da lição de Klaus Tipke posta na obra “Moral Tributária” não ampara a posição teórica de Sacha Calmon, radicalmente contrária à existência de um dever fundamental de pagar tributos.

Além disso, a apresentação de algumas das ideias de Sacha Calmon sobre o tema foi necessária para se demonstrar como os argumentos contra a existência do dever fundamental de pagar direcionam-se para a adoção ou para a defesa de um modelo *liberal* do Estado, pautado na neutralidade e não no caráter transformador atribuído ao Estado, cujo instrumento principal para a realização de suas diversas tarefas, muitas delas baseadas em políticas públicas – atividades estas que buscarão garantir os direitos fundamentais – é justamente o tributo.²⁸¹

4.8.4. Autores que trataram com mais profundidade o dever fundamental de pagar tributos: Marciano Buffon e Maria Luíza Pessoa Vianna de Mendonça

Ultimamente, parte da doutrina vem aceitando e defendendo a existência do dever fundamental de pagar tributos.²⁸²

²⁸¹ Vide as obras de Buffon (2009), Mendonça, (2002) e Godoi (1999).

²⁸² Trabalho que merece nota é a dissertação de mestrado de Karina Pawlowsky (2008), defendida na UFPR, que trata do princípio do não-confisco. A autora, na linha de Casalta Nabais (que é citado várias vezes no texto), reconhece que existe um dever fundamental de pagar tributos e que o direito de propriedade, apesar de constituir pressuposto da tributação, é garantido por esta tributação. Assinala a citada autora, corretamente, que há “uma relação de mútua dependência entre direitos e deveres, pela qual o reconhecimento de direitos individuais implica o dever de pagar tributos e vice-versa.” (PAWLOWSKY, 2008, p. 195). E ao relacionar o dever fundamental de pagar tributo com o princípio do não-confisco, a autora se expressa da seguinte forma: “Não é porque a tributação está impedida de alcançar as raízes do efeito de confisco, entretanto, que a realização de direitos sociais, essencial à promoção de um Estado Social e Democrático de Direito, como é o nosso, deve ser extinta ou mesmo diminuída, pelo reducionismo do aparato estatal, como se observa em diversos países europeus desenvolvidos. Torna-se essencial, nessa direção, implementar formas alternativas de controle da expansão da carga tributária e dos gastos públicos, cujos detalhes, embora fujam do âmbito deste trabalho, mostram-se fundamentais para que a realização de direitos conviva harmonicamente com um Estado de índole tributária.” (PAWLOWSKY, 2008, p. 195).

Apesar de alguns trabalhos indicarem sua existência – como, por exemplo, e de forma pioneira no Brasil, Ricardo Lobo Torres ²⁸³ – poucos adentram na discussão e problematização do que seja o mencionado dever fundamental de pagar tributo e se sua adoção altera ou não a compreensão dos institutos do Direito Tributário.

Em outras palavras, é comum vermos obras que não aceitam ou não mencionam o dever fundamental de pagar tributos e outras que o acolhem, sem demonstrar as consequências, nos institutos de Direito Tributário, de sua adoção. ²⁸⁴

Dentre as obras estudadas, merecem ser destacadas as teses de Maria Luíza Mendonça e Maurício Buffon, pois ambas estudaram, com mais profundidade, o tema dos deveres fundamentais. Contudo, entendemos que a primeira não tem a mesma originalidade que a segunda apresenta.

Isso porque, apesar da tese de doutorado de Maria Luíza Mendonça tratar de forma completa o tema do dever fundamental e explicar a tese de Nabais do dever fundamental de pagar impostos, ela nos passa a impressão que o tema dos deveres fundamentais não possui muita discussão ou discórdia na doutrina tributária brasileira, sendo, assim, bem aceito atualmente. Ela sequer questiona a doutrina de Ives Gandra ou posições mais tradicionais de Hugo de Brito Machado.

Ocorre que, conforme restou comprovado neste trabalho, tal matéria é palco de muitas controvérsias, dividindo os teóricos do Direito Tributário.

Além disso, apesar de Maria Luíza Mendonça aceitar a tese de que existe o dever fundamental de pagar tributo no texto constitucional brasileiro e que nosso Estado é um Estado Fiscal, ela não dá o passo seguinte, que é demonstrar *algumas consequências práticas que a adoção* dessa matéria pode trazer ou influir no debate tributário brasileiro.

Não obstante Maria Luíza Mendonça aduzir, em poucas páginas, que o planejamento tributário realizado com abuso de formas ou com abuso de direito deve ser combatido, ela direciona a maior parte de sua tese na busca pela justiça social e no estudo da igualdade, especialmente vista no plano do contribuinte. Não que esses temas não sejam importantes. Ao contrário, eles são atuais e também foram tratados por Nabais, Tipke e por diversos outros autores brasileiros. Mas, como restou demonstrado nessa dissertação, essas questões não são únicas nem podem ser vista de forma unilateral.

²⁸³ Como já dito anteriormente, Ricardo Lobo Torres trata do dever fundamental em suas obras, porém com referencial teórico alemão. Além disso, ele não problematiza o tema, nem o desenvolve com mais profundidade, deixando de explicar, inclusive, o que representam os deveres fundamentais.

²⁸⁴ Conferir, nesse sentido, a dissertação de Mestrado de Douglas Roberto Ferreira (2008), defendida na Universidade de Marília/PR, que reconhece a existência e a importância do dever fundamental de pagar tributo, mas foca seu trabalho na importância do controle dos gastos públicos.

Assim, no nosso entendimento, a obra de Maria Luíza representa um avanço no enfoque doutrinário sobre o tema, mas deixa não só de debater – mesmo que superficialmente – outros temas importantes do Direito Tributário com mais profundidade como também sequer menciona que o dever fundamental em discussão poderá afetar ou repercutir na discussão sobre temas como sigilo bancário, praticidade, competência tributária, controle da extrafiscalidade, entre outros.

Por outro lado, não há dúvida que o valor de seu trabalho – muito bem feito e escrito e com boa metodologia no que se propôs – deve ser reconhecido, não só por trazer ao cenário brasileiro, de forma pioneira, a tese de Casalta Nabais, como demonstrar que o Brasil é um Estado Fiscal, que nossa Constituição Federal reconhece a existência de um dever fundamental de pagar tributo, além de reconhecer que a solidariedade é um dos fundamentos da tributação, que juntamente com a igualdade material justificarão uma tributação mais alargada do Estado Social. (MENDONÇA, 2002, p. 248-251; p. 287-294; p. 369-370).

A crítica tecida à obra de Maria Luíza Mendonça, por sua vez, não pode ser dirigida à obra de Marciano Buffon, cuja tese de doutorado é mais enfática não só na importância da tributação como instrumento poderoso e eficaz de “densificação do princípio da dignidade da pessoa humana”, como nas alterações que tal dever fundamental impõe na compreensão e na interpretação do Direito Tributário, em especial do princípio da capacidade contributiva.

Sobre o dever fundamental de pagar tributos, Marciano Buffon (2009, p. 259) expressamente afirma que este é “o principal dever da cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonogado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos.”

O autor reconhece a importância da tributação no Estado Democrático de Direito, compreendendo o tributo como um instrumento necessário para conferir eficácia aos direitos fundamentais. Assim, o tributo não é visto como mero instrumento de poder, mas como meio de transformação social:

Se o papel do Estado, dentro de uma concepção social-contemporânea, é intervir na economia e promover a justiça social, faz-se necessário que este Estado disponha de recursos para fazer frente a tal dever. Numa economia capitalista, tais recursos são originados da arrecadação de tributos, ou seja, do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos. (BUFFON, 2009, p.259).

[...]

É possível sustentar que a **tributação, concomitantemente à observância dos clássicos direitos fundamentais de primeira dimensão, tem por objetivo a concretização dos direitos fundamentais sociais econômicos e culturais**. Assim, **através dela é possível dar a máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana**, haja vista que esse princípio se faz presente em todos os direitos

fundamentais, especialmente aqueles ditos de segunda dimensão. (BUFFON, 2009, p. 263).

[...]

Tributar os cidadãos com adequação à capacidade contributiva viabiliza as possibilidades de se construir uma sociedade livre, justa e solidária, permitindo que as desigualdades sociais sejam reduzidas e a pobreza, bem como a marginalização, sejam erradicadas ou minizadas. Nesse novo formato estatal, portanto, agrega-se um *plus* à regra do tratamento diferenciado conforme a capacidade contributiva, pois esse passa a ter uma finalidade: a redução das desigualdades econômicas e sociais e a construção de uma sociedade fundada na dignidade da pessoa humana. (BUFFON, 2009, p. 264, destaques nossos).

Sua crítica ao Estado mínimo é contundente, reconhecendo que o Estado ainda possui importância e um papel primordial a ser cumprido em prol dos cidadãos.

Além disso, com amparo em forte conhecimento de Filosofia e Teoria Geral do Direito, Marciano Buffon demonstra que a leitura feita pelo STF de que a progressividade fiscal somente poderia alcançar os impostos pessoais (como imposto de renda) e não os impostos reais (como o IPTU) é bastante equivocada, pois despreza o conteúdo do princípio da capacidade contributiva.²⁸⁵

A capacidade contributiva, segundo a visão de Buffon, exige que a progressividade seja aplicada a *todos os impostos*, inclusive os denominados “impostos reais” (tributação do patrimônio). Assim, para Buffon, não só o entendimento externado pelo STF estava equivocado, como não prospera a tese de que a Emenda Constitucional nº 29 violaria cláusula pétrea. O mencionado autor deixa claro que a tributação segundo a capacidade contributiva *exige* a diferenciação das alíquotas, tributando-se mais as maiores manifestações de riqueza. Mas, coerentemente, Buffon reconhece que se deve preservar o mínimo existencial.

Quanto à tributação sobre o consumo, o autor deixa claro que o princípio da capacidade contributiva, nesse caso, é assegurado pela aplicação da *seletividade*, tributando-se menos - ou até mesmo isentando - uma variedade gama de produtos e serviços necessários e essenciais para o cidadão, tornando possível, assim, a redução de preços de forma a contribuir para a melhoria das condições de vida das pessoas.

Por fim, Buffon reconhece o importante papel que a extrafiscalidade pode conferir à eficácia dos direitos fundamentais. Todavia, o autor ressalta a importância em realizar o devido controle da concessão de benefícios e isenções, sob pena de se quebrar o equilíbrio na

²⁸⁵ Buffon (2009, p. 258) assim afirmou: “Constata-se, assim, que o disposto no §1º do artigo 145 da Constituição Brasileira vem sendo interpretado – por uma significativa parcela da doutrina e da jurisprudência – de uma forma hermeneuticamente inadequada, haja vista que não é levada em consideração a diferença entre texto e norma (diferença ontológica), restringindo-se ao mero exame da literalidade do texto e desconsiderando-se os princípios que fundamental tal regra.”

devida repartição dos encargos públicos, atingindo-se, assim, o dever fundamental de pagar tributos, que recai sobre todas as pessoas com capacidade contributiva.²⁸⁶

Para finalizar, mesmo que as duas obras versem sobre temas relevantes, entendemos que a obra de Buffon, além de ser menos generalista que a de Mendonça – esta, de cunho mais teórico – possui perfil mais pragmático que a tese da autora mineira, pois Buffon trata de temas concretos que são debatidos tanto pela doutrina nacional como pela jurisprudência, indo um passo adiante, que é discutir e criticar, de forma séria, o entendimento do Supremo Tribunal Federal sobre determinada matéria.

4.8.5. Nossa visão: a busca por um pensamento mais harmônico e coerente do texto constitucional

Primeiramente, aderimos à opinião de Marco Aurélio Greco (2008, p. 46-54) e Felipe Oliveira (2010, p. 48-51) de que o Direito Tributário não se restringe ao Título VI da Constituição Federal nem que começa no seu art. 145. A questão tributária permeia todo o texto constitucional. Não há como defender a autoridade da Constituição com fundamento em apenas um simples dispositivo. Não há como entender que o capítulo tributário existe isoladamente, uma vez que este está “inserido no contexto da Constituição.” (Greco, 2008, p. 47). Assim, na compreensão do mencionado capítulo, deve-se, de início, entender quais são os valores e objetivos deste Estado Democrático de Direito que foram definidos pela Constituição.

A necessidade de visão de unidade é muito bem defendida por Tipke e Lang:

O Direito Tributário é parte do Ordenamento Jurídico global. Elemento essencial de um Ordenamento é a *liberdade de contraposição* de seus *valores fundamentais do Direito e da Justiça*: se o legislador fixou esses valores fundamentais em uma parte do Ordenamento Jurídico, então ele deve em outros setores do Ordenamento Jurídico observá-los. Essa liberdade de contraposição valorativa do Ordenamento Jurídico como elemento disciplinador do Direito é evidenciada pelo postulado “Unidade do Ordenamento Jurídico”. (TIPKE; LANG, 2008, p. 69).

²⁸⁶ Buffon (2009, p. 267) afirma que “o dever fundamental de pagar tributo não pode ser, injustificadamente, dispensado, pois isso quebra os vínculos de solidariedade que pressupõem a cidadania, em sua contemporânea concepção, a qual passa pelo reconhecimento de que, além de direitos, têm-se deveres, entre os quais o de pagar tributos. Entre aqueles, destaca-se o direito de exigir que não haja a ilegítima fuga ao dever tributário.”

A necessidade de visão “do todo” é defendida por Gilberto Bercovici (2005, p. 9-13) ao entender que Constituição, Estado e política não podem ser entendidas separadamente. Tendo em vista que o texto constitucional contém as bases de um projeto nacional de desenvolvimento²⁸⁷ que busca tornar possível a reestruturação do Estado brasileiro para que o mesmo efetue transformações sociais necessárias para a superação desse subdesenvolvimento, a denominada “Constituição Econômica” não deve ser lida isoladamente (art. 170 e seguintes da CF); ao contrário, a aplicação da Constituição deve ser feita de forma global. Esse raciocínio se aplica ao integralmente ao Direito Tributário. Afinal, como o próprio Bercovici afirma:

A ideologia constitucional não é neutra, é política, e vincula o intérprete. Os princípios constitucionais fundamentais, como o art. 3º da CF, são a expressão das opções ideológicas essenciais sobre as finalidades sociais e econômicas do Estado, cuja realização é obrigatória para os órgãos e agentes estatais e para a sociedade ou, ao menos, aos detentores do poder econômico ou social fora da esfera estatal. Constitui o art. 3º da CF um verdadeiro programa de ação e de legislação, devendo todas as atividades do Estado brasileiro (inclusive as políticas públicas, medidas legislativas e decisões judiciais) conformarem-se formal e materialmente ao programa inscrito no texto constitucional. (BERCOVICI, 2005, p. 110).

Assim, acertadamente, Bercovici (2005, p. 110-111) alega que “qualquer norma infraconstitucional deve ser interpretada com referência aos princípios constitucionais fundamentais” e que “toda interpretação está vinculada ao fim expresso na Constituição”. Por isso, é correto o entendimento de Felipe Faria de Oliveira (2010, p. 48-49) ao dizer que o Direito Tributário dialoga com as demais disciplinas jurídicas, sendo que, no caso do Direito Constitucional, “esse diálogo não apenas se intensifica, como ainda acaba por se tornar conformador à área fiscal!”

Em segundo lugar, e em consequência do defendido nos parágrafos antecedentes, não podemos ler a Constituição tributária como se fosse *exclusivamente* uma “Carta de Direitos” dos contribuintes nem mais conceber a relação jurídica entre Fisco e contribuinte como se fossem eternos adversários com interesses totalmente opostos²⁸⁸. Não há dúvida de que os direitos individuais classificados como de 1ª dimensão são relevantes e que foram prestigiados na Constituição Federal brasileira. Porém, os mesmos não são prioritários nem superiores aos demais direitos fundamentais. A necessidade de uma interpretação sistêmica e

²⁸⁷ Na linha defendida por Amartya Sen (2009), conforme já explicitado neste trabalho, no item 4.2.

²⁸⁸ É interessante verificar na obra de Ives Gandra, por exemplo, que o mesmo compara a relação entre Fisco e contribuinte como se fosse uma luta, em que o primeiro “brande a espada” ou “atira sua lança” contra o contribuinte, que terá, como proteção, o “escudo da lei”. A defesa dessa visão apenas dificulta mais a busca por consenso nas relações tributárias. Sobre o tema, conferir Oliveira (2010, p. 80).

que mira a unidade constitucional irá mudar algumas concepções que devemos ter sobre os direitos e deveres tanto das pessoas como do Estado.

Afinal, a realização dos direitos fundamentais passa por novas atitudes e ações de todos os agentes participantes da sociedade organizada, o que inclui o Estado, os políticos e as pessoas físicas e jurídicas, como bem acentuam Alfredo Vasconcelos e Álvaro Ricardo Souza Cruz:²⁸⁹

O autoritarismo imanente ao Estado brasileiro, bem como o discurso individualista que ainda permeia certas esferas de nossa sociedade civil, são, em última análise, as faces opostas de uma mesma moeda. Nutrem-se de idênticos e perigosos substratos: a insensibilidade, a cegueira e a intolerância. Totalmente fechados num “agir estratégico” (HABERMAS, 1989, p. 79), acabam mesmo por retroalimentarem-se mutuamente: a subsistência do primeiro depende, em larga medida, de suas interações com o segundo; e vice-versa.

Romper definitivamente com este círculo vicioso ainda é tarefa hercúlea para muitas gerações. **O mais eficaz enfrentamento do problema dependerá, fundamentalmente, de uma radical transformação cultural da própria sociedade, bem como do ininterrupto fortalecimento de suas mais diversas instituições democráticas,** o que somente ocorrerá caso a participação discursivamente inclusiva de todos os cidadãos seja permanentemente assegurada, in concreto, pelo próprio Direito Tributário e por cada um de seus operadores: parlamentares, autoridades fazendárias, magistrados, advogados públicos e privados, contribuintes etc. (CRUZ; VASCONCELLOS NETO, 2009, p. 49, destaque nosso).

Assim, acompanhamos o entendimento de Felipe Faria de Oliveira (2010, p. 54) no sentido de que “o Fisco – ou melhor, a sociedade nele incorporada – passa a ter garantidos alguns direitos que visam assegurar uma arrecadação que irá auxiliar na concretização dos ideais sociais (e também liberais!) presentes na gama dos direitos fundamentais.”

A linha de raciocínio ora exposta e defendida reconhece a validade da tese de Nabais de que os impostos não podem ser compreendidos como meros instrumentos de poder ou mesmo como simples restrições aos direitos fundamentais, mas, sim, como *dever fundamental* que irá servir de limite imanente a esses direitos, além de legitimar a adoção de eventuais restrições legislativas (não qualquer medida, mas as juridicamente fundamentadas).

É bom esclarecer também que a existência de um dever fundamental de pagar tributo impõe ao Estado a adoção de comportamentos ativos no sentido de concretizar, via políticas públicas, as diversas tarefas constitucionalmente previstas, em especial as de cunho transformador.²⁹⁰

²⁸⁹ O Estado Democrático de Direito, como acentua Habermas (2007, p. 329), deve ser visto como uma conquista dos cidadãos. Sobre o caráter inacabado do programa constitucional previsto na Carta de 1988, vide Cruz (2001, p. 2002-203; 243) e Sampaio (2004b, p. 48-54).

²⁹⁰ É justamente a via de “mão dupla”, mencionada por Marco Aurélio Greco e enfatizada por Ernani Contipelli, conforme mencionado neste capítulo.

5. A QUESTÃO DO SIGILO BANCÁRIO E SUA OponIBILIDADE AO FISCO

Como já aduzido anteriormente, a questão do dever fundamental de pagar tributo irá influenciar o tema da flexibilização do sigilo bancário. Afinal, o acesso direto aos dados bancários (movimentações financeiras) pela administração tributária permitirá o efetivo controle da atividade do contribuinte – inclusive com a conferência das declarações recebidas pela Receita Federal - e permitirá não só combater a sonegação como buscar a aplicação isonômica da lei tributária, de forma a permitir uma equânime repartição dos gastos públicos, consequências práticas de grande importância ao debate atual do Direito Tributário.

5.1 Algumas considerações sobre a LC 105/2001

Questão que ainda é objeto de diversos debates doutrinários e jurisprudenciais e que tangencia a matéria do dever fundamental de pagar tributos é se o sigilo bancário é oponível ou não à Administração Tributária.²⁹¹ Seu enfoque ressurgiu em 2001, com a entrada em vigor da Lei Complementar n° 105, que pôs fim à oponibilidade do sigilo bancário ao Fisco. A partir dessa lei, a Administração Tributária pode obter diretamente (ou seja, sem a intervenção do Poder Judiciário) alguns dados bancários do contribuinte e, sendo o caso, efetuar o lançamento de ofício.

Esta lei, apesar de obrigar as instituições financeiras a conservarem sigilo em suas operações ativas e passivas e serviços prestados (art. 1º, *caput*), consignou que não constitui violação do dever de sigilo, entre outras situações, a prestação de informações ao Fisco, observado os termos e condições estabelecidos na referida lei (art. 1, § 3º, c/c art. 5º e 6º).

O art. 5º dispõe que o Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à *administração tributária da União*, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.²⁹²

²⁹¹ Sobre o tema, conferir dois trabalhos anteriores em que buscamos resumir a posição da doutrina e da jurisprudência **antes** da LC 105/2001: Giannetti (1998, p. 95-113) e Giannetti (2002, p. 113-135).

²⁹² O §1º do art. 5º da LC 105/2001 arrola 14 operações financeiras distintas, sendo que no inciso XV dispõe de uma *cláusula genérica* do seguinte teor: “quaisquer outras operações de natureza semelhante que venham a ser autorizadas pelo Banco Central do Brasil, Comissão de Valores Mobiliários ou outro órgão competente”.

Esse dispositivo se refere à entrega “em massa” e periódica, a cargo das instituições financeiras, de alguns dados bancários dos correntistas, *sem que haja qualquer* processo ou procedimento administrativo prévio ou antecedente a qualquer intimação do contribuinte sobre a remessa dos dados bancários.

É importante dizer que o Fisco não terá acesso a todas as informações bancárias do sujeito passivo, mas apenas aquelas relacionadas com a identificação dos titulares das operações e os montantes globais mensalmente movimentados. Assim, não serão fornecidos dados ou algum elemento que permita identificar a origem ou a natureza dos gastos a partir deles efetuados (§ 2º do art. 5º, LC 105/2001).

Tal dispositivo legal foi regulado pelo Decreto 4.489/2002, cujo art. 2º expressamente consigna que essas informações bancárias serão prestadas, **continuamente**, em arquivos digitais, e se restringirão a informes relacionados com a **identificação dos titulares** das operações e com os **montantes globais mensalmente movimentados**, relativos a cada usuário, **vedada a inserção de qualquer elemento que permita identificar a sua origem ou a natureza dos gastos efetuados**.

Atualmente, os valores envolvidos para fins de informação estão previstos na Instrução Normativa nº 802, de 27/12/2007, que assim prevê:

Art. 1º **As instituições financeiras**, assim consideradas ou equiparadas nos termos dos §§ 1º e 2º do art. 1º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, **devem prestar informações semestrais**, na forma e prazos estabelecidos pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), relativas a cada modalidade de operação financeira de que trata o art. 3º do Decreto nº 4.489, de 2002, em que o **montante global movimentado em cada semestre seja superior aos seguintes limites**:

I – para pessoas físicas, **R\$ 5.000,00** (cinco mil reais);

II – para pessoas jurídicas, **R\$ 10.000,00** (dez mil reais). (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2007, destaque nosso).

Ou seja, qualquer movimentação global acima desses valores será repassada automaticamente para a Receita Federal.

Justamente para assegurar o direito de intimidade e privacidade, as informações a que refere este artigo serão conservadas sob **sigilo fiscal**, na forma da legislação em vigor, sendo vedada sua divulgação, nos termos do art. 198 do CTN, salvo as exceções descritas nos parágrafos 1º a 3º do citado art. 198. Estas exceções abrangem, em síntese, as requisições judiciais, a troca de informações entre as Administrações Tributárias, a representação ao Ministério Público para fins penais e divulgação de informação para fins de inscrição em Dívida Ativa.

Recebidas as informações acima referidas – ou seja, as obtidas periodicamente e sem *prévio procedimento administrativo* - se detectados indícios de falhas, incorreções ou omissões, ou de cometimento de ilícito fiscal, a autoridade interessada poderá requisitar as informações e os documentos de que necessitar, bem como realizar fiscalização ou auditoria para a adequada apuração dos fatos (§ 4º do art. 5º da LC 105/2001). Nesse caso, contudo, será necessário prévio processo administrativo, conforme dispõe o art. 6º da LC 105/2001.

Assim, um dado importante merece ser apontado: a Lei Complementar deixou claro que a administração tributária obterá alguns dados bancários *diretamente* (sem intervenção do Poder Judiciário) e *de duas maneiras*: primeiramente, a Receita Federal receberá as informações repassadas periodicamente pelas instituições financeiras, obrigação esta prevista no citado art. 5º da LC 105/2001.

Havendo **indícios de irregularidade** – indícios estes que poderão ser constatados *após a confrontação pela Receita Federal dos dados recebidos periodicamente* com outras informações obtidas, que podem, inclusive, constar das declarações recebidas – então, a administração tributária irá iniciar um procedimento de fiscalização do contribuinte, dando-lhe ciência dessa investigação (art. 6º da LC 105/2001). Além do processo administrativo instaurado ou *procedimento fiscal em curso*, o exame desses documentos deve ser considerado *indispensável* pela autoridade administrativa competente.²⁹³

Buscou a lei conter, assim, o eventual abuso do poder de polícia fiscal, vinculando-o, nesta hipótese, à existência de um processo administrativo.²⁹⁴

Tal requisição será formalizada mediante documento denominado Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira (RMF) e só poderá ser expedida por agentes fiscais que possuem competência para a expedição de Mandados de Procedimento Fiscal (os denominados “MPF”)²⁹⁵.

Assim, a requisição não será expedida por qualquer Fiscal federal, mas apenas pelo Coordenador-Geral de Fiscalização, Coordenador-Geral de Administração Aduaneira e Coordenador Especial de Vigilância e Repressão; Superintendentes da Receita Federal do

²⁹³ O art. 3º do Decreto 3724/2001 arrola diversas hipóteses na qual o exame dos documentos bancários será considerado indispensável.

²⁹⁴ Decreto 3724/2001, art. 2º, § 5º. “A Secretaria da Receita Federal do Brasil, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis. (Redação dada pelo Decreto nº 6.104, de 2007).” (BRASIL, Decreto 3724, 2001).

²⁹⁵ Conferir art. 4º, *caput* e § 1º do Decreto 3724/2001, decreto que regulamenta o art. 6º da LC 105/2001 e reafirma a necessidade de processo administrativo para tal fim.

Brasil; Delegados de Delegacia da Receita Federal do Brasil, de Delegacia da Receita Federal de Fiscalização, de Delegacia Especial de Instituições Financeiras e de Delegacia Especial de Assuntos Internacionais e Inspetores-Chefes das Unidades.²⁹⁶

Essa requisição será expedida com base em relatório circunstanciado, elaborado pelo Auditor-Fiscal da Receita Federal encarregado da execução da fiscalização ou por seu chefe imediato e neste relatório deverá constar a motivação necessária à expedição da RMF, no qual se demonstre, com precisão e clareza, tratar-se de situação enquadrada em hipótese de indispensabilidade prevista no artigo anterior, observado o princípio da razoabilidade (§ 5º e 6º do art. 4º do Decreto 3.724/2001).

Antes de ser expedida a RMF, será *precedida de intimação* ao sujeito passivo para apresentação de informações sobre movimentação financeira, necessárias à execução do MPF (§ 2º do art. 4º do Decreto 3724/2001).

Por fim, o resultado dos exames, as informações e os documentos cobertos com o sigilo bancário serão conservados em sigilo fiscal (§ único do art. 6º, LC 105/2001).

Este é o panorama geral da legislação editada em 2001 e que continua em vigor que trata do tema em análise. Entretanto, grande parte da doutrina entende que o texto constitucional não permite o acesso direto do Fisco às informações, acesso que seria possível apenas por ordem judicial.

Assim, essa corrente doutrinária salienta que os fundamentos desenvolvidos antes de 2001 ainda são válidos para afastar a aplicação integral da mencionada lei, em razão de sua inconstitucionalidade.

É certo que o debate já poderia ter sido resolvido se o STF já tivesse julgado as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que foram ajuizadas em 2001 contra a mencionada lei complementar e o decreto que a regulou.²⁹⁷

Todavia, como tal julgamento ainda não ocorreu, permanece aceso o problema que envolve essa parcela da privacidade das pessoas físicas e jurídicas frente à pretensão do Estado de aferir se realmente os contribuintes estão cumprindo as leis tributárias.

Vejamos, primeiro, os argumentos doutrinários contrários à tese do acesso direto, pelo Fisco, aos dados bancários, com o fim de subsidiar o controle da evasão fiscal e a apuração do crédito tributário.

²⁹⁶ Vide art. 6º da Portaria RFB 11.371, de 12/12/2007.

²⁹⁷ As ADI's 2386, 2390 e 2397 (ajuizadas em 2001) e as ADI's 4006 e 4010 (ajuizadas em 2008) ainda não foram julgadas pelo STF.

5.2. A posição da doutrina pátria tradicional

O entendimento de que o sigilo bancário reflete parte da intimidade e privacidade e é, portanto, um direito da personalidade, não podendo esses dados ser compartilhados nem solicitados por terceiros (inclusive o Estado), foi acolhido por grande parte da doutrina brasileira.²⁹⁸

Para esta parcela da doutrina, a consequência imediata dessa posição é de que, como os incisos X e XII do art. 5º da CF/88 resguardam a intimidade e a vida privada, o sigilo bancário passa a ter *status* constitucional, sendo considerado um direito fundamental. Mesmo configurado como direito fundamental, a doutrina entende que o mesmo não é absoluto, mas relativo, podendo ser afastado em situações excepcionais.²⁹⁹ É nesse ponto, justamente, que paira a grande controvérsia sobre o tema.

Alguns trabalhos doutrinários chegam a enfrentar o artigo 145, § 1º, da Constituição da República, que dispõe que é facultado à Administração Tributária, para assegurar a observância da tributação conforme a capacidade contributiva do contribuinte, identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do sujeito passivo, desde que tal atividade fiscalizatória respeite os direitos individuais e seja feita dentro da legalidade.³⁰⁰

Contudo, para esta parcela da doutrina, como o sigilo está inserido na cláusula genérica de proteção à intimidade e privacidade, sendo, assim, um direito fundamental e com assento constitucional, o mencionado § 1º do artigo 145 também não daria permissão para que o Fisco obtivesse diretamente os dados bancários. O dever de segredo somente poderia ser afastado por ato do Poder Judiciário e pelas Comissões Parlamentares de Inquérito (CPI), estas últimas em razão da permissão expressa descrita no art. 58, § 3º, da Constituição.

Apesar de essa opinião ter sido dada em textos escritos antes da LC 105/2001, ela ainda é reafirmada pela doutrina pátria majoritária. O que se observa em relação à grande parte da doutrina majoritária é uma preocupação em assegurar de forma mais efetiva possível

²⁹⁸ Entre eles Ives Gandra, Celso Bastos, Arnaldo Wald, Sacha Calmon e Misabel Derzi, cujos textos foram indicados em dois trabalhos por mim desenvolvidos há mais tempo. Conferir Giannetti (1998, p. 95-113) e Giannetti (2002, p. 113-135). Para se ter uma síntese do pensamento nacional, conferir os diversos artigos publicados na coletânea coordenada por Ives Gandra da Silva Martins, fruto de seminário sobre o assunto, realizado em 17 de agosto de 2001 no Centro de Extensão Universitário (CEU), em São Paulo: *III Colóquio Internacional de Direito Tributário*. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001.

²⁹⁹ Conferir Tavares (2006, p. 71-84).

³⁰⁰ Conferir Tavares (2006, p. 84).

os direitos individuais contra as “investidas” do Estado,³⁰¹ pois, para essa corrente, caso o Estado passe a ter acesso direto aos dados bancários, ele poderá fazer o que bem entender.³⁰²

Ilustra tal proposição a opinião dada por José Delgado para justificar a atribuição de quebra do sigilo apenas ao Poder Judiciário:

A administração tributária, por melhor que seja a sua estrutura e os seus propósitos, não está emocionalmente preparada para conhecer e aplicar os princípios que sustentam a cidadania fiscal. Isso ocorre, primeiramente, por o fisco ter como missão exclusiva exercer a função de arrecadar tributos. É a sua meta essencial, por ser atribuição que na organização administrativa estatal está obrigado a desempenhar. Não lha cabe administrar o tributo arrecadado, limitando-se, unicamente, a envidar esforços para o cumprimento das metas impostas para imprimir aumento na arrecadação tributária. O sucesso da administração tributária é medido pelo maior volume de recursos fiscais atraídos para os cofres do Governo, nunca pelo respeito que exerça para com os direitos fundamentais do contribuinte. É uma questão de cultura administrativa, de distribuição de funções no sistema estatal, difícil de ser mudado só por sugestões doutrinárias. Necessita vontade política. (DELGADO, 2001, p. 67).

O que está por trás dessas ideias é justamente uma concepção de tributo como agressão ao patrimônio, e não como um dever fundamental. Logicamente, tal visão trará consequências tanto na *interpretação* do direito como no *papel* que a atividade tributária possui dentro do Estado.³⁰³ Como corolário, a Constituição sempre é vista e interpretada como a única “salvação” do cidadão contra a “fúria arrecadatória” estatal. E a fiscalização nunca poderia possuir um *status* constitucional ou mesmo pôr em “perigo” um direito individual.

Nessa ordem de ideias, realmente, a tributação e a figura do Estado estariam inseridos em uma concepção ideológica que torna o sigilo bancário oponível ao Fisco. É compreensível a preocupação da doutrina, pois, apesar da Constituição ter entrado em vigor há 20 anos, a figura do Estado burocrático que perdurou no regime militar e a figura autoritária do agente fiscal ainda estão presentes.

³⁰¹ Diva Malerbi (2001, p. 84), por exemplo, escreve que “em nome de um combate eficaz à ocultação ou dissimulação de bens, não cabe ao Estado Democrático de Direito promover medidas ou decisões fiscalizadoras que possam ruir ou abalar os mais elementares princípios da segurança do cidadão e do respeito aos direitos humanos.”

³⁰² Segundo Carlos Henrique Abrão (2001, p. 144), “preconizar uma margem maior de liberdade à Administração Pública sob o pálio do interesse coletivo pode representar uma via inesgotável de abuso e desvios de finalidade, sem uma conotação precisa da intervenção, diante dos limites a serem respeitados.”

³⁰³ Como já dito, para Ives Gandra, por ser o tributo uma norma de rejeição social, deverão ser invocados princípios hermenêuticos próprios daqueles ramos que implicam restrição de direitos (como o Direito Penal), como o da tipicidade fechada e legalidade estrita, da retroatividade benigna, da não-adoção da interpretação analógica apenadora e das interpretações extensivas ‘in pejus’, “técnicas exegéticas próprias da defesa do cidadão contra a idolatria do Estado.” (MARTINS, 1997, p. 17).

Do mesmo modo, existe, ainda, o “estigma” cultural inserido na sociedade de que o Estado gasta os recursos em benefício da própria máquina estatal e que o tributo é analogicamente tratado como uma “pena”, uma sanção.

Tal concepção é reafirmada cotidianamente quando vemos notícias de corrupção em todos os poderes que compõem a República e exemplos absurdos de ilegalidade e imoralidade. Entretanto, apesar de existir uma realidade de corrupção e desperdício de recursos e que coloca o próprio ordenamento jurídico e suas instituições em crise, reafirma-se novamente que tais fatos não são suficientes para que a tributação seja concebida realmente como norma de rejeição social.

Em suma, a questão em foco, antes de ser apenas um debate sobre se o sigilo bancário é protegido ou não por um direito fundamental, passa pela análise de qual é o papel da tributação dentro de um Estado Democrático de Direito e qual é a função deste Estado e da sociedade neste ambiente. Esse tema foi tratado anteriormente e irá refletir no resultado. Mas, antes, é importante resumir a posição do Supremo Tribunal Federal sobre o tema.

5.3. A posição do Supremo Tribunal Federal

Em síntese, o STF sempre acompanhou a doutrina majoritária brasileira e entende que o sigilo bancário possui amparo constitucional e está inserido no direito à intimidade e à vida privada.³⁰⁴ Ele não é um direito absoluto, mas relativo, cedendo “diante do interesse público, do interesse da justiça, do interesse social.”³⁰⁵ Entretanto, a discussão de quem teria poderes para afastar o dever de sigilo ainda não teve solução final.

No MS 21.729, Relator o Ministro Marco Aurélio, e Relator para o acórdão o Ministro Néri da Silveira, julgado pelo Pleno do STF em 05.10.1995, a questão da possibilidade de quebra do sigilo bancário sem a intervenção do Poder Judiciário voltou à cena. O voto vencedor não adentrou a questão da efetiva necessidade da autorização judicial para a quebra do sigilo bancário, pois esse não era, propriamente, o cerne da questão. Todavia, alguns votos se manifestaram sobre esse tema, mostrando um primeiro posicionamento do Tribunal a respeito da matéria.

³⁰⁴ Conferir Giannetti (2002, p. 113-135).

³⁰⁵ Vide PET 577, rel. Min. Carlos Velloso, DJ 23.04.1993; no mesmo sentido: MS 23.452, rel. Min. Celso de Mello, j. 16.09.1999.

Entendeu a Corte, por escassa maioria (6 votos contra 5) que o Banco do Brasil não podia negar informações ao Ministério Público quando estas dissessem respeito a empréstimos concedidos pela instituição, com recursos subsidiados pelo erário federal. Nesse caso, aplicaram o princípio da publicidade, previsto no art. 37 da Constituição da República.

O voto vencedor, subscrito pelo Ministro Néri da Silveira, não entrou no problema do sigilo bancário e de sua proteção. Entretanto, *cinco Ministros* manifestaram posicionamento exigindo, *em qualquer caso*, a intervenção do Poder Judiciário para deferir o afastamento da intimidade e privacidade do cidadão. O Ministro Ilmar Galvão expressamente ressaltou o seguinte:

Veja-se que nem sequer ao Fisco, a quem incumbe prevenir a sonegação de impostos, notadamente os que recaem sobre rendimentos auferidos pelos contribuintes, outorgou a Constituição o poder de devassa das contas bancárias, havendo, ao revés, no art. 145, § 1º, da CF, ao facultar-lhe o poder de identificar o patrimônio, os rendimentos e atividades econômicas do contribuinte, consignado a ressalva – ‘respeitados os direitos fundamentais’ -, cláusula que vale pela indicação de que o poder investigatório, próprio do Fisco, encontra limite na intimidade, na vida privada, na casa, na correspondência e nas comunicações em geral, mesmo de dados, valores que se encontram ao abrigo da garantia constitucional da inviolabilidade. Trata-se de limite somente afastável pela via judicial, em devido processo legal, e diante de razões bastantes para justificarem a decisão do Juiz. (BRASIL, 2001).

Além dos Ministros Marco Aurélio, Maurício Corrêa, Celso de Mello e Ilmar Galvão, o Ministro Carlos Velloso também defendeu essa posição, manifestando que como o direito protegido possui *status* constitucional, sua violação *não poderá ser efetuada por quem não tenha o dever de imparcialidade*. A questão da imparcialidade voltou a ser analisada no RE 215.301, relator o próprio Ministro Carlos Velloso, DJ 28.5.99, quando restou negado ao Ministério Público o direito de obter diretamente (sem intervenção do Poder Judiciário) os dados bancários sigilosos.

Toda a jurisprudência do STF foi construída antes da entrada em vigor da LC 105/2001, sendo certo que as ADI’s 2386, 2390 e 2397, apesar de ajuizadas em 2001, ainda não foram julgadas pelo STF.

Nessas ações, busca-se, em geral, o reconhecimento da inconstitucionalidade dos artigos 5º e 6º da LC 105/2001 que, como dito no item 5.1, conferem **dois tipos** de acesso direto à administração tributária a alguns dados bancários. Nas ADI’s 2390 e 2397 há também o questionamento do Decreto 3.724/2001. Apenas para ilustrar o contexto da discussão, a petição inicial da ADI 2386 se inicia da seguinte maneira:

Com o “*popular*” argumento de combater a sonegação fiscal, a fim de possibilitar o também “*popular*” – e *inquestionavelmente necessário* - , aumento do salário mínimo, o Poder Executivo da União impôs ao Congresso Nacional e conseguiu que este aprovasse, um conjunto de normas jurídicas, que sobre o pretexto de fazer justiça social, acarretam na verdade, uma das piores violações a direitos fundamentais constitucionalmente assegurados da história nacional, algo que nem durante os sombrios anos de autoritarismo que vivemos, os detentores do poder ousaram fazer. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO, 2001).

Os argumentos desenvolvidos nessas ações, em geral, são pautados na jurisprudência tradicional do STF, enfatizando que a restrição ao direito fundamental em apreço só pode ser feita por intermédio de decisão judicial devidamente fundamentada (princípio da reserva de jurisdição).

Há ainda outras duas Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI’s 4006 e 4010), ajuizadas em janeiro de 2008 e que discutem a obrigatoriedade do fornecimento periódico das movimentação financeira global, prevista no art. 5º da LC 105/2001 e cujos limites estão estabelecidos na IN 802/2007.

Na primeira ação (ADI 4006), proposta pela Confederação Nacional das Profissões Liberais, a discussão está centrada *apenas* na IN 802/2007. Nela não se busca o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 5º da LC 105/2001 ou do Decreto 4.489/2002, o que não se compreende, pois tal pleito limita, e muito, os efeitos práticos de uma eventual decisão favorável. Afinal, mesmo que a ação seja julgada procedente pelo STF, o pedido não alcançará o reconhecimento de inconstitucionalidade do art. 5º da LC 105/2001 nem do Decreto que o regulamenta. Será afastada, tão somente, a IN 802/2007 – que trata apenas dos *limites de valores* das movimentações financeiras - permanecendo válida a obrigação das instituições financeiras de informar periodicamente a Receita Federal.

Na ADI 4006, além dos argumentos tradicionais de violação ao direito fundamental à intimidade e privacidade e do primado da jurisdição, foi aduzido que os limites fixados na mencionada Instrução Normativa seriam *destituídos de razoabilidade ou desproporcionais*, pois são muito baixos ³⁰⁶. Segundo consta na ação, da forma como foi previsto na Instrução Normativa, todos os brasileiros seriam “suspeitos” de sonegação, violando, assim, o princípio da presunção da inocência:

O ato fiscalizatório empenhado pela Receita nada mais é do que o pré-julgamento de que toda movimentação superior a R\$ 5.000,00 (cinco mil reais) se pessoa física e de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) de pessoa jurídica, esconde um seu íntimo a possibilidade de sonegação fiscal. (CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS, 2008).

³⁰⁶ Pessoa física: R\$ 5.000,00 / Pessoa jurídica R\$ 10.000,00, nor semestre.

A ADI 4010³⁰⁷, por sua vez, foi proposta pelo Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil (OAB) e busca o reconhecimento da inconstitucionalidade do art. 5º da LC 105/2001. No corpo da peça, há também o ataque ao Decreto 4.489/2002 e à IN 802/2007. Todavia, o pedido final só alcança o dispositivo da Lei Complementar, o que, certamente, é o suficiente para invalidar os atos infraconstitucionais baixados pelo Poder Executivo. Além da já mencionada jurisprudência tradicional do STF, a argumentação desenvolvida também se volta à falta de imparcialidade do Fisco, bem como à violação ao *devido processo legal*, pois um direito do contribuinte estará sendo violado sem que haja prévio processo legal.³⁰⁸

Esse é o panorama existente sobre a matéria e que ainda não foi solucionado.

Após a entrada em vigor da LC 105/2001, por duas vezes, o STF concedeu liminar em ação cautelar para conferir efeito suspensivo a recurso extraordinário interposto pelo contribuinte e suspender qualquer medida tomada pelo Fisco, bem como impedir que a Fazenda Pública, com base na mencionada lei complementar, requisitasse diretamente aos bancos as movimentações financeiras do correntista.³⁰⁹

Cumpre dizer que a liminar concedida pelo Ministro Marco Aurélio na AC nº 33 *não foi referendada* pela maioria dos Ministros do STF. O julgamento terminou com 6 votos contrários à liminar e 4 votos a favor da sua confirmação. A divergência foi iniciada com o voto do Ministro Joaquim Barbosa.

Tal julgamento foi finalizado no final de novembro de 2010 e o acórdão ainda não foi publicado. Contudo, a notícia veiculada no *Informativo do STF* nos dá uma ideia de que a fundamentação dada pelo STF não entrou no mérito da questão constitucional:

Em conclusão, o Plenário negou referendo a medida cautelar em ação cautelar, em que pretendida a concessão de efeito suspensivo a recurso extraordinário, já admitido para esta Corte, no qual sustentada a inconstitucionalidade das disposições legais que autorizam a requisição e a utilização de informações bancárias pela Receita Federal, diretamente às instituições financeiras, para instauração e instrução de processo administrativo fiscal (Lei Complementar 105/2001, regulamentada pelo Decreto 3.724/2001) — v. Informativos 322, 332, 335 e 572. Prevaleceu o voto do Min. Joaquim Barbosa que se reportou a precedentes no sentido de que, nas hipóteses em que as decisões proferidas nas instâncias inferiores fossem desfavoráveis ao requerente, como no caso, o pedido de cautelar identificar-se-ia

³⁰⁷ A liminar não foi apreciada. A Ministra Ellen Gracie, no plantão, solicitou informações ao Presidente da República e ao Congresso Nacional. O relator originário da ADI 4010 era o falecido Min. Menezes Direito, substituído pelo Min. Dias Toffoli, que se declarou impedido. Após nova redistribuição, a relatoria ficou a cargo da Ministra Ellen Gracie que, diga-se de passagem, acompanhou o voto do Ministro Joaquim Barbosa para não referendar a liminar proferida na AC 33 (vide o Informativo n.º 610 do STF citado neste trabalho).

³⁰⁸ A argumentação desenvolvida pela OAB na ADI 4010 deixa subentendido que o processo necessário para legitimar o afastamento do sigilo bancário é o processo **judicial**, não bastando o processo administrativo.

³⁰⁹ Conferir AC 33, rel. Min. Marco Aurélio, j. 05/07/2003 e AC 415, rel. Min. César Peluso, j. 09/09/2004. Na AC 33, o Pleno, em recente julgamento, não referendou a liminar. Quanto à segunda cautelar (AC 415), esta foi julgada prejudicada, pois o RE não foi conhecido.

como de concessão de tutela antecipada, para a qual o deferimento exigiria, além da existência de prova inequívoca, o convencimento do juiz acerca da verossimilhança da alegação. Considerou que, em razão da ausência de decisão do STF nos autos das ações diretas em que se questiona a constitucionalidade das leis que autorizam a requisição de informações bancárias pela Receita Federal (ADI 2386/DF, ADI 2390/DF e ADI 2397/DF), não haveria a caracterização da verossimilhança da alegação. Ressaltou, também, o princípio da presunção da constitucionalidade das leis. Reputou afastado, ademais, o periculum in mora, haja vista que o requerente ajuizara a medida cautelar após quase dois anos da data em que a Receita Federal tivera acesso as suas informações bancárias. Vencidos os Ministros Marco Aurélio, relator, Cezar Peluso, Ricardo Lewandowski e Celso de Mello, que referendavam a liminar. AC 33 MC/PR, rel. orig. Min. Marco Aurélio, red. p/ o acórdão Min. Joaquim Barbosa, 24.11.2010. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Informartivo, 2010).³¹⁰

Merece ser dito também que, em razão da relevância e da atualidade do tema, a 2ª Turma, ao julgar, em 01/04/2008 (DJ 01/08/2008), o Agravo Regimental no RE 261.278, resolveu prover o recurso da União para anular decisão monocrática proferida pelo Ministro Carlos Velloso e afetar ao Pleno o julgamento do recurso extraordinário. A decisão anulada havia acolhido o recurso do contribuinte para reformar acórdão que entendera ser legítima a quebra do sigilo bancário feita diretamente pelo Fisco. Contudo, após o julgamento, a empresa requereu a desistência do recurso extraordinário, pleito este homologado pelo Ministro Ricardo Lewandowski.

5.3.1. A recente manifestação do Supremo Tribunal Federal: RE 389.808 (caso GVA), julgado em dezembro de 2010

O tema, assim, é atual e ainda está *sem definição*. Apesar do mencionado julgamento da AC 33, em que a liminar não restou referendada, sinalizando, portanto, uma tendência que pode predominar quando as Ações Diretas de Inconstitucionalidade que tratam da matéria forem julgadas, ainda é cedo para se dizer que os precedentes proferidos antes de 2001 perderam sua força na jurisprudência do STF.

Isso porque, menos de um mês depois do julgamento que negou referendo à liminar deferida monocraticamente pelo Ministro Marco Aurélio na AC 33, o Plenário, por maioria (5 x 4), *deu provimento* a recurso extraordinário interposto pelo mesmo contribuinte e autor da mencionada ação cautelar, asseverando que não é lícito o acesso a esses dados *sem ordem do*

³¹⁰ Vide o Informativo do STF nº 610, Brasília, 22 a 26 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo610.htm#Quebra%20de%20sigilo%20bancário%20pela%20Receita%20Federal%20-%204>> Acesso em 14/12/2010.

Poder Judiciário. Merece ser dito, contudo, que o Ministro Joaquim Barbosa não estava presente na sessão. Tal decisão foi proferida no julgamento do RE 389.808, em 15/12/2010. Assim consta na notícia do julgamento, extraída do *site* do STF ³¹¹, cujo teor é bem similar ao que restou noticiado posteriormente pelo próprio Supremo Tribunal, no *Informativo* n° 613 do STF:

Por maioria de votos, o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) deu provimento a um Recurso Extraordinário (RE 389808) em que a empresa GVA Indústria e Comércio S/A questionava o acesso da Receita Federal a informações fiscais da empresa, sem fundamentação e sem autorização judicial. Por cinco votos a quatro, os ministros entenderam que não pode haver acesso a esses dados sem ordem do Poder Judiciário.

O caso

A matéria tem origem em comunicado feito pelo Banco Santander à empresa GVA Indústria e Comércio S/A, informando que a Delegacia da Receita Federal do Brasil – com amparo na Lei Complementar n° 105/01 – havia determinado àquela instituição financeira, em mandado de procedimento fiscal, a entrega de extratos e demais documentos pertinentes à movimentação bancária da empresa relativamente ao período de 1998 a julho de 2001. O Banco Santander comunicou a empresa que, em virtude de tal mandado, iria fornecer os dados bancários em questão.

A empresa ajuizou o RE no Supremo contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que permitiu “o acesso da autoridade fiscal a dados relativos à movimentação financeira dos contribuintes, no bojo do procedimento fiscal regularmente instaurado”. Para a GVA, “o poder de devassa nos registros naturalmente sigilosos, sem a mínima fundamentação, e ainda sem a necessária intervenção judicial, não encontram qualquer fundamento de validade na Constituição Federal”. Afirma que foi obrigada por meio de Mandado de Procedimento Fiscal a apresentar seus extratos bancários referentes ao ano de 1998, sem qualquer autorização judicial, com fundamento apenas nas disposições da Lei n° 10.174/2001, da Lei Complementar 105/2001 e do Decreto 3.724/2001, sem qualquer respaldo constitucional.

Dignidade

O ministro Marco Aurélio (relator) votou pelo provimento do recurso, sendo acompanhado pelos ministros Ricardo Lewandowski, Gilmar Mendes, Celso de Mello e Cezar Peluso. O princípio da dignidade da pessoa humana foi o fundamento do relator para votar a favor da empresa. De acordo com ele, a vida em sociedade pressupõe segurança e estabilidade, e não a surpresa. E, para garantir isso, é necessário o respeito à inviolabilidade das informações do cidadão.

Ainda de acordo com o ministro, é necessário assegurar a privacidade. A exceção para mitigar esta regra só pode vir por ordem judicial, e para instrução penal, não para outras finalidades. “É preciso resguardar o cidadão de atos extravagantes que possam, de alguma forma, alcançá-lo na dignidade”, salientou o ministro.

Por fim, o ministro disse entender que a quebra do sigilo sem autorização judicial banaliza o que a Constituição Federal tenta proteger, a privacidade do cidadão. Com esses argumentos o relator votou no sentido de considerar que só é possível o

³¹¹ Vide as notícias do STF do dia 15/12/2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=168193>> Acesso em 16/12/2010.

afastamento do sigilo bancário de pessoas naturais e jurídicas a partir de ordem emanada do Poder Judiciário.

Já o ministro Gilmar Mendes disse em seu voto que não se trata de se negar acesso às informações, mas de restringir, exigir que haja observância da reserva de jurisdição. Para ele, faz-se presente, no caso, a necessidade de reserva de jurisdição.

Para o ministro Celso de Mello, decano da Corte, o Estado tem poder para investigar e fiscalizar, mas a decretação da quebra de sigilo bancário só pode ser feita mediante ordem emanada do Poder Judiciário.

Em nada compromete a competência para investigar atribuída ao poder público, que sempre que achar necessário, poderá pedir ao Judiciário a quebra do sigilo.

Divergência

Os ministros Dias Toffoli, Cármen Lúcia, Ayres Britto e Ellen Gracie votaram pelo desprovimento do RE. De acordo com o ministro Dias Toffoli, a lei que regulamentou a transferência dos dados sigilosos das instituições financeiras para a Receita Federal respeita as garantias fundamentais presentes na Constituição Federal. Para a ministra Cármen Lúcia, não existe quebra de privacidade do cidadão, mas apenas a transferência para outro órgão dos dados protegidos.

Na semana passada, o Plenário havia negado referendo a uma liminar (Ação Cautelar 33) concedida pelo ministro Marco Aurélio em favor da GVA. (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL, Notícia, 2010).

O julgamento ocorreu no dia 15 de dezembro de 2010³¹², tendo o Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) provido o Recurso Extraordinário (RE) 389808 interposto pela empresa GVA Indústria e Comércio S/A contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4), que permitiu o acesso da Receita Federal a informações bancárias da empresa, sem prévia autorização judicial.

É importante salientar que a questão em debate no mencionado recurso extraordinário envolvia apenas a obtenção de dados bancários prevista no art. 6º da LC 105/2001 (o procedimento ou processo administrativo instaurado ou em curso). Não se discutiu nesse precedente a regra prevista no art. 5º da LC 105/2001 (remessa dos dados de forma contínua e periódica, sem qualquer procedimento administrativo prévio).

Apesar de o acórdão ainda não ter sido publicado quando da realização do presente trabalho, foi possível acompanhar o julgamento do citado recurso extraordinário pela internet, já que o STF disponibiliza alguns de seus julgamentos no sítio do *Youtube*.³¹³ Dessa forma, em razão de termos assistido ao julgamento pela internet, algumas considerações merecem ser destacadas.

³¹² O último dia de expediente forense do STF foi no dia 17 de dezembro de 2010, só retornando as atividades normais no dia 1º de fevereiro de 2011.

³¹³ A sessão de julgamento do RE 389.808 está disponível em: <<http://www.youtube.com/stf#p/search/1/ABUZePPFrXQ>>e <http://www.youtube.com/stf#p/search/11/AOHQfx_Tsgg> Último acesso em 20/01/2011.

5.3.1.1. Ministro Marco Aurélio

Em primeiro lugar, merece ser destacado que o relator, Ministro Marco Aurélio, seguiu o entendimento já exposto pelo mesmo em outros casos (vide, por exemplo, MS 21.749), de que o sigilo bancário está resguardado pelo direito à intimidade e privacidade, conforme previsto nos incisos X e XII do art. 5º da CF/88. O citado magistrado deixa clara sua posição: partindo de uma leitura do inciso XII do art. 5º da CF/88, o acesso aos dados só pode ser feito mediante intervenção do Poder Judicial e para os fins de investigação criminal.

Inicialmente, é importante dizer que a leitura que o Ministro Marco Aurélio faz do mencionado inciso XII do artigo 5º *não é a posição adotada pelo restante do colegiado*.³¹⁴ A maioria reconhece a proteção do sigilo bancário está no inciso X do art. 5º (inviolabilidade da intimidade e vida privada) e *não no inciso XII*. Além disso, a maioria entende que o sigilo de dados *pode ser afastado em outros procedimentos* (inclusive para fins fiscais) e não somente nos casos de investigação criminal.

Mesmo assim, vingou o entendimento dado pelo relator de que o sigilo bancário está submetido à *reserva de jurisdição*, pois, por se tratar de direito fundamental e de garantir a dignidade da pessoa humana, sua relativização passa, obrigatoriamente, pelo crivo prévio do Poder Judiciário.

O Ministro Marco Aurélio ressalta também que a vida em sociedade pressupõe segurança e estabilidade, e não a surpresa, sendo necessário, então, para se garantir tudo isso, o respeito à inviolabilidade das informações do cidadão.

Por fim, alega que a restrição ou o afastamento de um direito fundamental é tarefa que deve ser feita por um órgão equidistante (terceiro imparcial), não podendo o Fisco – que é uma das partes “interessadas” da relação jurídico-tributária, em razão do seu “interesse arrecadador” – ter acesso a esses dados que estão inseridos na intimidade e privacidade do cidadão.

Alegando, ainda, a necessidade de coibir abusos e a devassa indiscriminada na vida privada do cidadão, o Ministro Marco Aurélio invocou em suas razões o decidido no MS

³¹⁴ Vide RE 418.416, julgado pelo Plenário do STF no dia 10.05.2006, sendo relator o Ministro Sepúlveda Pertence.

23.851, relator Ministro Celso de Mello, julgado por unanimidade pelo Plenário do STF em 26/09/2001 (DJU 21.06.2002)³¹⁵, cujo trecho da ementa assim afirmava:

A quebra de sigilo, para legitimar-se em face do sistema jurídico-constitucional brasileiro, necessita apoiar-se em decisão revestida de fundamentação adequada, que encontre apoio concreto em suporte fático idôneo, sob pena de invalidade do ato estatal que a decreta. **A ruptura da esfera de intimidade de qualquer pessoa - quando ausente a hipótese configuradora de causa provável - revela-se incompatível com o modelo consagrado na Constituição da República, pois a quebra de sigilo não pode ser manipulada, de modo arbitrário, pelo Poder Público ou por seus agentes.** Não fosse assim, a quebra de sigilo converter-se-ia, ilegitimamente, **em instrumento de busca generalizada**, que daria, ao Estado - não obstante a ausência de quaisquer indícios concretos - **o poder de vasculhar registros sigilosos alheios**, em ordem a viabilizar, mediante a ilícita utilização do procedimento de **devassa indiscriminada** (que nem mesmo o Judiciário pode ordenar), o acesso a dado supostamente impregnado de relevo jurídico-probatório, em função dos elementos informativos que viessem a ser eventualmente descobertos. (BRASIL, 2002, destaque no original)

Assim, por mais de uma vez, o Ministro Marco Aurélio consignou, com amparo no inciso XII do art. 5º da CF/88, a necessidade de se assegurar o que ele denominou de “primado do Judiciário”. Para ele, não se pode transferir a atuação do Poder Judiciário a outros órgãos. Para o Ministro Marco Aurélio, permitir-se o acesso diretamente pela Receita Federal seria um meio de coagir o contribuinte. Nesse ponto, a leitura do voto do Ministro relator passa a ideia de que tal medida poderia configurar uma sanção política, pois o mesmo invoca as Súmulas 70, 323 e 547, lendo, inclusive, o teor de cada uma.

Diante disso, o Ministro Marco Aurélio deu provimento ao recurso da empresa e conferiu à legislação de regência (entre elas a LC 105/2001) *interpretação conforme à Constituição Federal*, tendo como conflitante com essa a interpretação que implique o afastamento do sigilo bancário do cidadão (pessoa física e jurídica) *sem ordem emanada do Poder Judiciário*.

Temos sérias dúvidas se seria cabível tal tipo de solução neste caso, pois o texto da LC 105/2001 é bem claro no sentido de que o acesso aos dados bancários ocorre de forma *direta*, sem a interferência do Poder Judiciário. Assim, entendemos que, diante da fundamentação dada pelo relator, a única solução que o Ministro Marco Aurélio poderia tomar seria o reconhecimento incidental da inconstitucionalidade nas citadas normas.

³¹⁵ Inteiro teor disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86034>> Acesso em 20/01/2011. O Ministro Marco Aurélio ainda invocou outros precedentes (MS 21.749, MS 25.668, Inq. 2424 e PET 3898), que, entretanto, não entendemos que são tão relevantes para o deslinde do caso.

5.3.1.2. Ministro Dias Toffoli

O Ministro Dias Toffoli, o segundo a votar, abre a divergência, pautando-se no § 1º do art. 145 da CF/88. O referido Ministro entende que a Constituição Federal confere à administração tributária poderes para ter acesso aos dados bancários para identificar o patrimônio, rendimentos e as atividades econômicas, como forma de conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva.

O citado Ministro afirmou também que o contribuinte, por obrigação legal – e que não é alvo de qualquer discussão – tem o dever de declarar anualmente seus rendimentos e seu patrimônio, indicando as alterações positivas e negativas.

Se ele possui essa obrigação e se a Receita Federal possui esses dados (conjunto maior de dados sigilosos), nada impede que a mesma tenha acesso direto a certos dados bancários (conjunto menor de dados privados) para conferir a atividade do contribuinte.

Ressalta o Ministro Dias Toffoli também que *não há quebra de sigilo, mas mera transferência do dever de sigilo*. Ou seja, o sigilo bancário transmuta-se em sigilo fiscal, sendo vedada qualquer divulgação. Enfatiza o citado magistrado que o descumprimento de dever de sigilo fiscal caracteriza *crime* (art. 10 da LC 105/2001), sendo certo que o servidor público pode também perder o cargo.

5.3.1.3. Ministra Cármen Lúcia

A Ministra Cármen Lúcia, em voto sucinto, acompanha a divergência iniciada pelo Ministro Dias Toffoli e entende também que não há qualquer violação à intimidade ou privacidade, pois não há publicação ou divulgação dos dados bancários, mas simples transferência do dever de sigilo.³¹⁶

Importante consideração foi feita pela Ministra Cármen Lúcia – que prestigia, nesse caso, o princípio da *eficiência* – no sentido de que não é possível a concretização das

³¹⁶ A posição da Ministra Cármen Lúcia já tinha sido externada em artigo de doutrina escrito em 2003, bem como no RE 461.366, julgado em 03/08/2007. Para a citada Ministra, “o direito à privacidade é constitucionalmente concebido no Brasil com o elemento que se contém na competência administrativa. [...] O conhecimento de informações sobre o patrimônio, rendimentos e atividades econômicas da pessoa [...] não pode ser considerado a publicização destes elementos ou afronta ao princípio da publicidade.” (ROCHA, 2003, p. 366-367).

finalidades do Estado e o exercício da atividade fazendária se não houver acesso aos dados bancários.

5.3.1.4. Ministro Ricardo Lewandowski

O Ministro Ricardo Lewandowski, por sua vez, apenas adere à manifestação do Ministro Marco Aurélio. Apenas no meio do julgamento, ele acentua rapidamente que, em razão do § 1º do art. 145 da CF/88 dizer que a administração tributária deverá, no exercício da atividade de fiscalização, observar os direitos individuais, ele entende que deverá haver a provocação prévia do Poder Judiciário, que é o guardião dos Direitos Fundamentais.

5.3.1.5. Ministro Carlos Ayres Britto

O Ministro Carlos Ayres Britto acompanhou a divergência, assinalando alguns pontos interessantes.

Inicialmente, aduz que o inciso XII do art. 5º da CF/88 busca a proteção da *comunicação de dados*, ou seja, busca impedir a *interceptação da comunicação intersubjetiva* (a bisbilhotice, segundo o Ministro) *de dados informáticos, telegráficos e telefônicos*.³¹⁷ Não se proíbe o acesso, mas, sim, a divulgação, o vazamento.

Por sua vez, o direito de intimidade, para o Ministro, configura o direito de estar só: seria a pessoa, com sua consciência. Exemplifica com o diário escrito por uma pessoa, que se circunscreveria dentro da esfera da intimidade. Tanto a interpretação do inciso XII como da proteção conferida pela Constituição à intimidade são posições que o Ministro Carlos Britto já havia antecipado quando do julgamento do RE 418.416.

Ademais, duas importantes ressalvas foram levantadas pelo Ministro Carlos Britto. Primeiramente, ele afirmou que a Constituição Federal prestigia o Fisco, exemplificando com o inciso XXII do art. 37 da CF/88, que dispõe que “as **administrações tributárias** da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, **atividades essenciais ao funcionamento**

³¹⁷ Entendemos que o Ministro Carlos Ayres Britto, apesar de não dizer expressamente no seu voto nem citar o doutrinador, adere à tese de Tércio Sampaio Ferraz Júnior que será explicada logo a seguir.

do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, **terão recursos prioritários para a realização de suas atividades** e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.” (BRASIL, 1988, destaque nosso).

Em segundo lugar, o Ministro Carlos Britto deixa claro que a cláusula do segredo alcança o *ser* e não o *ter*. Para ele, o Direito Constitucional preserva os *típicos direitos da personalidade*. Os dados do *ter* (patrimônio), estes são obtidos na sociedade, sendo que esta mesma sociedade precisa saber o modo pelo qual esses bens foram obtidos, em que eles consistem. Para ele, os dados do *ter* são vocacionados para uma maior abertura, especialmente frente a uma sociedade em que a *transparência* e a *visibilidade* são pilares da democracia.

Até esse momento, não havia muitas surpresas, pois os Ministros estavam seguindo as posições já manifestadas em novembro de 2010, quando do julgamento da AC 33, que envolvia a empresa recorrente.

5.3.1.6. Ministro Gilmar Mendes

A surpresa ocorreu com a mudança de entendimento do Ministro Gilmar Mendes, ex-Advogado-Geral da União *na época em que foi editada a LC 105/2001*.

Seu voto, infelizmente, foi curto e sem muitas explicações. Inicia acentuando que anteriormente compreendia que havia respaldo constitucional para a Receita Federal adotar a medida fiscalizadora. Contudo, depois dos votos proferidos pelo Ministro Marco Aurélio, bem como pelo Ministro Celso de Mello (neste caso, quando do julgamento da cautelar), o Ministro afirmou que tinha *dúvida* se a medida fiscalizatória realmente *perderia eficácia* se ela passasse a exigir a prévia manifestação do Poder Judiciário. Assim, ele indaga por qual motivo seria tão difícil de obter uma declaração prévia do próprio Judiciário.

Nessa linha, o Ministro Gilmar Mendes asseverou que em matéria relevante e suscetível de abusos, e tendo em vista a relevância dos direitos fundamentais, dever-se-ia buscar o Poder Judiciário primeiramente.

Aduziu o Ministro, ainda, que não se tratava de *negar acesso*, mas apenas *exigir a intervenção prévia do Poder Judiciário*, tendo em vista o valor de que se cuida (direitos fundamentais).

Em face disso, ele acompanhou o voto do Ministro Marco Aurélio, deixando claro, contudo, que o sigilo bancário poderia ser afastado pelo Poder Judiciário em qualquer caso, não se limitando à investigação penal.

Algumas considerações são necessárias, antes de se prosseguir com a explicação do restante do julgamento. Realmente, soa estranha a posição do Ministro Gilmar Mendes, pois este, anos atrás, em palestra proferida em 2002, reconheceu a importância da tributação como um dos instrumentos necessários para a garantia dos direitos fundamentais, bem como a importância do combate à sonegação. Sobre a conturbada relação travada entre o Fisco e o cidadão, reconhece o Ministro Gilmar Mendes que essas distorções levam a uma relação de constante litígio e desconfiança. Assim ponderou o Ministro:

Com efeito, na medida em que **se constrói a descrição de que a fiscalização tributária e o combate à sonegação consubstanciam manifestações opressivas do Estado rival**, confina-se, na **esquemática oposição conceitual entre Estado e indivíduo**, todo o horizonte hermenêutico em que se aferiria a legitimidade da atuação dos órgãos administrativos. **Adensada essa distorção pela invocação de hipotéticas invasões a esferas da intimidade pelo emprego de instrumentos mais eficientes de fiscalização tributária** (registre-se, entre nós, a **controvérsia acerca da eventual reserva de jurisdição para o acesso a dados de registro bancário**), **busca-se tornar ainda mais plausível a dicotomia Estado-indivíduo**. A distorção consolida-se no imaginário com a especialização dos agentes do Estado: o político e o burocrata, entendidos como a materialização última da alienação do cidadão comum em relação às esferas deliberativa e executiva da vida pública e, assim, como os ícones da deslegitimação estatal. (MENDES, 2002, destaque nosso).

E ao tratar do enfoque dado ao Direito Tributário atual pela vertente acima criticada pelo Ministro, acentua Gilmar Mendes que:

Sob tais condições discursivas, a **disciplina jurídico-tributária constituiria**, em resumo, **uma descrição excepcionalista e minimizadora da intervenção estatal**, sob o mote da oposição estritamente binária entre Estado e indivíduo e **da defesa intransigente de limitações constitucionais ao poder de tributar** entendidas como esforços para a concretização de liberdades fundamentais. (MENDES, 2002, destaque nosso).

E não é só: Gilmar Mendes reconhece expressamente a existência, no texto constitucional, do *dever fundamental de pagar impostos*, citando, inclusive, a obra de Casalta Nabais.³¹⁸

³¹⁸ Assim consta no texto da palestra: “De início, considere-se a **manifesta** (mas nem sempre ressaltada) **existência de um dever fundamental de pagar impostos** - tal como ressalta o prof. português **José Casalta Nabais**. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos na mesma medida em que comprometido com imperativos de responsabilidade fiscal, **certamente exige o reconhecimento de um tal dever fundamental de pagar impostos.**” (MENDES, 2002, destaque nosso).

E em continuação ao seu raciocínio, Gilmar Mendes faz uma leitura do § 1º do art. 145 da CF/88 e acentua a importância da fiscalização como forma de *conferir igualdade na repartição dos encargos públicos*, na medida em que busca a isonômica aplicação da lei:

Ao **disciplinar equanimemente** (ou, nos termos da Constituição, segundo a **capacidade econômica** do contribuinte) **a distribuição dos ônus tributários e operar por meio da fiscalização tributária para conferir efetividade a esse objetivo**, o Estado está verdadeiramente a prestar aos cidadãos a função de árbitro de um conflito ineliminável entre agentes privados. Assim como um concurso público ou uma licitação constituem procedimentos para assegurar-se acesso isonômico de agentes privados a prestações positivas estatais, **o combate à sonegação representa um imperativo de realização in concreto da igualdade na aplicação da lei destinado a promover a equânime distribuição de ônus inerentes à operação de um Estado fiscalmente responsável**. (MENDES, 2002, destaque nosso).

E após citar lições dos já mencionados Saldanha Sanches e Casalta Nabais, Gilmar Mendes afirma que um dos meios eficientes para combater a sonegação fiscal é justamente permitir que a administração tributária tenha acesso direto aos dados bancários, tal qual previsto na Lei Complementar 105/2001:

Com o aparecimento da **L.C. 105, de 10/1/01**, que permite a transferência do sigilo bancário para a Administração tributária e a conseqüente **melhora na fiscalização e na arrecadação dos impostos**, surge **o incremento das possibilidades de há médio prazo ocorrer a redução da carga tributária de quem paga os tributos corretamente**, e até mesmo de se viabilizar a tão esperada reforma tributária, por meio do **combate à sonegação implementado por instrumentos de elevada eficiência**. (MENDES, 2002, destaque nosso).

Deve-se dizer que, pelo que se depreendeu do julgamento, o Ministro Gilmar Mendes, ao proferir seu voto, *não fez qualquer consideração sobre os temas que o mesmo tratou na palestra dada anos atrás*. Apenas efetuou algumas conjecturas antes de acompanhar o voto do relator. Diante do exposto, não se compreende o porquê da mudança de entendimento que levou o Ministro a acompanhar o voto do Ministro Marco Aurélio.

5.3.1.7. Ministra Ellen Gracie

Continuando a narrativa do julgamento, a Ministra Ellen Gracie requereu vista dos autos, medida esta que buscava, entre outras coisas, evitar que o julgamento fosse encerrado *sem a participação do Ministro Joaquim Barbosa* (que era o relator da AC 33, mas que estava

licenciado e não participava daquela sessão) e que o Tribunal adotasse um entendimento passível de alteração no futuro, em razão da mudança de composição.

Após alguns debates – inclusive com a sugestão do Ministro Marco Aurélio de se conferir liminar para suspender o ato da Receita Federal, com o intuito de conferir resultado útil ao processo – a Ministra Ellen Gracie desistiu do pedido de vista e votou seguindo a divergência, adotando os fundamentos do voto por ela proferido na AC 33.

Sobre esse ponto, é importante mencionar, em síntese, o voto da Ministra Ellen Gracie na mencionada ação cautelar.

Aqui também não foi possível obter o teor do acórdão, pois este ainda não tinha sido publicado quando finalizamos o presente trabalho. De qualquer forma, foi possível assistir à leitura do voto da Ministra Ellen Gracie no site do *Youtube*.³¹⁹

Ao julgar a cautelar, a Ministra Ellen Gracie acompanhou a posição do Ministro Joaquim Barbosa e, portanto, *negou referendo à liminar* dada pelo Ministro Marco Aurélio.

Seu voto foi mais longo e fundamentado (sua leitura demorou mais de vinte minutos), tendo ela aduzido algumas questões muito importantes.

Inicialmente, Sua Excelência consignou que a Constituição Federal não afirma expressamente a garantia do sigilo bancário, sendo que, para a Magistrada, a ideia de vida privada se contrapõe à publicidade, à divulgação. Nesse ponto, a Ministra Ellen Gracie adere expressamente à posição da Ministra Cármen Lúcia, citando, inclusive, seu estudo publicado em 2003 e mencionado no item 5.3.1.3 deste trabalho.

Aduz a Ministra, assim, que a proteção conferida ao sigilo impede a divulgação, o vazamento de informações, não a mera transferência de dados que ficarão submetidos ao sigilo fiscal (ideia de *transferência*, e não de quebra, tal qual defendida pelo Ministro Dias Toffoli).

De outro lado, a Magistrada enfatiza que em uma sociedade complexa como a atual, existem outras obrigações legais e medidas mais restritivas e limitativas à privacidade do que o acesso direto aos dados bancários. Assim, ela exemplifica com o direito da fiscalização federal abrir a mala de qualquer pessoa que desembarcar em território nacional. Ainda, nessa linha, a Ministra cita as hipóteses de batidas policiais (“blitz”), as revistas às pessoas, bem como as incômodas portas giratórias das instituições bancárias, em que a pessoa, para ter

³¹⁹ Disponível em: <<http://www.youtube.com/stf#p/search/4/orJd25-3PMc>> Acesso em 20/01/2011. Infelizmente, nesse vídeo só é possível assistir os votos proferidos pela Ministra Ellen Gracie e pelo Ministro Celso de Mello. Os outros votos, inclusive do Ministro Joaquim Barbosa (relator designado para redigir o acórdão da AC 33), não estavam no mencionado vídeo, pois foram proferidos anos atrás (2004 e 2009).

acesso ao banco, em nome da segurança de todos, é obrigada a abrir a bolsa e mostrar ao policial o que há lá dentro.

Nessas hipóteses, haveria um interesse coletivo que prevaleceria sobre as comodidades individuais.

Nessa linha, e citando a doutrina de Américo Bedê Freire Júnior, a Ministra reconhece que o acesso direto pela administração tributária seria um meio de viabilizar a justiça fiscal. Nesse ponto, a Ministra Ellen Gracie afirma que a inviolabilidade da vida privada e o sigilo de dados devem ser preservados, *mas não como empecilho a uma tributação capaz de concretizar os princípios da pessoalidade e capacidade contributiva e tampouco como um escudo para possibilitar o descumprimento do dever também fundamental e constitucional de pagar tributos.*

Continuando seu raciocínio, a Ministra invoca o § 1º do art. 145 da CF/88, bem como cita trechos da obra de Casalta Nabais e da obra conjunta de Klaus Tipke e Douglas Yamashita, ambas já mencionadas nesta dissertação.

A Ministra ainda reconhece que o *dever fundamental de pagar tributos* é um fundamento implícito para que se dote a Administração de meios eficientes de fiscalização tributária. Ela também afirma a grande necessidade de haver a colaboração de terceiros, através do cumprimento de obrigações acessórias, de forma a tornar a fiscalização eficaz e efetiva, devendo-se buscar a transparência nas relações.

Não bastasse tudo isso, a Ministra afirma que eventual proteção à intimidade e vida privada cederia frente à necessidade de se conferir a autenticidade dos lançamentos nos livros fiscais (livros obrigatórios) e que tal medida busca possibilitar, ao final, uma *melhor distribuição da carga tributária e a efetiva concretização dos princípios da capacidade contributiva, isonomia e livre concorrência.*

Por fim, a Ministra Ellen Gracie aduz que não há motivos para se falar em *parcialidade*, pois o Fisco não tem interesse próprio. Ele age dentro da lei, pois o tributo é cobrado mediante atividade plenamente vinculada, sendo que qualquer ilegalidade ou abuso cometido poderá ser reparado pelo Poder Judiciário.

Todas essas considerações feitas pela citada Magistrada são de grande importância para a correta solução da questão em causa, mostrando, inclusive, a influência das teses de Casalta Nabais.

5.3.1.8. Ministro Celso de Mello

Como se era de esperar, a posição do Ministro Celso de Mello foi a mesma adotada pelo relator, enfatizando o citado Magistrado posições suas já adotadas sobre a matéria (como, por exemplo, o MS 23.452), que ressalta que o sigilo bancário está dentro do âmbito normativo do direito fundamental da intimidade e privacidade (art. 5º, X, CF/88) e, por isso, só pode ceder por ato do Poder Judiciário ou de CPI, mediante decisão plenamente fundamentada, acentuando a adequação e necessidade da medida, dentro da linha tradicional já adotada pelo STF.³²⁰

5.3.1.9. Ministro César Peluso

O Ministro Cezar Peluso apenas acompanhou o voto do relator, Ministro Marco Aurélio, na linha do já decidido quando apreciou a cautelar.

Deve-se salientar que o Ministro Joaquim Barbosa não participou do referido julgamento, sendo provável que o mesmo decidiria em sentido contrário à pretensão do contribuinte, pois esta foi sua posição no julgamento do referendo à liminar, ao iniciar a divergência, o que levaria o julgamento ao empate. Assim, tal tema *ainda está indefinido* e é possível que seja decidido pelo Ministro Luiz Fux, recentemente indicado para o cargo de Ministro do STF para ocupar a vaga do Ministro Eros Grau (aposentado em agosto de 2010).

Isso sem esquecer que no caso ora analisado a discussão se restringia apenas à regra do art. 6º da LC 105/2001, persistindo ainda sem enfrentamento expresso a outra regra descrita no art. 5º da mencionada lei complementar, bem como o que restou regulamentado no Decreto 4489/2002 e na IN 802/2007.

De toda forma, pelo que pudemos verificar, nota-se que a maioria do STF ainda não enfrentou a questão do sigilo tomando como base o papel da tributação dentro de um Estado Democrático de Direito. A interpretação dada ao art. 5º, X e XII, bem como ao art. 145, § 1º, da CR, é apenas parcial, havendo uma lacuna quanto a outro aspecto já bastante discutido na

³²⁰ Sobre e a posição tradicional do STF, vide o estudo que fizemos anos atrás (Giannetti, 2002).

doutrina estrangeira, qual seja, o papel atual da tributação e a realidade de que não existe Estado de Direito sem tributos.

5.4. Intimidade e privacidade: proteção constitucional relativa e que não só admite como impõe diferentes graus de intervenção estatal

Como dito, a doutrina majoritária e a jurisprudência tradicional do STF entendem que os dados sigilosos acobertados com o segredo bancário estão inseridos na esfera de proteção do direito de intimidade e privacidade.

Contudo, muito se discute se o direito de intimidade, além das questões atinentes à esfera moral da pessoa, alcança também as *questões patrimoniais*. Outro ponto de discussão é saber se *todos* os dados inseridos no âmbito da intimidade e privacidade *possuem o mesmo grau de proteção*.

Quanto à primeira questão, é importante aduzir o entendimento externado por Tércio Sampaio Ferraz Júnior (2007), entendimento este que se divide em dois pontos: (1) primeiro, saber qual o conteúdo protegido pelo inciso XII do art. 5º da CF/88; (2) segundo, saber se os dados bancários estão protegidos pelo direito de intimidade e privacidade.

Para Tércio Sampaio, a expressão *sigilo de dados*, constante no inciso XII do art. 5º da CF/88 ³²¹, é expressão nova no texto constitucional. Para esse autor, com amparo em Ives Gandra e Celso Bastos, os *dados* não são o objeto da comunicação, mas uma *modalidade tecnológica de comunicação*. Dados, aqui, são os dados informáticos. Segundo o autor, o sigilo previsto no mencionado inciso XII está relacionado à *comunicação*, no interesse da defesa da privacidade. Apega-se, aqui, a uma interpretação mais gramatical, lingüística, como se verifica do trecho abaixo:

Isso é feito, no texto, em dois blocos: a Constituição fala em sigilo ‘da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas’. Nota-se, para a caracterização dos blocos, que a conjunção ‘e’ une correspondência com telegrafia, segue-se uma vírgula e, depois, a conjunção de dados com comunicação telefônica. Há uma simetria nos dois blocos. Obviamente o que se regula é comunicação por correspondência e telegrafia, ‘comunicação’ de dados e telefonia. (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 168).

³²¹ Art. 5º, XII: “é inviolável o sigilo da correspondência e das comunicações telegráficas, de dados e das comunicações telefônicas, salvo, no último caso, por ordem judicial, nas hipóteses e na forma que a lei estabelecer para fins de investigação criminal ou instrução processual penal.” (BRASIL, 1988).

Esse é a primeira conclusão que chega o autor. Para ele, o inciso XII do art. 5º da CF/88 enfoca a *comunicação* e não o objeto da comunicação. Busca-se evitar que terceiros entrem na comunicação alheia, “fazendo o que devia ficar entre sujeitos que se comunicam privadamente passar ilegitimamente ao domínio de um terceiro.” (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 168).³²²

Para o autor, o dispositivo mencionado garante os cidadãos contra a intromissão clandestina ou não-autorizada por eles *na comunicação em si*. Exemplifica com a figura do *hacker*, que manipula clandestinamente os arquivos de computador de outra pessoa.

Porém, para o autor, se alguém elabora um cadastro com informações negativas sobre certas pessoas e o torna público, não estará cometendo quebra de sigilo, mas, eventualmente, difamação. Mesmo que transmita privativamente esses dados a um terceiro, ainda assim não haverá quebra de sigilo. Essa somente ocorrerá se alguém *entrar nessa transmissão, como um terceiro que nada tem a ver com a relação comunicativa*.

Assim, se alguém intercepta uma mensagem ou abre uma carta que não lhe foi endereçada, ocorre violação de sigilo, sendo sem importância o *conteúdo da mensagem*, pois a proteção *não é para o que consta na mensagem*, mas para a ação de enviá-la e recebê-la.

Continuando, para o autor há pertinência na ressalva existente no final do inciso XII do art. 5º - quando ali se admite, *apenas* para a comunicação telefônica e, assim mesmo, só para fins de investigação criminal, a quebra de sigilo por ordem judicial – pois, dentre os quatro meios de comunicação mencionados no dispositivo, somente a comunicação telefônica se caracteriza pela instantaneidade. (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 170).

Para o citado professor paulista, apenas no caso de comunicação telefônica é possível a intromissão (grampeamento) de terceiro, desde que por autorização judicial. Assim, para o autor, não é possível ordem judicial para a interceptação de correspondência.

Contudo, tal entendimento não impede que haja o acesso, *a posteriori*, do conteúdo das mensagens. Assim, apesar de não ser possível a interceptação da correspondência, Tércio Sampaio admite ser possível o ajuizamento de ação de busca e apreensão. Segundo o autor:

Essa observação nos coloca, pois, claramente, que a questão de saber quais elementos de uma mensagem podem ser fiscalizados e requisitados não se confunde com a questão de saber se e quando uma autoridade pode entrar no processo comunicativo entre dois sujeitos. São coisas distintas que devem ser examinadas distintamente. (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 170).

³²² José Adércio Leite Sampaio (1998, p. 549) não concorda com a posição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior.

Dessa forma, conclui o autor que solicitar ao juiz que permita à autoridade acesso à movimentação bancária de alguém não significa pedir para interceptar suas ordens ao banco (sigilo de comunicação), mas, sim, acesso a dados armazenados.

Esse entendimento foi compartilhado pelo Ministro Francisco Resek, ao julgar o MS 21.279 e pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no RE 418.416, sendo que ambos mencionam o estudo feito por Tércio Sampaio Ferraz Júnior.

Dessa forma, e ao contrário do assinalado pelo Ministro Marco Aurélio, o sigilo bancário *não possui amparo no inciso XII do art. 5º da CF/88*.

O outro tema em discussão é saber se o sigilo bancário é alcançado pelo inciso X do art. 5º da CF/88³²³, base constitucional do direito fundamental da intimidade e privacidade.

Para Tércio Sampaio (FERRAZ JÚNIOR, 2007, p. 171), a cláusula constitucional da intimidade e privacidade busca preservar os direitos de *liberdade* do cidadão, e *não a propriedade*. Assim, estão alcançadas pelo sigilo aquelas informações transmitidas que, em termos de privacidade, são constitutivas da *integridade moral da pessoa*.³²⁴

Para o citado autor, o direito fundamental à privacidade diz respeito ao direito da pessoa *excluir do conhecimento de terceiros aquilo que a ele só é pertinente e que diz respeito ao seu modo de ser exclusivo no âmbito de sua vida privada*. Assim, a privacidade alcança o *ser* e *não o ter*, protegendo, assim, a liberdade de crença, sexual, gostos e escolhas pessoais, e não de dados que, não obstante necessitarem de proteção legal, veiculam informações relativas apenas à *vida econômica* da pessoa. Frisa o autor que *nem tudo o que compõe o âmbito privado pertence ao âmbito da privacidade*. Como exemplo, ele diz que a aquisição de um imóvel é realizada por escritura pública, ocorre no âmbito privado, mas não pertence ao âmbito da privacidade. Todavia, os motivos para a aquisição, esses dizem respeito à esfera da intimidade e, assim, não podem ser devassados. Portanto, para o autor, o art. 5º, X, da CF/88 busca preservar a *liberdade* (relações de confiança, lealdade, estratégicas, de proteção ao foro íntimo contra curiosos), *não a propriedade*.

Assim, para Tércio Sampaio, o sigilo bancário não possui estatura constitucional.³²⁵

³²³ Art. 5º, X: “são invioláveis a intimidade, a vida privada, a honra e a imagem das pessoas, assegurado o direito a indenização pelo dano material ou moral decorrente de sua violação.” (BRASIL, 1988).

³²⁴ Conferir também Saraiva Filho (2001, p. 455-456); Roque (2001). Vide posição contrária de Covello (2001, p. 150 e seguintes) e Sampaio (1998, p. 554), sendo que este último rechaça expressamente a posição assumida por Tércio Ferraz. Entendemos que essa posição é a adotada pelo Ministro Carlos Britto e Ellen Gracie.

³²⁵ Todavia, entende Tércio Sampaio que o sigilo das informações bancárias pode ter uma repercussão no plano da privacidade, como, por exemplo, a conta bancária que alguém possui em nome de um filho não-reconhecido, e que a pessoa deseja que ninguém saiba. Ou o empréstimo obtido por questões estratégicas, como de investimento em um negócio e se quer segredo para que o mercado não saiba. Por isso, justifica-se que o legislador preserve genericamente essas informações. Mas, para o citado autor, elas não estão contidas no âmbito do direito descrito no art. 5º, X, da CF.

Esse entendimento também foi acolhido pelo Ministro Francisco Resek, no mencionado MS 21.729, e alguma dessas idéias constam expressamente no voto da Ministra Carmén Lúcia, proferido no RE 461.366 (rel. Min. Marco Aurélio, julgado em 03/08/2007). Cumpre salientar também a posição defendida pelo Ministro Sepúlveda Pertence, no MS 21.729, no sentido de que o sigilo bancário não possui proteção constitucional e só existe no Brasil em razão de previsão na lei ordinária, o que torna possível, na visão daquele Ministro, que a lei admita que autoridades administrativas com função investigativa obtenham as informações sobre dados bancários. Todavia, cumpre ressaltar que a posição externada pelos Ministros indicados não é a adotada pela jurisprudência *tradicional* do STF.

A tese defendida por Tércio Sampaio Ferraz Júnior sobre quais dados estariam acobertados com a cláusula constitucional que assegura o direito de intimidade e privacidade é rebatida por José Adércio Sampaio Leite, que entende que a distinção feita pelo professor paulista não foi adotada pelo texto constitucional brasileiro. Para José Adércio:

“Dados” não se limita a relações de clientela ou à condição de solvência ou solvabilidade de alguém, mas inclusive, com apoio no farto material fornecido pelo Direito Comparado, seus signos distintivos, seu endereço, filiação ou número de inscrição no Cadastro Geral de Pessoas Físicas ou de Contribuintes, nominativos, enfim, constantes de um arquivo automatizado ou não. A distinção pretendida [por Tércio Sampaio Ferraz Júnior] é arbitrária e perigosa. (SAMPAIO, 1998, p. 554).

Não há dúvida que o conceito de intimidade e vida privada não é fácil de ser desenvolvido, especialmente em razão do seu conteúdo acentuadamente dinâmico. Não obstante as diversas discussões travadas sobre tal matéria (que incluem a diferença entre intimidade e privacidade³²⁶), para fins do presente trabalho, acompanhamos o entendimento externado por Noel Gomes (2006, p. 103-108) de que a situação econômica da pessoa, espelhada na sua conta bancária, incluindo as operações (passivas e ativas) nela registradas faz parte do âmbito de proteção do direito à intimidade e privacidade.³²⁷

A importância e a generalização das relações travadas entre as pessoas com as instituições bancárias no atual cenário mundial não pode ser desconsiderada. Realmente, os elementos em poder dos estabelecimentos bancários, incluindo as movimentações financeiras e as operações financeiras realizadas, equivalem, hoje, a *elementos particulares e pessoais de qualquer indivíduo*, constituindo, assim, uma dimensão do direito à intimidade e privacidade.

³²⁶ Vide Fernandes (2010), Sampaio (1998) e Costa Júnior (1997).

³²⁷ Este entendimento, segundo Noel Gomes (2006, p. 89-97) também é seguido pelos Tribunais Constitucionais de Portugal e da Espanha. Contudo, segundo o autor, o Tribunal Constitucional Italiano entende que a intimidade alcança apenas os dados de índole *pessoal*, deixando de fora do âmbito de proteção os dados patrimoniais, posição esta semelhante à adotada pela Corte Suprema Americana. (GOMES, 2006, p. 188).

Todavia, o conteúdo amplo do direito de intimidade não importa em proteger, com igual força, todos os dados acobertados pelo mencionado direito. Como bem diferencia Noel Gomes:

A adopção de uma concepção ampla do direito à intimidade implica, porém, que se proceda a uma distinção entre duas esferas, correspondendo a cada uma delas diferentes níveis de protecção. Em primeiro lugar, uma esfera pessoal, de protecção mais intensa, onde se incluem os aspectos mais íntimos, relativos sobretudo à vida pessoal dos indivíduos. Em segundo lugar, uma esfera que apelidamos de económica, delimitada pela negativa, de protecção menos intensa, que abrange sobretudo as manifestações relacionadas com aspectos da vida patrimonial e, porventura, profissional dos indivíduos. (GOMES, 2006, p. 104)³²⁸

Entende o mencionado autor português que não é possível definir, *a priori*, que os dados bancários estão incluídos em uma esfera de protecção mais ou menos intensa. É possível que determinada informação acobertada pelo sigilo bancário possa estar inserida na “esfera” de protecção mais intensa (tipo e locais onde ocorreram alguns gastos, contratos bancários formalizados, por exemplo), ao passo que outras informações bancárias podem estar submetidas a uma protecção menos intensa.

Cumprir dizer que Noel Gomes (2006, p. 105-106 e nota 173) inclui expressamente o saldo de determinada conta bancária e os movimentos (valores de débitos e créditos) efetuados em conta-corrente (em que não se sabe a origem ou destino do dinheiro) como tipos de informações de conteúdo económico que *não são alcançados pela protecção mais intensa* que é conferida à esfera *pessoal*.

Noel Gomes (2006, p. 118) reconhece que o sigilo bancário, como expressão do direito de intimidade, também alcança os dados de titularidade das pessoas jurídicas. Todavia, este autor (GOMES, 2006, p. 106) afirma que o âmbito de protecção da pessoa jurídica será *menos intenso* que o existente em prol das pessoas físicas. Mesmo que se reconheça às pessoas jurídicas a titularidade de direitos fundamentais, é certo que suas informações terão *conteúdo patrimonial e económico*. Sobre o tema, Noel Gomes afirma o seguinte:

Todavia, dada a estreita ligação entre o direito à intimidade e a liberdade individual, a protecção constitucional concedida às pessoas colectivas não pode coincidir, de modo algum, com a dimensão, tanto no aspecto qualitativo como quantitativo, da protecção da reserva da intimidade privada que é usualmente reconhecida às pessoas singulares. Às pessoas colectivas apenas deve ser reconhecido algumas manifestações da dita intimidade da reserva da vida privada e não, como se verifica

³²⁸ Sobre a teoria das esferas, vide Sampaio (1998) e Costa Júnior (1997). Trata-se de teoria germânica, que entende que há uma esfera pessoal (esfera da intimidade), da qual fazem parte os aspectos pessoalíssimos do indivíduo (aspectos como escolhas, preferências) e uma esfera do segredo, que engloba as informações de natureza patrimonial.

com as pessoas singulares, um reconhecimento de pleno do direito. Concretizando, a protecção que, ao nível do direito à intimidade, é conferida às pessoas colectivas esgota-se naquelas informações que digam respeito a aspectos da vida patrimonial, certamente de extrema importância para seu funcionamento, mas que inelutavelmente beneficiam de uma protecção mais ténue do que aquela que é conferida à esfera pessoa, exclusiva dos indivíduos e manifestamente incompatível com a natureza das pessoas colectivas (GOMES, 2006, p. 119)

Realmente, a esfera de intimidade das pessoas jurídicas não é protegida de forma tão ampla e intensa como ocorre no âmbito das pessoas físicas (a esfera familiar, da liberdade de consciência, entre outras manifestações típicas da pessoa singular).³²⁹ Em razão disso, acentua Noel Gomes (2006, p. 119, nota 204) que, se a tutela que é reservada ao direito de intimidade das pessoas jurídicas é de amplitude bem mais restrita que aquela que é conferida às pessoas físicas, “no caso de conflito com outro direito ou bem constitucionalmente protegido, o direito à reserva da intimidade da vida privada cederá com maior facilidade.”

Nesse mesmo sentido, Vieira de Andrade (2009, p. 116-122) acentua que as pessoas jurídicas gozam dos direitos previstos no texto constitucional na medida em que sejam compatíveis com a sua natureza.³³⁰ Para o citado professor português, deve-se levar em conta o princípio da especialidade, “segundo o qual estas pessoas [jurídica] só têm capacidade de gozo dos direitos necessários ou convenientes à realização dos seus fins.” (VIEIRA DE ANDRADE, 2009, p. 118-119).

Nessa hipótese, os direitos fundamentais não são aplicáveis na sua totalidade. É necessário diferenciar a qualidade dos sujeitos de direito envolvidos: o fim *último* da personalidade jurídica do homem e o carácter *instrumental* da personalidade jurídica coletiva.

E arremata Vieira de Andrade (2009, p. 121-122) que o critério atípico dos direitos fundamentais de titularidade das pessoas jurídicas não só permite como também impõe a aplicação dos direitos, garantias e liberdades *com adaptações*, que irão atingir o âmbito do conteúdo essencial dos direitos fundamentais de titularidade das pessoas jurídicas, que será “naturalmente mais restrito, tornando admissíveis restrições legislativas mais profundas (cfr. n.º 3 do art. 18.º).”

Noel Gomes (2006, p. 106) acertadamente afirma que o reconhecimento do sigilo bancário como incluído no âmbito de protecção do direito à intimidade e privacidade “não significa a prevalência deste direito perante outros bens ou interesses que com ele estejam em

³²⁹ Segundo Noel Gomes (2006, p. 116), o Tribunal Constitucional Português entendeu que “são incompatíveis com a natureza das pessoas colectivas aqueles direitos que não são concebíveis a não ser em conexão com as pessoas físicas, com os indivíduos.”

³³⁰ Assim, fica excluída a maioria dos direitos fundamentais individuais (como o direito à vida e liberdade de expressão), os direitos políticos e os direitos sociais. Todavia, como a intimidade e privacidade estão pautadas na liberdade, com reflexos também na propriedade, é possível estender sua protecção às pessoas jurídicas.

conflito, seja ele o interesse da administração da justiça ou o interesse numa justa e efectiva arrecadação de tributos.” Dessa forma, conclui Noel Gomes que:

Em termos práticos, a principal diferença entre as teorias que se debruçam sobre a relação entre o segredo bancário e o direito à intimidade está no **grau de intensidade de protecção que àquele é conferido** e, conseqüentemente, na maior ou menor facilidade de aquele ceder face a outras exigências. (GOMES, 2006, p. 106, destaque nosso).

Nota-se, dessa forma, que não é cabível argumentar, em prol da defesa de uma pessoa jurídica, que o sigilo bancário resguarda e garante a dignidade da pessoa humana. Isso sem contar que nem todos os dados resguardados pelo sigilo bancário assumem a condição de se preservar a dignidade da pessoa humana. Afinal, o conteúdo mínimo (o núcleo essencial) do direito à intimidade não foi atingido, como bem elucida Noel Gomes:

Se é certo que estamos na presença à intimidade constitucionalmente protegida, não nos podemos esquecer que a mesma, sendo justificada por razões de interesse público, se reduz à intimidade bancária, que constitui apenas uma parcela daquele direito fundamental – não abrangendo todas aquelas informações de carácter pessoal que se realizam fora do circuito bancário, bem como as que realizando-se dentro daquele circuito não sejam perceptíveis. E dentro desse segmento da intimidade abrangido pela disciplina legal em análise, cumpre sublinhar que o acesso está delimitado tanto objectivamente (pressupostos e âmbito de acesso) como subjectivamente (entidade a quem são conferidas as prerrogativas).

Trata-se, bem vistas as coisas, **de um restrição ao direito à intimidade que, distante de o eliminar, também não o afecta de tal modo que se possa dizer ser beliscada a dignidade da pessoa humana**. Prova disso é que, não obstante a restrição sofrida, a intimidade subsiste na ordem jurídica, podendo a mesma ser oponível a terceiros, designadamente à própria administração tributária, à qual continua a ser vedado o acesso a determinados factos da vida íntima dos cidadãos, ainda que integrantes da intimidade bancária (v. o artigo 63.º, n.º 4, alínea c) conjugado com o artigo 63º-B, n.º 3, ambos da LGT). (GOMES, 2006, p. 356, destaque nosso).

Entendemos, portanto, pertinente a conclusão de José Adércio Leite Sampaio (1998, p. 259), quando assevera que “o correto é dizer, nesse sentido, que a protecção deve ser tanto mais forte quanto maior peso tiverem os princípios que se vinculam ao direito à “liberdade da vida privada”, sobretudo conjugada com o respeito da dignidade da pessoa humana.” Por isso, a protecção de dados patrimoniais tende a ser *menos* intensa do que a protecção conferida aos dados atinentes à pessoa titular do direito fundamental.

Diante disso, Noel Gomes (2006, p. 127-128) afirma que o tema do sigilo bancário não pode ser analisado apenas na ótica dos interesses privados e públicos tutelados por aquele instituto, mas fundamentalmente frente a outros bens, valores e interesses, sejam que lhe dêem suporte, sejam que lhe imponham derrogações.

Seguindo essa linha, José Adércio Leite Sampaio (1998, p. 379-382) acentua que os direitos fundamentais podem sofrer limitações ou restrições, seja em razão da existência de “limites imanentes”, ou mesmo em razão de intervenção legislativa. No primeiro caso, seriam excluídos, a priori, “certos modos de exercício do âmbito de proteção normativa”. No segundo caso, a restrição imposta por lei formal e material se dará “a partir da conformação ou concretização de outro direito, de uma competência ou bem constitucional.” (SAMPAIO, 1998, p. 383).

Ressalta José Adércio (SAMPAIO, 1998, p. 382) que, no juízo de ponderação para a solução do caso concreto, deve-se considerar, entre outros elementos, a “ideia de que os direitos fundamentais não servem para eximir o cumprimento de um dever ou obrigação nascidos em decorrência de normas constitucionalmente inseridas no sistema jurídico.”

No caso do sigilo bancário, enfatiza Noel Gomes que as razões tributárias - “associadas ao interesse fiscal na simples, justa e atempada arrecadação das receitas fiscais, vital para a colectividade, uma vez que a sua satisfação torna possível o regular funcionamento dos serviços públicos” - representam um interesse digno de tutela, “**materializado no dever fundamental de os contribuintes pagarem impostos**, no princípio da igualdade fiscal e da tributação das empresas pelo lucro real.” (GOMES, 2006, p. 128, destaque nosso).

Assim, cumpre reconhecer que a *importância dos dados bancários* no atual momento *não gera apenas* uma maior necessidade de sua proteção de resguardo – reconhecendo-lhes proteção constitucional - mas, também *impõe a adoção, pelo legislador, de criar novas hipóteses que excepcionam a reserva do segredo*, tudo com o intuito de realizar a devida compatibilização dos diversos interesses em jogo.

Realmente, para o caso em debate, a utilização generalizada das instituições financeiras, a necessidade de se assegurar maior *transparência*³³¹ nas relações travadas entre os particulares e o Estado e a necessidade efetiva de se averiguar se os sujeitos passivos estão cumprindo adequadamente seu dever fundamental de pagar tributos impõem a flexibilização do sigilo bancário frente à administração tributária.

Ademais, o direito de intimidade e privacidade previsto no texto constitucional brasileiro *não impõe* que o acesso a dados de índole *patrimonial* (como extratos e movimentações bancárias), que são protegidos de forma *menos intensa*, esteja submetido a uma cláusula de reserva jurisdicional.

³³¹ Sobre o princípio da transparência e sua relação no Direito Tributário, vide Torres (2001, p. 07-18).

Vejamos com mais detalhes essa questão que, para parte da doutrina nacional, representa um conflito de difícil solução.

5.5. O dever fundamental de pagar tributos como referencial constitucional necessário de ser considerado no âmbito normativo do direito à intimidade e privacidade

A doutrina nacional, apesar de entender que o sigilo é um direito relativo, restringe a possibilidade de quebra *apenas ao Poder Judiciário*.³³² A resistência por parte da doutrina, centrada na interpretação isolada do art. 5º, X e XII, CF e no unilateralismo dos direitos fundamentais, imputa à LC 105/2001 e ao Decreto 3724/2001 os vícios de inconstitucionalidade.

A citação abaixo, de autoria de Melissa Folmann, ilustra bem o repúdio à lei em debate e a visão radical e unilateral dos direitos individuais:

E qual não foi a surpresa na seara jurídica brasileira, logo no início do III Milênio, com a edição da Lei Complementar 105/2001 e o Decreto 3724/2001 que trouxeram ao ente que já não consegue guardar seus dados, fornecidos via judiciário com segurança, poderes de ditador.

A Lei complementar 105 fornece à Receita Federal o poder de quebra automática do sigilo bancário, **partindo da premissa de que todos são sonegadores**.

Abandonaram-se princípios constitucionais – sigilo, privacidade, devido processo legal, presunção de inocência, tripartição dos poderes – em nome de uma bandeira estendida pelo Partido da Moralidade: “quem não deve, não teme. Sem quebra de sigilo, sem reajuste do salário mínimo.”

Editou-se então a heresia, desconsiderando-se toda construção jurídica traçada sobre o direito ao sigilo até então.

O Judiciário passou a ser mero coadjuvante, sua função de guardião dos direitos do cidadão **passou a ser dividida com a Receita Federal**; o **Grande Irmão** agora cuida de todos. Não demorará para agradecermos por termos as teletelas de Orwel nos guardando dos perigos, graças ao Príncipe.

Aplausos partiram dos menos desavisados, afinal a campanha feita foi merecidamente vitoriosa. Projetou-se a imagem às pessoas de que o direito ao sigilo bancário não passa de um direito burguês, que deveria ser suprimido em prol do bem público, da moralidade, da ética.

Os menos cautos acabaram por entender que o sigilo bancário era absoluto, era uma arma dos delinquentes. Desconsiderou-se que a Lei 4.595/64, em seu art. 38, permitia a quebra do sigilo, só que de forma legalmente e moralmente aceita, atendendo aos princípios constitucionais e ao bem comum.

³³² A doutrina e a jurisprudência do STF, em razão do art. 58, § 3º, da CF/88, também admitem a requisição de dados diretamente (sem ordem judicial) pelas Comissões Parlamentares de Inquérito (as CPI's). A questão envolvendo as CPI's, contudo, não é interesse do presente trabalho.

Compete agora ao Judiciário sanar o jogo político em que envolveram o direito ao sigilo. **Uma viga do Estado de Direito Brasileiro cedeu, um direito fundamental foi renegado – chegaram a dizer que ele nem estava na Constituição – uma cláusula pétrea foi atingida.**

O Judiciário deve agir não só em reconhecimento da inconstitucionalidade da Lei mas também em **promover o alerta ao perigo de uma aberração dessas**. Deve-se ter em mente que, assim, como hoje os que partilham da oposição da lei são considerados da Confederação dos Sonegadores, brevemente quem partilha da oposição à violação à privacidade, domicílio, vida, será considerado inimigo capital de algum novo partido que se crie, talvez o dos senhores da vingança pelas próprias mãos.

O primeiro passo já foi dado, **agora o contribuinte já é sonegador por vocação** e seu julgamento – da acusação à sentença – está sendo feito pelo mesmo órgão: Receita Federal.

Ressuscitar o texto constitucional se faz não mais uma mera necessidade (sic) mas uma medida de máxima urgência. Os juristas brasileiros precisam atentar aos legisladores que uma Constituição Democrática como se diz ser a Brasileira deve estar voltada para o cidadão, a razão de ser e de existir o Estado. Leis como a 105/2001 só vêm tornar ilusórios os princípios e garantias constitucionais historicamente construídos e erigidos à Carta Magna de 1988. (FOLMANN, 2001, p. 143-144, destaque nosso).

Indaga-se, assim, se essa interpretação, certamente imbuída de uma concepção bem liberal, prestigia a concepção de que o tributo constitui um dever fundamental.

A concepção de que o tributo é um dever fundamental pautado na solidariedade fiscal é um referencial teórico que não pode mais ser desconsiderado no debate constitucional. Da mesma forma, considerar a tributação como um poderoso instrumento para a realização dos direitos fundamentais também não pode ser considerado mera recomendação. Há consequências jurídicas ao adotar tais posturas.³³³ Uma delas será o empenho no combate à evasão fiscal, pois a busca por uma eficácia positiva dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva passa pela existência de meios eficientes no combate à sonegação.

Afinal, é direito do contribuinte de que todos os demais sujeitos passivos também recolham o tributo devido, buscando-se, assim, a real distribuição dos encargos financeiros que suportam o Estado e, por consequência, a sociedade. Mas, como bem advertiu Klaus Tipke (2002, p. 25), “não é suficiente que as leis tributárias cuidem de uma repartição isonômica da carga tributária”.

Ao se afirmar que “todos são iguais perante a lei”, busca-se também a *aplicação* isonômica da lei. Para tanto, é necessários instrumentos hábeis que possibilitem tal desiderato. Por isso, aduz Tipke:

³³³ Klaus Tipke (2002, p. 15) afirma que “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.”

É necessário que os dispositivos procedimentais possibilitem uma aplicação isonômica, especialmente uma verificação isonômica dos fatos, e que os fiscais da Administração Fazendária sejam suficientes para assegurar essa aplicação isonômica. Portanto, deve-se ver o direito material e o direito procedimental como uma unidade. O cumprimento do princípio da igualdade depende não apenas da lei material, mas, no fim das contas, dos créditos tributários, que as autoridades da Administração Fazendária realmente constituem por meio do lançamento. O Tribunal Federal Alemão decidiu, em 1991, que não basta que o cidadão declare os fatos relevantes para o lançamento. Também deve ser apurado pelas autoridades da Administração Fazendária se as informações são corretas. A realidade alemã em matéria tributária está, infelizmente, muito distante dessa exigência do Tribunal Constitucional. Por um lado, nem sempre a lei cria dispositivos procedimentais eficientes para a averiguação dos fatos. Por outro, o número de fiscais da Administração Fazendária não é suficiente para assegurar uma tributação isonômica mediante uma eficiente fiscalização isonômica.

O legislador, que promulga dispositivos fiscais materiais, deve, por conseguinte, sempre ter o cuidado de instituir dispositivos procedimentais que possibilitem a imposição do direito material. (TIPKE, 2002, p. 25).

Marciano Buffon (2009, p. 104-108), por sua vez, reforça que o combate à evasão fiscal – termo entendido como o não pagamento do tributo, mesmo tendo ocorrido o fato gerador - é condição de exigibilidade dos deveres de cidadania. O baixo comprometimento com a solidariedade reforça o fenômeno da evasão fiscal. E esse sentimento de aceitação, pela comunidade, da sonegação, decorre, muitas vezes, da inexistência de uma resposta estatal às demandas sociais, bem como os escândalos nacionais e regionais envolvendo manobras de corrupção. Tudo isso enfraquece o Direito.

Além desses efeitos que atingem a ética nas relações jurídicas, há também os nefastos danos à livre concorrência, afetando a competitividade entre os agentes econômicos, com prejuízos a um número indeterminado de pessoas.

Mesmo que não se consiga acabar com a fraude tributária, devem ser adotadas medidas capazes de reduzi-la a níveis toleráveis. E um dos meios para isso será justamente “reforçar a capacidade coativa da administração tributária, como recurso para melhorar os níveis de cumprimento das obrigações pelos contribuintes.” (BUFFON, 2009, p. 106).³³⁴ Assim, concordamos com a afirmativa de Marciano Buffon no sentido de que:

Deve-se, pois, insistir na busca de mecanismos eficazes para combater a evasão fiscal, como, por exemplo, a ampliação de investimentos em pessoal altamente qualificado, a informatização das informações, objetivando a existência de um rigoroso cruzamento de dados, bem como a implementação de mecanismos de controle à corrupção. (BUFFON, 2009, p. 107).

³³⁴ Logicamente, como reconhece Buffon (2009, p. 106), deve-se também favorecer a aceitação do imposto como parte de um dever ínsito à cidadania, incentivando-se o cumprimento voluntário das obrigações tributárias.

Essas considerações são totalmente pertinentes ao tema em debate. Ao contrário do que alega a doutrina, a questão envolvendo o sigilo bancário não é tão simples assim, resumindo-se à aplicação liberal e isolada do art. 5º, incisos X e XII da CF. Não há como analisar os incisos X e XII do art. 5º ou o § 1º do art. 145, ambos da Constituição Federal, de forma isolada, sem o devido contexto.

Realmente, o alcance normativo esses dispositivos *não pode ser compreendido sem considerar a existência do dever fundamental de pagar tributos* que, como *limite imanente* que é, irá conformar o âmbito normativo do direito à intimidade e à privacidade, bem como *legitimar a edição de medidas legais que imponham uma restrição a um direito individual*.

Assim, a questão envolvendo a tributação e o sigilo bancário, no Brasil, passa pela correta interpretação do art. 145, § 1º, da CR/88, que especifica que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.”

Não se está, aqui, transplantando-se diretamente, sem qualquer reflexão, doutrinas estrangeiras ou sugestões dadas por órgãos internacionais. Mas, por outro lado, não conseguimos vislumbrar diferenças significativas no ordenamento jurídico brasileiro que impeçam a adoção da solução adotada na maioria dos países desenvolvidos.³³⁵

O que se propõe é uma interpretação adequada ao texto constitucional como um todo, que garante, sim, o direito de intimidade e privacidade, mas também impõe um dever fundamental que irá se relacionar diretamente com esse direito individual.

Afinal, uma Constituição denominada de “cidadã” não assegura apenas direitos aos indivíduos, mas também impõe *deveres*, pois uma das facetas da cidadania é justamente

³³⁵ Sobre a experiência estrangeira, ressalta Noel Gomes (2006, p. 194) que “a evolução normativa permite asseverar que se está a assistir, a nível do direito comunitário (e, por arrastamento, com evidentes repercussões no direito interno de cada Estado-membro, obrigado a transpor as directrizes comunitárias), a uma crescente *degradação do segredo bancário* (e, num sentido mais amplo, da quase generalidade dos segredos, porventura com exclusão do segredo médico), instrumentalizados pelo legislador, tanto para a prossecução de finalidades criminais (relacionadas fundamentalmente com o branqueamento de capitais) como, mais recentemente, com finalidades de raiz tributária.” José Adércio Leite Sampaio (1998, p. 554-555) aduz que “no mundo inteiro, nota-se uma firme tendência no sentido de ser deferido a órgãos administrativos e quase-jurisdicionais, o poder de quebra do sigilo bancário sempre que *necessário* às investigações criminais, financeiras ou fiscais e inexistirem outros meios menos gravosos.”

contribuir e participar para, juntamente com o Estado, buscar a realização dos objetivos postos na Constituição, entre eles a realização da pessoa humana.³³⁶

Não há dúvida, assim, de que no atual Estado Democrático de Direito houve um alargamento das funções a serem desempenhadas pelo Estado de Direito, motivo pela qual se exige, em contrapartida, a ampliação dos mecanismos de realização dos fins e dos instrumentos jurídicos de controle.

Nesse contexto, desponta o importante papel da tributação no atual momento constitucional, em que está inserido o princípio da solidariedade.

Não basta a imposição, pelo Poder Legislativo, de leis criando os tributos e estabelecendo as obrigações dos contribuintes. A eficácia social de uma lei está condicionada à sua regular observância pelos membros da sociedade.³³⁷

Dentre os instrumentos que o Estado possui para realizar seus fins está o exercício do poder de polícia, no qual se inclui a fiscalização, que se traduz no controle das atividades do contribuinte, verificando se o mesmo está a exercendo dentro da legalidade.

Como anota Onofre Alves Batista Júnior (2001, p.225), em algum momento, a Administração deve certificar-se se o contribuinte está ou não cumprindo com as suas obrigações tributárias. No exercício da fiscalização, além das funções de comprovação, inspeção e de liquidação – que ocorre com o lançamento tributário ou com a simples cobrança, no caso de tributo declarado e não pago – há, antes disso, uma outra importante função, que é a de *obter as informações*.³³⁸

Por meio das informações obtidas, a fiscalização irá conferir se o contribuinte vem cumprindo ou não suas obrigações. As informações relativas à realidade econômica do sujeito passivo devem ser entregues ao fisco (declarações), devidas em razão do dever de colaboração do contribuinte. (FAVEIRO, 2002, p. 860-862; GOMES, 2006, p. 128-131).

Todavia, como a fiscalização obterá tais informações se o contribuinte não as fornecer? Tal questionamento fica difícil de solucionar quando vemos que hoje prevalece a *autoliquidação do tributo*, ou seja, o próprio contribuinte, sem qualquer ato prévio da administração tributária, verifica se ocorreu o fato gerador, calcula o tributo e o recolhe, informando, posteriormente, ao Fisco, a atividade realizada. (NABAIS, 2005, p. 68-70).

³³⁶ Nesse sentido, vide Roberto Chinen (2006, p. 183-187), autor que defende a constitucionalidade da LC 105/2001 e reconhece a necessidade de se assegurar eficácia aos princípios da capacidade contributiva e isonomia.

³³⁷ Nesse sentido, além de Tipke, conforme citação feita, conferir Saraiva Filho (2001, p. 450-453).

³³⁸ Nesse sentido, vide Batista Júnior (2001, p. 226); Faveiro (2002, p. 655).

Portanto, as informações das realidades econômicas do contribuinte estão apenas consigo mesmo ou com os bancos, verdadeiras entidades que se fazem presentes na vida de todos – sejam pessoas físicas ou jurídicas. A vida econômica de uma pessoa sempre passa por uma ou mais instituições financeiras, fato que torna a tarefa a cargo da Administração Tributária nada fácil.

A administração, por isso, é cada vez mais *vigilante*. Ela deixou de ser a aplicadora das normas de imposição e tributação e passou a ser fundamentalmente a fiscalizadora do cumprimento dessas normas por parte dos particulares.

Isso faz com que se questionem os atuais poderes de fiscalização, especialmente para conter a fraude e a evasão fiscal e se constate que ela necessita de meios adequados para saber se realmente o sujeito passivo está cumprindo sua obrigação.

Faz-se presente a necessidade de obtenção *direta* dos dados bancários, pois *como se fiscalizará* o contribuinte se os documentos ou informações com que se poderia eventualmente provar a falta de correspondência entre a realidade declarada ao fisco e a realidade vivida pelas empresas ou pelos profissionais estão basicamente *fora do alcance da administração tributária* ?

Essa realidade é vivenciada por quase todos os países que são suportados pelas receitas tributárias e *não pode ser desconsiderada* na análise da questão no Brasil.

Como elucida Noel Gomes (2006, p. 148-149), há um novo paradigma da administração tributária. Se ela, hoje, está praticamente confinada aos poderes e funções de controle e fiscalização dos tributos, para compensar essa perda ou diminuição funcional ela será reforçada nesses campos, permitindo que a administração tributária exerça com eficiência suas funções e combata fenômenos ofensivos ao Estado Democrático de Direito e geradores de desigualdades e desequilíbrios na repartição dos encargos públicos, como ocorre nas fraudes e evasão fiscal.

Da mesma forma, em face da generalização das relações bancárias, as instituições bancárias passam a ser entidades depositárias de informações de grande relevância tributária, o que justifica a criação de medidas legais que imponham às mesmas obrigação de cooperação, que se traduzem em deveres de informação.

Logicamente, as informações serão restritas a *valores* envolvidos nas operações bancárias (crédito e débito; empréstimos; aplicações), *não alcançando* os *motivos, destinos e origem* dos gastos, pois estes estão acobertados com a reserva da privacidade. Isso sem esquecer que esses dados ficarão sob o resguardo do *sigilo fiscal*, não havendo, portanto, qualquer publicidade.

Merece ser relembrada que a posição de Casalta Nabais sobre o sigilo bancário caminha nesse sentido, pois este autor afirma que, em razão do dever fundamental de pagar impostos, o sigilo bancário não pode ser oponível ao Fisco. Sua posição já foi descrita no capítulo 3 (item 3.5.12.1), motivo pela qual nos limitamos apenas a indicá-la, ao invés de repeti-la neste capítulo.

Em razão disso, e tendo como ponto de partida a idéia de que há um dever fundamental de pagar tributo, fundamentado na solidariedade e na capacidade contributiva, e de que *não há Estado sem direitos, nem direitos sem impostos*, Saldanha Sanches e João Taborda da Gama (2005, p. 89-103) afirmam que a *vaca sagrada* do segredo tributário deve ceder em face da administração tributária.

Realmente, como a renda ou os rendimentos, bem como as receitas ou o faturamento, devem ser conhecidos pelo Fisco bem como comparados com as declarações recebidas, a efetividade da fiscalização fica comprometida se a derrogação do sigilo bancário tiver como pressuposto um procedimento judicial.

O procedimento pode e deve ser administrativo, pois o Estado possui prerrogativas, entre as quais o poder de fiscalizar, tarefa esta que deve ser realizada com as devidas cautelas que envolvem outros atos administrativos denotadores do exercício do poder de polícia.

Afirmam os autores portugueses (SANCHES; GAMA, 2005, p. 98) que, na Alemanha, em 1988, a questão da existência de uma norma que limitava o acesso da administração à informação bancária foi colocada à apreciação do Tribunal Constitucional, que a considerou um *obstáculo estrutural ao cumprimento da lei fiscal*. Entendeu-se que a tributação de acordo com a declaração *deveria ser acompanhada da ‘verificação’ dessa mesma declaração*.

Exigir que o Fisco sempre submeta a sua pretensão ao Poder Judiciário irá não só aumentar o número de demandas desnecessariamente como *impedir* o eficaz combate à sonegação e uma aplicação da lei tributária de forma mais isonômica.

Reconheceu-se, assim, a necessária conexão entre a declaração e o controle das informações bancárias, pois, se há para o sujeito passivo a obrigação de declarar a totalidade dos rendimentos auferidos, a comparação da declaração com os dados bancários e condição indispensável para verificar a veracidade dessa declaração, na medida em que “os dados contidos na conta bancária só poderão acrescentar alguma coisa aos elementos já comunicados à Administração quando se tiverem verificado violações do dever de declarar.” (SANCHES; GAMA, 2005, p. 98).

No Brasil, esse entendimento é acolhido por Aurélio Pitanga Seixas Filho (2001, p. 156), que, apesar de não dizer nada sobre o dever fundamental de pagar tributo, afirma que ninguém tem o direito subjetivo de não ser fiscalizado por uma autoridade tributária, mesmo que não exista indício de erro ou falha no recolhimento dos tributos.

Nota-se, assim, que os limites do sigilo bancário, portanto, em razão do momento constitucional vivido, merecem ser revistos, especialmente porque as instituições jurídicas não podem permanecer rígidas, inflexíveis, mas, sim, amoldar-se às circunstâncias e peculiaridades de cada época, de forma a se harmonizarem com os valores de cada período histórico.

A efetividade dos princípios da capacidade contributiva, da igualdade e da solidariedade passa pela ampliação do poder de fiscalizar com o intuito de identificar o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte.³³⁹

Nesse contexto surge na discussão outro importante princípio que deve ser observado pela administração pública, qual seja, o da *eficiência*. Como explicam Saldanha Sanches e João Gama (2005, p. 93-94), a derrogação do sigilo pela própria Administração é realizada em nome dos próprios contribuintes que vão suportar as despesas do Estado, pois estes têm o direito de exigir uma Administração eficiente e isso implica o legislador, sem restrição inaceitável dos direitos fundamentais de qualquer cidadão, “[...] encontrar as formas mais eficientes e baratas de controlar a aplicação da lei, o que, numa sociedade moderna, implica o controle administrativo da informação financeira.”

O princípio da eficiência descrito no art. 37 da CF/88 repercute em várias áreas da administração pública, inclusive no âmbito fiscal. Trata-se de mais uma exigência a ser considerada pela administração quando ela age para a realização do bem comum, que implica, logicamente, na realização dos fins propostos na Constituição.³⁴⁰

Parte da doutrina entende que a *eficiência* está voltada para os *meios* a serem utilizados, enquanto *eficácia* é termo ligado aos resultados.³⁴¹ Apesar da distinção, a eficiência, como princípio, não está dissociada dos resultados, sendo um *dever jurídico* de atuação *otimizada*, em que considera tanto os objetivos, como a adequada relação entre os meios e os fins a que se propõe alcançar. Por isso, “o princípio exige tanto o aproveitamento máximo das potencialidades existentes, isto é, dos recursos escassos que a coletividade

³³⁹ Conferir Sanches; Gama (2005, p. 100); Batista Júnior (2001, p. 230-240); Chinen (2006).

³⁴⁰ Conferir Greco (2005, p. 173-174).

³⁴¹ Vide Raquel Carvalho (2008, p. 187-188); Batista Júnior (2004, p. 112-113).

possui, como o resultado quantitativa e qualitativamente otimizado, no que concerne ao atendimento das necessidades básicas.” (BATISTA JÚNIOR, 2004, p. 120).

Nota-se, assim, que obrigar a administração pública a requerer judicialmente o afastamento do sigilo bancário é medida contraproducente, que redundará na ineficiência do Estado. Ora, se este é obrigado a adotar os melhores meios e instrumentos para realizar suas tarefas e prerrogativas, logicamente as atividades vinculadas à tributação – entre elas a de controle das atividades econômicas - estão inseridas neste dever. E a importância da ação do Estado no *controle da tributação* é indiscutível, pois, além de ser um dever, este mesmo Estado depende dos tributos – *contributo* dos membros da sociedade - para realizar as diversas tarefas descritas na Constituição, entre as quais a realização dos direitos fundamentais.³⁴²

Reforçam esse raciocínio três dispositivos constitucionais que tratam do tema. O primeiro é o inciso XXII do art. 37, que foi veiculado com a EC 42/2003, e ressalta o *importante* papel das administrações tributárias dos entes da Federação ao qualificá-las como *atividades essenciais ao funcionamento do Estado*, que terão recursos *prioritários* para a realização de suas atividades e atuação de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de informações fiscais e de dados cadastrais.

Corolário desse dispositivo, o art. 167, IV, CF, excepcionando a regra geral, prevê a possibilidade de *vinculação de receita de impostos* a órgão, fundo ou despesa para realização de *atividades da administração tributária*.

Além disso, o inciso XVIII dispõe que a administração fazendária e seus servidores fiscais terão, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precedência sobre os demais setores administrativos.

Essas diretrizes constitucionais induzem que a estrutura administrativa que cuida da tributação possui *grande importância*, não podendo ser relegada a um segundo plano. Ao lado disso, os valores constitucionais demonstram que deve haver uma mudança de concepção do fenômeno tributário, que não deve mais ser visto como mera agressão ao patrimônio, mas como um instrumento vinculado à solidariedade social.

Logo, entendemos que a Lei Complementar 105/2001 (em especial os artigos 5º e 6º aqui enfocados) é constitucional, bem como são válidos os Decretos 3.724/2001 e 4.489/2002

³⁴² Nesse sentido, enfatizando o princípio da eficiência neste debate, conferir trabalho da Professora e Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha (2003, p. 357-358).

e a IN 802/2007, que regulamentaram a forma como o Fisco terá acesso direto a alguns dados bancários.³⁴³

Mesmo que se entenda que os limites de movimentação global que são previstos na IN 802/2007 não sejam razoáveis ou proporcionais, tal ilegalidade, por si só, não retira a validade dos demais dispositivos normativos em discussão, pois persistirá a obrigação das instituições financeiras de encaminharem periodicamente e de forma contínua os dados relativos às movimentações financeiras de cada correntista (art. 5º, LC 105/2001 e Decreto 4.489/2002).

5.6. A experiência espanhola e a importância do Direito Comparado

O tema ora em análise já foi debatido pelo Tribunal Constitucional Espanhol que, ao proferir a Sentença 110/1984, considerou a *existência do dever da sociedade de sustentar o Estado uma limitação ao segredo bancário*, decisão esta reafirmada posteriormente pelo Tribunal Espanhol, em 1986, 1990 e em 2005, (sentenças 642/1986, 76/1990 e 233/2005).³⁴⁴ No primeiro caso, restou assentado o seguinte:

O direito de intimidade está limitado, ao lado de outros direitos fundamentais, pela necessidade de se preservar outros bens constitucionalmente protegidos. O conhecimento das contas bancárias pode ser necessário para proteger o bem constitucionalmente protegido que é a distribuição equitativa do sustento dos gastos públicos. Mas esta atividade pública deve realizar-se com certas garantias, entre as quais merece especial menção o dever de sigilo que recai sobre aqueles que têm conhecimento em razão de seu cargo dos dados descobertos com a investigação. (ESPANHA, 1984, tradução nossa).³⁴⁵

³⁴³ Conferir também nesse sentido Chinen (2006), cuja obra reconhece a importância da tributação e da adequação e necessidade da obtenção pelo Fisco, diretamente, dos dados bancários para conferência das informações declaradas pelo contribuinte ou consideradas suspeitas pelo Fisco. Assim ele assevera: “a comprovação e investigação tributária efetivamente realizada é o único meio que permite garantir a prática aplicação da justiça tributária, evitando que essa última fique reduzida a uma mera proclama teórica. O acesso aos dados bancários de contribuintes é uma das condições para a concretização do princípio da capacidade contributiva. No caso do imposto de renda de pessoa física, são muito freqüentes os casos concretos em que o real rendimento somente pode ser desvendado através do exame da movimentação financeira da pessoa.” (CHINEN, 2006, p. 185). Em sentido diametralmente contrário, conferir Folmann (2001).

³⁴⁴ Vide Chinen (2006, p. 52-56).

³⁴⁵ Trecho da “ementa” da Sentença nº 110/1984: 3. “El derecho a la intimidad está limitado, aparte de por otros derechos fundamentales, por la necesidad de preservar otros bienes constitucionalmente protegidos. El conocimiento de las cuentas bancarias puede ser necesario para proteger el bien constitucionalmente protegido que es la distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos. Pero esta actividad pública debe realizarse con ciertas garantías, entre las que merece especial mención el deber de sigilo que pesa sobre quienes tengan conocimiento por razón de su cargo de los datos descubiertos en la investigación.”

Restou confirmado no caso espanhol que o direito de a administração tributária obter diretamente os dados relativos à situação econômica de um contribuinte tem forte apoio constitucional no art. 31.1 da Constituição Espanhola, segundo o qual todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade contributiva, mediante um sistema tributário justo e baseado nos princípios da igualdade e progressividade e que, em nenhum caso, terá caráter confiscatório.

Além disso, reconheceu-se que a amplitude e complexidade das funções que o Estado assumiu fizeram com que os gastos públicos fossem tantos que o dever de contribuição restasse valorizado. De outro lado, a vedação ao acesso direto aos dados bancários poderia produzir uma distribuição injusta da carga fiscal, já que uns não pagariam suas obrigações, enquanto outros, com mais espírito cívico ou menos possibilidades de fraudar, iriam cumpri-las pontualmente. Disso tudo, resulta a necessidade de uma atividade de fiscalização vigilante e eficaz.³⁴⁶

A relação entre o dever fundamental de pagar tributos como limite imanente ao direito fundamental da intimidade e privacidade, legitimando, assim, a adoção de medidas legais restritivas do mencionado direito foram reafirmadas pelo Tribunal Constitucional Espanhol na Sentença n° 76/1990, cujo trecho abaixo bem sintetiza a matéria ora debatida:

3. A recepção constitucional do **dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos** segundo a capacidade econômica de cada contribuinte **configura um mandato que vincula tanto os poderes públicos como os cidadãos** e decorre da própria natureza da relação tributária. Para os **cidadãos** este dever constitucional implica uma **situação de sujeição e de colaboração com a Administração Tributária** em ordem ao sustento dos gastos públicos cujo **indiscutível e essencial interesse público justifica a imposição de limitações legais ao exercício dos direitos individuais**. Para os poderes públicos, este dever constitucional comporta também **exigências e potestades específicas em ordem à efetividade de seu cumprimento pelos contribuintes**.

4. A ordenação e o desdobramento de **uma eficaz atividade de fiscalização** e comprovação do cumprimento das obrigações tributárias **não é uma opção que fica à livre disponibilidade do legislador e da Administração**, senão, ao contrário, é uma **exigência inerente ao “sistema tributário justo”** como o que a Constituição

³⁴⁶ Vide Sentença n° 110/1984: “¿en qué medida la Administración puede exigir los datos relativos a la situación económica de un contribuyente? No hay duda de que en principio puede hacerlo. La simple existencia del sistema tributario y de la actividad inspectora y comprobatoria que requiere su efectividad lo demuestra. Es claro también que este derecho tiene un firme apoyo constitucional en el art. 31.1 de la Norma fundamental, según el cual «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 carácter confiscatorio». Y parece inútil recordar que en el mundo actual la amplitud y la complejidad de las funciones que asume el Estado hace que los gastos públicos sean tan cuantiosos que el deber de una aportación equitativa para su sostenimiento resulta especialmente apremiante. De otra forma se produciría una distribución injusta en la carga fiscal, ya que lo que unos no paguen debiendo pagar, lo tendrán que pagar otros con más espíritu cívico o con menos posibilidades de defraudar. De ahí la necesidad de una actividad inspectora especialmente vigilante y eficaz aunque pueda resultar a veces incómoda y molesta.” (ESPANHA, 1984, destaque nosso).

propõe no art. 31.1: em uma palavra, **a luta contra a fraude fiscal é uma finalidade e um mandato que a Constituição impõe a todos os poderes públicos**, especificamente ao legislador e aos órgãos da Administração tributária. (ESPANHA, 1990, destaque nosso).³⁴⁷

Por fim, merece ser dito que a luta contra a evasão foi um argumento reafirmado pelo Tribunal Constitucional Espanhol para legitimar a restrição ao direito de intimidade e privacidade. Assim, o legislador deve habilitar as administrações tributárias de instrumentos eficazes e adequados para tal finalidade, entre os quais se inclui a possibilidade de a administração tributária obter diretamente os dados bancários pertinentes à situação econômica do sujeito passivo.³⁴⁸

Reafirmamos que os argumentos desenvolvidos nas mencionadas decisões são plenamente passíveis de utilização no cenário constitucional brasileiro e conferem ao tema em debate a solução que melhor se ajusta ao texto constitucional brasileiro.

³⁴⁷ Sentença 76/1990: “3. La recepción constitucional del deber de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad económica de cada contribuyente configura un mandato que vincula tanto a los poderes públicos como a los ciudadanos e incide en la naturaleza misma de la relación tributaria. Para los ciudadanos este deber constitucional implica una situación de sujeción y de colaboración con la Administración tributaria en orden al sostenimiento de los gastos públicos cuyo indiscutible y esencial interés público justifica la imposición de limitaciones legales al ejercicio de los derechos individuales. Para los poderes públicos este deber constitucional comporta también exigencias y potestades específicas en orden a la efectividad de su cumplimiento por los contribuyentes.

4. La ordenación y despliegue de una eficaz actividad de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones tributarias no es una opción que quede a la libre disponibilidad del legislador y de la Administración, sino que, por el contrario, es una exigencia inherente a «un sistema tributario justo» como el que la Constitución propugna en el art. 31.1: en una palabra, la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria.” (ESPANHA, 1990).

³⁴⁸ Vide Sentença n°233/2005: “las exigencias que necesariamente habrán de observarse para que una intromisión en la intimidad protegida sea susceptible de reputarse como legítima es que persiga un fin constitucionalmente legítimo, o, lo que es igual, que tenga justificación en otro derecho o bien igualmente reconocido en nuestro texto constitucional [SSTC 37/1989, de 15 de febrero, FFJJ 7 y 8; 142/1993, de 22 de abril, FJ 9; 7/1994, de 17 de enero, FJ 3 B); 57/1994, de 28 de febrero, FJ 6; 207/1996, de 16 diciembre, FJ 4 a); 234/1997, de 18 de diciembre, FJ 9 b); 70/2002, de 3 de abril, FJ 10 a)]. A este respecto es indiscutible que la lucha contra el fraude fiscal es un fin y un mandato que la Constitución impone a todos los poderes públicos, singularmente al legislador y a los órganos de la Administración tributaria (SSTC 79/1990, de 26 de abril, FJ 3; 46/2000, de 17 de febrero, FJ 6; 194/2000, de 19 de julio, FJ 5; y 255/2004, de 22 de diciembre, FJ 5), razón por la cual este Tribunal Constitucional ha tenido ya ocasión de declarar que para el efectivo cumplimiento del deber que impone el art. 31.1 CE es imprescindible la actividad inspectora y comprobatoria de la Administración tributaria, ya que de otro modo se produciría una distribución injusta en la carga fiscal (SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 3; y 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). De lo anterior se sigue que el legislador ha de habilitar las potestades o los instrumentos jurídicos que sean necesarios y adecuados para que, dentro del respeto debido a los principios y derechos constitucionales, la Administración esté en condiciones de hacer efectivo el cobro de las deudas tributarias (STC 76/1990, de 26 de abril, FJ 3). Y no cabe duda de que “el deber de comunicación de datos con relevancia tributaria se convierte, entonces, en un instrumento necesario, no sólo para una contribución justa a los gastos generales (art. 31.1 CE), sino también para una gestión tributaria eficaz, modulando el contenido del derecho fundamental a la intimidad personal y familiar del art. 18.1 CE” (AATC 197/2003, de 16 de junio, FJ 2; y 212/2003, de 30 de junio, FJ 2; y en sentido similar SSTC 110/1984, de 26 de noviembre, FJ 5; 143/1994, de 9 de mayo, FJ 6; y 292/2000, de 30 de diciembre, FJ 9).” (ESPANHA, 2005, destaque nosso).

Não que isso implique em simples importação do Direito Estrangeiro, sem qualquer consideração crítica. Entendemos que, no caso em debate, não há diferenças significativas entre as Constituições a justificar entendimento diverso.

Afinal, como já acentuado no início do capítulo 4 do presente trabalho, resumidamente, ambos os Estados (Brasil e Espanha) são Democráticos e de Direito; eles configuram Estados Fiscais, sendo que o texto constitucional prevê e impõe aos mesmos Estados um enorme número de tarefas e objetivos com o intuito de transformar a sociedade; as Constituições de ambos os Estados garantem a propriedade privada e a livre iniciativa, mas, em contrapartida, impõem a todos o cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

A advertência de Ingo Wolfgang Sarlet aplica-se integralmente ao presente trabalho:

No que diz com o método utilizado, perceberá o leitor explícita predileção pelo recurso ao direito (constitucional) comparado, **cuja importância chega a ser tal nos dias atuais** que há quem considere até mesmo autêntico método de interpretação (Peter Häberle). **Se isto já se justifica relativamente a qualquer ramo da ciência jurídica, assume caráter virtualmente cogente na esfera do direito constitucional, no qual cada vez mais trabalhamos com categoria universal** (Constituição, Estado, poder, governo, constitucionalidade e inconstitucionalidade, direitos fundamentais, etc.), sustentando-se até mesmo a existência de um direito constitucional internacional. Particularmente, é no campo dos direitos fundamentais (ou humanos) que esta universalização se manifesta ainda com maior intensidade, seja em virtude da relevância que a matéria alcançou no âmbito do direito internacional, de modo especial, de cunho convencional (e, por sua vez, dos reflexos na ordem interna), **seja em virtude da forte influência do direito constitucional positivo, da doutrina e jurisprudência de uns Estados sobre outros**. Cuidando-se, consoante já salientado, de obra centrada na perspectiva constitucional (estatal), buscamos priorizar as fontes de direito comparado que mais diretamente influenciaram, não apenas o nosso constituinte, mas principalmente a nossa ciência jurídica.

Neste contexto, de modo especial no que diz com os **direitos fundamentais, inquestionável a nossa parcial aproximação aos modelos lusitano e espanhol**, ambos, por sua vez, marcados pelos influxos da doutrina e da jurisprudência constitucionais de matriz germânica. [...] Para além disso, **a priorização das fontes citadas, notadamente portuguesa e espanhola, encontra respaldo na própria similitude entre estas ordens constitucionais e a nossa, particularmente no campo dos direitos fundamentais**, ainda que registrem distinções dignas de nota, as quais serão oportunamente analisadas. [...]

O que se pretende com o recurso do direito comparado – e isto convém seja aqui ressaltado – **não é em hipótese alguma a importação direta de dispositivos constitucionais ou mesmo de concepções jurisprudenciais e doutrinárias alienígenas, mas sim, a reavaliação de algumas posições pátrias habituais e, por vezes, deslocadas ou desatualizadas, bem como a análise da viabilidade da recepção** (obviamente filtrada pelo nosso direito constitucional positivo e a ele adaptada) **de categorias dogmático-jurídicas já tradicionalmente aceitas na maior parte dos países desenvolvidos** (notadamente europeus) e que, a despeito de sua inequívoca relevância e do interesse que deveriam suscitar também entre nós, continuam desconhecidas ou, no mínimo, subestimadas na esfera do Direito pátrio. (SARLET, 2008, p. 27-28, destaque nosso).

Essa citação reafirma o escopo principal pretendido pelo presente trabalho, que é justamente verificar o que se compreende pelo denominado dever fundamental de pagar tributos; se o mesmo possui aplicação no Direito Constitucional Brasileiro; e quais seriam as consequências práticas na sua adoção, de molde a alterar a concepção de algum instituto correlacionado com o Direito Tributário.

Não temos dúvida de que o Direito Constitucional português e o ordenamento jurídico espanhol influenciam, sim, esta matéria e devem ser estudados para sabermos se os referenciais utilizados pela doutrina pátria na compreensão do fenômeno tributário precisam ou não ser alterados ou readaptados.

6. CONCLUSÃO

Não temos dúvida de que a obra de Casalta Nabais é de grande valia para o Direito Tributário Constitucional brasileiro, sendo certo que várias de suas teses podem ser adotadas no Brasil.

Além disso, não se pode esquecer a influência que os textos constitucionais de Portugal e Espanha exerceram na Constituição Brasileira, sendo, ambos, referenciais importantes para a compreensão do nosso Direito Tributário Constitucional.

O tema dos deveres fundamentais, apesar de ser debatido no estrangeiro, é bastante esquecido no Brasil, mas que merece estudo e destaque, principalmente pelo fato de o nosso país constituir um Estado Democrático de Direito. Esses deveres jurídicos configuram não só pressuposto básico da existência e funcionamento do Estado como também a garantia de eficácia dos direitos fundamentais, entre eles a proteção à vida, à liberdade e à propriedade.

De outro lado, como restou dito anteriormente, partindo-se de um referencial restrito de suporte fático dos direitos fundamentais (a ideia de limites imanentes), *os deveres fundamentais não restringem* (no sentido de contrariar, confrontar) *os direitos fundamentais*. Mas os deveres fundamentais podem legitimar a edição de medidas legislativas que busquem restringir o âmbito normativo de algum direito fundamental.

Dentro desse contexto, temos o dever fundamental de pagar tributos, dever decorrente da existência de um Estado Fiscal, entendido este como o Estado que garante a propriedade privada e o exercício da livre iniciativa, mas que, em razão disso, é suportado financeiramente pelas pessoas que demonstram possuir capacidade econômica.

No caso brasileiro, o dever fundamental não alcança apenas os impostos, mas também as contribuições sociais, tributos cuja autonomia foi reconhecida pela maioria da doutrina e pelo STF. Assim, o mencionado dever fundamental, no caso brasileiro, alcança o pagamento de tributos **não-vinculados**.

Esse dever fundamental de pagar tributos já existia mesmo na época do Estado Liberal. Todavia, sua conformação era muito mais simples, tendo em vista o reduzido papel do Estado. É certo que a cláusula do Estado Social elevou a importância do dever fundamental de pagar tributos, diante das inúmeras tarefas constitucionalmente previstas a cargo do Estado - economicamente interventor e socialmente conformador.

E os Estados Democráticos, entre eles o Brasil, possuem um programa constitucionalmente previsto que denotam o caráter eminentemente *transformador*.

Portanto, o Estado Democrático de Direito possui uma face fiscal, sendo equivocada qualquer raciocínio que induza a diminuição do Estado ou no retorno de uma concepção de Estado neutro. Estado Democrático de Direito não prestigia apenas os direitos individuais, mas também incorpora outros valores, decorrentes da solidariedade.

Merece ser destacado que, a partir da Constituição de 1988, a cidadania passou a ser interpretada como um conjunto de direitos e deveres políticos e sociais. Uma cidadania fiscal eticamente responsável é fundamental para que possamos combater o desvio de recursos públicos e reduzir as desigualdades sociais e regionais.

Apesar de o Estado ainda ser o principal garantidor da concretização dos direitos fundamentais, os Estados Democráticos buscam a participação da sociedade na implementação dessas tarefas. O projeto constitucional de um Estado Democrático de Direito é um projeto que exige a participação de todos. As Constituições atuais são pluralistas, polissêmicas, cujos compromissos não são definidos a priori. Ao contrário, o texto (enunciado normativo) é aberto. A Constituição será o ponto de partida, pois, se ela possui alguma missão a cumprir, ela não está comprometida com um projeto de vida definido antecipadamente.

Dentro desse contexto, surge o tributo como um instrumento que, se bem usado, servirá para implementar os objetivos da República brasileira que estão previsto no art. 3º da CF/88. Isso sem lembrar que o tributo é visto como o *preço da liberdade*, pois todos os direitos, inclusive os individuais e os classificados doutrinariamente como “de defesa” ou “direitos negativos”, *possuem custos e exigem uma atuação estatal* (são “positivos”, portanto). Sem a estrutura do Estado – suportada pelos tributos, notadamente os impostos – os direitos individuais (seja de que dimensão for) não poderão ser assegurados e efetivados.

Para nós, fica claro que o paradigma do Estado Democrático de Direito exige compreender o fenômeno tributário de outra forma: ao invés de encarar o tributo como uma norma de rejeição social, devemos, segundo a ótica desenvolvida neste trabalho, entender o tributo como um dever fundamental, inerente à cidadania e decorrente da solidariedade e que busca servir como um instrumento adequado e necessário para possibilitar a transformação social que tanto desejamos.

Também não procede a visão de parte da doutrina nacional que compreende o Direito Tributário como apenas a disciplina jurídica de contenção do Poder Tributário e que tal ramo jurídico, no texto constitucional, se resume ao Título VI.

Cada vez mais se entende que o Direito Tributário deve se livrar dos preconceitos e dos modelos tradicionais que induzem ou a uma interpretação *restritiva* – quando se trata de medida a favor do Fisco – ou a uma interpretação mais *ampla* - quando se visa beneficiar o

contribuinte - variando, assim, conforme o referencial e equivalendo tais operações às fórmulas interpretativas do Direito Penal.

O dever fundamental de pagar tributos não impõe uma tributação que desrespeite os direitos fundamentais e nem ampara qualquer pretensão fazendária. A existência do dever fundamental não faz com que se desapareça a preservação do mínimo vital nem legitima uma tributação separada da capacidade contributiva. O tributo, compreendido como um dever fundamental, não se esgota em uma simples relação de poder ou sujeição, devendo ser visto como um *meio* para se atingir *fins* previstos no texto constitucional.

Nessa linha de raciocínio, no paradigma do Estado Democrático de Direito, a capacidade contributiva e a isonomia não são *apenas formas de limitar o poder tributário*. **Além dessa função**, é notória sua preocupação com a *justiça social* e com a repartição equânime dos gastos públicos.

Dessa forma, o dever fundamental buscará prestigiar tanto a liberdade como a isonomia e a capacidade contributiva. Isso trará algumas consequências na forma de compreender o fenômeno tributário.

Uma dessas consequências será permitir uma maior interferência no Fisco na esfera da liberdade do indivíduo, com a adoção de medidas – amparadas na lei, logicamente - que podem vir a restringir um direito fundamental, medidas estas sempre passíveis de discussão no caso concreto.

Mas, por outro lado, tal dever também legitimará um maior *controle social dos gastos públicos* (inclusive nas desonerações e concessão de benefícios). Também a sociedade poderá exigir maior participação direta na discussão e aprovação das leis tributárias e na definição de parcela dos gastos públicos (vide os orçamentos participativos). O regime Democrático deliberativo não só permite como exige essa participação.

Nota-se, portanto, que o dever fundamental de pagar tributos, na medida em que busca garantir direitos fundamentais, aproxima o Direito Tributário do Direito Financeiro. Por isso, a ideia de unidade da Constituição e interpretação sistêmica é uma tendência no Direito Tributário atual, evitando práticas isoladas e tendenciosas.

No tocante à questão do aumento do poder de fiscalização como forma de verificar se o sujeito passivo está cumprindo com o seu dever fundamental, é tendência mundial que seja franqueado o acesso direto à administração tributária dos dados bancários resguardados pelo sigilo.

Entendemos que não mais vinga a posição tradicional da doutrina majoritária e da jurisprudência do STF no sentido de que os dados protegidos pelo sigilo bancário estão

acobertados pelo direito de intimidade e privacidade e, por isso, só podem ser acessados por meio de decisão judicial.

As razões são várias. Inicialmente, são dados de conteúdo *patrimonial*, cujo âmbito de proteção pelo direito de intimidade e privacidade é *menos* intenso.

Em segundo lugar, não há quebra do dever de sigilo, mas mera transferência do dever de segredo e proibição de divulgação (núcleo da privacidade), transmutando-se o sigilo bancário em sigilo fiscal.

Em terceiro lugar, em razão da existência de um dever fundamental de pagar tributos – que irá conformar o conteúdo normativo de um direito fundamental, servindo como “limite imanente”, bem como autorizar a edição de leis que restrinjam tal direito fundamental – e em face da liquidação dos tributos atualmente ser de inteira responsabilidade do sujeito passivo (autoliquidação), não há dúvida que impedir o acesso aos dados bancários que indicam os valores envolvidos nas movimentações financeiras impedirá que a administração pública atue de forma eficiente e eficaz no combate da sonegação e na necessária busca pela garantia da isonomia na tributação.

Não se pode esquecer que, segundo o art. 145, § 1º, CF/88, é facultado à administração tributária – *atividade essencial*, segundo o texto constitucional, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, especialmente para conferir efetividade ao princípio da capacidade contributiva e à isonomia.

Entender que os direitos fundamentais impedem o acesso *direto* aos dados de cunho patrimonial, exigindo, *sempre*, a intervenção prévia do Poder Judiciário, é exacerbar o âmbito de proteção desses direitos e esquecer que há um dever fundamental de pagar tributos que não só serve como limite imanente como autoriza a edição de regra restritiva a algum direito.

Creemos, portanto, que no caso do sigilo bancário, este, a princípio, não é oponível ao Fisco, que poderá ter acesso direto aos dados bancários para conferir as declarações enviadas pelos contribuintes e responsáveis e utilizá-los para efetuar o lançamento do crédito tributário acaso não declarado ou calculado erroneamente.

Esperamos que o STF, com sua composição completa, julgue novamente a questão e adote o entendimento ora defendido ³⁴⁹ e que, segundo nossa concepção, é o que melhor prestigia o texto constitucional na sua integralidade e, por consequência, os direitos fundamentais.

³⁴⁹ Visão esta adotada pela Ministra Ellen Gracie, ao julgar a AC 33 e o RE 389.808 (caso GVA). Conferir item 5.3.1.7.

REFERÊNCIAS

ABRÃO, Carlos Henrique. Sigilo Bancário e Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva. **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001, p. 133-152.

ALMEIDA, Alberto Carlos. **A cabeça do brasileiro**. 3.ed. Rio de Janeiro: Record, 2007.

ANDRADE, José Maria Arruda de. **Interpretação da norma tributária**. São Paulo: MP Editora, 2006.

ANDRADE, José Carlos Vieira de. **Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976**. 4.ed. Coimbra: Almedina, 2009.

ÁVILA, Humberto. Benefícios fiscais inválidos e a legítima expectativa do contribuinte. **Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico**. Salvador: Instituto de Direito Público da Bahia, nº 4, nov/dez. 2005, jan. 2006. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com.br>> Acesso em 27 de julho de 2010.

ÁVILA, Humberto. Repensando o “Princípio da Supremacia do Interesse Público sobre o Particular.” In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus Interesses privados: Desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 171-216.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.ed. Atual. Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

BARCELLOS, Ana Paula de. **Ponderação, racionalidade e atividade jurisdicional**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

BARROSO, Luís Roberto. **O Direito Constitucional e a efetividade de suas normas**. 4.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **O poder de polícia fiscal**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2001.

BATISTA JÚNIOR, Onofre Alves. **Princípio constitucional da eficiência administrativa**. Belo Horizonte: Mandamentos, 2004.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento. Uma leitura a partir da Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm> Último acesso em 15 de janeiro de 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Último acesso em 17 de dezembro de 2010.

BRASIL, Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/LCP/Lcp105.htm> Último acesso em 15 de janeiro de 2011.

BRASIL, Decreto nº 3.724, de 10 de janeiro de 2001. Regulamenta o art. 6º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, relativamente à requisição, acesso e uso, pela Secretaria da Receita Federal, de informações referentes a operações e serviços das instituições financeiras e das entidades a elas equiparadas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2001/D3724.htm> Último acesso em 10 de janeiro de 2011.

BRASIL, Decreto nº 4.489, de 28 de novembro de 2002. Regulamenta o art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001, no que concerne à prestação de informações à Secretaria da Receita Federal do Ministério da Fazenda, pelas instituições financeiras e as entidades a elas equiparadas, relativas às operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/2002/D4489.htm> Último acesso em 10 de janeiro de 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 242.237/CE. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 11 de março de 2002, p. 222. Compensação de prejuízos. Limitação da Lei 8.981/95. Política fiscal. Relator Ministra Eliana Calmon, 2ª Turma, julgado em

04.09.2001. Disponível

em:<<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/IMGD?seq=97011&nreg=199901146844&dt=20020311&formato=PDF>> Acesso em 09 de novembro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 644.527/CE. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 14 de março de 2005, p. 219.

Compensação de prejuízos. Imposto sobre a renda e contribuição social sobre o lucro.

Limitação imposta com o advento da Lei n.º 8.981/95. Legalidade. Relator Ministro Francisco Falcão, 1ª Turma, julgado em 07/12/2004. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/Abre_Documento.asp?sSeq=519414&sReg=200400272865&sData=20050314&formato=PDF> Acesso em 09 de novembro de 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança n.º 26.512/RJ. **Diário da Justiça eletrônico**, Brasília, 27 de abril de 2010. Conselho de Contribuintes. Decisão contrária à Fazenda Estadual. Recurso Hierárquico. Secretário Estadual de Fazenda. Reforma de mérito. Possibilidade. Relator Ministro Mauro Campbell Marques, 2ª Turma, julgado em 15/09/2009. Disponível em:

<<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=13592&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=4#>> Acesso em 09 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 112.947/SP, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 07 de agosto de 1987, p. 15439. ISS na locação de bens móveis. O que se destaca, 'utilitatis causa', na locação de bens móveis, não é apenas o uso e gozo da coisa, mas sua utilização na prestação de um serviço. Leva-se em conta a realidade econômica, que é a atividade que se presta com o bem móvel, e não a mera obrigação de dar, que caracteriza o contrato de locação, segundo o artigo 1188 do Código Civil. Na locação de guindastes, o que tem relevo é a atividade com eles desenvolvida, que adquire consistência econômica, de modo a tornar-se um índice de capacidade contributiva do imposto sobre serviços. Relator Ministro Carlos Madeira, julgado em 19/06/1987. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=locacao+e+bens+moveis+e+carlos+madeira&base=baseAcordaos>> Acesso em 09 de outubro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 138.284/CE. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 28 de agosto de 1992, p. 13.456. Constitucional. Tributário.

Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n.

7.689, de 15.12.88. Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01/07/1992. Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28138284%2ENU ME%2E+OU+138284%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 27 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 146.733/SP. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 06 de novembro de 1992, p. 20.110. Contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei 7689/88. Não é inconstitucional a instituição da contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, cuja natureza é tributária. Constitucionalidade dos

artigos 1º, 2º e 3º da Lei 7689/88. Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 29/06/1992. Disponível em:
 <<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28146733%2ENUME%2E+OU+146733%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> > Acesso em 27 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Petição 577/DF, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 23 de abril de 1993, p. 6918. Constitucional. Penal. Processual penal. Sigilo bancário: quebra. Lei n. 4.595, de 1964, art. 38. Inexistentes os elementos de prova mínimos de autoria de delito, em inquérito regularmente instaurado, indefere-se o pedido de requisição de informações que implica quebra do sigilo bancário. Lei 4.595, de 1967, art. 38. II (Caso Magri). Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 25/03/1992. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86437>> Acesso em 09 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 319/DF. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 30 de abril de 1993, p. 7563. Lei 8.039, de 30 de maio de 1990, que dispõe sobre critérios de reajuste das mensalidades escolares e das outras providências. Em face da atual Constituição, para conciliar o fundamento da livre iniciativa e do princípio da livre concorrência com os da defesa do consumidor e da redução das desigualdades sociais, em conformidade com os ditames da justiça social, pode o Estado, por via legislativa, regular a política de preços de bens e de serviços, abusivo que e o poder econômico que visa ao aumento arbitrário dos lucros. Relator Ministro Moreira Alves, julgado em 03/03/1993. Disponível em:
 <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28319%2ENUME%2E+OU+319%2EACMS%2E%29+%28%28MOREIRA+ALVES%29%2ENORL%2E+OU+%28MOREIRA+ALVES%29%2ENORV%2E+OU+%28MOREIRA+ALVES%29%2ENORA%2E+OU+%28MOREIRA+ALVES%29%2EACMS%2E%29%28PLENO%2ESESS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 166.772/RS, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 16 de dezembro de 1994, p. 34.896. Contribuição social. Tomador de serviços. Pagamentos a administradores e autônomos. Regência. A relação jurídica mantida com administradores e autônomos não resulta de contrato de trabalho e, portanto, de ajuste formalizado a luz da Consolidação das Leis do Trabalho. Dai a impossibilidade de se dizer que o tomador dos serviços qualifica-se como empregador e que a satisfação do que devido ocorra via folha de salários. Inconstitucionalidade do inciso I do artigo 3º da Lei n. 7.787/89, no que abrangido o que pago a administradores e autônomos. Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 12/05/1994. Disponível em:
 <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=216095>> Acesso em 10 de janeiro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 215.301/CE, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 28 de maio de 1999, p. 24. A norma inscrita no inc. VIII, do art. 129, da C.F., não autoriza ao Ministério Público, sem a interferência da autoridade judiciária, quebrar o sigilo bancário de alguém. Se se tem presente que o sigilo bancário é espécie de direito à privacidade, que a C.F. consagra, art. 5º, X, somente autorização expressa da Constituição

legitimaria o Ministério Público a promover, diretamente e sem a intervenção da autoridade judiciária, a quebra do sigilo bancário de qualquer pessoa. Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 13/04/1999. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=245957>> Acesso em 09 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.003/DF. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 10 de setembro de 1999, p. 02. Lei nº 6.194/74 (art. 7º), com a redação dada pela Lei nº 8.441/92 (art. 1º). Ampliação das hipóteses de responsabilidade civil objetiva das entidades seguradoras. Alegação de ofensa à Constituição. Aparente inocorrência. Medida cautelar indeferida. A Constituição da República, ao fixar as diretrizes que regem a atividade econômica e que tutelam o direito de propriedade, proclama, como valores fundamentais a serem respeitados, a supremacia do interesse público, os ditames da justiça social, a redução das desigualdades sociais, dando especial ênfase, dentro dessa perspectiva, ao princípio da solidariedade, cuja realização parece haver sido implementada pelo Congresso Nacional ao editar o art. 1º da Lei nº 8.441/92. Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 01/08/1994. Disponível em: < <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281003%2EENUME%2E+OU+1003%2EACMS%2E%29%28PLENO%2ESESS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 23.452/RJ, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 12 de maio de 2000, p. 20. Comissão Parlamentar de Inquérito. Poderes de investigação (CF, art. 58, §3º). Limitações constitucionais. Legitimidade do controle jurisdicional. Possibilidade de a CPI ordenar, por autoridade própria, a quebra dos sigilos bancário, fiscal e telefônico. Necessidade de fundamentação do ato deliberativo. Deliberação da CPI que, sem fundamentação, ordenou medidas de restrição a direitos. Mandado de segurança deferido. Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 16/09/1999. Disponível em: < <http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85966>> Acesso em 09 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 263.975, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 02 de fevereiro de 2001, p. 113. Razões de Estado - que muitas vezes configuram fundamentos políticos destinados a justificar, pragmaticamente, “ex parte principis”, a inaceitável adoção de medidas que frustram a plena eficácia da ordem constitucional, comprometendo-a em sua integridade e desrespeitando-a em sua autoridade - não se legitimam como argumento idôneo de sustentação da pretensão jurídica do Poder Público. Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 26/09/2000. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22razoes+de+estado%22+e+celso&base=baseAcordaos>> Acesso em 09 de dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 116.121/SP, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 25 de maio de 2001, p. 17. A terminologia constitucional do Imposto sobre Serviços revela o objeto da tributação. Conflita com a Lei Maior dispositivo que imponha o tributo considerado contrato de locação de bem móvel. Em Direito, os institutos,

as expressões e os vocábulos têm sentido próprio, descabendo confundir a locação de serviços com a de móveis, práticas diversas regidas pelo Código Civil, cujas definições são de observância inafastável - artigo 110 do Código Tributário Nacional. Relator (para acórdão) Ministro Marco Aurélio, julgado em 11/10/2000. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28116121%2ENUM E%2E+OU+116121%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 09 de outubro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 21.729/DF, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 19 de outubro de 2001, p. 33. Mandado de Segurança. Sigilo bancário. Instituição financeira executora de política creditícia e financeira do Governo Federal. Legitimidade do Ministério Público para requisitar informações e documentos destinados a instruir procedimentos administrativos de sua competência. Não cabe ao Banco do Brasil negar, ao Ministério Público, informações sobre nomes de beneficiários de empréstimos concedidos pela instituição, com recursos subsidiados pelo erário federal, sob invocação do sigilo bancário, em se tratando de requisição de informações e documentos para instruir procedimento administrativo instaurado em defesa do patrimônio público. Princípio da publicidade, *ut* art. 37 da Constituição. Relator (para acórdão) Ministro Néri da Silveira, julgado em 05/10/1995. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=85599>> Acesso em 09 de outubro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Mandado de Segurança nº 23.851/DF, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 21 de junho de 2002, p. 98. A quebra de sigilo, para legitimar-se em face do sistema jurídico-constitucional brasileiro, necessita apoiar-se em decisão revestida de fundamentação adequada, que encontre apoio concreto em suporte fático idôneo, sob pena de invalidade do ato estatal que a decreta. A ruptura da esfera de intimidade de qualquer pessoa - quando ausente a hipótese configuradora de causa provável - revela-se incompatível com o modelo consagrado na Constituição da República, pois a quebra de sigilo não pode ser manipulada, de modo arbitrário, pelo Poder Público ou por seus agentes. Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 26/09/2001. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=86034>> Acesso em 20 de janeiro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 227.832/PR, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 28 de junho de 2002, p. 93. Constitucional. Tributário. Cofins. Distribuidoras de derivados de petróleo, mineradoras, distribuidoras de energia elétrica e executoras de serviços de telecomunicações. C.F., art. 155, § 3º. Lei Complementar nº 70, de 1991. Legítima a incidência da COFINS sobre o faturamento da empresa. Inteligência do disposto no § 3º do art. 155, C.F., em harmonia com a disposição do art. 195, caput, da mesma Carta. Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 01/07/1999. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=252322>> Acesso em 09 de outubro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.851/AL. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 22 de novembro de 2002, p. 55. Tributário. ICMS.

Substituição tributária. Cláusula segunda do Convênio 13/97 e §§ 6.º e 7.º do art. 498 do Dec. n.º 35.245/91 (redação do art. 1.º do Dec. n.º 37.406/98), do Estado de Alagoas. Alegada ofensa ao § 7.º do art. 150 da CF (redação da EC 3/93) e ao direito de petição e de acesso ao Judiciário. Relator Ministro Ilmar Galvão, julgado em 08/05/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%281851%2E%2E+OU+1851%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 01 de outubro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.076/AC. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 08 de agosto de 2003, p. 86. Tributário. Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição Estadual, não tendo força normativa. Relator Ministro Carlos Velloso, julgado em 15/08/2002. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=ADI+2076&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 3.105/DF. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 18 de fevereiro de 2005, p. 04. Inconstitucionalidade. Seguridade social. Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Ofensa a direito adquirido no ato de aposentadoria. Não ocorrência. Contribuição social. Exigência patrimonial de natureza tributária. Inexistência de norma de imunidade tributária absoluta. Emenda Constitucional nº 41/2003 (art. 4º, caput). Regra não retroativa. Incidência sobre fatos geradores ocorridos depois do início de sua vigência. Precedentes da Corte. Inteligência dos arts. 5º, XXXVI, 146, III, 149, 150, I e III, 194, 195, caput, II e § 6º, da CF, e art. 4º, caput, da EC nº 41/2003. Relator (para acórdão) Ministro Cezar Peluso, julgado em 18/08/2004. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%283105%2E%2E+OU+3105%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2.925/DF. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 04 de março de 2005, p. 1005. Lei orçamentária. Contribuição de intervenção no domínio econômico. Importação e comercialização de petróleo e derivados, gás natural e derivados e álcool combustível. CIDE. Destinação. Artigo 177, § 4º, da Constituição Federal. Relator (para o acórdão) Ministro Marco Aurélio, julgado em 19/12/2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266953>> Acesso em 01 de setembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário nº 450.855/DF, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 24 de junho de 2005, p. 39. O sistema público de previdência social é baseado no princípio da solidariedade [artigo 3º, inciso I, da CB/88], contribuindo os ativos para financiar os benefícios pagos aos inativos. Se todos, inclusive inativos e pensionistas, estão sujeitos ao pagamento das contribuições, bem como aos aumentos de suas alíquotas, seria flagrante a afronta ao princípio da isonomia se o legislador distinguisse, entre os beneficiários, alguns mais e outros menos privilegiados, eis

que todos contribuem, conforme as mesmas regras, para financiar o sistema. Relator Ministro Eros Grau, julgado em 31/05/2005. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28450855%2ENUM%2E%2E+OU+450855%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 15 de dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 3.540/DF. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 03 de fevereiro de 2006, p. 14. Meio ambiente. Direito à preservação de sua integridade (CF, art. 225). Prerrogativa qualificada por seu caráter de metaindividualidade. Direito de terceira geração (ou de novíssima dimensão) que consagra o postulado da solidariedade. Necessidade de impedir que a transgressão a esse direito faça irromper, no seio da coletividade, conflitos intergeracionais. Espaços territoriais especialmente protegidos (CF, art. 225, § 1º, III). A questão da precedência do direito à preservação do meio ambiente: uma limitação constitucional explícita à atividade econômica (CF, art. 170, VI). Relator Ministro Celso de Mello, julgado em 01/09/2005. Disponível em:
 <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22ADI+3540%22&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 249.841/PR, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 05 de maio de 2006, p. 34. O enunciado do art. 195, caput, da CF/88 "a seguridade social será financiada por toda a sociedade" revela a intenção do legislador constituinte de não excluir de ninguém a responsabilidade de custeá-la. O vocábulo "empregador" constante do inciso I desse artigo abrange a pessoa jurídica empregadora em potencial.. Relator Ministra Ellen Gracie, julgado em 28/03/2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=334113>> Acesso em 11 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 1.950/DF. **Diário da Justiça da União**, Brasília, 02 de junho de 2006, p. 04. Lei n. 7.844/92, do Estado de São Paulo. Meia entrada assegurada aos estudantes regularmente matriculados em estabelecimentos de ensino. Ingresso em casas de diversão, esporte, cultura e lazer. Competência concorrente entre a União, Estados-membros e o Distrito Federal para legislar sobre direito econômico. Constitucionalidade. Livre iniciativa e ordem econômica. Mercado. Intervenção do estado na economia.. Relator Ministro Eros Grau, julgado em 03/11/2005. Disponível em:
 <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%22ADI+1950%22&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 418.416/SC, **Diário da Justiça da União**, Brasília, 19 de dezembro de 2006, p. 37. Não há violação do art. 5º. XII, da Constituição que, conforme se acentuou na sentença, não se aplica ao caso, pois não houve "quebra de sigilo das comunicações de dados (interceptação das comunicações), mas sim apreensão de base física na qual se encontravam os dados, mediante prévia e fundamentada decisão judicial". A proteção a que se refere o art.5º, XII, da Constituição, é da comunicação 'de dados' e não dos 'dados em si mesmos', ainda quando armazenados em computador.

Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 10/05/2006. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=395790>> Acesso em 09 de dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 461.366/DF, **Diário da Justiça Eletrônico nº 117**, Brasília, divulgação em 04 de outubro de 2007, publicado em 05 de outubro de 2007. A atuação fiscalizadora do Banco Central do Brasil não encerra a possibilidade de, no campo administrativo, alcançar dados bancários de correntistas, afastando o sigilo previsto no inciso XII do artigo 5º da Constituição Federal. Relator Ministro Marco Aurélio, julgado em 03/08/2007. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=489924>> Acesso em 15 de dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 26.071/DF, **Diário da Justiça Eletrônico nº 018**, Brasília, divulgação em 31 de janeiro de 2008, publicado em 01 de fevereiro de 2008. A visão univalente -- comprometedoras das noções de profundidade e distância -- implica limitação superior à deficiência parcial que afete os dois olhos. 3. A reparação ou compensação dos fatores de desigualdade factual com medidas de superioridade jurídica constitui política de ação afirmativa que se inscreve nos quadros da sociedade fraterna que se lê desde o preâmbulo da Constituição de 1988. Relator Ministro Carlos Britto, julgado em 13/11/2007. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=RMS+26071&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo Regimental em Recurso Extraordinário 261.278/PR, **Diário da Justiça eletrônico nº 142**, Brasília, divulgado em 31 de julho de 2008 e publicado em 01 de agosto de 2008. Agravo regimental em recurso extraordinário. Possibilidade de quebra de sigilo bancário pela autoridade administrativa sem prévia autorização do Judiciário. 2. Recurso extraordinário provido monocraticamente para afastar a Aplicação do art. 8º da Lei nº 8.021/1990. Agravo regimental provido, por maioria de votos, para anular a decisão monocrática e remeter o recurso extraordinário para julgamento do Plenário. Relator (para acórdão) Ministro Gilmar Mendes, julgado em 01/04/2008. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=539215>> Acesso em 11 de dezembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade de nº 2649/DF. **Diário da Justiça eletrônico nº 197**, Brasília, divulgado em 16 de outubro de 2008, publicado no dia 17 de outubro de 2008. Constitucionalidade da Lei n. 8.899, de 29 de junho de 1994, que concede passe livre às pessoas portadoras de deficiência. Alegação de afronta aos princípios da ordem econômica, da isonomia, da livre iniciativa e do direito de propriedade, além de ausência de indicação de fonte de custeio (arts. 1º, inc. IV, 5º, inc. XXII, e 170 da Constituição da República): improcedência. Lei n. 8.899/94 é parte das políticas públicas para inserir os portadores de necessidades especiais na sociedade e objetiva a igualdade de oportunidades e a humanização das relações sociais, em cumprimento aos fundamentos da República de cidadania e dignidade da pessoa humana, o que se concretiza pela definição de meios para que eles sejam alcançados. Relator Ministra Cármen Lúcia,

julgado em 08/05/2008. Disponível em: <

<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%282649%2ENUME%2E+OU+2649%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos>> Acesso em 28 de novembro de 2010> Acesso em 28 de novembro de 2010.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 564.413/SC, **Diário da Justiça eletrônico nº 209**, Brasília, divulgado em 28 de outubro de 2010 e publicado em 03 de novembro de 2010. Imunidade. Exportação. Receita. Lucro. A imunidade prevista no inciso I do § 2º do artigo 149 da Carta Federal não alcança o lucro das empresas exportadoras. Lucro. Contribuição social sobre o lucro líquido. Empresas exportadoras. Incide no lucro das empresas exportadoras a contribuição social sobre o lucro líquido. Relator Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 12/08/2010. Disponível em: <
<http://redir.stf.jus.br/paginador/paginador.jsp?docTP=AC&docID=617645>> Acesso em 10 de janeiro de 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça. Súmula Vinculante nº 31. É inconstitucional a incidência do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS sobre operações de locação de bens móveis. **Diário da Justiça Eletrônico nº 28**, Brasília, 17 de fevereiro de 2010. Disponível em:<
http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/jurisprudenciaSumulaVinculante/anexo/Enunciados_1_a_29_e_31_da_Sumula_Vinculante.pdf> acesso em 09 de outubro de 2010.

BREUS, Thiago Lima. **Políticas públicas no Estado Constitucional: problemática na concretização dos Direitos Fundamentais pela Administração Pública brasileira contemporânea**. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.ed. 6ª reimp. Coimbra: Almedina, 2003.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. O círculo e a linha: da ‘liberdade dos antigos’ à ‘liberdade dos modernos’ na teoria republicana dos direitos fundamentais (1ª parte). **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. 1ª ed. Brasileira; 2ª ed. Portuguesa. Coimbra e São Paulo: Revista dos Tribunais e Coimbra editora, 2008, p. 7-34.

CARVALHO, Raquel Melo Urbano de. **Curso de Direito Administrativo**. Bahia: JusPodium, 2008.

CATARINO, João Ricardo. **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2.ed. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009.

CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, Direito e Justiça Distributiva**. 3.ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

CHINEN, Roberto Massao. **Sigilo bancário e o Fisco. Liberdade ou Igualdade?** Curitiba: Juruá, 2006.

CHULVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro, DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário Aplicado**. Belo Horizonte: Del Rey, 1997.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Os limites atuais do planejamento tributário. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord). **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 279-304.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Evasão e Elisão. O parágrafo único do Art. 116, CTN, e o Direito Comparado**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DA INDÚSTRIA. Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.397. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=391581&tipo=TP&descricao=ADI%2F2397>> Acesso em 01 de dezembro de 2010.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.006. Brasília, 2008, Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=388478&tipo=TP&descricao=ADI%2F4006>> Acesso em 01 de dezembro de 2010.

CONFEDERAÇÃO NACIONAL DO COMÉRCIO. Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.386. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=392007&tipo=TP&descricao=ADI%2F2386>> Acesso em 01 de dezembro de 2010.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra e São Paulo: Almedina, 2010.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e Justiça Tributária. Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos dos Contribuintes**. São Paulo: Malheiros, 2007.

COSTA JÚNIOR, Paulo José. **Agressões à intimidade: o episódio Lady Di**. São Paulo: Malheiros, 1997.

COVELLO, Sérgio Carlos. **O sigilo bancário**. 2.ed. São Paulo: Leud, 2001.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Um olhar Crítico-Deliberativo sobre os Direitos Sociais no Estado Democrático de Direito. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de SARMENTO, Daniel. **Direitos Sociais. Fundamentos, Judicialização e Direitos Sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 87-136.

CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Processo constitucional e a efetividade dos direitos fundamentais. In: SAMPAIO, José Adércio Leite; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. (coords.). **Hermenêutica e Jurisdição Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 195-246).

DELGADO, José Augusto. O sigilo bancário no ordenamento jurídico brasileiro. In: Martins, Ives Gandra da Silva. **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001, p. 39-78.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir Oliveira (Coord). **Planejamento Tributário e a Lei Complementar 104**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 205-232.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Pós-modernismos e tributos: complexidade, descrença e corporativismo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 100, p. 65-80, jan. 2004.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Igualdade. ISS. Sociedades prestadoras de serviços profissionais. Advocacia. Constitucionalidade do Decreto-lei n. 406/68; Progressividade. IPTU. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 95-121.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 169-190.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Modificações da jurisprudência no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. A ética nos tributos. In: PITCHON, Célia Pimenta Barroso. **Abordagem Multidisciplinar sobre a Moralidade no Brasil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2010, p. 51-72.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DWORKIN, Ronald. **A virtude soberana**. Tradução Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

ESPAÑA. Constituição Espanhola (1978). Disponível em: <<http://www.boe.es/aeboe/consultas/enlaces/documentos/ConstitucionCASTELLANO.pdf>> Último acesso em 20 de dezembro de 2010.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentença nº 110/1984 (Recurso de Amparo nº 575/1983), julgado em 26 de novembro de 1984. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1984-0110> Último acesso em 21 de janeiro de 2011.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentença nº 76/1990 (Recurso de Inconstitucionalidade nº 695/1985), julgado em 26 de abril de 1990. Disponível em: <http://www.boe.es/aeboe/consultas/bases_datos/doc.php?coleccion=tc&id=SENTENCIA-1990-0076> Último acesso em 21 de janeiro de 2011.

ESPAÑA. Tribunal Constitucional. Sentença nº 233/2005 (Recurso de Amparo nº 573/2001), julgado em 26 de setembro de 2005. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.es/es/jurisprudencia/Paginas/Sentencia.aspx?cod=8687>> Último acesso em 21 de janeiro de 2011.

FARRELLY, Colin. Taxation and Distributive Justice. **Political Studies Review**, Sheffield (UK), vol. 2, p. 185-197, 2004.

FAVEIRO, Vitor. **O Estatuto do Contribuinte**. Coimbra: Coimbra Editora, 2002.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. **Curso de Direito Constitucional**. 2.ed. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2010.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional. Liberdade de fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e outros temas**. São Paulo: Manole, 2007.

FERREIRA, Douglas Roberto. **Cidadania fiscal eticamente responsável e o controle na aplicação do tributo arrecadado**. 2008. 154f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de Marília, Marília. Disponível em: <<http://www.unimar.br/pos/trabalhos/arquivos/35ae3f8b1c1cd8ddd32d415864c4b276.pdf>> Acesso em 25 de outubro de 2010.

FOLMANN, Melissa. **Sigilo bancário e fiscal à luz da LC 105/2001 e Decreto 3.724/2001**. Curitiba: Juruá, 2001.

FREITAS, Juarez. **Discricionariedade administrativa e o Direito Fundamental à boa administração pública**. São Paulo: Malheiros, 2007.

FURLAN, Anderson. **Elisão Fiscal: reflexões sobre a evolução jurídico-doutrinária e situação actual**. Coimbra: Almedina, 2007.

GALDINO, Flávio. **Introdução à Teoria dos custos dos Direitos – Direitos não nascem em árvores**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

GALUPPO, Marcelo Campos. Comunitarismo e liberalismo na fundamentação do Estado e problema da tolerância. In: SAMPAIO, José Adércio Leite. **Crise e Desafios da Constituição**. Belo Horizonte: 2004, p. 337-346.

GALUPPO, Marcelo Campos. O que são direitos fundamentais? In: SAMPAIO, José Adércio Leite. **Jurisdição constitucional e os Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 213-238.

GALUPPO, Marcelo Campos. Hermenêutica constitucional e pluralismo. In: SAMPAIO, José Adércio Leite; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. (coords.). **Hermenêutica e Jurisdição Constitucional**. Belo Horizonte: Del Rey, 2001, p. 47-64.

GIANNETTI, Leonardo Varella. O sigilo bancário. **Revista do Centro Acadêmico Afonso Pena – CAAP**, Belo Horizonte, vol. 1, p. 95-113, 1998.

GIANNETTI, Leonardo Varella. O princípio da capacidade contributiva e os impostos reais. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Ano II – nº 4, p. 279-293, set./dez. 1999.

GIANNETTI, Leonardo Varella. A majoração da Cofins frente ao ordenamento constitucional. **Revista da Associação Brasileira de Direito Tributário**, Belo Horizonte, Ano III – nº 5/6, p. 311-332, – jan./ago. 2000.

GIANNETTI, Leonardo Varella. Deveres de informação tributária – Fiscalização e Sigilo (verbete). In: GODOI, Marciano Seabra de (Coord). **Sistema Tributário Nacional na jurisprudência do STF**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 113-135.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GODOI, Marciano Seabra de. A figura da “fraude à lei tributária” prevista no art. 116, parágrafo único do CTN. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 68, p. 101-123, maio 2001.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 141-167.

GODOI, Marciano Seabra de. Dois conceitos de simulação e suas conseqüências para os limites da elisão fiscal. In: Valdir de Oliveira Rocha. (Org.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário - 11.º Volume**. São Paulo: Dialética, 2007a, p. 272-298.

GODOI, Marciano Seabra de. Contribuições sociais e de intervenção no domínio econômico: a paulatina desconstrução de sua identidade constitucional. **Revista de Direito Tributário da APET**, São Paulo, v. 15, p. 81-110, 2007b.

GODOI, Marciano Seabra de. O quê e o porquê da tipicidade tributária. In: RIBEIRO, Ricardo Lodi; ROCHA, Sérgio André. **Legalidade e tipicidade no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2008, p. 71-99.

GODOI, Marciano Seabra. **O tributo, o direito tributário e seu significado atual para a ordem constitucional: crítica à postura libertarista presente na doutrina brasileira**. Belo Horizonte: S.I., 2010. (não publicado).

GODOI, Marciano Seabra de, SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. Interpretação e aplicação da lei tributária. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Interpretação e aplicação da lei tributária**. São Paulo e Fortaleza: Dialética e ICET, 2010, p. 268-293.

GOMES, Noel. **Segredo Bancário e Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2006.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre interpretação/aplicação do direito**. 4.ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento fiscal e interpretação da lei tributária**. São Paulo: Dialética, 1998.

GRECO, Marco Aurélio. **Contribuições – uma figura ‘sui generis’**. São Paulo: Dialética, 2000.

GRECO, Marco Aurélio. A imunidade do art. 155, § 3º, da Constituição. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 261-268.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 168-189.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética, 2008.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

HABERMAS, Jürgen. **A inclusão do outro**. Tradução: George Sperber, Paulo Astor Soethe e Milton Camargo Mota. São Paulo: Loyola, 2007.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. **The Cost of Rights. Why liberty depends on taxes**. New York: W.W. Norton, 1999.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). **Brasil em síntese**. 2009a. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/brasil_em_sintese/default.htm> Acesso em 15/01/2011.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). Síntese de indicadores sociais. Uma análise das condições de vida da população brasileira. **Estudos e Pesquisa. Informação demográfica e socioeconômica nº 26**. Rio de Janeiro> IBGE, 2009b. Disponível em: <http://www.ibge.gov.br/home/estatistica/populacao/condicaodevida/indicadoresminimos/sinteseindicadores2009/indic_sociais2009.pdf> Acesso em 15/01/2011.

ITÁLIA. Constituição Italiana (1948). Disponível em: <<http://www.comune.fi.it/costituzione/italiano.pdf>> e <<http://www.provincia.milano.it/export/sites/default/diritticittadini/documenti/Portoghese.pdf>> Acesso em 17 de junho de 2010.

MALERBI, Diva. Sigilo Bancário e Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva. **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001, p. 79-89.

MARTÍNEZ, Miguel Angel Alegre. Los deberes em la Constitución Española: esencialidad y problemática. **UNED. Teoria y Realidad Constitucional**, n. 23, 2009, p. 271/273. Disponível em: <<http://espacio.uned.es/fez/eserv.php?pid=bibliuned:TeoriayRealidadConstitucional-2009-23-50100&dsID=PDF>> Acesso em 21 de junho de 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 13. ed. São Paulo: Malheiros, 1998.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Teoria da imposição tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Curso de Direito Tributário**. Vol. 1. 5. ed. Belém: Cejup e CEU, 1997, p. 9-18.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Um teoria do tributo**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Uma teoria do tributo. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 3-9.

MARTINS, Rogério Lindenmeyer Vidal Gandra da Silva. A Política Tributária como Instrumento de Defesa do Contribuinte. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 131-168.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001.

MENDES, Gilmar Ferreira. Os reflexos da tributação e da sonegação na competitividade das empresas. In SEMINÁRIO IMPACTO DA TRIBUTAÇÃO E DA SONEGAÇÃO NA COMPETITIVIDADE DAS EMPRESAS. Jornal Valor Econômico, 2002, São Paulo, SP. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2002-jan-30/gilmar_mendes_defende_politica_juridica_governo> Acesso em 10 de janeiro de 2011.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. **Os direitos fundamentais e o dever fundamental de pagar tributo: a igualdade e o imposto**. 2002. 581 f. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais, Belo Horizonte.

MENDONÇA, Maria Luiza Vianna Pessoa de. Por uma visão jusfundamental do tributo. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.) **Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 363-430.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Análise da arrecadação das receitas federais. Dezembro/2009**. Disponível em:

<<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/arre/2009/Analisemensaldez09.pdf>> Acesso em 17 de outubro de 2010.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. Instrução Normativa nº 802, de 27 de dezembro de 2007, do Secretário da Receita Federal do Brasil. Dispõe sobre a prestação de informações de que trata o art. 5º da Lei Complementar nº 105, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/Ins/2007/in8022007.htm>> Acesso em 10 de dezembro de 2010.

MOREIRA, Vital e CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Fundamentos da Constituição**. Coimbra: Coimbra editora, 1991.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. 3.ed. Tradução Peter Naumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MURPHY, Liam, NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade. Os impostos e a justiça**. Tradução Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 1**. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável - Estudos de Direito Fiscal. Vol. 2.** Coimbra: Almedina, 2008.

NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade. Estudos sobre direitos e deveres fundamentais.** Coimbra: Coimbra editora, 2007.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, vol. 88, p. 269-308, set/out. 2009.

NUNES, Wanda Cláudia Galluzzi. A solidariedade como princípio constitucional: uma visão comparativa das culturas jurídicas europeia e americana. In: RIBAS, José Vieira (coord.) **Perspectivas da Teoria Constitucional Contemporânea.** Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2007, p. 71-86.

ORDEM DOS ADVOGADOS DO BRASIL. Conselho Federal. Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.010. Brasília, 2008. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=441120&tipo=TP&descricao=ADI%2F4010>> Acesso em 01 de dezembro de 2010.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário e Direitos Fundamentais.** Belo Horizonte: Arraes, 2010.

OLIVEIRA, Luzia Helena Herrmann de. Voto obrigatório e equidade: um estudo de caso. **São Paulo em Perspectiva.** São Paulo, vol.13, n.4, 1999, pp. 144-152. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/spp/v13n4/v13n4a15.pdf>> Acesso em 01 de setembro de 2010.

PARTIDO SOCIAL LIBERAL. Petição inicial da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 2.390. Brasília, 2001. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/geral/verPdfPaginado.asp?id=390593&tipo=TP&descricao=ADI%2F2390>> Acesso em 01 de dezembro de 2010.

PAULA, Felipe de. **A (de)limitação dos Direitos Fundamentais.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

PEREIRA, Jane Reis Gonçalves. **Interpretação Constitucional e Direitos Fundamentais.** Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

PEREIRA, Rodolfo Viana. **Direito Constitucional Democrático.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. **Padrão PUC Minas de normalização**: normas da ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias. Belo Horizonte, 2010. Disponível em: <http://www.pucminas.br/documentos/normalizacao_monografias.pdf> Último acesso em 04 de fevereiro de 2011.

PORTUGAL. Constituição (1976). **Constituição da República Portuguesa**. 1976. Disponível em: <<http://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>> Último acesso em 15 de dezembro de 2010.

PORTUGAL. **Lei Geral Tributária (Decreto-Lei 398/98)**. Disponível em: <<http://info.portaldasfinancas.gov.pt/NR/rdonlyres/87CAB3CA-4ED1-411A-9BDE-3E9725C24F21/0/LGT.pdf>> Acesso em 10 de setembro de 2010.

PORTUGAL. **Supremo Tribunal Administrativo**. Acórdão 0896/02, julgado em 09/10/2002, Magistrado Responsável Benjamim Rodrigues. Disponível em: <<http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d558a0569b86ec7680256c56003d5bcd?OpenDocument&Highlight=0,Ac%C3%B3o,0896%2F02>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Supremo Tribunal Administrativo**. Acórdão 0950/04, julgado em 13/10/2004, Magistrado Responsável Brandão de Pinho. Disponível em: <<http://vlex.com/vid/29194154>> Acesso em 03 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Supremo Tribunal Administrativo**. Acórdão nº 0938/06, julgado em 08/11/2006, Magistrado responsável Brandão de Pinho, Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/27c6438d89f2e8038025722f003cb2c0?OpenDocument&Highlight=0,Ac%C3%B3o,0938%2F06>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Supremo Tribunal Administrativo**. Acórdão 0292/07, julgado em 02/05/2007, Magistrado Responsável Jorge Lino. Disponível em: <<http://vlex.com/vid/29199247>> Acesso em 04 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Supremo Tribunal Administrativo**. Processo 0897/09, julgado em 25/09/2009, Magistrado responsável Pimenta do Vale. Disponível em: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/4c5013004b64e0f18025765d005ccd79?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1> Acesso em 12 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão 85-0056, julgado em 09/07/1986. Disponível em: <<http://jurisprudencia.vlex.pt/vid/22860168>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão 67/91, Relator Conselheiro Vítor Nunes de Almeida, julgado em 09/04/1991. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19910067.html>> Acesso em 27 de julho de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão 275/98, relator Conselheiro Ribeiro Mendes e julgado em 09/03/1998. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980275.html>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão n° 312/2000, processo n° 442/99, relator Conselheiro Vítor Nunes de Almeida, julgado em 20/06/2000. Disponível em: <<http://vlex.com/vid/31792190> e <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20000312.html>> Acesso em 05 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão 602/2005, processo n° 514/2005, relator Conselheiro Bravo Serra, julgado em 02/11/2005. Disponível em: <<http://w3.tribunalconstitucional.pt/acordaos/Acordaos05/601-700/60205.htm>> Acesso em 10 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão 672/2006, processo n° 298/2006, relator Conselheiro Paulo Mota Pinto, julgado em 12/12/2006. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20060672.html>> Acesso em 10 de novembro de 2010.

PORTUGAL. **Tribunal Constitucional**. Acórdão 128/2009, processo n° 772/2007, Rel. Conselheira Maria Lúcia Amaral, julgado em 12/09/2009. Disponível em: <<http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20090128.html>> Acesso em 27 de julho de 2010.

PAWLOWSKY, Karina. **A utilização de tributo com efeito de confisco e sua vedação constitucional**. 2008. 219f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, Curitiba. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/1884/16689/1/Disserta%C3%A7%C3%A3o.pdf>> Acesso em 15 de junho de 2010.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Portaria RFB 11.371, de 12 de dezembro de 2007. Dispõe sobre o planejamento das atividades fiscais e estabelece normas para a execução de procedimentos fiscais relativos aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/portarias/2007/portrfb11371.htm>> Acesso em 10 de outubro de 2010.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **A segurança jurídica do contribuinte (legalidade, não-surpresa e proteção à confiança legítima)**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. Tradução Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. Direito à privacidade e sigilo fiscal e bancário. In: FERRAZ, Luciano; MOTTA, Fabrício (Coords.). **Direito Público Moderno. Homenagem especial ao Professor Paulo Neves de Carvalho**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 323-383.

ROJO, Luis Alberto Dúran. La Noción del deber constitucional de contribuir: um estúdio introductorio. **Análisis Tributário**. Disponível em: <<http://blog.pucp.edu.pe/media/858/20070711-EL%20DEBER%20DE%20CONTRIBUIR-DURAN.pdf>> Acesso em 22 de junho de 2010.

ROQUE, Maria José Oliveira Lima. **Sigilo bancário e direito à intimidade**. Curitiba: Juruá, 2001.

RUSCHEL, Caroline Vieira. O dever fundamental de proteção ambiental. **Direito e Justiça**, Porto Alegre, vol. 33, n. 2, 2007, p. 231/266, Disponível em: <<http://revistaseletronicas.pucrs.br/ojs/index.php/fadir/article/viewFile/2919/2207>> Acesso em 15 de janeiro de 2010.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2009.

SALIBA, Luciana Goulart Ferreira. **A interpretação econômica do Direito Tributário**. 2010. 171f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_SalibaLG_1.pdf> Acesso em 01 de outubro de 2010.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direitos fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004a.

SAMPAIO, José Adércio Leite. Teorias constitucionais em perspectiva – Em busca de uma Constituição Pluridimensional. In: SAMPAIO, José Adércio Leite. **Crise e Desafios da Constituição**. Belo Horizonte: 2004b, p. 3-54.

SAMPAIO, José Adércio Leite. **Direito à intimidade e à vida privada**. Belo Horizonte: Del Rey, 1998.

SANCHES, J. L. Saldanha. **Os limites do planeamento fiscal**. Coimbra: Coimbra editora, 2006.

SANCHES, J.L. Saldanha; GAMA, João Taborda da. Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral anti-abuso. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade Social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 89-109.

SARAIVA FILHO, Oswaldo Othon de Pontes. Sigilo Bancário e Tributário. In: Martins, Ives Gandra da Silva. **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001, p.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos direitos fundamentais**. 9.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.

SARMENTO, Daniel. A dimensão objetiva dos direitos fundamentais: fragmentos de uma teoria. In: SAMPAIO, José Adércio Leite (Coord.). **Jurisdição constitucional e os Direitos Fundamentais**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 251-314.

SARMENTO, Daniel. Interesses públicos vs. Interesses privados na perspectiva da teoria e da filosofia constitucional. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus Interesses privados: Desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 23-116.

SCHIER, Paulo Ricardo. Ensaio sobre a Supremacia do Interesse Público sobre o Privado e o Regime Jurídico dos Direitos Fundamentais. In: SARMENTO, Daniel (Org.). **Interesses públicos versus Interesses privados: Desconstruindo o princípio de supremacia do interesse público**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007, p. 217-246.

SCHOUERI, Luís Eduardo. A imunidade do art. 155, § 3º, da Constituição. In: DERZI, Misabel Abreu Machado. **Construindo o Direito Tributário na Constituição: uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 251-260.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Tributação e Liberdade. In: PIRES, Adilson Rodrigues e TÔRRES, Heleno Taveira (Coords.) **Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Estudos em homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 431-472.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O sigilo bancário e o direito à intimidade e privacidade das pessoas. In: Martins, Ives Gandra da Silva. **III Colóquio Internacional de Direito Tributário**. São Paulo/Buenos Aires/Bogotá: La Ley/IOB, 2001, p. 153-157.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Tradução Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Um pouco de Direito Comparado**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição**. 7.ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. **Teoria Constitucional e Democracia Deliberativa. Um estudo sobre o papel do direito na garantia das condições para a cooperação na deliberação democrática**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de. Deliberação pública, constitucionalismo e cooperação democrática. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, Vol. 1, p. 104-143, jan/mar. 2007.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo do STF**, Brasília, nº 610, Brasília, 22 a 26 de novembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo610.htm#Quebra%20de%20sigilo%20bancário%20pela%20Receita%20Federal%20-%204>> Acesso em 14 de dezembro de 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Informativo do STF**, Brasília, nº 613, Brasília, 13 a 17 de dezembro de 2010. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo.htm#Quebra%20de%20sigilo%20bancário%20pela%20Receita%20Federal%20-%201>> Acesso em 04 de fevereiro de 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **Notícias do STF**, Brasília, dia 15 de dezembro de 2010. Disponível em: <
<http://www.stf.jus.br/portal/cms/verNoticiaDetalhe.asp?idConteudo=168193>> Acesso em 16 de dezembro de 2010.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão de julgamento do dia 15 de dezembro de 2010. Recurso Extraordinário 389.808. STF no YouTube. Disponível em: <
<http://www.youtube.com/stf#p/search/10/ABUZePPFrXQ>> e <
http://www.youtube.com/stf#p/search/11/AOHQfx_Tsgg> Último acesso em 20 de janeiro de 2011.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Sessão de julgamento do dia 24 de novembro de 2010. Votos da Ministra Ellen Gracie e Celso de Mello na AC 33. STF no YouTube. Disponível em:< <http://www.youtube.com/stf#p/search/7/orJd25-3PMc>>, último acesso em 20 de janeiro de 2011.

TAVARES, André Ramos. Democracia deliberativa: elementos, aplicações e implicações. **Revista Brasileira de Estudos Constitucionais**, Belo Horizonte, Vol. 1, p. 79-102, jan/mar. 2007.

TAVARES, André Ramos. O sigilo bancário e o interesse público. In: SARMENTO, Daniel; GAUDINO, Flávio (Orgs). **Direitos Fundamentais – Estudos em homenagem ao Prof. Ricardo Lobo Torres**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 61-88.

TESOURO NACIONAL. Necessidades de financiamento do Governo Central. Metodologia de cálculo do superávit primário. Disponível em:<http://www.tesouro.fazenda.gov.br/hp/downloads/resultado/mnf_gv_central.pdf> Acesso em 17 de outubro de 2010.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes**. Tradução Pedro M. Herrera Molina. Madrid: Marcial Pons, 2002.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. **Direito Tributário (Steuerrecht). Vol. 1**. Tradução Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORO, Jose Bernardo. **A construção do público: cidadania, democracia e participação**. Rio de Janeiro: SENAC Rio, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 4.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Princípio da Transparência. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 79, p. 7-18, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania fiscal múltipla. In: REZENDE, Condorcet. **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 459-498.

TORRES, Ricardo Lobo. Ética e Justiça Tributária. In: SCHOUERI, Luis Eduardo, ZILVETTI, Fernando Aurélio (Coords). **Direito Tributário. Estudos em homenagem a Brandão Machado**. São Paulo: Dialética, 1998, p. 173-196.

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no Estado patrimonial e no Estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

VASCONCELLOS NETO, Alfredo Bento de; CRUZ, Álvaro Ricardo de Souza. Deontologia constitucional e efetividade dos direitos humanos: reflexões sobre a tributação no paradigma democrático. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Belo Horizonte – RPGMBH**, Belo Horizonte, ano 2, n. 4, p.11-55, jul./dez. 2009.

ZILVETTI, Fernando Aurélio. Progressividade, justiça social e capacidade contributiva. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, vol. 76, p. 27-32, jan. 2002.