

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS – UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOS – FDA
PROGRAMA DE PÓS GRADUAÇÃO EM DIREITO
MESTRADO EM DIREITO

CARLOS HUMBERTO RODRIGUES SILVA

O DEVER FUNDAMENTAL DE CRIAR IMPOSTOS EM SENTIDO LATO: O ESTUDO
DOG MÁTICO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS SEGUNDO JOSÉ
CASALTA NABAIS

MACEIÓ
2016

CARLOS HUMBERTO RODRIGUES SILVA

O DEVER FUNDAMENTAL DE CRIAR IMPOSTOS EM SENTIDO LATO: O ESTUDO
DOGMÁTICO DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS SEGUNDO JOSÉ
CASALTA NABAIS

Dissertação para obtenção de título de Mestre em
Direito pela Faculdade de Direito de Alagoas da
Universidade Federal de Alagoas – FDA/UFAL, com
área de concentração em Fundamentos
Constitucionais dos Direitos.

Orientador: Prof. Dr. Beclaute Oliveira Silva.

Maceió
2016

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central

Bibliotecária Responsável: Janaina Xisto de Barros Lima

- S586d Silva, Carlos Humberto Rodrigues.
O dever fundamental de criar impostos em sentido lato: o estudo dogmático do dever fundamental de pagar impostos segundo José Casalta Nabais / Carlos Humberto Rodrigues Silva. – 2016.
148 f.: il.
- Orientador: Beclaute Oliveira Silva.
Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas.
Faculdade de Direito. Programa de Pós-Graduação em Direito. Maceió, 2016.
- Bibliografia: f. 141-148.
1. Direito tributário. 2. Responsabilidade fiscal. 3. Tributação. 4. Impostos.
5. Obrigação tributária – Brasil. 6. Solidariedade. I. Título.

CDU: 342.743



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO



CARLOS HUMBERTO RODRIGUES SILVA

“O DEVER FUNDAMENTAL DE CRIAR IMPOSTOS EM SENTIDO LATO: O Estudo Dogmático do Dever Fundamental de Pagar Impostos segundo José Casalta Nabais”

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

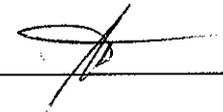
Orientador: Prof. Dr. BECLAUTE OLIVEIRA SILVA

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu o candidato à defesa, em nível de Mestrado, e o julgou nos seguintes termos:

Prof. Dr. Gabriel Ivo (UFAL)

Julgamento: 9,0 (nove) Assinatura: 

Prof. Dr. Adrualdo de Lima Catão (UFAL)

Julgamento: 9,0 (nove) Assinatura: 

Prof. Dr. Basile Georges Campos Christopoulos (FGV)

Julgamento: 9,0 (nove) Assinatura: 

Maceió, 10 de junho de 2016.

AGRADECIMENTOS

À minha família, pois sem ela não haveria motivos para nada. Em especial ao meu filho Carlos Eduardo, esposa Ana Paula e aos meus pais Carlos e Silvia.

Ao meu orientador Professor Dr. Beclaute Oliveira Silva por toda a paciência e dedicação dispendida na construção do presente trabalho.

A todos os professores do Curso de Mestrado, da Faculdade de Direito, pela disponibilidade em partilhar o seu saber.

A tentativa de definir a democracia como “regime de direitos” é ridícula porque não existem direitos sem deveres, por isso a ideia de que piolhos ou frangos tenham direitos começa a aparecer quando separamos direitos de sua contrapartida anterior, os deveres.

Luiz Felipe Pondé

RESUMO

Os deveres fundamentais, segundo José Casalta Nabais, seriam posições jurídicas autônomas, cuja concretização dependeria do legislador. O estudo do dever fundamental de pagar imposto seria realizado através de uma miscelânea de áreas de conhecimento, principalmente sociologia, filosofia, história entre outros. Por isso, o objeto do trabalho é o estudo dogmático do dever fundamental fiscal. Como não há prescrição explícita do dever na Constituição brasileira, parte-se do estudo doutrinário em busca de um fundamento implícito, em que três são os fundamentos estudados: o Estado Fiscal, o custo dos direitos e princípio da solidariedade. Como José Casalta Nabais implica os deveres ao Poder Legislativo, define-se o dever fundamental de pagar impostos como norma de estrutura, que garante a possibilidade da criação de impostos, desde que respeitado os limites constitucionais do poder de tributar, o que configuraria um dever fundamental de criar impostos em sentido lato. Como norma jurídica, possui como norma primária a legitimação para a cobrança dos impostos e como sancionadora, a possibilidade de tornar nula a incidência de impostos que não respeite o dever fundamental. Como o sistema jurídico prescreve outras normas, que de forma mais explícita impediriam a cobrança de impostos em desconformidade com o dever, a norma jurídica do dever fundamental de criar impostos em sentido lato não teria utilidade por falta de aplicação direta.

Palavras-chave: Dever fundamental de pagar imposto. Estado Fiscal. Princípio da solidariedade.

ABSTRACT

The fundamental duties, according to José Casalta Nabais would be autonomous legal positions, whose implementation would depend on the legislator. The study of the fundamental duty to pay tax would be done through a mix of fields of knowledge, especially sociology, philosophy, history and others. Therefore, the work of the object is the dogmatic study the fundamental duty tax. Since there is no explicit prescription of duty in the Brazilian Constitution, part from the doctrinal study in search of an implicit plea, in which three are the foundations studied: State Tax, the cost of the rights and the principle of solidarity. As José Casalta Nabais implies the duties the Legislature, defines the fundamental duty to pay taxes as a standard structure, which ensures the possibility of creating taxes, provided you adhere to the constitutional limits of the power to tax, which would set a duty essential to create tax. As rule of law, it has as a primary standard for legitimizing the collection of taxes and as punitive, the possibility of making null the incidence of taxes that does not respect the fundamental duty. As the legal system prescribes other rules, which more explicitly prevent the collection of taxes in violation of the duty, the rule of law the fundamental duty to impose internal taxes would have utility for lack of direct application.

Keywords: Fundamental duty to pay tax. Fiscal state. The principle of solidarity.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	10
2	PROPEDÊUTICA: INFLUÊNCIA ENTRE O DEVER MORAL E O DEVER JURÍDICO.....	14
2.1	Relação entre o dever moral e o dever jurídico	15
2.2	O estudo do dever moral e do dever jurídico como consequência da pluralidade do conhecimento.....	18
2.3	A ciência produzida através de uma linguagem artificial (metalinguagem).....	21
2.4	Definição do objeto de estudo: o dever jurídico.....	24
2.5	O sistema de referência: o estudo do dever jurídico através da norma jurídica ..	25
2.6	Definição de norma jurídica	28
3	DEFINIÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL	31
3.1	O dever fundamental segundo a doutrina de José Casalta Nabais.....	32
3.2	O embasamento do dever fundamental através da dogmática.....	35
3.3	Deveres fundamentais apenas os constantes na Constituição.....	36
3.4	Crítica à tese da correlatividade entre dever fundamental e direito fundamental... ..	39
3.5	Relação entre dever fundamental e direito fundamental dentro do estatuto constitucional do cidadão	42
3.6	Diferença entre dever fundamental e dever jurídico em sentido estrito (obrigação).....	45
4	FUNDAMENTOS DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS.....	50
4.1	Essencialidade da tributação: da anarquia ao Estado Ultramínimo segundo Robert Nozick.....	50
4.2	Análise do Estado Ultramínimo	54
4.3	O argumento da formação do Estado Fiscal	55
4.3.1	O Estado e a sociedade: aspecto econômico.....	55

4.3.2	Diferença entre Estado financeiro e Estado patrimonial	57
4.3.3	Análise do Estado Fiscal como base do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato.....	61
4.4	Custo dos direitos como alicerce do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato.....	63
4.4.1	A relação direta entre o custo dos direitos e o Estado Fiscal.....	64
4.4.2	O custo dos direitos e sua relação com o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato.....	65
4.4.3	A dimensão do Estado através do custo dos direitos.....	67
5	PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E SUA RELAÇÃO COM O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS	70
5.1	Definição acerca dos princípios jurídicos	70
5.2	Demarcação do valor da solidariedade para o direito	77
5.3	O princípio da solidariedade na Constituição brasileira	82
5.4	Aplicação do princípio da solidariedade.....	87
5.4.1	A relação entre o princípio da solidariedade e o Estado Fiscal através da capacidade contributiva	87
5.4.2	O princípio da solidariedade, a democracia e a tributação	91
5.4.3	O princípio da solidariedade e a cidadania	92
5.4.4	Conclusão sobre a aplicação do Princípio da solidariedade	96
5.5	O princípio da solidariedade e o dever fundamental de pagar impostos no Brasil	97
6	DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS.....	99
6.1	O fundamento moral do dever fundamental de pagar imposto em sentido lato .	101
6.2	A justificação do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato no Brasil	103
6.3	A eficácia do dever fundamental de pagar imposto em sentido lato.....	106
6.3.1	Ao Poder Legislativo	106
6.3.2	Ao Poder Judiciário	109

6.3.3	Ao Poder Executivo	112
6.4	Crítica à doutrina brasileira	113
6.5	A formação dogmática do dever fundamental de criar impostos em sentido lato em sentido lato	116
7	DEVER FUNDAMENTAL COMO NORMA JURÍDICA	120
7.1	Tipos de normas: comportamento (conduta) e estrutura (competência)	120
7.2	A estrutura lógica da norma jurídica	122
7.2.1	A estrutura lógica com base na linguagem	124
7.2.2	Da proposição jurídica de forma dual: norma primária de conduta e secundária, sancionadora	126
7.3	Norma jurídica de estrutura do dever fundamental de pagar impostos	132
8	CONCLUSÃO	137
	REFERÊNCIAS	140

1 INTRODUÇÃO

Enquanto que a fruição de direitos faria parte do cotidiano do cidadão, os deveres fundamentais, principalmente relacionados à partilha de riqueza, seriam vistos como mera imposição estatal e não como algo essencial para a manutenção da comunidade.

No Brasil, o estudo sobre deveres fundamentais, principalmente o de pagar impostos, teve um crescimento por influência portuguesa, principalmente pela obra *O Dever Fundamental de Pagar Imposto* de José Casalta Nabais. A doutrina brasileira aceitaria as bases teóricas da obra portuguesa de forma quase unilateral, em que os trabalhos buscam a aplicação de seus conceitos, muitas vezes sem uma reflexão prévia de sua possibilidade, principalmente porque a obra possui como referência outra realidade jurídica: a Constituição Portuguesa.

Uma importante diferença estaria que para o autor português, haveria basicamente dois tipos de tributos: imposto e taxa. A diferença entre os dois estaria na existência ou não de atividade estatal diretamente vinculada a obrigação tributária. Se não há contraprestação estatal direta que motive o pagamento do tributo, estar-se-ia diante de um imposto, como os existentes sobre a renda ou propriedade dos indivíduos. Caso o tributo esteja vinculado a uma atividade estatal seria exigida uma taxa¹.

Já no Brasil, subdividem-se os tributos em cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais. Com isso, muitas vezes, como se demonstrará, a doutrina nacional remete ao dever definido pelo autor português como dever de pagar tributos e não impostos, sem qualquer explicação específica o que demonstraria a necessidade de um estudo mais aprofundado sobre o tema.

Assim, para contextualizar José Casalta Nabais utiliza palavra imposto em sentido amplo, considerando todos os tributos não vinculados a uma contraprestação estatal, o que incluiria as contribuições especiais prescritas no ordenamento jurídico brasileiro, por exemplo. Por opção metodológica, em trabalhar especificamente a doutrina de José Casalta Nabais, o dever fundamental fiscal será relacionado aos impostos entendidos como qualquer tributo cuja cobrança independa de uma contraprestação estatal, sendo denominado como “impostos em sentido amplo”, a fim de diferenciar da espécie tributária específica.

Pela importância dessa obra, o presente trabalho terá como objetivo analisar seus fundamentos em busca de verificar se existe ou não o dever fundamental de pagar impostos,

¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 252.

ou dever fundamental fiscal, no Brasil. Em que pese à base legislativa ser diferente, o desafio aqui proposto será demonstrar se a doutrina de José Casalta Nabais teria compatibilidade com o ordenamento brasileiro e quais seus possíveis efeitos para o Estado e os indivíduos que o compõe.

Ressalta-se como dificuldade a existência de relação intrínseca dos deveres jurídicos com a moral. Por influência de Immanuel Kant, os deveres fundamentais decorreriam da razão do homem, o que tornaria desnecessária a prescrição na Constituição ou na legislação em sentido amplo. Um dos desafios aqui enfrentado seria justamente delimitar o campo de estudo apenas para o campo dogmático, ou ciência do direito, separando dos âmbitos sociológicos, filosóficos, históricos, entre outros.

Todavia, o maior problema seria a inexistência de prescrição expressa do dever fundamental vinculado aos impostos na Constituição Federal de 1988. Pela falta de texto, questiona-se inclusive se haveria esse dever fundamental no ordenamento brasileiro. As críticas apontam que os deveres fundamentais ou não passariam de uma simples reflexão dos direitos fundamentais ou seriam uma sujeição inevitável ao poder estatal o qual impele os indivíduos a determinadas condutas. Posições que serão analisadas, em busca da configuração do dever fundamental de pagar impostos no Brasil.

Como também não existe prescrição desse dever na Constituição portuguesa, a doutrina busca identificar a existência de características apontadas por José Casalta Nabais na Constituição pátria. Daí ocorre um fenômeno interessante: tenta-se adaptar a Constituição Federal a tese portuguesa e não o contrário. Em vez de se partir da Constituição de 1988 para descobrir se consta o dever fundamental de pagar impostos, tenta-se identificar as características descritas na obra doutrinária no texto constitucional pátrio, sem qualquer juízo crítico.

A comparação entre Constituições seria plenamente viável, porém não justificaria a falta de reflexão capaz de ponderar as características próprias do ordenamento jurídico pátrio.

Por influência da doutrina portuguesa e espanhola, o dever fundamental fiscal seria fundamentado em três características constitucionais. Primeira, a configuração do Estado como um Estado Fiscal, o qual necessitaria principalmente dos impostos para sua manutenção. Segunda, o custo dos direitos, já que independentemente da dimensão haverá ônus financeiro para o Estado e, conseqüentemente, para a sociedade. Por fim, a existência do princípio da solidariedade, em que os ônus e os bônus da sociedade devem ser repartidos pela comunidade, a fim do desenvolvimento do grupo. Justamente se buscará identificar se esses elementos estão ou não previstos, mesmo que de forma implícita, na legislação pátria.

Além de sua configuração, outro importante a análise acerca da aplicabilidade do dever fundamental de pagar impostos. Como o direito visa à conformação das condutas, entender como seria possível a formação de normas jurídicas através do dever e sua função do ordenamento serão objetos de estudo. Muitas teorias desenvolvidas sobre o dever fiscal preveem a construção de normas que aumentariam os poderes do Estado, sobre a fundamentação de que só com mais recursos seria possível à ampliação dos direitos sociais, entendimento que será verificado.

Através do uso das estruturas lógicas da norma jurídica, buscará a configuração normativa do dever fundamental fiscal, justamente para poder definir seu âmbito de atuação e principalmente sua eficácia jurídica. Tudo isso através dos ensinamentos de José Casalta Nabais. Por isso, não se fará uma análise ampla sobre todas as ideias do autor português, mas delimitará a uma abordagem dogmática. A questão será: como que Nabais entende a eficácia do dever fundamental de pagar impostos e como se aplicaria no ordenamento jurídico brasileiro.

Portanto, o presente trabalho terá dois objetivos: o primeiro será verificar se os fundamentos da prescrição implícita apontados pela doutrina de José Casalta Nabais existiriam na Constituição Federal do Brasil, a fim de demonstrar a existência ou não do dever fundamental de pagar impostos. O segundo será averiguar a aplicação e os efeitos do dever fundamental fiscal nos diferentes poderes – Legislativo, Judiciário e Executivo – do Estado, bem como ao contribuinte através da construção da norma jurídica.

Para isso, no item 2, traçará os conceitos básicos para o desenvolvimento do presente trabalho. Enfoque na demonstração que o tema dos deveres fundamentais tem uma ampla influência do campo da moral, o que necessita de uma delimitação do objeto para viabilizar o estudo científico.

O item 3 será responsável pela análise do instituto do dever fundamental. Para se definir a existência do dever fundamental fiscal, é necessário primeiro entender o que seria o dever fundamental e principalmente traçar sua distinção com dever jurídico existente dentro de uma relação jurídica.

Nos itens 4 e 5 serão tratados os fundamentos da existência do dever fundamental de pagar impostos: Estado fiscal, custo dos direitos e princípio da solidariedade. Por possuir prescrição na Constituição, o princípio da solidariedade será analisado com mais acuidade, em item próprio, principalmente diferenciando os conceitos a solidariedade moral da solidariedade jurídica.

Já no item 6, discorrerá sobre a natureza dos deveres fundamentais com o intuito de separar o dever jurídico do dever moral. Pretende-se traçar as características da existência do dever fundamental de pagar impostos no Brasil e seus efeitos para o Estado, através dos Poderes Legislativo, Judiciário e Executivo. Tentará compreender se esse dever fundamental seria apto para regular as condutas dos contribuintes ou estaria direcionado a construção de outras normas e, por isso, aptas a estruturar o ordenamento jurídico.

Por fim, no item 7, utilizará os conceitos de lógica jurídica, da filosofia analítica, para construir de um modelo de norma jurídica do dever fundamental de pagar impostos no Brasil. A norma seria o meio pelo qual se aplica o direito, fruto da interpretação dos indivíduos. A partir do modelo, busca-se a formação da norma jurídica específica, cujo desafio será interpretar o dever fundamental fiscal, a fim de configurá-lo como norma.

2 PROPEDEÚTICA: INFLUÊNCIA ENTRE O DEVER MORAL E O DEVER JURÍDICO

Antes de adentrar ao tema específico do dever fundamental de pagar imposto, importante entender o contexto em que o termo “dever” se desenvolve e principalmente a diferença e a relação entre o dever moral e o dever jurídico.

Para Hans Kelsen, tanto o direito como a moral impõem condutas, cujas consequências ao ato contrário seriam uma sanção. A diferença estaria que, no direito, a sanção seria imposta através de atos de coação, sendo executadas com emprego de força física para o caso em que haja resistência. Diferentemente, quando há o descumprimento de uma conduta moral, a sanção ocorreria através de atos de desaprovação da sociedade como a censura, desprezo ou reações semelhantes².

No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho afirma que o direito teria como objeto a regulação da conduta, cuja distinção aos outros sistemas de adaptação social como a moral, a religião, a etiqueta seria a coação. Contudo, nos sistemas de adaptação social, de algum modo, haveria coação ao agente, para que se comporte segundo seus preceitos, seja de forma extraterrena, como na religião, ou por reprovação social como no caso da moral. O que distinguiria o direito seria a coação realizada através da força, seja em medida extrema, através da aplicação de pena privativa de liberdade, seja pela execução forçada de uma obrigação assumida³.

Por esse entendimento, os deveres, tantos morais como jurídicos, seriam regras de condutas que adaptam o indivíduo à comunidade, cuja diferença estaria na aplicação da sanção através de ato coativo ou não. Uma diferença substancial seria que o dever jurídico estaria prescrito no ordenamento jurídico, enquanto que os deveres morais não possuiriam um suporte físico objetivo. Os deveres morais seriam transmitidos pelas pessoas na sociedade através de valores culturais, tais como honra, etiqueta, entre outros, enquanto os deveres jurídicos e os respectivos atos coativos pelo descumprimento se encontrariam na legislação.

Importante a distinção, pois os dois tipos de deveres são objetos de conhecimento de ciências diversas. Enquanto o dever jurídico é estudado pela ciência jurídica, o dever moral é campo de conhecimento da ética⁴. O não entendimento acerca dos limites entre a moralidade e o direito poderia fazer com que o jurista alcance conclusões desprovidas de cientificidade por

² In: **Teoria geral das normas**. Trad.: José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 30.

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 32-33.

⁴ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad.: José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 31.

exorbitar o campo de conhecimento. Questionáveis seriam conclusões jurídicas com base em valores morais, como conclusões morais apenas com base na legislação posta. Entender as duas áreas de conhecimento, portanto, é o primeiro passo para compreender o tema deste trabalho.

2.1 Relação entre o dever moral e o dever jurídico

A distinção sobre os tipos de deveres seria fundamental, pois, conforme Cristina Pauner Chuvi, a existência de deveres em que são submetidos os homens vem ligada historicamente a uma confusão entre os âmbitos moral e jurídico⁵.

Na antiguidade, Cícero, na obra *Dos Deveres*, seria responsável pela utilização do conceito de “dever” perante a comunidade que se pertence. Cícero afirma que os deveres do homem para a sociedade possuiriam como fim a garantia da harmonia social. A sociedade mais sólida e coesa seria aquela baseada em laços de amizade e seria a pátria apta a viabilizar essas relações devendo ser mais amada que os outros círculos sociais (clube, igreja, relações de negócios, entre outros)⁶. Aqui o dever seria moral com intuito de manter a sobrevivência garantida pela sociedade. Pela amizade entre os membros, os deveres seriam estabelecidos e cumpridos de forma natural, sendo uma concepção ideal dos deveres públicos, não existindo a previsão de qualquer ato coativo pelo seu descumprimento.

Já com o humanismo jurídico, o cumprimento dos deveres coincidirá com o conceito de justo. As regras a serem cumpridas pelo homem seriam exclusivas: como enriquecer, não causar dano, não faltar com a palavra, não roubar. Gregorio Peces-Barba Martinez ilustra essa influência afirmando que através de complexos processos e interesse da burguesia o “não roubar”, transforma-se em direito de propriedade, enquanto o “cumprir a palavra” originaria o contratualismo.⁷

A delimitação entre o dever moral e jurídico ocorreria na Idade Moderna em que os deveres adentrariam formalmente o campo jurídico⁸. Uma das primeiras obras acerca dos deveres fundamentais foi escrito pelo abade Mably intitulado *Direitos e Deveres do Cidadão*,

⁵ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 12.

⁶ CÍCERO, Marco Túlio. **Dos deveres**. São Paulo: Martin Claret, 2011, p. 46-48.

⁷ In: *Los deberes fundamentales*. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em 9 set. 2013, p. 329. No mesmo sentido: NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 42-44.

⁸ MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontana de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 98-99.

cuja ideia principal estaria em ressaltar que os cidadãos não só possuiriam direitos a serem respeitados pelo Estado, mas deveres a cumprir. Os direitos dos indivíduos deveriam ser considerados como subordinados a certas obrigações, a fim de obter um ideal moral, que seria a felicidade.⁹

Para Mably todos os homens nasceriam livres com todos os direitos e quase sem deveres, obtendo a única lei da natureza que seria o trabalho para alcançar a felicidade. Na formação da sociedade que se configuraria uma revolução, tornando o homem um cidadão que deverá buscar a felicidade através de certas regras e, para isso, acorda com outros em fazer sacrifícios mútuos, através do respeito a direitos que se queriam ter respeitados. Como método para definição dos direitos e deveres, aponta a natureza do homem em que se deve verificar se há qualidades tão essenciais, que seriam impossíveis de subtrair, o que concluirá que a sociedades são criadas para enobrecer a humanidade. Para isso, o principal atributo seria a razão e por ela que se extrairiam os deveres e se obteria a felicidade.

Em que pese a relação entre direitos e deveres, a concepção de Mably possui como fundamento o dever moral baseado na razão. Os deveres existiriam para a felicidade dos indivíduos alcançados de forma racional. Contudo a ideia de razão vinculada ao dever foi melhor desenvolvida por Immanuel Kant.

Em Kant, a razão, manifestada pela ideia de boa vontade, orientaria o cumprimento do dever, sem qualquer interesse, de forma autônoma, o qual teria como valor primeiro a liberdade¹⁰ e depois a preocupação com suas consequências¹¹. As obrigações definidas pela razão devem ser¹² cumpridas independentemente do fim que ela alcançaria ou se possui consequências benéficas para terceiro, pois o homem como ser livre deve fazer aquilo que sua razão determina.

Segundo Immanuel Kant:

⁹ MABLY, (abbé de). **Direitos, e deveres do cidadão**. Lisboa: Imprensa Nacional, 1821, p. 6-15.

¹⁰ Conforme Jorge Abikair Filho e Daury César Fabriz, o homem possuiria liberdade autônoma, pois seria um fim em si mesmo, cujo requisito seria o cumprimento dos deveres positivados. (In: A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y cambio social**. N. 31, ano X, Lima-Perú, 2013. In: <http://www.derechocambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTACAO.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2013, p. 7.)

¹¹ In: **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Trad.: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007, p.26.

¹² O problema do dever-ser foi mencionado por David Hume quando analisou autores que estudavam sobre as relações humanas e não descreviam como era a realidade, mas sim como deveria ser. O problema existiria, pois seriam duas relações diferentes que devem ser devidamente justificadas. (In: **Tratado da natureza humana**. Trad.: Débora Danowski. São Paulo: Unesp, 2000, p. 509). As relações jurídicas teriam o dever ser como característica, já que as normas preveem condutas que devem ser cumpridas. A tensão entre o que aconteceu na realidade e o que foi descrito pela norma jurídica estaria nessa dualidade descrita por David Hume e seriam distinguidas atualmente através da linguagem expressada: enquanto a realidade “é”, linguagem descritiva; a norma “deve-ser”, linguagem prescritiva.

Uma acção praticada por dever tem o seu valor moral, **não no propósito** que com ela se quer atingir, mas na máxima que a determina; não depende portanto da realidade do objecto da acção, mas somente do **princípio do querer** segundo o qual a acção, abstraindo de todos os objectos da faculdade de desejar, foi praticada.¹³

O cumprimento do dever ocorreria sem depender de qualquer fundamento prático, desde que definido pela razão. A razão produziria uma lei universal baseada na boa vontade determinada objetivamente e subjetivamente por respeito a ela, independente da inclinação ou não pela sua concordância¹⁴. Por isso que Jorge Abikair Filho e Daury César Fabríz afirmam que “(...) a liberdade kantiana é o cumprimento do dever, ou seja, matriz teórica ideal para a dominação coercitiva pelos Estados positivados emergentes”¹⁵.

Essa concepção migra para o direito, em que o fundamento racional do dever seria a própria lei. Deve-se cumprir a lei sem que as consequências sejam relevantes, pois ela seria constituída por um ato racional do Poder Legislativo que prescreveu quais condutas são ou não socialmente aceitas.

Por essa teoria, os deveres jurídicos não precisariam de prescrição, pois decorreriam também da moral. O descumprimento de um dever, para com a sociedade, possuiria uma carga valorativa tão significativa, que não careceria de atos coativos específicos, mas a reprovação social bastaria. Por essa razão não se encontraria qualquer menção sobre um dever específico de obediência às Constituições, já que o cumprimento seria “inerente” a razão¹⁶ e também justificaria o porquê das principais declarações feitas no século XVIII serem apenas de direitos fundamentais, sem a menção aos deveres fundamentais¹⁷.

Para dirimir essa confusão entre deveres morais e jurídicos, Hans Kelsen formula a Teoria Pura do Direito em que a obrigação jurídica seria concretizada através da determinação do ordenamento jurídico. A norma jurídica surgiria numa concepção objetiva em que a imposição e os critérios da existência encontrar-se-iam fora da subjetividade dos sujeitos¹⁸.

¹³ KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Trad.: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007, p. 30. (Grifos do autor)

¹⁴ KANT, Immanuel. *Op. cit.*, p. 31.

¹⁵ In: A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y cambio social**. N. 31, ano X, Lima-Perú, 2013. In: <http://www.derechocambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTACAO.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2013, p. 6.

¹⁶ Para Norberto Bobbio, o dever fundamental de cada pessoa seria obedecer ao ordenamento jurídico, o que também seria chamado de obrigação política. A observar essa obrigação seria condição e comprovação da legitimidade do ordenamento. (In: **Dicionário de política**. 11.ed. v. 1. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 335).

¹⁷ SOARES, Hector Cury. As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis: Revista Científica**. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29jul, 2013, p. 197.

¹⁸ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 13-14.

A distinção entre o dever moral e o jurídico também existiria, pois no primeiro haveria uma norma moral válida que obriga ao indivíduo a certa conduta de modo interno. Já o dever jurídico seria uma parte da norma jurídica e se relacionaria com o delito, definido pelo direito, direcionando o indivíduo a uma determinada obrigação. Ter um dever, então, significaria que a conduta contrária seria um delito. Ao se estabelecer uma obrigação torna o sujeito potencial delinquente e, portanto, “o dever jurídico é o dever de se abster do delito”.¹⁹

Através desses conceitos será possível identificar o objeto do trabalho como os deveres jurídicos prescritos no ordenamento jurídico e vinculados atos de coação. Diferente seriam os deveres morais, cuja conduta deve ser cumprida para não gerar uma desaprovação social. Assim o objetivo será a formação de um conhecimento através da ciência jurídica e não o estudo da moral cuja ciência específica seria a ética.

Daí que se partirá dos deveres jurídicos, assim definidos pela legislação e que conteria um ato coativo pelo seu não cumprimento, não interessando o campo da moral. Essa distinção não significa que o mesmo dever não possa ter uma dimensão jurídica e outra moral. Hans Kelsen afirma que o conceito de dever moral e jurídico apenas coincidiria no campo moral, pois tanto a conduta como a aplicação da sanção pelo descumprimento seria feita pelo mesmo órgão, ou seja, o indivíduo²⁰. Essa possibilidade expõe um dos problemas da ciência: a necessidade de delimitação do objeto de estudo, devido a possibilidade de o estudo ser desenvolvido de formas diferentes. O problema da delimitação do objeto será analisado no próximo tópico.

2.2 O estudo do dever moral e do dever jurídico como consequência da pluralidade do conhecimento

Goffredo Telles Jr. explica que o mesmo objeto pode ser conhecido de formas diversas, pois "o conhecimento é a **tradução cerebral da realidade**"²¹ e como se trata de uma tradução, as imagens produzidas pelo conhecimento não seriam cópia da realidade, mas uma representação mental dos objetos. Com isso, não se deve confundir o objeto do conhecimento com aquele existente na realidade. O primeiro será denominado objeto em

¹⁹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 84-83.

²⁰ KELSEN, Hans. *Op. cit.*, p. 85.

²¹ In: **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 227. (Grifos do autor).

sentido estrito e o último como coisa-em-si, cujos conceitos seriam partes do objeto em sentido amplo²².

Aquilo que é conhecido seria, portanto, fruto das sensações que produzem uma imagem, diferente do objeto que se encontra na realidade. Três argumentos explicariam a não identidade entre a imagem do objeto captada pelos sentidos e o objeto real: i) toda cópia existiria em relação a algo já conhecido e a imagem seria a sensação original não revivida dos objetos; ii) a imagem seria uma redução muito inferior ao que corresponderia ao objeto, pois dependeria de quais sentidos tiveram contato com ele e a forma de compreendê-lo; e iii) seria impossível o reconhecimento dos objetos, caso as imagens fossem cópia da realidade, pois a imagem é estática e passiva, onde cada ponto de vista diferente apareceria como novo objeto correspondente à perspectiva daquela "nova" imagem.²³

A não coincidência entre a imagem e a realidade justificaria a evolução do conhecimento e a continuidade do estudo sobre um mesmo objeto. Se aquilo que é apreendido pelo sentido fosse cópia da realidade, bastaria o primeiro contato para conhecê-lo inteiramente. Compreender que aquele contato produziria apenas uma imagem parcial estimula a continuidade do estudo, a fim de se obter outras imagens parciais do objeto em sentido estrito para mais conhecê-lo em sentido amplo.

A diferença de percepção, ou da forma de reprodução do conhecimento diante do mesmo objeto de estudo, ocorreria porque as imagens e sensações não seriam percebidas de forma pura, única e sim associadas com outras imagens, num processo dinâmico de conhecimento²⁴. A percepção seria apreendida como parte de um todo, o qual conferiria valor e sentido à sensação, a fim de atribuir um significado, o que aconteceria dentro de uma estrutura mental²⁵.

Seria essa estrutural mental responsável pela desnecessidade de reconstrução do conhecimento todas as vezes que percebesse o mesmo objeto. Haveria um conhecimento que não dependeria da percepção, da imagem ou da sensação, o conhecimento extrassensorial definido como conhecimento abstrato. A abstração seria o trabalho mental de achar o tipo dos

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 13-14.

²³ TELLES Jr., Goffredo. *Op. cit.*, p. 227-229.

²⁴ Para Paulo de Barros Carvalho, o processo de conhecimento tem três fases diversas: o ato de consciência, que seria o exercício de pensar; o resultado da consciência, forma em que se dará o ato; e o conteúdo da consciência, como o próprio objeto do pensamento. (In: **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 8-9.)

²⁵ TELLES Jr., Goffredo. **Direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica**. 8. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 230-231. No mesmo sentido: DÁCOMO, Natália de Nardia. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 1-2.

seres, aquilo que seria universal em cada objeto. Esse universal muitas vezes é denominado essência, justamente por ser a qualidade que distingue uma coisa de outra. A visão acerca da essência do objeto seria uma ideia, por não ser nem uma percepção, nem uma imagem²⁶.

O conhecimento adviria das imagens e ideias sobre objeto. Contudo, para que se possa compreendê-las é necessário que sejam traduzidas em forma de linguagem. Para Paulo de Barros Carvalho, o objeto de conhecimento seria formado através da linguagem que se dirigiria à consciência através de diversas modalidades como a percepção, a imaginação entre outros. O nascimento do objeto ocorreria, portanto, com os atos de fala (comunicação) e não antes²⁷.

Através da comunicação pela linguagem seria possível se transmitir o conhecimento, reproduzir aquela imagem através da formação de proposições. Por proposição, entende-se “(...) um conjunto de palavras que possuem um significado em sua unidade”. As proposições exteriorizam-se, na forma clássica, através de um juízo, composto por sujeito e predicado ligado a um elemento vinculador. O importante na proposição seria o significado que o juízo traz e não apenas o arranjo linguístico, o que possibilita diferenciá-la do enunciado, definido como “(...) a forma gramatical e linguística pela qual determinado significado é expresso”²⁸. Um enunciado pode expressar diversas proposições: ou através de rearranjo dos termos gramaticais de uma frase, ou a mesma expressão em línguas diferentes, ou através de contextos diversos, entre outras formas.

Para o conhecimento haveria dois objetos distintos: o objeto existente na realidade e uma imagem de diversas possíveis daquele objeto, ao qual serão formuladas proposições. O conhecimento possuiria, então, quatro momentos na relação entre o sujeito com o objeto: (1) o sujeito que conhece que através de um (2) ato de percepção do (3) objeto cognoscente leva ao ato (4) revestir esta percepção de uma estrutura de linguagem. A proposição seria composta no quarto momento.²⁹

Portanto, quando se toma o dever como objeto, diversas imagens são possíveis, como o conhecimento através da história, sociologia, ética. O objeto em sentido amplo apresenta-se em sua completude, cabe ao estudioso separar e delimitar a imagem que está sendo estudada, a fim de produzir proposições específicas do campo de conhecimento. No presente trabalho,

²⁶ TELLES Jr., Goffredo. *Op. cit.*, p. 232-235.

²⁷ In: *Op. cit.*, p. 13.

²⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria da norma jurídica**. São Paulo: Edipro, 2001, p. 73.

²⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 34.

delimita-se ao estudo jurídico do dever fundamental de pagar impostos, cuja análise partirá dos conceitos escritos por José Casalta Nabais, verificando sua compatibilidade com o ordenamento jurídico brasileiro.

Sem essa delimitação e caso o estudo não seja multidisciplinar, a miscelânea de matérias tem como consequência a não produção de um conhecimento científico. Como exemplo, imagine-se atribuir conclusões morais, ou seja, de desaprovação social, a um dever jurídico, cuja entendimento não se amoldaria a suas interpretações possíveis, conforme o ordenamento jurídico. Erros como esse não são incomuns, principalmente quando se trata do tema dos deveres pela relação forte que existe entre o dever moral e o dever jurídico descrita no tópico anterior.

Essa multilateralidade de conhecimento que envolve o direito já fora percebida por Hans Kelsen, sendo uma das motivações para a construção de sua Teoria Pura do Direito:

De um modo inteiramente acrítico, a jurisprudência tem-se confundido com a psicologia e a sociologia, com a ética e a teoria política. Esta confusão pode porventura explicar-se pelo fato de que estas ciências se referirem a objetos que indubitavelmente têm uma estreita conexão com o Direito. Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do Direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui limites que lhe são impostos pela natureza.³⁰

Justamente para evitar o sincretismo metodológico, a construção de um conhecimento válido teria como pressuposto a delimitação pelo campo de conhecimento a ser desenvolvido, com intuito de não promover uma miscelânea de proposições diversas.

Daí que a imagem conhecida pelo cientista forma uma proposição científica. Contudo essa proposição possuiria uma linguagem própria, cuja característica serão estudadas no próximo item.

2.3 A ciência produzida através de uma linguagem artificial (metalinguagem)

Para se compreender como se forma o conhecimento científico, deve-se distinguir a língua natural da linguagem artificial. A primeira seria a linguagem corrente, enquanto que a segunda remonta aos sistemas formais interpretados, apresentada como um aperfeiçoamento da linguagem natural³¹.

³⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 1-2.

³¹ DEELY, John. **Introdução à semiótica**: história e doutrina. Trad.: Viviane de Campos Figueiredo. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1995, p. 112.

Quando uma pessoa nasce seu ajuste ao mundo não ocorreria apenas pelas sensações físicas, mas também de forma intelectual. Através de contato com a linguagem e suas diversas interpretações já produzidas por pessoas que a precederam, o mundo torna-se mais inteligível³². Esse processo de interação denomina-se de socialização, em que a aprendizagem das funções dos elementos que cerca o ser ocorreria em função de sua introdução cultural, possibilitando a construção de um mundo objetivo dentro da sua subjetividade.

A língua natural ou corrente seria determinada pela cultura popular, pela consciência do grupo dentro da sociedade. Seria um produto das tradições de uma população inteira, que dentro das intersecções da vida social, possibilitaria sua modificação pelos falantes, por serem simultaneamente constituídos e constitutivos das tradições linguísticas, configurando uma relação circular³³.

Daí que língua natural seria utilizada como um ponto de partida, sem considerar o fenômeno linguístico como algo mutável. A língua evolui e se modifica no decorrer do tempo, em que o mesmo enunciado pode formar entendimento diversos em épocas distintas. Essa instabilidade seria justamente combatida pela linguagem artificial usada na ciência, através da composição de termos técnicos que visam justamente rigor na determinação das palavras³⁴.

O rigor não geraria conhecimento absoluto, pois o sujeito que recebe esse conhecimento, através da cultura e o internaliza, tem a possibilidade de individualmente discordar de algum ponto e propor uma nova forma de encarar o fenômeno. O modo que apresenta essa mudança seria fundamental, pois sendo acatada pelo grupo ocorreria uma mudança daquele “conhecimento” ou daquela proposição científica.

Na história haveria diversos conhecimentos superados por uma abordagem nova, com uma nova linguagem para descrever o objeto. As proposições científicas sobre a forma arredondada da terra, ou mesmo que a terra giraria em torno do sol e não o contrário foram entendimentos gerados pela discordância daquilo que foi apresentado culturalmente. Para esses e muitos outros fenômenos foram produzidos novas linguagens artificiais, com novos termos técnicos, proporcionando a evolução o conhecimento científico.

A linguagem natural seria um fenômeno que estabelece a possibilidade e o contexto, a fim de clarificar teorias particulares e problemas de cognição. Desta maneira, não haveria uma linguagem artificial totalmente desvinculada de modo a suplementar a linguagem natural. A

³² TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 2-5;

³³ DEELY, John. **Introdução à semiótica**: história e doutrina. Trad.: Viviane de Campos Figueiredo. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1995, p. 114-115.

³⁴ DEELY, John. *Op. cit.*, p. 113.

imagem do objeto não seria totalmente autônoma, pois a linguagem teria uma base de comunicação não linguística, ou seja, a realidade; bem como a artificialidade seria controlada pela relação com objeto real. Repisa-se: a língua não seria cópia da realidade, mas faria parte dela³⁵.

Interessante notar que a ciência do direito tem como objeto as normas jurídicas válidas através das fontes do direito. Segundo Lourival Vilanova:

“O **conceito dogmático de fonte** é o de modo de produção que o ordenamento estabelece como tal. Pode ser o costume, a legislação, os julgamentos uniformes da atividade jurisdicional, ou a fração de outro ordenamento – o internacional, por exemplo – que se incorpore por convocação do ordenamento-base”³⁶.

Independente do sistema de produção, a ciência do direito estuda o veículo de onde provêm as normas vinculantes dos indivíduos-membros e indivíduos-órgãos da coletividade³⁷. E no caso específico do Brasil, os veículos são as leis prescritas, que formam o ordenamento jurídico.

Como a dogmática jurídica se apresenta em discurso linguístico, a ciência também teria a mesma forma, constituindo-se uma metalinguagem. Ou seja, a linguagem da ciência descreveria outra linguagem, a do direito. Todavia, o cientista que descreve as normas, não produz o Direito³⁸, pois a ciência apenas o explica. O direito possui uma linguagem prescritiva, enquanto a ciência descreve essa linguagem, configurando uma metalinguagem descritiva³⁹.

A criação da linguagem artificial, no caso da ciência jurídica, seria a produção de uma metalinguagem, pois o objeto descrito também seria formado pela linguagem. Portanto, o que se pretende seria o estudo da linguagem jurídica acerca do dever fundamental de pagar impostos, a fim de produzir ciência, o que significa uma metalinguagem artificial que o descreveria de acordo com as prescrições contidas no ordenamento jurídico brasileiro.

³⁵ DEELY, John. *Op. cit.*, p. 117-118.

³⁶ In: **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 62.

³⁷ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 62-63.

³⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 30.

³⁹ IVO, Gabriel. **Constituição estadual**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 15. No sentido contrário, Marcelo Neves afirma: “A rigor, a distinção radical entre metalinguagem descritiva (da ciência do direito) e linguagem objeto (do direito) é insustentável. A dogmática jurídica é uma forma de reflexão do sistema jurídico dentro do próprio sistema, pretendendo refletir-lhe identidade. (...) Dilui-se, assim, a distinção rigidamente hierárquica entre metalinguagem e linguagem-objeto, pois há uma referência recíproca entre linguagem do órgão da interpretação-aplicação jurídica e a linguagem dogmática-jurídica (...); os órgãos encarregados da concretização constitucional recorrem aos conceitos jurídicos-dogmáticos dos princípios e regras constitucionais para aplicar as respectivas normas.” (In: **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 119-120).

2.4 Definição do objeto de estudo: o dever jurídico

Como visto, para se construir um conhecimento científico, através de uma linguagem artificial, deve-se delimitar o objeto de estudo. Essa escolha pelo tipo de conhecimento que será produzido ocorre através de um corte epistemológico. Através do corte se delimita o campo de conhecimento a ser estudado, facilitando a compreensão e o estudo daquele objeto.

Com a cisão, surgiriam dois objetos: o primeiro seria o objeto real, que para fins terminológicos será denominado objeto-material, de constituição complexa existente no mundo a ser estudado; o segundo seria o objeto-formal, constituído pelo produto da secção do objeto existente. O objeto-formal surgiria a partir do corte abstrato sobre o objeto-material, a fim de promover a reconstituição gnosiológica⁴⁰ e arbitrária do objeto-formal, pois quando se demarca já não se tem objeto na forma dinâmica que existe na realidade, mas no plano estático o qual será estudado.

Para ciência, seria de suma importância essa delimitação, porque o conhecimento gnosiológico não reproduz o dado-material, já que o conhecimento não seria cópia da realidade, mas fruto da experiência do ser cognoscente, que reconstitui conhecimento daquele dado-material através da linguagem. Só após estabelecer o corte epistemológico, o conhecimento científico constituiria seu próprio objeto-formal⁴¹. “O **conhecimento gnosiológico** é reconstitutivo do **dado-material** e constitutivo do **objeto-material**, sobre o qual o **conhecimento científico** constitui, metodologicamente, o **objeto-formal**”⁴².

O estudo do objeto-formal seria direcionado conforme as premissas do sujeito cognoscente. Por isso, o processo de abstração seria feito de forma arbitrária e artificial, conforme o corte feito no objeto-material. Essa arbitrariedade teria como escopo a emissão de proposições e não seria absoluta, visto que condicionaria o tipo de conhecimento que será formado⁴³.

Como já enfatizado, acerca do tema o dever fundamental de pagar impostos, o corte epistemológico trará como objeto-formal a face jurídica e conseqüentemente de afastará outras formas de conhecimento. Daí, não se trabalhará como se cumpriria o dever de pagar imposto no Brasil, visto ser o campo da sociologia; ou impacto econômico que o dever tributário possui na sociedade, campo próprio da economia, por exemplo, ou outro objeto-

⁴⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 25.

⁴¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 29.

⁴² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 30. (Grifos do autor).

⁴³ SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação de decisão judicial**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 41.

formal possível. O estudo terá como foco as prescrições jurídicas sobre o dever, a fim de observar principalmente os efeitos jurídicos.

Além do corte epistemológico, também é necessário um método de estudo sobre aquele objeto-formal. Esse método ocorre através da escolha de um sistema de referência.

2.5 O sistema de referência: o estudo do dever jurídico através da norma jurídica

Eurico Marco Diniz de Santi explica que o direito, como o objeto de estudo, não se encontraria pronto por estar imerso no espaço social, em que o objeto-formal pode tomar diversos aspectos a depender da construção do cientista, dado o fenômeno multilateral do direito⁴⁴. Por essa diversidade, há necessidade de um sistema de referência.

Isso porque o conhecimento se transfiguraria quando se sabe que conhece, ou seja, da consciência surgiria a reflexão, em que o ser se apropria de um saber e trava com ele uma avaliação de múltiplos aspectos, combinando-os conforme valores que ache correto e se atrelando a uma ideologia. A consciência deve ser compreendida como contato entre o ser humano com suas vivências, estado psíquico e conduta, projetando os para a realidade⁴⁵. O produto dessa reflexão seria justamente a proposição científica.

Contudo, do mesmo objeto-formal, pode-se construir proposições diversas, quando tratadas por pessoas distintas. Isso ocorreria, pois, o conhecimento depende do universo de cada homem, a atribuição de sentido às proposições sobre objeto-formal estaria vinculada diretamente a um sistema de referência.

Isto nos leva à conclusão de que os conhecimentos pressupõem, afinal, uma visão do Universo. Cada coisa e cada todo há de ser sempre parte de um Universo, do qual levamos em nós as estruturas fundamentais. Em última instância, a percepção do Universo é o que dá sentido a nossas percepções. O conceito que fazemos das coisas dependeria do conceito que temos do Cosmos.⁴⁶

Pela possibilidade de construção de proposições científicas diversas, refuta-se a busca por uma verdade absoluta acerca do objeto-material. Seria justamente pela adoção de determinada metodologia de estudo, que se abandonaria a busca pela verdade absoluta, sem incorrer em um relativismo exacerbado, devido à adoção de um método científico. O conhecimento não seria absoluto e só seria considerado quando relacionado a um modelo

⁴⁴ In: **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 26-27. No mesmo sentido: DÁCOMO, Natália de Nardia. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 2-3.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 7-8.

⁴⁶ TELLES Jr., Goffredo. **Direito quântico: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica**. 8. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 238.

prévio. A verdade ou o conhecimento verdadeiro só existiriam em relação ao método adotado.⁴⁷

A verdade relativa não significa que para cada pessoa existiria um sistema de referência exclusivo. A forma de aproximação com objeto seria fruto do conhecimento de uma coletividade, em que indivíduos provenientes das mesmas contingências têm grande probabilidade de possuírem o mesmo sistema de referência, por compartilharem da mesma estrutura cultural.⁴⁸

Não haveria, portanto, “verdade” de modo ontológico, como um valor filosófico. A realidade existiria de forma absoluta, contudo a verdade sobre ela seria relativa, por depender do sistema de referência. Uma sensação seria um conhecimento, contudo a verdade apenas existiria quando relacionada a um modelo que promova sua significação. Os chamados “erros de sensação” só existiriam quando se confrontam modelos de referência diversos. Por isso, nem todo conhecimento seria verdade.⁴⁹

Por isso Paulo de Barros Carvalho afirma a importância da investigação científica baseada em um modelo filosófico, como forma de reduzir a complexidade do mundo. Existiriam diversas maneiras do sujeito se aproximar do objeto-formal e ter um modelo filosófico ou sistema de referência definido possibilitaria um conhecimento mais rigoroso e a expansão dos estudos na construção do conhecimento.⁵⁰

Todavia a opção pelo estudo jurídico dos deveres, não evita que sua compreensão seja realizada formas diversas. Para Beclaute Oliveira Silva, a ênfase no estudo do fato ou do valor no âmbito jurídico, ocorreria pela vertente da sociologia jurídica e axiologia jurídica respectivamente, o qual possuem objeto e método próprio. Para a dogmática, o estudo perpassa a formação da norma jurídica, realizada a partir do direito positivo válido.⁵¹

Portanto, para a produção do conhecimento científico, além do estabelecimento do objeto-formal seria imprescindível à adoção e explicitação de um sistema de referência. Sem a fixação das bases teóricas do trabalho, não se produziria uma verdade científica, pela falta de estabelecimento de parâmetros específicos.

⁴⁷ TELLES Jr., Goffredo. *Op. cit.*, p. 239.

⁴⁸ TELLES Jr., Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006, p. 243.

⁴⁹ TELLES Jr., Goffredo. *Op. cit.*, p. 244-245.

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 3-4.

⁵¹ SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação de decisão judicial**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 42.

Segundo Gabriel Ivo, o direito seria essencialmente conceitual. Todo conhecimento jurídico proveria de uma construção hermenêutica, a fim de aproximá-lo da vida social. Essa característica conceitual existe, pois o direito é vertido em linguagem⁵².

Como tanto o direito positivo como a ciência que o descreve são manifestações da linguagem, o aprofundamento da análise perpassa o uso da Semiótica como sistema de referência, pois potencializa o conhecimento através de um aprofundamento na zona limítrofe da linguagem do intérprete, através do estudo dos textos jurídicos prescritivos, nos planos sintático, semântico e pragmático⁵³:

a) o sintático ou lógico, aquele em que os signos são examinados em suas relações com outros signos; b) o semântico, que investiga a relação dos signos com os objetos extralinguísticos por ele denotados e c) o pragmático, que se ocupa da relação dos signos com os usuários ou intérpretes da linguagem.⁵⁴

O plano sintático permite o estudo das relações formais da linguagem, em que os signos formam sentenças com independência de significado.⁵⁵ Através da sintaxe, permite-se o estudo das estruturas lógicas, que aqui serão utilizados para identificar a estrutura contida na norma jurídica.

No plano semântico, há ligação dos símbolos com os objetos significados, a fim de se compreender o significado do dever jurídico, desvinculado dos deveres morais. Para o dever fundamental de pagar impostos, a definição do seu significado semântico será em conformidade com a doutrina de José Casalta Nabais.

O plano pragmático seria a utilização daquela linguagem dentro da comunidade. Em relação ao direito positivo, a pragmática produziria a jurisprudência, enquanto ciência jurídica revelar-se-ia através da doutrina⁵⁶. No presente trabalho, pretende-se analisar os dois discursos. Como a jurisprudência e a doutrina brasileira tratam o dever fundamental de pagar impostos. Não se fará uma pesquisa exaustiva, mas uma análise, principalmente, dos doutrinadores que fundamentam suas premissas nas lições de José Casalta Nabais.

O direito como linguagem possibilitaria uso destes mecanismos linguísticos para sua análise⁵⁷. Por isso, a escolha pela linha normativa delimita o direito não em seu ideal, isto é, no que ele pode vir a ser, mas descrevê-lo como está posto⁵⁸.

⁵² *In: Norma jurídica: produção e controle.* São Paulo: Noeses, 2006, p. XXVIII.

⁵³ IVO, Gabriel. *Op. cit.*, p. 31. No mesmo sentido: DÁCOMO, Natália de Nardia. **Hipótese de incidência do ISS.** São Paulo: Noeses, 2006, p. 5.

⁵⁴ ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário.** São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 19.

⁵⁵ DÁCOMO, Natália de Nardia. *Op. cit.*, p. 5-6.

⁵⁶ DÁCOMO, Natália de Nardia. *Op. cit.*, p. 9.

⁵⁷ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle.** São Paulo: Noesis, 2006, p. XXXV.

⁵⁸ IVO, Gabriel. **Constituição estadual.** São Paulo: Max Limonad, 1997, p 17.

A escolha pelo estudo dogmático não significa um abandono à operacionalidade do Direito. Não se almeja compor proposições que não acresçam a regulação das condutas. Essencialmente, o estudo do jurista deve promover uma intersecção da teoria com a prática. “Teoria que não descreve adequadamente seu objeto não é teoria”⁵⁹.

A afirmação pela dogmática seria de grande importância para delimitação do tema. O dever fundamental de pagar impostos possuiria uma carga valorativa relevante, já que tanto o dever relacionado aos tributos como o dever de defesa da pátria são considerados como basilares a formação de qualquer Estado⁶⁰. Por isso, a doutrina mesmo objetivando o estudo jurídico, o faz sem considerar a norma, mesclando, muitas vezes, áreas diversas como história do direito, sociologia jurídica, axiologia jurídica, teoria do Estado, entre outros. Essa mescla de diferentes áreas despria a ciência do rigor metodológico que a caracteriza.

Portanto, o que se almeja neste trabalho seria a produção de ciência do direito, através do estudo da norma jurídica referente ao dever fundamental de pagar impostos. Tomar a produção normativa como sistema de referência, inviabilizaria métodos sociológicos de pesquisa como entrevistas ou análises quantitativas ou qualitativas, por exemplo, já que o objeto-formal não comporta esse tipo de exame. Para tomar como objeto a norma jurídica, antes se deve definir seu conceito.

2.6 Definição de norma jurídica

Entendido que o objeto-formal será estudado a partir de sua face jurídica e o sistema de referência será a formação da norma jurídica através da linguagem, necessário definir o que seria norma jurídica.

Norma seria gênero em que as normas jurídicas são espécies. Há normas de conduta, da moral, de etiqueta em que todas possuem como afinidade a prescrição, ou seja, todas possuem um deve-ser que caso não obedecido haverá uma sanção. A diferença entre essas normas seria que a sanção jurídica poderia ser imposta através de coação física pelo Estado.

Como modelos de adaptação social, as normas jurídicas seriam proposições contendo um comando que deverá ser cumprido pelos indivíduos, cujo descumprimento possibilita a aplicação de uma sanção. Por isso, a norma jurídica conteria não só comando destinado a regulação de condutas, mas também o ato de a coação a ser realizado em caso de

⁵⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica...** *Op. cit.*, p. XXXIV.

⁶⁰ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos: no estado democrático de direito.** Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 16.

descumprimento. A norma conteria além da situação fática e sua consequência, a sanção pelo seu descumprimento.

Para Hans Kelsen, o fato tal como está na natureza não é, por si só, objeto do conhecimento jurídico. O sentido jurídico do fato seria dado por intermédio de uma norma, que se refere àquele conteúdo. “A norma funciona como esquema de interpretação. Por outras palavras: o juízo em que se enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) é o resultado de uma interpretação específica, a saber, de uma interpretação normativa”. O que faria, por exemplo, com que a execução de uma sentença, a qual condenou alguém à morte, seja diferente de um homicídio seria exatamente essa operação mental – conjugando o Código Penal e o Código de Processo Penal – pois na natureza não há como distinguir essas duas qualidades.⁶¹

Por isso do uso da Teoria dos Signos ou Semiótica, pois, ela definiria a estrutura linguística do conhecimento, através de um suporte físico (dado material), que se associará com o significado (relação do signo com objeto, originado na mente), causando no interprete uma significação (relação dos signos com que representa)⁶².

No direito, o sujeito cognoscente tem contato com o que está prescrito na lei (suporte físico), obtém o significado por meio da interpretação, gerando a norma jurídica como significação. Para se compreender a norma jurídica, portanto, o ponto de partida seria uniforme: textos legislativos, cujo alcance estaria disponível a qualquer um que pretende estudá-las. As divergências ocorreriam na interpretação e nas posições díspares encontradas sobre objeto estudado⁶³.

Dentro do campo de condutas, o direito se propõe criar uma realidade jurídica através de uma linguagem artificial própria, emitida pelos órgãos habilitados⁶⁴. Só através do estudo linguístico que o jurista poderia encontrar a norma jurídica muitas vezes confundida com textos (veículos introdutores de normas), documentos normativos, entre outros⁶⁵. A Constituição, as leis, decretos e outros textos seriam veículos normativos formados por enunciados prescritivos, os quais geram proposições, porém estas nem sempre são normas jurídicas.

⁶¹ In: **Teoria pura do direito**. Tradução João Batista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 4.

⁶² ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997, p. 20

⁶³ BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições: regime jurídico, destinação e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 3.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 172.

⁶⁵ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXXII-XXXIII.

Apesar da interpretação se apresentar de forma inesgotável, não significa a possibilidade de desconstrução ou negação do texto. Também não significa a busca pela intenção do legislador, pois esse seria momento pré-jurídico. A atividade do intérprete seria a atribuição de sentido ao texto, limitado a construção da conduta a ser seguida naquele caso tratado. A existência prévia do texto construído seria o diferenciador entre o legislador e aplicador que atribui sentido as palavras⁶⁶.

Dada a amplitude de significados da linguagem natural, a construção da norma jurídica através de uma linguagem artificial no direito possibilitaria diversos sentidos. Isto é, partindo dos enunciados normativos (texto) seria possível encontrar diversos comandos, diversas normas. Contudo seria trabalho do intérprete definir quais sentidos seriam compatíveis com sistema jurídico e quais interpretações não se compatibilizam com as leis postas. A linguagem natural pode criar interpretações que não estão dentro do contexto legislativo, possibilitando taxar certos sentidos como inconstitucionais, por não ter guarida pela Constituição Federal, e/ou ilegal por não possuir lei que a fundamente.

A ciência jurídica estudaria a norma jurídica através de um método. Para o presente trabalho utilizará a análise da linguagem que compõe o direito para se construir a norma jurídica referente ao dever fundamental de pagar impostos.

A formalização da estrutura lógica específica da norma jurídica será estudada no item 7, dedicado a proposta de construção da norma jurídica do dever fundamental de pagar imposto. Por hora, define-se a norma jurídica como um comando regulador de condutas, cujo descumprimento possibilita a imposição de sanção através de atos coativos, retirado através da interpretação dos textos legislativos.

Pela complexidade, é comum a construção da norma jurídica através da interpretação de textos diversos para se encontrar a integralidade de sua significação⁶⁷. Por isso, a necessidade de consultar diversos textos, no caso diversos artigos da Constituição Federal para se configurar o dever fundamental de pagar impostos.

Antes de se formar a norma jurídica relativo ao tema, alguns entendimentos prévios são cogentes. Definir o que seria dever fundamental bem como os fundamentos jurídicos do dever fundamental fiscal possui relevância para identificar e melhor compreender a norma jurídica a partir do ordenamento jurídico brasileiro. Assim no próximos capítulos, o estudo servirá de base para a análise dogmática do tema proposto.

⁶⁶ IVO, Gabriel. *Op. cit.*, 2006, p. XL.

⁶⁷ DÁCOMO, Natália de Nardia. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 11-12.

3 DEFINIÇÃO DO DEVER FUNDAMENTAL

Os deveres fundamentais já foram uma categoria jurídica de relevância comparada aos direitos fundamentais. A república romana era considerada governo de virtuosos em que os cidadãos teriam que praticar alguns deveres, como votar. Já nessa época, a cidadania republicana implicaria não só a disponibilidade de direitos, mas assunção de deveres.⁶⁸

Hoje as cartas internacionais de direitos, frequentemente, estabelecem deveres gerais para a comunidade. Os pactos apenas não especificam os deveres, tratando de estabelecer cláusulas de deverosidade social⁶⁹. Os deveres fundamentais seriam aqueles que possuem especial significado para a sociedade e podem tanto estarem implícitos ou explícitos na legislação⁷⁰.

Para Leonardo Varella Giannetti, a ideia de deveres dos indivíduos para uma sociedade iniciou nos domínios morais até a modernidade quando foram distinguidos do âmbito jurídico. Inicialmente, os deveres limitavam-se a defesa da pátria e ao pagamento dos impostos, mas com a evolução dos direitos fundamentais em suas diversas gerações, houve acréscimos a esses deveres. O cidadão, antes menos empenhado com os afazeres da comunidade, agora teria uma demanda que implicaria não apenas em prestações positivas ao Estado, mas perante a comunidade, dado as dimensões dos direitos sociais e ecológicos.⁷¹

A tradição jurídica brasileira concebe o dever jurídico como contraponto atrelado a um direito. Existiria dever, portanto, como outra face do direito dentro de uma relação jurídica. Por isso, o primeiro ponto a ser tratado seria como José Casalta Nabais analisa os deveres fundamentais: uma categoria jurídica autônoma.

Por isso que antes de adentrarmos a definição do que seria um dever fundamental, necessário se faz analisar a polissemia existente para o termo “dever” no direito. Para este trabalho haveria dois principais significados: um estaria vinculado ao dever contido dentro de uma relação jurídica, denominado de dever jurídico em sentido estrito. O outro seria o dever existente de forma autônoma, como posição passiva essencial para a formação da

⁶⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 531.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 21.

⁷⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 30.

⁷¹ In: *Op. cit.*, p. 20.

comunidade, chamado de dever fundamental. A definição servirá para afirmar que os dois institutos são termos diversos, não designando a mesma situação⁷².

Assim, quando se tratar do dever autônomo se denominará de dever fundamental, quando se referir ao dever existente dentro de uma relação jurídica denominará de dever jurídico em sentido estrito. Passa-se agora a análise do dever fundamental como categoria autônoma.

3.1 O dever fundamental segundo a doutrina da José Casalta Nabais

Para José Casalta Nabais, a natureza jurídica do dever fundamental seria uma “ ‘situação jurídica passiva’ (isto é, das sujeições, deveres ou obrigações dos particulares) no direito público actual, fenómeno que tem a sua explicação, desde logo, no próprio significado originário da ideia de estado de direito”⁷³. Os deveres fundamentais seriam o contraponto do conceito de direitos fundamentais de forma genérica. Explica-se: enquanto que de forma ampla se compreende os direitos fundamentais como situações em que o Estado deve se abster ou prestar alguma atividade para com o indivíduo, os deveres fundamentais seria o contraponto, em que o indivíduo deverá prestar ou não determinada atividade ao Estado.

Contudo, alguns fatores contribuíram para o tema dos deveres fundamentais não ser devidamente desenvolvido. Primeiro, por ser expressão do poder estatal em impor obrigações aos indivíduos, os deveres não careceriam de qualquer afirmação, visto que o conceito estaria dissolvido na supremacia do Estado. Outro fator estaria na falta de prescrição dos deveres fundamentais nas constituições ocidentais, por serem identificados com os regimes totalitários. Afirma J. J. Gomes Canotilho que nesses Estados a centralidade dos deveres retorna. Nos Estados Nacionalistas, como no Nazismo, os deveres fundamentais eram todos em favor da construção da nação. Já nos Estados Comunistas, os direitos fundamentais sofreram relativização pelos deveres, visto que havia uma conexão entre eles no quadro político, em que muitos deveres eram nomeados com direitos fundamentais como forma de aglutinar a população para a formação da sociedade comunista⁷⁴.

⁷² CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 20.

⁷³ In: **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 15-16.

⁷⁴ In: **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 531.

Mesmo a falta de prescrição expressa não significa rejeição à existência de deveres fundamentais, tendo em vista que seriam normas que estruturariam as Constituições com referência a legitimação a intervenção do poder público em algumas relações pessoais.⁷⁵

Alerta José Casalta Nabais que duas situações de excessos seriam possíveis sobre os deveres fundamentais: a primeira os tratariam como mera manifestação da soberania do estado e a segunda limitaria o tema em sua integração aos direitos fundamentais. A primeira situação resume-se ao princípio da repartição em que o poder estatal imporá limites aos homens, que antes possuíam autonomia ilimitada. Contudo, o princípio da repartição seria inerente a qualquer forma de Estado, não devendo confundir com a especificação dos deveres. Além do mais, o homem deve ser visto como um ser inserido em sociedade o que exige certa responsabilidade que contrapõe a sua liberdade.⁷⁶

No segundo excesso, a redução dos deveres aos direitos fundamentais trariam algumas contradições, como direitos fundamentais constituindo matéria de organização do Estado. Essa tese teria mais semelhança com o ocorrido com os Estados Totalitários em que apenas existiriam deveres que “funcionalizam” todos os direitos fundamentais. Com isso, os deveres eram apresentados como direitos, ocorrendo, na prática, a extinção desses direitos transformados em funções⁷⁷.

Arremata José Casalta Nabais afirmando que “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”⁷⁸. Nesse sentido, os deveres fundamentais serão tratados como normas referentes a situações passivas do indivíduo perante sua comunidade.

Gregório Peces-Barba Martinez tenta construir um conceito de dever fundamental que possa ser válido a qualquer ordenamento jurídico, partindo do pressuposto que o direito estaria identificado com a lei. Considera dever fundamental, aquele que esteja atrelado a uma sanção em decorrência de sua desobediência. O dever pressupõe: i) uma obrigação geral em favor da comunidade; ii) imprescindível para a manutenção social⁷⁹; iii) pelo benefício geral, possa levar ao sacrifício ou renúncia do titular do dever; iv) outorga competência ao poder

⁷⁵ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 17-19.

⁷⁶ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 28-31.

⁷⁷ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 32-35.

⁷⁸ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 37-38.

⁷⁹ No mesmo sentido Leonardo Varella Giannetti entende que os deveres fundamentais estão atrelados à essencialidade à comunidade, sendo uma de suas principais qualificações. (In: **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, p. 54.)

público para exigir o cumprimento; e v) posituação no ordenamento jurídico, que além das normas contendo o dever, sejam prescritas normas de adjudicação aptas a preverem sanção para o caso de descumprimento⁸⁰. Nota-se que a intersecção com a moral existirá principalmente se se questionar acerca da definição de termos como “imprescindível” ou “benefício geral”. Superam-se essas dificuldades através prescrição em lei de atos essenciais dos indivíduos para o desenvolvimento social. O legislador, assim, definiria o que seria essencial ou não para cumprimento daquela comunidade.

A sanção ao descumprimento do dever fundamental apenas ocorreria com a existência da lei. Antes da concretização via prescrição legal, os deveres fundamentais teriam uma função muito mais atrelada à outorga de competência para a construção da legislação do que atrelado a uma relação jurídica.

Como categoria autônoma, negar-se-ia uma correlação necessária do dever a um direito. Os deveres fundamentais possuiriam uma eficácia muito mais vinculada ao poder de criação da legislação que irá determinar as condutas sociais através da relação direito/dever em sentido estrito.

Sobre esse dever desvinculado da relação jurídica, Hans Kelsen já afirmava que a teoria tradicional define a relação jurídica quando entre dois sujeitos, um tem o dever e outro o direito correspondente, sendo essa concepção estreita, pois os deveres também englobariam os indivíduos que possuem competência para criar e aplicar normas que impõe dever ou conferem direito, o que ele denomina de dever da autoridade. Contudo, esse dever da autoridade em constituir normas que prescrevem a relação jurídica não seria reflexo de qualquer direito, visto que quando o Estado está em posição análoga ao administrado, se submetem estas mesmas normas. Daí que o direito e dever da relação, subordina-se ao dever que autoridade tem em criar e produzir esta relação⁸¹.

O dever fundamental seria esse “dever da autoridade” que se caracterizaria por ser uma posição passiva de dependência do indivíduo perante a comunidade, mais precisamente ao Estado, em contraposição aos direitos fundamentais⁸².

⁸⁰ MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em 9 set. 2013, p. 333-335.

⁸¹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 183-184.

⁸² No mesmo sentido: ALVES, Marina Vitório. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percurso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011, p. 216; e GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 15.

Portanto, os deveres fundamentais estariam vinculados à ideia de situações jurídicas passivas, que nesse sentido, seriam uma categoria jurídica autônoma capaz de atribuir o poder de estabelecer leis passíveis de restringir a autonomia do indivíduo em prol da manutenção da sociedade, a fim de viabilizar sua aplicação através de uma relação jurídica.

3.2 O embasamento do dever fundamental através da dogmática

Uma demonstração da influência da moral perante o tema dos deveres jurídicos estaria em sua fundamentação. Por essa intersecção entre direito e moral, Cristina Pauner Chuvi afirma que o tema dos deveres fundamentais do cidadão, incluindo de pagar impostos, não poderia ser tratado de forma simples. A complexidade seria constatada pelas diversas correntes que os fundamentam: 1) soberania da Constituição ou formal: os deveres decorreriam da formação do Estado, em que a base dos deveres fundamentais estaria em um momento pré-estatal – correspondendo ao dever de obediência ou solidariedade – estando ao mesmo tempo acima da Constituição, porque a fundamenta, e abaixo, pois seriam determinados exclusivamente pelo legislador através das leis; 2) sociabilidade do indivíduo: os deveres se legitimariam através da igualdade em relação à liberdade de todos os seres e a dignidade da pessoa humana; 3) poder sancionador do Estado: existência de deveres viabilizaria a imposição de sanções capazes de exigir condutas privadas, tendo como função fundamentar a relação de poder do Estado para com os cidadãos: caso haja descumprimento daquilo que é obrigatório, será possível aplicar sanções; 4) teoria contratualista ou política: deveres fundamentais teriam sua origem no contrato social, quando da transição do estado da natureza para a formação do Estado⁸³; 5) finalidades do Estado Social e Democrático de Direito: fundamentado no bem comum, no interesse público que faz com que haja a repartição de encargos perante toda sociedade e, portanto, a existência dos deveres.⁸⁴

Algumas observações são necessárias acerca da diversidade dos fundamentos. Alguns aparentam certa contradição. Por exemplo, o poder sancionador do Estado e a sociabilidade

⁸³ Para Gregorio Peces-Barba Martinez, o conteúdo dos deveres fundamentais originar-se-ia do sistema político moderno do qual decorre deveres fundamentais atuais. O contratualismo seria fundamento para uma teoria de deveres encontrados nos dias atuais. O poder e o Estado seriam frutos do consentimento das pessoas para a manutenção e desenvolvimento da comunidade, fazendo que os homens se unam e se salvaguardem no Estado. O poder político, portanto, deve proteger e propiciar a convivência social, através da manutenção da liberdade, igualdade, participação política. (In: Los deberes fundamentales. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em 9 set. 2013, p. 337.)

⁸⁴ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 53-62.

do indivíduo teriam uma discrepância entre as fontes dos deveres, bem como a tensão entre o moral e o jurídico. O fundamento seria a sociabilidade como o sentimento de grupo e, portanto moral, ou decorreria da coerção jurídica gerada pelo descumprimento do dever? Não haveria contradição quando se percebe que os fundamentos estariam situados em áreas diferentes do conhecimento.

Do mesmo modo, a explicação acerca da soberania da Constituição ou formal e finalidades do Estado Social e Democrático são bem próximas, tendo como diferença a prescrição na Constituição. Ora, a finalidade de determinado Estado deverá estar contida na sua Constituição, a não ser que o estudo não seja dogmático e sim moral, em que se considerarão as finalidades públicas de forma teórica mesmo que não abarcadas na Carta Magna. Ao que parece, a diferença entre os fundamentos estaria na mesma tensão entre moral e o direito, cuja diferenciação mais profunda não seria objeto do presente trabalho.

Para dirimir essa problemática, José Casalta Nabais entende que os deveres fundamentais estariam baseados na soberania do estado, não de forma pré-constitucional, mas como um conceito jurídico em que os deveres devem estar prescritos na Constituição. Por força da soberania, os Estados possuiriam a liberdade de impor deveres essenciais aos indivíduos, através da prescrição constitucional, sendo esse o fundamento dogmático dos deveres. Observa o autor português, que esse poder seria limitado materialmente por normas de direito internacional e pela dignidade da pessoa humana⁸⁵.

A análise dos limites materiais dos deveres fundamentais não será objeto do presente estudo. Nesse momento, basta o embasamento dogmático em que os deveres fundamentais serão situações jurídicas passivas prescritas na Constituição Federal que habilitam o legislador a intervir em relações pessoais dos indivíduos, a fim de favorecer toda a comunidade.

3.3 Deveres fundamentais apenas os constantes na Constituição

Como visto acima, José Casalta Nabais afirma que os deveres fundamentais se fundamentariam como uma categoria jurídica constitucional. Contudo, na falta de prescrição dos deveres fundamentais, surge o questionamento se esses deveres são apenas aqueles previstos na Constituição ou se existiriam deveres fundamentais extraconstitucionais.

⁸⁵ In: **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 56-57. No mesmo sentido Fernanda Luiza Fontana de Medeiros afirma que a ideia de deveres estaria associada à soberania do Estado, balizada pela dignidade da pessoa humana. Numa concepção mais restrita, o dever constituiria submissão geral ao ordenamento jurídico, sendo uma posição jurídica objetiva, estável, permanente e geral. (In: **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 94.)

Acerca dos direitos fundamentais, quando se remete a sua existência fora da Constituição, estar-se-ia diante de uma posição jusnaturalista, a qual os considera atributos naturais do homem, existentes antes da formação do Estado. Para uma análise positivista, os direitos serão fundamentais quando ingressos na Constituição⁸⁶. Como o objetivo do trabalho é o estudo dogmático, o mesmo raciocínio será estendido aos deveres fundamentais, considerados apenas os prescritos na Constituição.

Para José Casalta Nabais, os deveres fundamentais apenas existiriam se forem também deveres constitucionais, de forma implícita ou explícita, como acontece com os direitos fundamentais. Mesmo que o legislador crie deveres materialmente ou substancialmente fundamentais fora da Constituição serão deveres legais ou ordinários. Com essa posição, o autor português os diferencia dos deveres pré-estatais e deveres morais, pois os deveres substancialmente ou materialmente fundamentais não introduzidos na Constituição, apenas poderiam ser considerados como ordinários ou legais se prescritos em lei.⁸⁷

Em Nabais, não haveria fundamentação ontológica para afirmar que os deveres fundamentais seriam apenas àqueles prescritos na Constituição. Inclusive ele reconheceria que parte da doutrina portuguesa defenderia a existência de deveres materialmente fundamentais, o que demonstra que a opção pelos deveres fundamentais constitucionais seria uma escolha metodológica, para restringir o campo epistemológico. Nada impediria uma abertura constitucional para outros deveres infralegais. Os deveres fundamentais não possuiriam, assim, uma essência ou natureza tipicamente constitucional.

No mesmo sentido, Hector Cury Soares afirma que os deveres fundamentais teriam como fundamento a Constituição Federal, devendo estar explícito ou implícito, portando não podendo ser fundamentado em um dever social geral. Os deveres fundamentais seriam categorias jurídicas próprias que não se confundiria com pressupostos morais.⁸⁸

Mesmo as constituições que possuem cláusulas gerais de deverosidade, como a Constituição italiana e espanhola, não significaria uma abertura ao sistema permitindo deveres fora da legislação fundamental. O que existiria seria a reafirmação do cumprimento dos deveres constantes na Constituição. A deverosidade abriria não o sistema dos deveres

⁸⁶ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 29.

⁸⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 61-63.

⁸⁸ In: As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis: Revista Científica**. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29jul, 2013, p. 197-198.

fundamentais, mas ao valor de solidariedade política, econômica e social capaz de fundamentar limites aos direitos fundamentais.⁸⁹

Como parâmetro, adotar-se-á a concepção de José Casalta Nabais com intuito reconhecer que os deveres fundamentais obedeceriam à tipicidade ou *números clausus*, em que devem estar inseridos na Constituição. A justificativa estaria primeiro numa visão positivista em que não existiria nem direitos e nem deveres como categorias pré-existentes ao Estado. Segundo, o ordenamento jurídico se fundamentaria nos princípios da liberdade e da existência de direitos fundamentais frente ao poder Estatal, o que justificaria a impossibilidade de lista aberta de deveres.⁹⁰

A positivação dos deveres fundamentais na Constituição se daria por conveniência, em que o Estado exigiria deveres em troca do fornecimento de expectativas de direitos. Para a pacificação e equilíbrio da sociedade, fazem-se necessários que os indivíduos contribuam com prestações que beneficiem a coletividade. Além do mais, os deveres são incluídos na Constituição através da legitimação pelo povo de forma soberana.⁹¹

*Con todas esta precisiones podemos estipular el uso del concepto deberes fundamentales como aquellos deberes jurídicos que se refieren a dimensiones básicas de la vida del hombre en sociedad, a bienes de primordial importancia, a la satisfacción de necesidades básicas o que afectan a sectores especialmente importantes para la organización y el funcionamiento de las Instituciones públicas, o al ejercicio de derechos fundamentales, generalmente en el ámbito constitucional.*⁹²

Para J. J. Gomes CANOTILHO, a Constituição portuguesa – assim como a Constituição brasileira – não forneceria abertura em relação à existência dos deveres fundamentais. Não haveria cláusula que possibilitasse deveres extraconstitucionais, porque a criação dos deveres implica, na sua maioria, em restrições a esfera jurídica dos cidadãos, devendo esse tipo de regime ser imposto de forma cautelosa.⁹³

Portanto, como opção metodológica os deveres fundamentais seriam aqueles, cuja prescrição específica na Constituição, de forma expressa ou implícita, é imprescindível, o que significa que não haveria abertura a cláusulas de gerais de deveres, pois esbarraria na liberdade dos indivíduos.

⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 90-91.

⁹⁰ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 30-32.

⁹¹ CHUVI, Cristina Pauner. *Op. cit.*, p. 58.

⁹² MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em 9 set. 2013, p. 336.

⁹³ In: **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 534.

3.4 Crítica à tese da correlatividade entre dever fundamental e direito fundamental

A afirmação do dever fundamental como categoria jurídica autônoma perpassa uma análise mais acurada entre relação direito e dever. Precisa-se rechaçar a dúvida se para cada dever fundamental não existiria um direito fundamental correspondente, no que se denomina de tese da correlatividade. Isto é, se haveria ou não uma correlatividade entre o dever fundamental e o direito fundamental.

Em geral, seria o dever jurídico em sentido estrito que corresponderiam a um direito subjetivo de terceiros ou a interesse social escolhido como relevante pela sociedade, sendo a violação desse dever que equivaleria à transgressão a um direito correspondente⁹⁴. Para Francisco Escribano López, o reflexo do direito reconhecido ao cidadão não poderia ser outro senão a configuração de um dever que atribui adequada magnitude em parte a constitucionalização das relações tributárias⁹⁵.

Diferente da situação acima, Cristina Pauner Chuvi afirma que a tese, ou teoria, da correlatividade significa que em qualquer circunstância a existência de um direito significaria que outrem teria um dever, reduzindo os deveres a uma noção lógica e primitiva do direito, em que não haveria direito sem dever, onde a gênese do direito seria a existência de um dever ou obrigação sobre outrem⁹⁶.

Por isso, fundamental a distinção do dever fundamental como categoria jurídica autônoma que prescreve situações jurídicas passivas, dentro do estatuto constitucional do indivíduo, do dever jurídico em sentido estrito que diferencia a posição ativa/passiva dos sujeitos dentro de qualquer relação jurídica.

Para J. J. Gomes Canotilho existiria o princípio da assinalagmaticidade ou assimetria entre deveres e direitos fundamentais como condição necessária ao “estado de liberdade”⁹⁷. Os deveres da Constituição como dever de defesa, dever de colaborar com a administração, não estariam atrelados a nenhum direito subjetivo de outro cidadão ou categoria de cidadãos, não gerando situação de vantagem (direito).

⁹⁴ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 18.

⁹⁵ In: El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria: primeira parte. **Análisis tributario**. N. 258. Vol. XXI. Julho 2009. AELE, p. 16-17.

⁹⁶ In: *Op. cit.*, p. 17.

⁹⁷ In: **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 531-532.

Os deveres surgiriam como categoria autônoma, visto que ambos fazem parte do estatuto constitucional do indivíduo dentro do Estado Democrático de Direito⁹⁸. Tanto os direitos como os deveres, de forma geral, serão visualizados como situações respectivamente ativas e passivas perante o Estado, cuja concretização será feita através de uma relação jurídica. Assim como a categoria genérica dos direitos fundamentais se concretizarão com o indivíduo possuindo o direito perante o Estado que terá um dever. Nos deveres fundamentais, a concretização inverte os polos com o Estado (pessoa jurídica que representa a coletividade) possuindo um direito em relação ao dever do indivíduo.

Com relação ao direito tributário, como o dever fundamental seria autônomo, apresentar-se-ia desvinculado de qualquer direito fundamental. A teoria que haveria uma contrapartida necessária para a cobrança dos tributos não se sustentaria, pois a contribuição aos gastos públicos possui outra fundamentação, como o valor da solidariedade, que visa redistribuir as riquezas através de gastos com políticas sociais⁹⁹.

Para Cristina Pauner Chuvi, se existisse correlação ocorreria entre deveres constitucionais e os poderes administrativos. Por isso, que o descumprimento de um dever fundamental não possibilita a um indivíduo a legitimidade para exigir o cumprimento forçado de outrem. A vulnerabilidade ao bem jurídico protegido pelo dever fundamental só seria garantida através da atuação do poder estatal sancionador, o qual viabilizaria a exigência do cumprimento do dever e das penalidades correspondentes ao infrator¹⁰⁰.

Não se poderia confundir a relação dever fundamental/poder administrativo, com relação dever/poder descrito em estudos do direito administrativo. Para Celso Antônio Bandeira de Mello a competência pública seria qualificada, costumeiramente pela doutrina, como esferas de repartição de poderes. Porém, independente do poder exprimido pelo agente, competência seria uma demarcação de deveres atribuídos a um agente público. Assim, para que se possa cumprir os deveres da função pública, seria atribuído ao agente um poder, formando uma relação de dever/poder administrativo. Esta relação só aconteceria, pois se objetiva a coletividade e não a autossatisfação estatal¹⁰¹. O dever administrativo estaria

⁹⁸ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 19. No mesmo sentido: LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 31-32.

⁹⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 34.

¹⁰⁰ In: *Op. cit.* p. 19-20.

¹⁰¹ In: **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 138-139.

relacionado à competência legislativa e não aos deveres fundamentais como posições passivas dos indivíduos perante o Estado.

Se os deveres fundamentais estão vinculados ao poder de impor as normas relativas ao seu conteúdo, em matéria tributária estaria relacionado ao poder de tributar, cuja fundamentação passou por uma evolução histórica. Num primeiro momento, decorreria do conceito de soberania, em que o Estado poderia retirar riqueza dos cidadãos sem qualquer argumento. Posteriormente, surge como norma jurídica decorrente da legislação. Dessas duas concepções, uma conceitual e outra normativa, decorreriam uma posição sistemática, em que a relação tributária estaria vinculada a noção de cidadania. Os tributos estariam no núcleo do pacto social, tendo em vista que a contribuição do cidadão seria essencial para manutenção da sociedade¹⁰². Assim, a tributação não estaria baseada simplesmente na soberania, mas pela inserção do indivíduo na sociedade e, por isso, a obrigatoriedade de suportar as despesas estatais¹⁰³.

Arremata Manoel Cavalcante de Lima Neto:

Em síntese, o Estado tem um **poder** de exigir o tributo que corresponde a um **dever fundamental** do cidadão, ambos num plano constitucional e que importa para o cidadão uma forma de sujeição, de posição passiva. Por intermédio da obrigação tributária, num plano infraconstitucional, essa posição passiva é concretizada (...).¹⁰⁴

A relação que se estabelece seria entre o dever fundamental e o poder de tributar, já que o descumprimento do dever não gera direito para que terceiro implemente a cobrança do tributo, mas possibilita ao Estado impor-se coativamente¹⁰⁵.

Contudo, a inexistência de correlatividade não significa ausência de relação entre direitos e deveres fundamentais. Ou seja, a afirmação sobre a falta de correlação necessária entre eles, não significaria desvinculação total. Por isso é imperioso compreender melhor essa relação.

¹⁰² MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em 20 ago. 2013.

¹⁰³ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 158.

¹⁰⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 33. (Grifos do autor.)

¹⁰⁵ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Op. cit.*, p. 32.

3.5 Relação entre dever fundamental e direito fundamental dentro do estatuto constitucional do cidadão

A existência de autonomia entre deveres e direitos fundamentais não significa que haja um distanciamento rigoroso. Quando se constata um direito fundamental, verifica-se a existência de um dever fundamental gravitando sobre em seu entorno, sem que isso o considere como categoria subconstitucional.¹⁰⁶

Não existiriam direitos sem deveres, pois a comunidade só seria viável através do cumprimento de um mínimo de condutas em prol da coletividade. Nem deveres sem direitos, pois não se concebe uma sociedade democrática fundada só em deveres, o que levaria a revolta da população para assegurar direitos individuais. Daí que entre direitos e deveres existiriam uma “conexão funcional” que impediria o exclusivismo¹⁰⁷. Essa conexão se configuraria na totalidade dos direitos e deveres e não numa relação individual, no sentido de que para cada direito fundamental, um dever fundamental correspondente.

Por isso, afirma José Casalta Nabais que num Estado democrático, a relação entre direitos e deveres fundamentais existira, mas não uma simetria total. Nem nos Estados totalitários isso ocorreu, já que muitos dos deveres eram denominados como direitos e isso não significaria uma total assimetria.¹⁰⁸

Todavia alguns deveres fundamentais também se configuram como direitos fundamentais. São os denominados direitos-deveres que promoveriam outra categoria autônoma. Exemplificando, deveres associado a direitos sociais: direito à escolaridade básica, que tem como função a gerar um mínimo de igualdade de oportunidades a todos os cidadãos; também os direitos ecológicos, direito à saúde, que atribui comportamento a todos os indivíduos da comunidade sendo exercido em reciprocidade, em função do interesse comum.¹⁰⁹

Para Vieira de Andrade existiriam dois tipos de deveres fundamentais: autônomos e os vinculados a direitos fundamentais. Os autônomos caracterizar-se-iam por serem previstos pela Constituição ou por normas materialmente constitucionais¹¹⁰ sem qualquer ligação a

¹⁰⁶ SOARES, Hector Cury. As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis**: Revista Científica. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29jul, 2013, p. 198.

¹⁰⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 119-120.

¹⁰⁸ In: *Op. cit.*, p. 121-122.

¹⁰⁹ In: *Op. cit.*, p. 123-124.

¹¹⁰ Nesse ponto discorda da doutrina de José Casalta Nabais para quem só existem deveres prescritos na Constituição. Vide item 3.3.

direitos. Já os deveres associados teriam como prerrogativa a possibilidade de alterar o direito fundamental a que está vinculado.¹¹¹

José Casalta Nabais discorda dessa classificação por entender que mesmo os deveres autônomos possuiriam uma relação de limitação com os direitos. Classifica os deveres em: i) autônomos, que prescrevem valores comunitários aptos a restringir direitos fundamentais como um todo; ii) associados ou conexos aos direitos fundamentais, excluiria a liberdade negativa e imporiam conteúdo positivo; e iii) coligados a direitos, integram o conteúdo deste para impor restrições ao exercício dos direitos. Para ele, todos os tipos de deveres limitam, de alguma forma, os direitos fundamentais¹¹².

Numa relação mais estrita entre deveres e direitos fundamentais, ambos exerceriam uma função de limitação (ou delimitação) de conteúdo. Os deveres restringem a liberdade do indivíduo de forma natural, como meio de impedir a prevalência de interesses estatais ou individuais. A restrição ocorreria tanto para deveres pessoais, como a prestação de serviço militar que impõe restrições a liberdade de deslocamento, como ocorreria aos deveres materiais gerais, por exemplo, o dever de pagar impostos que baliza o direito à propriedade.¹¹³

Mesma opinião de Júlio Pinheiro Faro Homem de Siqueira que não conceberia os direitos como absolutos. Visualiza a existência de deveres como limitadores dos direitos, em que pese não ser essa sua função principal. Ocorre que os deveres são complementares e não antagônico aos direitos. Se os direitos pressupõem uma atividade proporcionada pelo indivíduo pelo Estado, os deveres são aquilo que os indivíduos devem proporcionar ao Estado.¹¹⁴

Repisa-se: a afirmação pela autonomia dos deveres fundamentais não afasta a possibilidade de haver direitos e deveres fundamentais conexos e não autônomos, como dever de voto relacionado com o direito/dever de votar ou como meio-ambiente, cuja proteção seria um dever e em direito simultaneamente. Contudo há deveres autônomos, como o de pagar tributo, defesa da pátria, por exemplo.¹¹⁵

¹¹¹ MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontana de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 96-97.

¹¹² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 123.

¹¹³ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 122-123.

¹¹⁴ In: Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. **Constituição, economia e desenvolvimento**: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional. N. 1 (ago./dez. 2009), Curitiba, 2009. In <http://www.abdconst.com.br/revista/revista_completa.pdf>. Acesso em 21 abr. 2013, p. 117.

¹¹⁵ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 533.

A existência de limitação recíproca seria uma forma de evitar o problema de uma supervalorização ou de direitos ou de deveres fundamentais, as chamadas teorias totais. Levadas as últimas consequências, as teorias totais teriam como fundamento uma separação autônoma entre o Estado, liberdade e indivíduo. De um lado se teria o liberalismo em que as questões sociais seriam preteridas em relação à autonomia do indivíduo e na outra ponta, o comunitarismo em que os direitos apenas seriam conferidos à medida que o cidadão cumprisse seus deveres. Nesse contexto, a socialdemocracia se torna um meio termo para os dois polos através da não exclusão dos deveres fundamentais, devido ao sistema jurídico-político-econômico.¹¹⁶

Os deveres também são considerados como categoria jurídico-internacional por estarem estabelecidos em diversos tratados internacionais, como a Declaração Internacional dos Direitos do Homem^{117 118}.

Na Constituição brasileira, em que pese o título “Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos”, no “Capítulo I”, não há tratamento específico e nem sequer enumeração dos deveres. Os deveres fundamentais são concebidos como limites aos direitos fundamentais e dispensaria a previsão e o estudo.¹¹⁹

Já Marina Vitório Alves afirma que:

Os deveres fundamentais estão configurados nas mais diversas formas. Na Constituição brasileira de 1988 identificam-se alguns como: os deveres de apresentação pe-

¹¹⁶ DANIELI FILHO, Eloi Cesar; RODRIGUES, Hugo Thamir. O dever fundamental de pagar impostos, teoria da justiça e imunidades de templos de qualquer culto. In ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 19., 2010, Fortaleza, 2010. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3587.pdf>>. Acesso em: 15 de fev. 2016, p. 4340-4341.

¹¹⁷ Artigo XXIV:

1. Toda pessoa tem deveres para com a comunidade, em que o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível.
2. No exercício de seus direitos e liberdades, toda pessoa estará sujeita apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades de outrem e de satisfazer às justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.
3. Esses direitos e liberdades não podem, em hipótese alguma, ser exercidos contrariamente aos propósitos e princípios das Nações Unidas.

¹¹⁸ CANOTILHO, J. J. Gomes. *Op. cit.*, p. 531-532.

¹¹⁹ GIANNETTI, Leonardo Varela. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 18-19. Para Marina Vitório Alves: “Os deveres fundamentais estão configurados nas mais diversas formas. Na Constituição brasileira de 1988 identificam-se alguns como: os deveres de apresentação perante o serviço militar, de sufrágio, de dar função social à propriedade, e ainda o dever de construir uma sociedade livre, justa e solidária.” (O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percorso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011, p. 215.)

rante o serviço militar, de sufrágio, de dar função social à propriedade, e ainda o dever de construir uma sociedade livre, justa e solidária.¹²⁰

Portanto, a relação entre os direitos e deveres fundamentais estaria na composição da (sub)constituição de indivíduos. Ambos estariam prescritos dentro do estatuto constitucional do indivíduo inerente ao estado democrático de direito e se relacionariam basicamente por uma delimitação mútua.¹²¹

3.6 Diferença entre dever fundamental e dever jurídico em sentido estrito (obrigação)

Como dito no início do capítulo, a tradição da doutrina brasileira estuda o dever sempre atrelado a um direito, dentro de uma relação jurídica. Com fim de dirimir quaisquer dúvidas sobre a autonomia dos deveres fundamentais, trata-se da diferença entre eles e o dever jurídico em sentido estrito.

A confusão ocorreria quando não se distingue o dever fundamental e dever jurídico em sentido estrito, entendendo ambos como espécies de um gênero comum. Nesse sentido se teria os dois institutos como comportamentos positivos ou negativos que impõem a um sujeito o condicionamento de interesse de outrem, tanto individual como coletivo, e que estariam abarcados por um conceito de dever jurídico em sentido amplo. A diferença consistiria que o dever jurídico em sentido estrito surgiria sempre dentro de uma relação jurídica, enquanto que o dever fundamental seria uma direção genérica, sem existir um titular específico do direito subjetivo. O dever fundamental necessitaria ser concretizado através de atos de accertamento, responsáveis pela formação da relação jurídica.¹²²

Quando se trata do dever jurídico em sentido estrito, deve-se tomar como objeto de estudo as relações sociais. As relações sociais seriam um produto positivo da convivência entre as pessoas, em que se proporciona a construção de limites recíprocos através de pactos consentidos entre os parceiros sociais¹²³.

¹²⁰ In: *Op. cit.*, p. 215. Para uma exposição dos deveres expressos na Constituição Federal vide: DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Deveres fundamentais. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2011; e SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Deveres fundamentais e a Constituição brasileira. **FIDES**, Natal, v. 1, n. 2, ago./dez. 2010.

¹²¹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 14-15.

¹²² CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 24-26.

¹²³ QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 101.

São diversas as relações sociais. Algumas delas são escolhidas para serem controladas por parte da organização gerencial da comunidade, estabelecendo consequências – sanções – pelo não comportamento conforme o previamente determinado. O Estado, como representante dessa organização, promove a formação de regras jurídicas justamente para regular algumas dessas relações. Em suma, “a **relação social** guinda-se à forma de **relação jurídica**, graças à correspondente **incidência da regra jurídica**”¹²⁴.

Hans Kelsen contrasta o conceito de dever com o direito, em que o indivíduo que afirma possuir um direito em relação ao outrem significa que esse possui um dever. Ter um direito expressa o dever de uma conduta por parte de outra pessoa¹²⁵. O descumprimento daquilo disposto no vínculo jurídico autoriza a credor acionar a força cogente do Estado para garantir a execução forçada e aplicação de uma sanção, previamente descrita na legislação. O Estado, perante a relação jurídica, possuiria uma força preventiva e corretiva¹²⁶.

A relação jurídica teria no polo ativo “o **direito à prestação**, isto é, a **pretensão** em obtê-la, a **coação** para efetivá-la e a **penalidade** aplicada em última instância via execução fiscal”. Enquanto que no polo negativo teria o teor contrário, assim é “o dever de **prestar a obrigação** ou de **sujeitar à penalidade** a ser aplicada ou ações coativas via execução fiscal”¹²⁷. O direito subjetivo atribuiria à possibilidade de o sujeito ativo exigir o objeto, esse denominado de crédito. Já o dever jurídico em sentido estrito se contrapõe ao direito, constituindo o débito¹²⁸, para o sujeito passivo.

De forma instrumental, o direito visa à regulação da vida social através do disciplinamento da conduta. O meio que dispõe para isso seria a formação de uma relação jurídica. Nela surgiria tanto direito como o dever, o que possibilita a regulação da convivência¹²⁹.

Dentre as diversas relações reguladas pelo direito, existiriam as denominadas obrigações. A obrigação surgiria em um contexto de busca de satisfação recíproca de necessidades primárias entre as pessoas que firmariam acordos de trocas de mercadorias estabelecendo penas pelo seu descumprimento. Num primeiro momento essas sanções assumiriam punições corporais, para depois estabelecerem punições, cujo objeto seria os bens do devedor. Com ordenamento jurídico, a obrigação deixa de ser um dever assumido por

¹²⁴ QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Op. cit.*, p. 112. (Grifos do autor)

¹²⁵ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 107-110.

¹²⁶ QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Op. cit.*, p. 122.

¹²⁷ QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Op. cit.*, p. 120. (Grifos do autor).

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 492.

¹²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Op. cit.*, p. 495.

deliberação do devedor, para se tornar um direito de exigir do Estado prestação acordada, mesmo que através de coação, a fim de garantir o benefício que lhe cabia¹³⁰. Os direitos constantes na legislação gerariam um correlativo dever, cujo descumprimento seria sancionado de algum modo, ou uma nulidade de atuação, ou anulabilidade de atos, entre outros.¹³¹

A obrigação, como norma comportamental, fundamentar-se-ia numa bipolaridade direito-dever, onde cada direito corresponderia a um dever, o que fundamentaria a relação jurídica¹³². Isto é, quando se assume um compromisso de acordo com a regulamentação jurídica, credor terá o direito de receber a prestação, enquanto o devedor terá o dever de prestar. O dever jurídico em sentido estrito surgiria dentro de uma relação jurídica entre credor e devedor, existindo necessariamente um direito correspondente a um dever.

Daí que a distinção entre dever fundamental e o dever jurídico em sentido estrito, dentro de uma obrigação legal, surgiria em face da generalidade dos interesses. Quando o dever tem como destinatário a Autoridade pública surgiriam duas situações: primeiro, teria o mesmo caráter do direito privado face aos direitos absolutos, como o dever de não perturbar a realização dos interesses dos outros, que seria correlato ao direito absoluto dos entes públicos sobre os bens públicos. Segundo, quando faz surgir uma situação preliminar ao direito do poder público que se tornará obrigação quando for exercido, como no dever fundamental de pagar impostos. Com a presença da lei tributária, o dever desaparece e dar lugar a obrigação, nascendo o direito de exigir o pagamento.¹³³

Para Cristina Pauner Chuvi, o dever fundamental satisfaria interesses gerais acerca de um objetivo, enquanto a obrigação defenderia interesses pessoais. Como os interesses são distintos, os deveres abarcariam situações em que não se pode obter uma sanção no caso de descumprimento, enquanto que a obrigação estaria necessariamente atrelada uma sanção. A garantia da obrigação estaria no direito sustentado pela outra parte, enquanto o dever seria um poder (competência) que forçaria seu cumprimento.¹³⁴

¹³⁰ QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 117-119.

¹³¹ LÓPEZ, Francisco Escribano. El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria: primera parte. **Análisis tributario**. N. 258. Vol. XXI. Julho 2009. AELE, p. 17.

¹³² QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Op. cit.*, p. 119-120.

¹³³ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 22-23.

¹³⁴ In: *Op. cit.*, p. 21-22.

Haveria, assim, certa vinculação entre o dever fundamental e a obrigação jurídica. O dever fundamental basearia a obrigação do indivíduo de fazer algo¹³⁵. A distinção entre o dever fundamental e o dever jurídico em sentido estrito estaria em que o primeiro seria mais amplo que segundo, numa relação de concretização. Os deveres fundamentais existiriam para viabilizar o cumprimento da norma, sendo as obrigações exigências de comportamentos dentro de uma relação¹³⁶.

Devido essa relação de concretização, há posições que negam o caráter normativo do dever fundamental. Em primeiro lugar, pela confusão entre a norma e seu grau de concretização ou eficácia. Ocorre que dentro da Constituição há preceitos que podem ser concretizados imediatamente, enquanto outros, de caráter mais genérico, necessitam de maior ou menor desenvolvimento legal para uma efetiva vigência material¹³⁷, como ocorre com a maioria dos direitos sociais.

Em segundo lugar, haveria forte influência da conceituação moral sobre o conteúdo dos deveres fundamentais¹³⁸. Todavia independentemente de ter ou não uma prévia dimensão moral, esses deveres poderão ser convertidos em obrigações jurídicas. Por isso, que os deveres fundamentais necessariamente devem estar prescritos no ordenamento e viabilizados através de uma lei, para o caso de descumprimento do dever possa decorrer uma pena ou uma execução forçada.¹³⁹

Com relação ao direito tributário, a distinção entre o dever fundamental e a obrigação jurídica, seria de grande importância, pois haveria identificação, por parte da doutrina, entre o cumprimento do dever fiscal e a obrigação tributária. Ou seja, o pagamento do tributo decorreria tanto do dever fundamental de pagar impostos como da obrigação tributária. Entretanto, a relação tributária adviria de uma obrigação tributária, cujo cidadão ocuparia o polo passivo estando na posição de contribuir com Estado para o sustento dos gastos

¹³⁵ ABIKAI FILHO, Jorge & FABRIZ, Daury César. A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. N. 31, ano X, Lima-Perú, 2013. In: <http://www.derechocambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTAÇÃO.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2013, p. 4-5.

¹³⁶ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 32.

¹³⁷ CHUVI, Cristina Pauner. . **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 50-51.

¹³⁸ Vide item 5.1.

¹³⁹ MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em 9 set. 2013, p. 335-336.

públicos¹⁴⁰. Já o dever fundamental seria de âmbito constitucional e não teria a vinculação direta do contribuinte com a exigência do tributo.

A inexistência de identidade das categorias, acerca da exigência do tributo, aconteceria, pois o cumprimento do dever decorre quase que exclusivamente por meio da obrigação. Caso o dever fundamental não seja especificado por uma obrigação, não haveria a efetivação do dever. A relação entre os institutos seria de concretização em que o dever tributário, fundamentaria a lei e, por conseguinte, a obrigação tributária que baseia a cobrança do tributo. A relação do dever fundamental de pagar impostos e o pagamento do tributo ocorreria de forma indireta através da lei.

Portanto, a Constituição prevê deveres fundamentais, que serão positivados através de lei formal o que gerará obrigações jurídicas, cujo conteúdo seria o dever jurídico em sentido estrito. Os deveres seriam impostos aos particulares através da lei que possibilitará o surgimento de uma obrigação jurídica, efetivando determinados comportamentos, juridicamente exigíveis através de uma relação jurídica.¹⁴¹

Entendida a configuração dos deveres fundamentais, conforme a doutrina de José Casalta Nabais, passa-se aos fundamentos que lastreiam o dever fundamental de pagar impostos. Conforme já mencionado, necessário conhecer as premissas do instituto estudado para lastrear a análise dogmática do dever. Para tanto se tratará, no próximo capítulo, da configuração do Estado fiscal e do custo dos direitos.

¹⁴⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 33.

¹⁴¹ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 27.

4 FUNDAMENTOS DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Conforme explicitado, os deveres fundamentais seriam uma categoria jurídica autônoma, cujo conteúdo limita os direitos fundamentais. No caso específico do dever fundamental de pagar impostos, não há a prescrição expressa na Constituição brasileira. Porém, a falta de prescrição expressa não significa que o dever fundamental não esteja de forma implícita. Para identificar o dever fundamental de pagar impostos será necessário investigar a existência de alguns pressupostos no ordenamento jurídico brasileiro. A análise remeterá a três fundamentos que se sobressaem: o Estado Fiscal, o custo dos direitos e o princípio da solidariedade. Neste capítulo, tratar-se-á dos dois primeiros deixando o princípio da solidariedade para o capítulo subsequente por possuir maior complexidade.

Para apresentar os fundamentos doutrinários acerca do tema, como alertado na introdução desse trabalho, partirá das concepções do autor José Casalta Nabais. Contudo, não se furtará da análise de outras obras, principalmente brasileiras, tendo em vista que objeto de estudo deve ser trazido ao contexto da legislação nacional, especificamente a Constituição Federal de 1988.

Em que pese o estudo do dever ser dogmático, isto é, considerando os textos normativos em busca da construção da norma jurídica, é necessário entender o contexto inexorável existente entre a formação do Estado moderno e a tributação.

Para demonstrar essa relação, utilizará a obra *Anarquia, Estado e utopia* de Robert Nozick, a qual demonstra a impossibilidade da existência de uma sociedade anárquica, visto que sempre seria necessária uma organização (Estado) para o cumprimento de um mínimo de direitos, os quais seriam custeados por impostos.

4.1 Essencialidade da tributação: da anarquia ao Estado Ultramínimo segundo Robert Nozick

Como o pensamento é ideológico, Robert Nozick concebe a ideia de Estado Ultramínimo sem considerar a história da humanidade, mas a partir de uma sociedade anárquica, configurada economicamente através do modelo capitalista como o existente atualmente.

Essa sociedade sem Estado é organizada segundo a ideia de “estado de natureza” de John Locke através de um grupo de pessoas com a mesma cultura, possuindo os mesmos preceitos morais, convivendo em um determinado território.¹⁴²

John Locke concebe o “estado da natureza” como situação de total liberdade do homem, apenas restrita pela obrigação de não destruir a si ou a sua propriedade, exceto o consumo dos próprios bens para a autoconservação. Também existira um dever, perante a humanidade em geral, de respeito à liberdade e à saúde dos demais. No caso de um ato injusto que desrespeitasse essas “leis naturais”, o indivíduo possuiria o direito de punir pessoalmente o delinquente e exigir reparação do dano causado.¹⁴³

Dada à natureza social do homem, no “estado da natureza” alguns indivíduos poderiam se agrupar para se proteger mutuamente. Logo, essa associação formaria uma agência de proteção, em que alguns indivíduos seriam contratados para fornecer serviço de proteção, formando uma empresa¹⁴⁴.

A contratação da agência de proteção estaria condicionada a abdicação, pelo cliente, da utilização de sua força privada, pois, do contrário, não haveria sentido para a prestação do serviço. O indivíduo deixaria de ser juiz da causa própria (o que poderia ser perigoso, como alerta John Locke¹⁴⁵), para atribuir financeiramente a uma empresa neutra responsável por protegê-lo e decidir sobre seu direito quando envolvido num litígio.

Inicialmente seria fácil imaginar que surgiriam várias agências de proteção e que elas constantemente entrariam em disputa pela defesa dos direitos de seus clientes. Poderiam até se firmar em espaços geográficos diferentes, ao ponto que em toda área houvesse uma agência com “algum sistema comum que julga entre suas reivindicações concorrentes e lhes faz **cumprir** os direitos”¹⁴⁶.

Contudo, seriam inevitáveis conflitos entre membros e, conseqüentemente, entre agências de proteção. Nesses diversos conflitos, uma agência se sobressairia às outras, vencendo majoritariamente os conflitos e se tornando dominante naquele território. Logo essa

¹⁴² NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 19-23.

¹⁴³ In: **Segundo tratado sobre o governo civil**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo Costa. Petrópolis: Vozes, 2006, p. 36-38.

¹⁴⁴ NOZICK, Robert. *Op. cit.*, p. 27-28.

¹⁴⁵ Afirma John Locke: “Eu asseguro tranquilamente que o governo civil é a solução adequada para as inconveniências do estado de natureza, que devem certamente ser grandes **quando os homens podem ser juizes em causa própria, pois é fácil imaginar que um homem tão injusto a ponto de lesar o irmão dificilmente será justo para condenar a si mesmo pela mesma ofensa.**” (In: *Op. cit.*, p. 38. Grifos nossos).

¹⁴⁶ NOZICK, Robert. *Op. cit.*, p. 31. (Grifos do autor).

agência teria força para impor seus métodos de proteção perante as demais. Robert Nozick a denomina de agência de proteção dominante.¹⁴⁷

Com relação aos clientes da agência de proteção dominante não haveria muita discussão acerca de sua atuação, pois em caso de conflito entre eles, a empresa protetora atuaria como entidade neutra apta a julgar quem cometeu o injusto. Contudo, surgiria um problema que estaria vinculado àqueles que não fazem parte da agência dominante e, por isso, poderiam, em tese, impor seu direito aos demais¹⁴⁸. Eles teriam a liberdade de fazer sua justiça privada através de procedimento próprio, que poderia causar tanto uma punição a um inocente, como o cometimento de excessos. Esses indivíduos são denominados por Robert Nozick de independentes.¹⁴⁹

Os independentes poderiam causar danos públicos – caracterizados pela gravidade de não serem passíveis de compensação através de indenização – e, conseqüentemente, trariam medo à população, inviabilizando a coesão social e colocando em risco todos os seus clientes, por justamente não possuírem vínculo com agência¹⁵⁰. A agência de proteção dominante não poderia permitir danos públicos de qualquer indivíduo, seja cliente ou não, pela gravidade. Esse tipo de dano deverá ser evitado antes que ocorra. Para conter os independentes e proteger seus clientes, a agência de proteção dominante promoveria uma série de restrições indiretas a todos os indivíduos, correspondendo à proibição de atos que facilitassem o surgimento de um dano público, evitando o surgimento de ações temerárias que, em si, não teriam força para causar medo, mas que poderiam impedir um dano mais grave¹⁵¹.

Em vez de restringir a liberdade dos não clientes diretamente, prendendo-os para que não cometam atos atentatórios aos direitos dos contratantes, buscaria a diminuição das possibilidades, minimizando os meios para sua violação. Exemplo dessa restrição seria a proibição ou restrição ao porte de arma, pois esse direito não geraria medo à população, contudo a livre circulação das armas facilitaria a ocorrência de atos atentatórios capazes de gerar danos públicos como roubos e assassinatos.

Contudo, a imposição das restrições indiretas para os independentes deverá ser feita através de uma compensação:

¹⁴⁷ In: **Anarquia, Estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 31-32.

¹⁴⁸ A imposição se daria conforme as leis do estado da natureza segundo Locke, em que o injusto seria configurado com atos que atentem contra a liberdade e/ou a propriedade do indivíduo.

¹⁴⁹ In: *Op. cit.*, p. 106-107.

¹⁵⁰ NOZICK, Robert. *Op. cit.*, p. 79-84.

¹⁵¹ NOZICK, Robert. *Op. cit.*, p. 45.

“Princípio de Compensação”: as que são postas em situação de desvantagem, ao serem proibidas de praticar atos que apenas poderiam prejudicar outras pessoas, devem ser compensadas pela desvantagem que lhes é imposta a fim de prover segurança para as demais¹⁵².

De forma menos dispendiosa, o ressarcimento pela imposição de restrições indiretas ocorreria pelo fornecimento dos serviços de proteção para os casos de embates entre eles e os clientes. Isto é, no caso de um independente demandar contra um cliente, a agência prestaria assistência disponibilizando seu procedimento a um custo diminuto ou zero. Em caso de vitória contra seu cliente, com indenização, poderia a agência exigir uma compensação pelos serviços prestados em valores não superiores a uma apólice¹⁵³.

Questão seria por que estar na agência? Robert Nozick responde que os serviços prestados aos independentes são apenas de forma compensatória. Se o volume de serviço for maior que o valor da compensação, haverá custos adicionais ao independente. Além do mais a proteção dos independentes seria apenas contra seus clientes pagantes. Exemplifica-se: um independente pede indenização contra quatro atos ilícitos de diferentes clientes da agência. A agência prestará o serviço executando seu procedimento para averiguar a acusação para as quatro demandas a um custo zero. Imagina-se que houve uma derrota e três vitórias do independente, gerando três indenizações nas ações vencidas. No caso da derrota, não haverá custo ou o custo será mínimo pelo processo. Em relação às demandas vitoriosas, a agência retirará de cada indenização paga, o preço de uma apólice. Já no caso inverso, em que um cliente demanda contra um independente, já houve o pagamento da apólice então: no caso de derrota não haverá custos adicionais; sendo vitorioso e as indenizações seriam pagas de forma integral. Por isso que Robert Nozick afirma que “Quanto mais aproveitadores houver, mais desejável será ser um cliente sempre protegido pela agência. Este fator, juntamente com outros, atua para reduzir o número de aproveitadores e levar o equilíbrio para a participação quase total.”¹⁵⁴

A agência de proteção dominante estaria no meio termo entre o Estado guarda-noturno e a agência de proteção privada, que Robert Nozick denominou de Estado Ultramínimo. Nele a agência manteria o monopólio da força, menos para a legítima defesa imediata de todos os indivíduos.¹⁵⁵

¹⁵² NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 97.

¹⁵³ NOZICK, Robert. *Op. cit.*, p. 127-128.

¹⁵⁴ In: **Anarquia, Estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991, p. 130.

¹⁵⁵ In: *Op. cit.*, p. 42-43.

Em relação aos tributos, o financiamento da agência de proteção dominante seria feito por meio do pagamento de apólices de seguro, comparadas por Robert Nozick aos valores dispendidos pelos impostos, tendo em vista seu caráter redistributivo¹⁵⁶. Mesmo que o cliente esteja apenas contratando a proteção para si, o valor será utilizado para estruturar e proteger toda a sociedade.

Assim, a agência de proteção dominante exerceria sua proteção até mesmo aos que não pagam as apólices de seguro, como forma de compensar a imposição das restrições indiretas impostas, a fim de resguardar o direito de seus clientes. O pagamento da apólice teria como função a de um imposto mínimo, necessário para a manutenção de uma estrutura de proteção mínima que garantisse a coesão social.

4.2 Análise do Estado Ultramínimo

Não se discutirá viabilidade da implantação de um Estado Ultramínimo, mas a sua teoria serve de apoio a análise da formação do Estado Fiscal.

A concepção que existiria um dever fundamental de pagar impostos perpassa essa necessidade de se constituir uma organização social capaz de manter as relações interpessoais e, conseqüentemente a coesão social. A agência de proteção dominante ou uma organização estatal seria inevitável, mesmo quando se parte da ideia de uma sociedade anárquica, que naturalmente evoluiria para composição de um Estado.

Segundo Norberto Bobbio, a ordem pública seria um fim mínimo da política. Tanto para objetivos internos, como na manutenção da integridade nacional nas relações internacionais. Isto, pois, a política detém o monopólio da força, através da organização do poder coativo, e este meio liga-se ao fim que seria a ordem da sociedade¹⁵⁷.

Dentro da ordem pública existirá a ordem econômica, responsável pelas operações de geração de riquezas, em que o direito possuiria função de regulação no plano de dever-ser. Não que haveria uma correspondência plena entre a ordem jurídica e econômica, mas o direito surge como uma forma de intervenção, para que a economia se desenvolva de forma mais harmônica, corrigindo eventuais desigualdades fáticas.¹⁵⁸

¹⁵⁶ In: *Op. cit.*, p. 42-43.

¹⁵⁷ BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de política**. 11. ed. v. 1. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998, p. 958.

¹⁵⁸ AGUIAR, André Brugni de. Parafiscalidade, regulação e Estado na economia globalizada. DOMINGUES, José Marcos (Coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 26.

Da mesma forma, acontece com a configuração do Estado e sua respectiva tributação. Com a análise do Estado Fiscal pretende-se demonstrar que a partir de uma realidade fática existente, o direito surge como criador de uma realidade própria capaz de lastrear o dever fundamental de pagar impostos.

4.3 O argumento da formação do Estado Fiscal

Como marco teórico foi definido pela utilização da doutrina de José Casalta Nabais, a concepção de Estado Fiscal também será por ela conformada. Ressalta-se que o autor português funda a sua teoria nos impostos em sentido amplo, ideia que será melhor analisada no item 6. No presente capítulo, não se discutirá uma possível abrangência a outros tributos, sendo estudado o Estado e sua relação com os impostos em sentido amplo.

4.3.1 O Estado e a sociedade: aspecto econômico

A questão da sociabilidade do homem beira ao senso comum. Perspectivas históricas demonstram que a humanidade sobreviveu e cresceu graças à capacidade de associar entre si. Atividades essenciais – como caça, agricultura, subsistência em geral – tiveram sucesso pela realização de forma conjunta através de cooperação. A formação social estaria na própria natureza humana.

A controvérsia existiria acerca do momento em que surgiu o Estado. Dalmo de Abreu Dalari declara que haveria três posições fundamentais: 1) o Estado sempre existiu, visto que houve permanente organização social vinculada a um território; 2) existiu período em que se tinha sociedade sem Estado, mas por conveniência dos partícipes o segundo foi constituído pelo primeiro; e 3) o Estado só apareceria depois do século XVII, com o surgimento da ideia e prática da soberania.¹⁵⁹

Se há questionamento sobre o momento de seu nascimento, seria porque existiria alguma diferença entre o Estado e a sociedade. Nas três concepções, independentemente da ocasião do surgimento, o Estado seria a forma de organização contida dentro do conjunto social. Daí que essa organização estaria vinculada à ideia de ordem, com o fim de prevenir e punir atitudes contrárias à coesão social. Os limites do que se poderia ou não ser feito seria por ele estabelecido, através da detenção dos meios coercitivos para garantir que atitudes mesquinhas dos indivíduos não inviabilizassem a própria comunidade.

¹⁵⁹ In: **Elementos de teoria geral do Estado**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 21.

Paulo Bonavides limita o Estado a um corpo de normas e instituições presentes na sociedade. A sociedade seria forma mais ampla que compreende a dinamização dos indivíduos, cuja maior distinção seria o substrato econômico¹⁶⁰. Explica-se: a sociedade seria um conceito mais amplo justamente por abarcar diversas relações pessoais (não reguladas necessariamente pelo Direito) e pela responsabilidade em produzir bens, gerar riqueza, em suma, prover a economia; enquanto o Estado ordenaria e garantiria o cumprimento dessas relações.

Ressalta-se que a distinção entre Estado e sociedade seria do ponto de vista econômico. A autonomia estatal na prestação do interesse público, por exemplo, é questionada por Tercio Sampaio Ferraz Jr. dada à impotência em sua prestação. As finalidades constitucionais não teriam como pressuposto a tutela exclusiva estatal, mas a realização pela comunidade. Alguns desses fins teriam uma concepção normativa estrutural, em que a lei se dirigida apenas ao Estado seria imperfeita, pois sua participação seria muito importante, mas não poderia ser de forma exclusiva. Com isso, a criação e ampliação das Organizações Não-Governamentais (ONGs) seria uma forma de efetivar o interesse público fora do âmbito estatal.¹⁶¹

A separação entre Estado e sociedade não seria absoluta, mas caracterizada com o Estado responsável com as questões políticas, enquanto a sociedade com a economia. Pela separação, seria permitida a realização de interesses gerais ao órgão estatal, através de um mínimo de intervenção na economia para sua regulamentação. Por isso que as intervenções no nível macroeconômico, ou seja, da economia como um todo, aconteceriam de modo supletivo ou subsidiário, limitadas a liberdade do indivíduo¹⁶². O Estado não poderia constituir regras capazes impedir a produção de riqueza de forma geral, visto que tolheria meios próprios de subsistência, mas regularia a conjuntura para impedir abusos do poder econômico.

A existência de certa intervenção do Estado na economia, seja no sentido regulatório, seja na resolução de conflitos atuando como um agente imparcial; faria com que Cristiano Carvalho afirme que a separação econômica entre Estado e sociedade seria apenas uma abstração, pois haveria impossibilidade lógica da cisão absoluta¹⁶³.

¹⁶⁰ In: **Ciência política**. 10.ed. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 70.

¹⁶¹ In: Notas sobre as contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado democrático de direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 213-214.

¹⁶² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 195-199.

¹⁶³ In: **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 157.

Dentro dessa perspectiva que o direito configuraria o Estado através de normas jurídicas. A realidade fática demonstra a existência de uma ordem econômica que produz e acumula riqueza que deverá ser regulada, para que não haja uma desigualdade social capaz de cindir com as camadas da população. A intervenção teria um importante papel redistributivo que será feito principalmente através dos impostos. Para tanto, é imprescindível entender a configuração do Estado responsável pela implementação das atividades públicas prescritas na Constituição.

4.3.2 Diferença entre Estado financeiro e Estado patrimonial

Para José Casalta Nabais, após o absolutismo os Estados se configurariam como Estados Financeiros por terem suas necessidades materiais custeados através de dinheiro¹⁶⁴. Interessante que ser “financeiro” independeria da estrutura do Estado, o que significa que essa característica não estaria sujeita diretamente à previsão de tributos. Alguns Estados seriam Financeiros sem a necessidade de ter um sistema tributário, por gerarem receita própria capaz de garantir a autossuficiência. José Casalta Nabais os define em três tipos: Estados produtores, empresariais e proprietários¹⁶⁵. Exemplo de Estado produtor: países autossuficientes por produzirem e comercializarem petróleo; de Estado empresarial: desenvolvedores de atividades, como empreendedores de cassinos; por fim, o Estado proprietário caracterizado por se um Estado Socialista, onde não haveria propriedade privada, pois todos os bens pertenceriam ao órgão estatal¹⁶⁶, sendo a riqueza produzida e compartilhada – em tese – para toda população.

Entender que o Estado socialista propõe um grau de intervencionismo maior ajuda a compreender que os Estados que possuem uma clara distinção com a sociedade teriam como pressuposto a democracia. Isso ocorreria pela necessidade da disponibilidade econômica dos indivíduos, a qual convoca o cidadão para participar da vida política do Estado na formulação de quais atividades serão desenvolvidas e com isso se possa limitar o *quantum* de patrimônio pessoal será compartilhado¹⁶⁷. A liberdade do povo seria pressuposto para estabelecer

¹⁶⁴ In: *Op. cit.*, p. 192-193.

¹⁶⁵ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 192-193.

¹⁶⁶ Para Cristiano Carvalho, a separação entre o Estado socialista e a sociedade existiria, mas não de forma clara. Como nesse tipo de Estado não haveria a propriedade privada, todos os bens pertenceriam ao órgão central, o que levaria a certa confusão econômica entre Estado e sociedade. Contudo, o que ocorre seria maior grau de intervencionismo na economia e na distribuição de renda por parte do Estado, mas ainda existiriam espaços privados para os indivíduos. (In: **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 158.)

¹⁶⁷ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 204-207.

limitações ou deveres relacionados à criação e configuração dos tributos, admitidos de maneira a não causar danos sociais.

Para esse trabalho, o Estado que não dependa de tributo para a manutenção de sua estrutura será denominado Estado patrimonial¹⁶⁸. Expressão cunhada para caracterizar o Estado Absoluto em que haveria confusão entre patrimônio do rei e do Estado, cujas atividades estatais praticamente eram suportadas pelo monarca¹⁶⁹. Fazendo um paralelo, todos os tipos de Estado patrimonial, apontados por José Casalta Nabais, teriam como característica possuir patrimônio suficiente para desenvolver as finalidades públicas, sem necessitar de recursos de terceiros.

Estados patrimoniais não seriam comuns. Em regra, os Estados não possuem meios próprios de subsistência e necessitam de recursos provenientes da partilha da riqueza produzida pela sociedade. Esses recursos seriam adquiridos com o pagamento de tributos, principalmente de impostos em sentido lato.

José Casalta Nabais classifica Estado financeiro, dependente de tributos, em Estado Fiscal ou Tributário¹⁷⁰, tendo como critério o tipo de tributo que prevalece no ordenamento jurídico¹⁷¹. Como já pontuado, para o autor português, haveria basicamente dois tipos de tributos: impostos e taxas. A diferença entre os dois estaria na existência ou não de uma atividade estatal diretamente vinculada à obrigação tributária. Se não há contraprestação estatal direta que motive o pagamento do tributo, estar-se-ia diante de um imposto, como os existentes sobre a renda ou propriedade dos indivíduos. Caso o tributo esteja vinculado a uma atividade estatal seria exigida uma taxa¹⁷², como por exemplo, valor pago pelo fornecimento de energia elétrica pelo Estado, cuja exigência está condicionada a prestação da atividade.

Como haveria apenas dois tributos, o Estado seria denominado Fiscal se majoritariamente fosse financiado por impostos e Estado Tributário quando houvesse a predominância de taxas. Sintetiza Marianna Martini Motta:

¹⁶⁸ Não se encontra em José Casalta Nabais uma definição, de forma sistemática, para esse tipo de Estado. Quando quer ser referir ao Estado financeiramente autossuficiente, o denomina de Estado patrimonial ou proprietário. (In: *Op. cit.*, p. 195; 211; 212.)

¹⁶⁹ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos**: no estado democrático de direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014, p. 57.

¹⁷⁰ Douglas Yamashita, diferente de José Casalta Nabais, utiliza a expressão Estado Tributário como dependente de tributos em contraposição à expressão Estado Socialista-Empresarial, o qual seria autossuficiente, concepção baseada na obra “Steuerstaat als Staatsform” de Josef Isensee. (In: Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 60-61.)

¹⁷¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 199.

¹⁷² NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 252.

A distinção, conforme se depreende do exposto, entre estado fiscal e estado tributário reside na dicotomia clássica entre tributo não contraprestacional e tributo contraprestacional, ambos são formas de arrecadação financeira pelo estado. Se o tributo for de natureza contraprestacional, ter-se-á taxa ou contribuição e, respectivamente, um estado tributário, se não tiver natureza contraprestacional, ter-se-á imposto e, conseqüentemente, um estado fiscal.¹⁷³

Novamente cabe ressaltar que análise será feita com base na doutrina de José Casalta Nabais. No Brasil, além dos impostos e as taxas, haveria a configuração de outros tipos de tributos, todavia, segundo o autor português, de relevância menor, por serem incapazes de predominarem num Estado. O ordenamento pátrio, por exemplo, classificação dos tributos consideraria pode chegar até cinco espécies: impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições sociais. Os três últimos tributos, segundo a doutrina de José Casalta Nabais, estariam classificados ou como impostos ou taxas a depender da existência ou não de atividade do Estado. Assim, a contribuição de melhoria seria um tipo de taxa, já que haveria uma atividade estatal que ensejou no tributo: obra pública que valorizou o imóvel do contribuinte, por exemplo.

Para José Casalta Nabais:

(...) entre nós, é de referir que não tem tradição a divisão tripartida em causa, tendo a doutrina rejeitado, em geral, qualquer autonomia ou relevo próprio às contribuições especiais, que são impostos em que os factos tributários apresentam uma configuração algo singular, quando comparados com os factos tributários dos impostos em geral, expressa na vantagem económica reflexa, no caso das contribuições de melhoria, e na provocação de maiores despesas para a administração, no caso das contribuições por maiores despesas. Trata-se assim de um tipo de impostos e não de uma categoria intermédia entre o imposto e a taxa, que mereça qualquer tratamento jurídico próprio, mormente jurídico-constitucional.¹⁷⁴

Como o presente trabalho tem como objetivo a análise do dever fundamental fiscal, segundo a doutrina do autor português, resalta-se que a palavra imposto no sentido amplo, considera todos os tributos não vinculados a uma prestação estatal, o que incluiria as contribuições especiais brasileiras ou qualquer outra cobrança tributária assim configurada.

O Estado Tributário seria constituído majoritariamente de tributos bilaterais¹⁷⁵, em que existiria uma relação sinalagmática entre cidadão, que desfruta de determinado serviço, e o Estado, através do custeio direto mediante o tributo. A bilateralidade demonstra que aquele objetivo social seria realizado e cobrado a medida da utilização pelo cidadão. Assim, quem se

¹⁷³ MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em 20 ago 2013.

¹⁷⁴ In: **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 256.

¹⁷⁵ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 199-200.

utilizaria da rede pública de fornecimento de água, por exemplo, paga o valor do tributo (taxa), a fim de custear a atividade, na proporção de sua utilização.

O dever fundamental relacionado ao pagamento de tributo resta difícil de configurar num Estado Tributário, pois não haveria uma redistribuição de renda pelo Estado, a fim de diminuir as desigualdades sociais. Para Marianna Martini Motta, o “Estado Tributário poderia levar os menos favorecidos, por não disporem de recursos financeiros suficientes para obterem tais serviços – legítimo sistema ‘pay-per-use’ – a ficarem à margem da sociedade, revelando-se como um meio de exclusão social”¹⁷⁶.

Já no Estado Fiscal, os tributos serão majoritariamente unilaterais, por não necessitar de atividade Estatal para a cobrança¹⁷⁷. O fato gerador do tributo seria do contribuinte. Os serviços públicos até poderiam ser divididos com os cidadãos de melhor condição financeira, atribuindo importante papel as taxas, mas a legislação encarrega aos impostos de financiar setores como segurança, ensino básico, saúde¹⁷⁸.

Novamente a ideia de limitar o dever apenas aos impostos aparenta certa incongruência com o ordenamento jurídico brasileiro devido a importância das contribuições especiais no sistema tributário. Para ilustrar, conforme relatório de arrecadação da Receita Federal, no ano de 2014, sem considerar a Contribuições sobre Lucro Líquido (CSLL) cujo valor estaria junto com o imposto de renda, cerca de 52% da arrecadação é feita através de contribuições¹⁷⁹.

Contudo, desconsiderando outras características específicas dessa espécie tributária, as contribuições especiais no Brasil são exigidas sem a necessidade de uma contraprestação estatal, possuindo a natureza de imposto para José Casalta Nabais. Assim, quando o presente trabalho se referir ao dever fundamental de pagar impostos em sentido amplo, também englobará as contribuições especiais brasileiras.

¹⁷⁶ In: Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em 20 ago. 2013.

¹⁷⁷ Em que pese os impostos serem tributos unilaterais mais comuns, haveria outros tipos que podem assumir essa característica. No Brasil, as contribuições sociais são cobradas através de fatos do contribuinte, o que contribuiria para sua qualificação como Estado Fiscal.

¹⁷⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 199-200.

¹⁷⁹ MINISTÉRIO DE FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais**: Outubro de 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/AnaliseMensalout14.pdf>>. Acesso em 30 dez. 2015, p. 5.

4.3.3 Análise do Estado Fiscal como base do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato

Entendido que os impostos seriam tributos com maior relevância para a formação de uma organização estatal, passa-se a análise do Estado Fiscal. O Estado Fiscal configuraria a maioria dos países por não possuírem recursos próprios para manutenção, dependendo dos impostos para financiar atividades relativas ao interesse coletivo, como segurança, saúde, ensino básico, entre outros.

Nesse tipo de Estado, haveria uma série de finalidades públicas que apenas poderiam ser custeadas pelos impostos (como a segurança, coleta de lixo, entre outros), sendo inviável quantificar a utilização da atividade estatal por cada indivíduo. No Estado Fiscal, em algumas atividades passíveis de mensuração individual, isto é, atividades as quais poderiam ser cobradas por taxas através da contraprestação do serviço, haveria o compromisso constitucional pela prestação de forma gratuita (como a saúde) ou, pelo menos, a custo reduzido (como pagamento mínimo pela utilização de água em lugares mais pobres). O próprio José Casalta Nabais afirma que a mensuração do valor cobrado pelas taxas não seria o valor real da atividade, mas através de uma relação de proporcionalidade entre a prestação do Estado e a contraprestação do indivíduo. Por isso que muitas taxas consideram o bem objeto de serviço público e não o custo do serviço, como as taxas judiciais, calculadas pelo valor da ação que não reflete necessariamente na complexidade do serviço prestado¹⁸⁰.

Nos impostos, o *quantum* a ser dispendido considera a capacidade contributiva, que basicamente conclui que se deve cobrar mais daqueles que possuem maior riqueza, exigindo o mínimo possível dos que conseguem apenas custear sua subsistência.

Seria inviável um Estado Fiscal sem que houvesse a previsão de impostos, mesmo que não seja encarado como um dever pela população. A convivência social pressupõe a obediência a algumas regras e previsão de direitos, como propriedade, educação, saúde que dependem de dinheiro. Sem tributo não existiria Estado, sem Estado a sociedade não estaria no grau de evolução hoje encontrado.¹⁸¹

Jose Casalta Nabais identifica o Estado português como Estado Fiscal por algumas características, já que não há disposição expressa nesse sentido. A primeira seria a previsão de extensa gama de direitos fundamentais que resta impossível de ser cumprida através de outro

¹⁸⁰ In: **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 263.

¹⁸¹ ALVES, Marina Vítório. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percorso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011, p. 217-219.

tributo que não seja os impostos. As taxas, dentro de um Estado tributário, não seriam uma alternativa apta a viabilizar todos os direitos dos indivíduos. Além dos direitos, apenas com a prescrição de uma rede de impostos seria possível satisfazer as necessidades financeiras do Estado. Por fim, a escassez em que as taxas e demais tributos são dispostos na Constituição, o que não conseguiria dá suporte ao financiamento estatal.¹⁸²

Da mesma forma o Brasil não possui prescrição expressa sobre sua natureza fiscal. As características descritas para Portugal seriam idênticas às encontradas na Constituição brasileira. Primeiro a previsão de extensa lista de direitos fundamentais e liberdades econômicas¹⁸³. Segundo, as despesas gerais do Estado são suportadas através dos impostos conforme o disposto no art. 167, inc. IV da CF¹⁸⁴, em que proíbe a vinculação das receitas dos impostos, a não ser as determinadas pela Constituição como saúde e educação. Terceiro, as taxas prescritas na Constituição Federal são apenas autorizadas no art. 145, inc. II da CF, enquanto que há discriminação dos impostos por ente federado.

Difícil basear o Estado Fiscal na prescrição de uma variedade de direitos fundamentais, que deverão ser custeados pelos impostos, por haver uma certa incongruência. A diversidade de direitos pode ser custeada pelas taxas, desde que a população possua riqueza suficiente para dividir os valores. Configurar-se-ia um Estado Tributário em que os direitos fundamentais seriam custeados diretamente por aquele que estaria usufruindo. A concepção, teoricamente, seria bem simples, com a diminuição dos impostos restaria mais recursos para o custeio direto de cada serviço estatal.

Se os direitos fundamentais não seriam o fundamento do Estado Fiscal, qual seria então? Do ponto de vista da dogmática, as normas que definem se aquele Estado seria ou não Fiscal, estaria nas que definem as competências tributárias. Se as normas definem uma predominância pelos impostos, estar-se-ia diante de um Estado Fiscal. A resolução normativa seria bem mais simples, pois a análise perpassaria o sistema tributário do país objeto de estudo.

¹⁸² NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 210-214.

¹⁸³ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos contribuintes: limitações constitucionais ao poder de tributar**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 122.

¹⁸⁴ Art. 167. São vedados:

(...)

IV - a vinculação de receita de impostos a órgão, fundo ou despesa, ressalvadas a repartição do produto da arrecadação dos impostos a que se referem os arts. 158 e 159, a destinação de recursos para as ações e serviços públicos de saúde, para manutenção e desenvolvimento do ensino e para realização de atividades da administração tributária, como determinado, respectivamente, pelos arts. 198, § 2º, 212 e 37, XXII, e a prestação de garantias às operações de crédito por antecipação de receita, previstas no art. 165, § 8º, bem como o disposto no § 4º deste artigo; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Com relação ao Brasil, não seria a prescrição dos direitos fundamentais a base jurídica do Estado Fiscal e sim a definição pormenorizada de uma diversidade de impostos, definidos pela Constituição Federal por cada ente federado (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). A complexidade no sistema tributário constitucional, o qual prescreve majoritariamente os impostos como tributos de maior relevância, possibilita a firmar que o Brasil seria configurado como Estado Fiscal.

Daí o entendimento que se há um Estado Fiscal, existiria um dever fundamental de pagar imposto em sentido lato. Como a configuração estatal teria como prevalência os impostos, aqueles que compõem a sociedade devem arcar com os valores como um dever basilar para a viabilização da sociedade.

Para viabilizar essa estrutura, os impostos seriam essenciais. Com a concepção de Robert Nozick seria possível entender o porquê que José Casalta Nabais especifica o dever fundamental vinculado aos impostos e não aos tributos de forma geral. O caráter redistributivo do valor entregue ao Estado sem que haja uma atividade diretamente vinculada à prestação, mantém a estrutura organizacional para toda a sociedade, independentemente de um cidadão específico ou um grupo de cidadão pagar ou não o imposto, com objetivo claro de viabilizar a existência e evolução daquela organização social.

A questão da justificação da prevalência de impostos em sentido lato e não de outros tipos de tributos estaria numa outra discussão, referente ao tamanho do Estado e como ele deve suportar o custo dos direitos fundamentais prescritos na Constituição. Com vista a não propiciar um estudo sincrético, define-se a configuração e o limite do Estado Fiscal de acordo as normas constitucionais de competência tributária. O problema dos custos direitos será analisado no próximo tópico.

4.4 Custo dos direitos como alicerce do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato

O custo dos direitos surge como outro alicerce de dever fundamental de pagar imposto, visto que a arrecadação desse tributo teria como embasamento o financiamento dos direitos fundamentais dispostos na Constituição Federal. A ideia seria que a cobrança de valores não relacionados a uma contraprestação de atividade do Estado ao contribuinte, justifica-se através da previsão de inúmeros direitos fundamentais distribuídos a toda população, os quais seriam efetivados através de um custo repartido por todos aqueles vinculados ao Estado, o que basearia a existência de um dever fundamental.

Notadamente, o grau de intervencionismo na economia e relação da tributação seria estreito, pois a quantidade de atividades que os Estado pretende desempenhar, de forma direta ou indireta, exigirá mais recursos materiais, tecnológicos e humanos o que trará impacto na tributação.¹⁸⁵

A dúvida surgiria se o custo dos direitos embasa o próprio dever fundamental fiscal ou estaria apenas atrelado a quantificação da carga tributária.

Robert Nozick apresenta um Estado com apenas um tributo (apólice de seguro) e exclusivamente prestador do serviço de segurança. O Estado seria Fiscal, pois esse tributo não estaria vinculado à atividade direta estatal, além de se destinar a proteção de todos os indivíduos da sociedade, sendo, portanto, um imposto.

Não haveria, portanto, uma relação direta entre a diversidade de direitos fundamentais e fiscalidade estatal. Com o aumento da complexidade social e estabelecimento de outras atividades a agência, ou o Estado, tenderiam a aumentar a carga tributária: com a criação de outros impostos ou a ampliação do existente, mas não descaracterizaria o Estado Fiscal.

4.4.1 A relação direta entre o custo dos direitos e o Estado Fiscal.

A atividade financeira do Estado, isto é, a forma de obtenção e emprego de meios materiais e serviços para cumprir as finalidades, seria objeto das Ciências das Finanças¹⁸⁶. Essa atividade seria precursora do parlamento. As primeiras reuniões públicas eram convocadas com uma finalidade muito concreta: estudar e – se for o caso – aprovar os pedidos econômicos do rei, a fim de justificar os gastos principalmente vinculados ao custo de defesa das propriedades do reino e quando do surgimento de guerras. Através da necessidade política, acerca da organização e repartição de poder, foi originado nas Constituições democráticas a ideia de consentir com a instituição dos impostos através de representantes e o correlato direito de aprovar o destino do gasto. Destarte, o legislativo estaria intimamente ligado à necessidade de aprovação, tanto do ingresso de recursos como o seu gasto público¹⁸⁷.

Se num primeiro momento o Estado requisitava bens e serviços dos cidadãos de forma graciosa ou se apossava das riquezas dos inimigos de guerra, hoje usual seria o pagamento de

¹⁸⁵ AGUIAR, André Brugni de. Parafiscalidade, regulação e Estado na economia globalizada. DOMINGUES, José Marcos (Coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Ed., 2008, p. 27.

¹⁸⁶ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualizado por Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 3-4.

¹⁸⁷ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 5-6.

tributos para financiar atividades indispensáveis para o cumprimento dos fins públicos. Economicamente, haveria transferência de bens e serviços do setor privado para o público, retirando do consumo e investimento particular para alocar em atividades consideradas essenciais para a manutenção da comunidade.

Ocorre que não Estado moderno haveria uma limitação na produção de riqueza própria, reduzindo as receitas obtidas pelo patrimônio estatal. A atividade financeira reconduziria a percepção, gestão e dispêndio de recursos obtidos através dos agentes privados econômicos.¹⁸⁸

O custo das atividades em um Estado Fiscal seria adimplido principalmente através de impostos em sentido amplo, na concepção de José Casalta Nabais. Conforme já discutido, quando o órgão estatal não possui patrimônio próprio apto a suportar suas despesas, a captação financeira seria feita através da partilha da riqueza dos cidadãos. Nessas despesas, incluir-se-iam a quantia para efetivação dos direitos fundamentais.

A relação entre o Estado Fiscal e o custo dos direitos se estruturaria assim: se existe a previsão de efetivação de direitos fundamentais, haveria um custo a ser suportado pelo Estado; se o Estado não possui meios de gerar recursos, necessita da cobrança, especificamente, de impostos pelo seu caráter redistribuidor. Como a prevalência de impostos em sentido amplo caracteriza o Estado Fiscal, o custo dos direitos viabiliza a cobrança de valores proporcionais a sua efetivação.

O vínculo com o Estado Fiscal estaria claro. Agora averigua-se se haveria também uma relação intrínseca com o dever fundamental de pagar imposto.

4.4.2 O custo dos direitos e sua relação com o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato

Como órgão monopolizador do poder, o Estado possuiria um sistema de serviços com intuito de satisfazer as necessidades da população. Para tanto, haveria a utilização do trabalho de pessoas, bem como o emprego de materiais necessários à atividade¹⁸⁹, ou seja, um custo, cujo valor a ser pago configuraria o gasto público.

¹⁸⁸ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 3. No mesmo sentido: OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. 2009. 254 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de Fortaleza, p. 48.

¹⁸⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualizado por Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 3-4.

Contudo, não apenas as finalidades públicas revertidas aos cidadãos em forma de serviços necessitariam de recursos. Alertam Stephen Homes e Cass R. Sunstein que o Estado deve garantir o cumprimento das relações jurídicas entre particulares pelo acesso à justiça, por exemplo, como forma de efetivar as relações civis. Destarte, mesmo as relações particulares possuem um custo ao Estado que, no mínimo, seria a manutenção da estrutura da justiça. Haveria um custo para manter direitos básicos de cada cidadão mesmo que não seja de responsabilidade do Estado a sua implementação. “*Los derechos liberales clásicos dependen necesariamente de relaciones de mando y obediencia, cuya creación y sostenimiento a su vez son costosos*”,¹⁹⁰.

Interessante que esse alerta sobre o custo surge dentro de uma dicotomia entre direitos negativos e positivos que, segundo os autores, perderia o sentido já que todos os direitos seriam protegidos e viabilizados pelo Estado. Os primeiros protegeriam o cidadão contra interferência estatal, visto que estabelece áreas de não intervenção. Os segundos dependeriam de atuação estatal na realização de certos direitos, sendo, portanto, de cunho social. A variedade e o número elevado de direitos constantes na Constituição Federal impediria a generalização e uma classificação limitada a esses dois critérios¹⁹¹.

Mesmo quando o Estado permitiria aos indivíduos efetivarem seus direitos de forma privada (como no caso da arbitragem, na seara civil ou no estado de necessidade, no penal) prescreveria marcos regulatórios delimitadores dessas atividades, atribuindo a avaliação e a possibilidade de punir excessos pelo Poder Judiciário. Daí existiria a presença de gastos por parte do Estado, a fim de garantir todo e qualquer direito dentro de sua competência territorial.

Percebe-se que o crescimento da previsão de direitos fundamentais nas Constituições pelo mundo, junto com um aporte de gasto para sua realização, elidiu a compreensão da necessidade de recursos para os direitos de proteção mutua dos cidadãos, denominados de direitos negativos, através da estrutura estatal para garanti-los.

Sobre esse assunto, a concepção de Estado Ultramínimo, de Robert Nozick, mesmo feita de forma hipotética, demonstraria a viabilidade da formação de um Estado através da previsão de um único imposto, cujo valor arrecadado seria utilizado para efetivar a segurança

¹⁹⁰ HOMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Po qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011, p. 99. No mesmo sentido: HABER NETO, Michel. **A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil**. 2012. 238 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012, p. 87.

¹⁹¹ HOMES, Stephen & SUNSTEIN, Cass R. *Op. cit.*, p. 55-59.

através da proteção das relações entre os cidadãos seja dos pactos civis, seja contra atos considerados crimes.

Imaginando-se um Estado liberal-capitalista minimamente viável, o único direito protegido seria a liberdade dos cidadãos e, portanto, um direito considerado negativo. A previsão de inúmeros de direitos fundamentais não seria, teoricamente, essencial para a formação do Estado e seria nesse ponto que se questiona se o custo dos direitos atribuiria lastro ou não ao dever fundamental de pagar impostos.

Contudo, o Estado após sua formação necessita manter a coesão social. A estrutura da sociedade perpassaria o impedimento de grandes concentrações de renda e pela garantia de condições mínimas para a sobrevivência e desenvolvimento das pessoas. Nesse sentido, a previsão dos direitos fundamentais seria essencial para perpetuação do Estado. Não só a proteção da liberdade e propriedade seria capaz de manter a complexidade das relações sociais, mas a intervenção do Estado para manter serviços fundamentais, como saúde e educação, acessíveis a todos.

Por isso, mesmo um cidadão que não necessite dos serviços e/ou programas sociais do Estado, precisa custear os direitos fundamentais de todos os demais indivíduos, a fim de preservar a estrutura social em que habita.

Portanto, o custo dos direitos vincula-se indispensavelmente a ideia de formação e manutenção de uma estrutura governamental capaz de estabilizar a relações sociais e por essencial a todo cidadão. A relação se desenha desse modo: dada uma estrutura estatal é necessária a previsão de direitos fundamentais para a manutenção da sociedade, estrutura que dentro de um Estado Fiscal possui um custo a ser adimplido por todos devido a existência do dever fundamental de pagar impostos.

4.4.3 A dimensão do Estado através do custo dos direitos

O custo dos direitos além de legitimar diretamente o dever fundamental de pagar impostos também possui como função definir o tamanho do Estado Fiscal, já que a tributação vincular-se-ia a formação e viabilização do Estado.

Se o Estado Fiscal seria o modelo de arrecadação de riqueza para compor a máquina pública, os direitos fundamentais e seus respectivos custos o dimensionaria. Por isso, o custo dos direitos também se relaciona com as garantias dos direitos dos cidadãos, definindo princípios ou normas estabelecidas na Constituição sobre Direito Financeiro. As normas constitucionais visam à garantia de direitos e liberdades públicas pela limitação do poder do

Estado, sendo que a incorporação desses princípios e normas na Constituição fez com que se garanta não apenas o mecanismo arrecadador, mas o vincule a finalidade de um ideal de justiça¹⁹².

Só haveria um custo porque fora prescrito direitos a serem implementados e sua efetivação seria a forma de manter a sociedade num certo nível de coesão através da redistribuição da riqueza. Na concepção de José Casalta Nabais, os impostos em sentido amplo seriam mais importantes tributos para custear a organização no Estado Fiscal pelo caráter redistribuidor.

Além da necessidade de valores para manter a estrutura estatal, a prescrição de uma diversidade de direitos fundamentais legitimaria o aumento da carga tributária passível de efetivar esses direitos e conseqüentemente dimensiona Estado em mais ou menos intervencionista. A quantidade de impostos e sua carga a sociedade estaria atrelada ao custo da manutenção dessa estrutura, diretamente proporcional ao número de direitos fundamentais que deverão ser efetivados pelo Estado.

Por isso afirma Cristina Pauner Chuvi, que o dispêndio com os direitos vincula-se ao aspecto orgânico da matéria tributária dada pela distribuição das competências da instituição e arrecadação de tributos nos diferentes poderes do Estado¹⁹³.

José Casalta Nabais aponta a existência de uma crise no Estado Fiscal pelo superdimensionamento das tarefas estatais, em detrimento a maior tributação da sociedade¹⁹⁴. Os direitos são cada vez mais custosos e a efetivação exige maior partilha da riqueza em que se questiona a viabilidade do desenvolvimento social. Na atualidade, o Estado “é o maior consumidor de riquezas e serviços no mundo civilizado”.¹⁹⁵

A solução perpassaria pelo redimensionamento do Estado, através de revisão do intervencionismo das tarefas sociais. Até porque não se poderiam ampliar os tributos bilaterais, ou seja, as taxas, visto que algumas atividades são impossíveis de serem cobradas dessa forma. Essa revisão não significaria um retorno ao Estado Mínimo Liberal, mas uma forma de compatibilizar liberdade dos indivíduos e do sistema econômico, para que esse agigantamento estatal não comprometa a economia via ação fiscal.¹⁹⁶

¹⁹² CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 1-3.

¹⁹³ In: *Op. cit.*, p. 1-3.

¹⁹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 202-203.

¹⁹⁵ BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atualizado por Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 3.

¹⁹⁶ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 202-203.

Para Blênio César Severo Peixe a transformação de um novo Estado partiria do modelo em que a máquina pública de provedora de bens e serviços, para um modelo regulador. Não se toleraria mais a ineficiência do Estado, desaguando em duas tendências: a primeira denomina da *accountability for performance* (responsabilização pelo desempenho) em que se deve demonstrar os resultados dos programas governamentais; a segunda pela maior participação da população para a tomada das decisões do governo.¹⁹⁷

Percebe-se que tanto a crise como a solução do problema do aumento do custo dos direitos fundamentais seriam política e não jurídica. Não haveria deficiência normativa, mas o questionamento acerca do modelo de Estado adotado. Quando da decisão política por um novo modelo de Estado, o direito seria usado para formalizá-lo.

Logo, o custo dos direitos seria inerente à matéria tributária, relacionando-se ao dever fundamental de pagar impostos, pois a necessidade de contribuir seria essencial para manutenção do equilíbrio social, pela redistribuição de direitos prestados pelo Estado. O custo dos direitos pressupõe que haverá uma redistribuição das despesas perante os indivíduos. Essa redistribuição e a determinação do *quantum* cada pessoa estaria compelida a contribuir não seria realizada de forma arbitrária, mas balizada segundo o princípio da solidariedade. Tendo em vista sua importância não só como quantificador, mas também como fundamento do dever fiscal, o princípio da solidariedade será analisado no próximo item.

¹⁹⁷ In: **Finanças públicas**: controladoria governamental. Curitiba: Juruá, 2006, p. 147-148.

5 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE E SUA RELAÇÃO COM O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

O terceiro argumento, sobre a existência do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato, o conceberia como manifestação do princípio da solidariedade. Antes adentrar sobre o conteúdo desse princípio, necessário tratar sobre alguns conceitos básicos de definição sobre os princípios jurídicos.

5.1 Definição acerca dos princípios jurídicos

O estudo sobre os princípios jurídicos possui ampla pesquisa doutrinária. Inúmeros trabalhos dedicados exclusivamente a definir sua configuração e efeitos são encontrados tanto no âmbito nacional como estrangeira. Como não é objetivo desse trabalho o aprofundamento do tema dos princípios, apenas será examinada bases conceituas e um panorama sobre o tema, a fim de possibilitar sua compreensão.

Como o estudo aqui desenvolvido seria o dogmático, o princípio será tomado através do viés normativo. Como visto no item 2.6, normas jurídicas são comandos interpretados dos textos jurídico para direcionar as condutas. Nesse sentido, os princípios seriam um tipo de norma por possuir enunciado apto a guiar o comportamento¹⁹⁸. Para se traçar as característica que definiriam uma norma como princípio, a doutrina traça um paralelo com outro tipo norma, a regra.

Marcelo Neves afirma que para configurar os princípios e as regras como conceitos de normas jurídicas, deve-se distinguir entre texto normativo, como “forma linguística mediante o qual uma norma se expressa no plano do direito positivo, particularmente direito escrito”; e norma, como “expressão linguística de uma proposição interpretativa ou jurídico-dogmática que pretende descrever ou determinar o conteúdo semântico da norma”¹⁹⁹. A definição se o dispositivo seria uma regra ou um princípio não estaria no plano dos textos normativos, mas de sua interpretação. Como a norma se trata de um conteúdo interpretativo, deve-se traçar características que distinguem as duas espécies.

Segundo Riccardo Guastini, haveria aos menos cinco teses acerca das características dos princípios que os diferenciariam das regras: 1) acerca da formulação: os princípios seriam

¹⁹⁸ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 143.

¹⁹⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 1-2.

formulados de forma mais fluída, indeterminada, enquanto as regras determinariam os comportamentos; 2) sobre o conteúdo: princípios possuiriam maior generalidade, pelo amplo campo de aplicação, por se dirigirem a atitudes; enquanto que as regras seriam dirigidas aos comportamentos, sendo mais específicos; 3) em virtude da estrutura lógica: os princípios não seriam redutíveis a estrutura normativa em que dado um fato F deve ser a consequência jurídica C, isto é, normas hipotéticas, mas seriam normas categóricas; enquanto que as regras possuiriam sempre essa estrutura hipotética; 4) diferença de posição que ocupa no ordenamento: os princípios seriam normas que justificariam axiologicamente outras normas²⁰⁰, principalmente as regras, ou normas que caracterizariam a materialidade daquele ordenamento, de modo que a alteração dos princípios estabeleceria um novo ordenamento, enquanto as regras estariam hierarquicamente abaixo dos princípios; por fim, 5) a forma de interpretação no raciocínio jurídico: os princípios não admitiriam interpretação literal necessitando de um sopesamento com outros princípios para serem aplicados, enquanto que as regras admitiriam essa forma de interpretação para alcanças a subsunção ao caso concreto.²⁰¹

O próprio Guastini rebate essas teses. Sobre o problema da vagueza (1 e 2) não seria característica dos princípios, mas dos enunciados prescritivos, visto que a indeterminação seria uma questão de grau. Já a falta de um fato condicionante ou o problema da abertura dos princípios (3), haveria uma certa perplexidade, pois existiriam princípios, como o da igualdade, que não seriam desprovidos desse tipo de fato. A possibilidade de abstrair o fato na igualdade faz com o jurista italiano conclua que a interpretação seria capaz de transformar uma norma em princípio e vice-versa, o que enfraquece esse tipo de distinção entre normas e princípios. Acerca da tese dos princípios como normas fundamentais (4), confiaria a identificação deles através de juízos subjetivos, pois haveria regras tão fundamentais quanto qualquer princípio²⁰². O último critério de diferenciação, acerca do sopesamento (5), será analisado posteriormente.

Importante observação de Marcelo Neves para quem a distinção entre princípios e regras no direito se contextualiza através do problema de aplicação. Os princípios, de forma isolada, não serviriam para a resolução de casos simples. Rotineiramente, seriam as regras

²⁰⁰ Fenômeno que aconteceria principalmente com os princípios expressos e de âmbito constitucional que seriam utilizados para justificar uma interpretação conforme. A argumentação pelos princípios, no geral, consiste em atribuir a interpretação uma superioridade, no mínimo axiológica, em relação as outras normas. (GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 163-164.)

²⁰¹ In: *Op. cit.*, p. 145-146.

²⁰² GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 147.

aplicadas aos casos considerados “fáceis”, cuja cadeia argumentativa se reduziria a delimitação semântica do dispositivo e sua subsunção ao caso²⁰³. Nesse sentido, as regras não seriam muito adequadas para resolver os casos difíceis pela falta de flexibilidade. Os princípios assim balizariam as regras e estruturariam a complexidade do sistema jurídico, formada por valores, representações morais, ideologias, etc., para viabilizar solução do caso.²⁰⁴

Na distinção entre princípios e regras, Humberto Ávila afirma que as regras seriam normas descritivas “com pretensão de decidibilidade e abrangência”, cuja aplicação dependerá da correlação entre a descrição da norma jurídica e dos fatos. Enquanto os princípios seriam normas finalísticas “com pretensão de complementaridade e de parcialidade”, cuja aplicação dependerá de “uma avaliação da correlação entre estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta como necessária à sua promoção”²⁰⁵.

Para Virgílio Afonso da Silva, Humberto Ávila afirmaria que a diferença entre princípios e regras estaria no grau de abstração, em que aqueles teriam um grau de abstração maior que estes devendo ambos passar por uma etapa interpretativa para aplicação. O conflito seria apenas aparente, já que após a interpretação se encontraria a norma ser aplicada. A dificuldade existiria, pois, Ávila não definiria o que seria a ponderação de princípios e nem o diferenciaria do conceito de interpretação. No caso concreto, haverá sempre uma interpretação dos textos legais, contudo Ávila não explicaria o momento do sopesamento ou se o sopesamento seria parte da própria interpretação. Isso porque, para Virgílio Afonso da Silva, apenas os princípios necessitam de um momento prévio de especificação do conteúdo e a resolução do problema através da definição de qual princípio a ser aplicado não significa que não houve conflito, isto é, o sopesamento.²⁰⁶

Segundo Virgílio Afonso Silva, a diferenciação entre princípios e regras perpassa pela distinção entre deveres iniciais ou *prima facie* e deveres finais ou definitivos, após ultrapassar o caráter interpretativo do texto. Deveres definitivos seriam aqueles aplicáveis ao caso

²⁰³ NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. XVIII.

²⁰⁴ NEVES, Marcelo. *Op. cit.*, p. XIX.

²⁰⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos**. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 78-79. No mesmo sentido: LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. **Revista de informação legislativa**, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. de 2003. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/901>>, acesso em: 08 jan. 2016, p. 53-55.

²⁰⁶ SILVA, Virgílio Afonso. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. N. 1 (2003): 607-630, p. 616-618.

concreto. Para os princípios, os deveres só se tornariam definitivos após um sopesamento, visto serem deveres *prima facie*, em que a utilização de um princípio no caso concreto não invalida o outro. A diferença não estaria na indeterminação do texto, mas na própria natureza da norma²⁰⁷.

Os princípios se diferenciariam das outras normas por não impor obrigações absolutas e sim *prima facie*, passíveis de serem superadas ou derogadas por outros princípios. Entre regras e princípios, o que se distinguiria seriam dois tipos de normas e não dois tipos de texto, pressupondo que para ambos seria necessária a interpretação prévia, porém sem obterem a mesma estrutura²⁰⁸.

Para Marcelo Neves, as regras, mesmo que construídas através de um princípio, tem como função limitar a cadeia argumentativa da interpretação e aplicação do direito, o que serve para balizar os princípios. Já os princípios abririam a concretização do direito, ampliando a cadeia argumentativa. As regras absorveriam as incertezas do início do processo de aplicação, para resolver o problema. Com os princípios essa incerteza é qualificada, o que não retira da regra o papel de viabilizar a solução²⁰⁹. Daí que a definição do que seria princípio e regra dependeria da solução retirada da interpretação do texto. Se fecha a cadeia argumentativa apresentando uma solução para o caso, seria uma regra. Mas se amplia a cadeia argumentativa, trazendo diversas soluções que se amoldam a depende do caso, estar-se-ia diante de um princípio.

Para Riccardo Guastini, as teses existentes sobre a distinção entre princípios e outras normas, principalmente as regras, não seriam inteiramente persuasivas por entenderem que existiria apenas um tipo de princípio, cujas propriedades comuns gerariam um conceito unitário. As controvérsias sobre a identificação dos princípios encontraria sua maior dificuldade, pois a doutrina não os apresentaria de forma heterogênea.²¹⁰

Mesmo inexistindo homogeneidade no conteúdo dos princípios, muitos princípios seriam normas teleológicas que, diferente das regras, não prescrevem um comportamento e sim uma finalidade, cujos destinatários podem escolher uma pluralidade de comportamentos para cumpri-la, como no caso dos princípios programáticos. Outros princípios seriam metanormas por disporem sobre a aplicação do direito. Não se reportariam ao comportamento

²⁰⁷ In: Op. cit., p. 619-620.

²⁰⁸ SILVA, Virgílio Afonso. *Op. cit.*, p. 617. No mesmo sentido: GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 150-151.

²⁰⁹ NEVES, Marcelo. **Entre Hídra e Hércules**: princípios e regras constitucionais. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. XVIII.

²¹⁰ In: **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 144-145.

do cidadão comum, mas a órgãos jurisdicionais e administrativos e não se referiria a conduta, mas a outras normas ou a aplicação de uma pluralidade de normas, por exemplo, o princípio da irretroatividade das normas.²¹¹

Frequentemente os princípios não seriam formulados através de uma linguagem prescritiva. Dirigem-se ao comportamento de forma indireta muitas vezes através da proclamação de um valor. Sua forma não se enquadraria nem na forma deôntica e nem imperativa. Normalmente, os princípios assumem a forma de declarações, que não constituem situações jurídicas novas, mas reconhecem um valor. Por isso, não se configurariam através da estrutura sintática normativa, em que dado um fato F deve-ser a consequência C, e sim seriam uma categoria que proclamam uma finalidade ou valor, sem a presença de uma condição precisa para aplicação.²¹²

Em geral, o princípio apenas constituiria a premissa de um raciocínio, cuja conclusão será a formulação de uma norma específica pelo intérprete. Normalmente se distingue a justificação interna, que poderá sempre assumir a forma de um silogismo, onde haverá uma premissa maior sendo uma norma geral e a premissa menor um fato concreto. Contudo, também existe a justificação externa formada por argumentos não silogísticos, mas justificam a escolha das premissas do silogismo decisório. Geralmente a justificação externa afirma que essa norma expressa é formal e materialmente válida, que a interpretação pode ser aduzida do princípio. Nesse sentido, os princípios seriam a justificação externa da premissa maior.²¹³

Arremata Riccardo Guastini que das diversas formas de diferenciação, a questão se determinada disposição expressa um princípio não seria uma questão de fato, mas dependeria da valorização, normalmente, dado pelo intérprete²¹⁴. Através da interpretação seria possível extrair um princípio de uma disposição prescrita de qualquer forma, inclusive como regra, que dependeria do intérprete.

Segundo Marcelo Neves:

²¹¹ GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 149-150. No mesmo sentido Paulo Ayres Barreto afirma que os “Princípios são enunciados prescritivos, dotados de elevada carga axiológica, que informam a produção legislativa (norma de estrutura) e a compostura das normas jurídicas reguladoras de condutas intersubjetivas (norma de conduta)”. (In: **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006, p. 16). A diferença seria que o autor entende que os princípios teriam essa dupla função, enquanto que para Guastini se deve analisar a função de cada princípio especificamente, que podem conter um ou até mesmo os dois conteúdos.

²¹² GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 149-150. Marcelo Neves discorda desse entendimento afirmando que os princípios possuiriam uma estrutura “proposicional” flexível acerca da relação entre antecedente e consequente, o que não significaria carência desse tipo de estrutura, já que a norma jurídica assim se exprime. (NEVES, Marcelo. **Entre Hidra e Hércules**: princípios e regras constitucionais. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 123-124.)

²¹³ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 166.

²¹⁴ GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 158-159.

Os princípios são normas no plano reflexivo, possibilitando o balizamento e a construção ou reconstrução de regras. Estas, enquanto razões imediatas para normas de decisão, são condições de aplicação dos princípios à solução dos casos. Na cadeia argumentativa, uma norma afirma-se tipicamente como princípio ou como regra. De antemão, não se pode definir como padrão constitui um princípio ou uma regra. Vai depender do modo mediante o qual a norma será incorporada do ponto de vista funcional-estrutural do processo argumentativo.²¹⁵

Por esse caráter interpretativo, alerta Carlos Ari Vieira Sundfeld que, muitas vezes, chama-se de princípios casos de extrema indeterminação normativa ou textos de conteúdo tão insuficiente que não se consegue revelar o conteúdo da norma. Termos como “cidadania”, “poluidor pagador”, até mesmo quando há a palavra direito como “todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado”, são transformados em princípios pela doutrina. Muitas dessas indeterminações normativas seriam fruto da postergação na decisão política do legislativo. Ao invés de decidir, escolher a conduta que deverá ser imposta, coloca-se um termo jurídico indeterminado, deixando ao aplicador a atividade de especificar o conteúdo. Setores da sociedade com maior peso político obteriam, do legislativo, regras precisas para regulação de matérias de seu interesse. Daí que ter o texto maior lastro interpretativo, estaria a serviço do jogo político.²¹⁶

Os princípios frequentemente entram em conflito. O conflito, muitas vezes, aparenta ocorrer através de uma interpretação em abstrato, mas só haveria conflito na aplicação em um caso concreto. Nesses casos, algumas disposições fáticas do caso concreto possuiriam o mesmo campo de atuação, cuja aplicação dos dois princípios traria consequências incompatíveis entre si.²¹⁷

Outro ponto, geralmente os princípios que entram em conflito são de caráter constitucional, o que impede a resolução ocorra com as mesmas técnicas utilizadas para as demais normas: lei superior revoga inferior, lei posterior revoga anterior e lei especial revoga geral. Os princípios constitucionais possuiriam a mesma hierarquia e foram estabelecidos no mesmo período. Contudo, Riccardo Guastini entende que seria possível a resolução do conflito através de um princípio mais específico, visto que nesse casos o conflito seria apenas aparente.²¹⁸

²¹⁵ In: **Entre Hidra e Hércules: princípios e regras constitucionais**. 2. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2014, p. 103.

²¹⁶ In: Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). **Direito e interpretação: racionalidades e instituições**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 289-295.

²¹⁷ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo: estudios de teoria y metateoria del derecho**. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 167.

²¹⁸ In: *Op. cit.*, p. 168.

A forma de resolução de princípios, cuja aplicação demonstra um conflito seria através de ponderação ou sopesamento. Para Virgílio Afonso Silva, a doutrina e jurisprudência resolveriam o conflito entre princípios através da ponderação dos princípios para o caso concreto. Para os princípios, os deveres só se tornariam definitivos após um sopesamento, visto serem deveres *prima facie*, em que a utilização de um princípio no caso concreto não invalida o outro. Assim a diferença não estaria na indeterminação do texto, mas na própria natureza da norma.²¹⁹

A ponderação consistiria numa interpretação peculiar dos princípios e possuiria três características: a primeira pressupõe que a antinomia entre duas normas que pode ser total-total ou total-parcial ou parcial-parcial, reputa que a ponderação entre princípios só ocorre quando a antinomia for parcial-parcial. Caso seja total-total seria impossível de ponderar sendo irresolúvel. Caso o conflito seja total-parcial, se resolveria pelo critério da especialidade.²²⁰

A segunda característica da ponderação seria a atribuição de uma hierarquia axiológica entre os princípios em conflito. A questão da hierarquia axiológica seria uma relação estabelecida pelo interprete através de um juízo de valor. A ponderação seria aplicação de um princípio em sacrifício de outro, devido ao seu maior peso valorativo, segundo o intérprete.²²¹

A terceira característica consiste em estabelecer a hierarquia axiológica, em que se valora o impacto da aplicação do princípio ao caso concreto. Através da verificação do possível resultado em concreto, pondera-se para o que parece mais justo (ou menos injusto) para determinar o princípio aplicado. Por isso, a hierarquia entre os princípios seria mutável, o que pode mudar de acordo com o caso concreto aplicável.²²²

Para o presente trabalho, princípios seriam normas iniciais ou *prima facie*, por possuir conteúdo indeterminado os quais necessitaria de especificação para serem aplicados, enquanto as regras seriam normas finais ou definitivas, visto que já estariam explicitadas²²³. A principal diferença seria que os princípios, por si só, não possuiriam a estrutura normativa completa. O

²¹⁹ In: Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. N. 1 (2003): 607-630, p. 619-620.

²²⁰ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 169-170.

²²¹ GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 170.

²²² GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 170.

²²³ SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). **Direito e interpretação**: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 290.

princípio seria um elemento justificção externa na construção de uma regra para o caso concreto.

Por caracterizarem como deveres *prima facie*, os princípios seriam utilizados para a prescrição de valores ao ordenamento jurídico, a fim de munir o intérprete de mais opções na construção das normas jurídicas perante realidade social plural. Nesses termos, o princípio da solidariedade seria jurisdicização de um valor relacionado noção de corresponsabilidade dos indivíduos, conforme se demonstrará no próximo tópico.

5.2 Demarcação do valor da solidariedade para o direito

Como visto, os princípios como disposições *prima facie*, normalmente, positivam valores através de declaração no ordenamento jurídico. A Constituição brasileira positiva o valor da solidariedade no seu início, no título Dos Princípios Fundamentais. Conforme Guastini, a solidariedade seria uma disposição que se autoqualifica como princípio, pois foi assim valorado pelo próprio legislador e não pelo intérprete.²²⁴

Como valor, a solidariedade possuiria uma plurivocidade de significados, mas o termo sempre remeteria a um núcleo essencial de união, ligação entre partes de um todo²²⁵. “(...) o termo solidariedade tem suas raízes no étimo *solidarium*, que vem de *solidum*, *soldum* (= a inteiro, compacto)”²²⁶. Para José Casalta Nabais, a solidariedade se vincularia ao conceito de pertença a um grupo ou formação social em que o indivíduo manifesta o *affectio societatis*. Possuiria dois sentidos: um objetivo e outro subjetivo. No primeiro, haveria a relação de pertença e a conseqüente corresponsabilidade que vincula as pessoas dentro de uma comunidade. No segundo, estaria atrelado ao sentimento de fazer parte da comunidade dentro de uma concepção moral social.²²⁷

No caso concreto, problemas serão resolvidos ou pela solidariedade ou pelo seu desvalor: o individualismo, em que prevaleceria o interesse individual perante a coletividade, o que origina a bipolaridade solidariedade/individualismo. Cada valor indica o fim ora pró-

²²⁴ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 155.

²²⁵ GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 142.

²²⁶ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direto fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 111. (Grifos do autor).

²²⁷ In: *Op. cit.*, p. 112.

coletividade, ora pró-indivíduo que deverá ser hierarquizado, atribuindo certa conduta de acordo com o valor prevalecente na aplicação.

Do ponto de vista histórico, a ideia de solidariedade já constava em Aristóteles, pois afirmava que, teleologicamente, o homem estaria ordenado a viver em sociedade. Com o cristianismo, incorporaram-se alguns postulados morais e a solidariedade desenvolveria um caráter místico, estando acima das diferenças raciais, econômicas. A comunidade cristã viveria a solidariedade através da união fraterna, em que se alcançaria o bem comum pelo desfrute dos dogmas²²⁸.

Na era moderna, a solidariedade apareceria através das concepções de caridade e filantropia expostas nas declarações de direitos. Primeiro, a França inicia a prestação da assistência àqueles que necessitam através de um socorro público, pois a sociedade deve arcar com a subsistência dos necessitados. Esse dever do Estado, como a assistência, foi desenvolvido em todo século XIX²²⁹.

No final do século XIX início do XX, a solidariedade desatrelaria da ideia de assistência social em forma de filantropia ou caridade. Com uma nova maneira de visualizar a relação entre indivíduo/Estado ou indivíduo/sociedade, propõe-se não só uma rede de proteção, mas inclusão das pessoas na formação e definição das políticas sociais²³⁰.

Nessa nova concepção nasce o discurso solidarista, através da crítica ao liberalismo. A ausência do Estado na regulação da comunidade trouxe a desigualdade social, através concentração de renda causada pelo monopólio dos meios de produção. A solidariedade social como princípio jurídico visaria à superação desse modelo, para maior inclusão da população na coisa pública²³¹. Apenas com avanço do capitalismo, junto com suas contradições, permitiu que a solidariedade deixasse em segundo plano a ideia filantrópica da fraternidade para incorporar prescrição jurídica.²³²

A evolução do conceito de solidariedade permitiria sua diferenciação da fraternidade, pois o primeiro estaria relacionado com forma de auxílio a outrem, enquanto o segundo com o sentimento de afeto e empatia em relação ao próximo. Em que pese ambos terem como

²²⁸ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008, p. 32.

²²⁹ FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 188.

²³⁰ FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 190.

²³¹ FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 196.

²³² GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 143.

finalidade a cooperação social, seria através da solidariedade que se construiria uma sociedade.²³³

Contudo, essa diferenciação entre solidariedade e fraternidade não seria bem percebida pela doutrina jurídica. Cristina Pauner Chuvi afirma que a relação do princípio da solidariedade com os deveres teriam uma qualificação quase-moral, ou de justiça, já que o conteúdo do princípio induziria aos cidadãos a uma cooperação social para manutenção do Estado e para viabilizar a justiça social através de redistribuição de riqueza por intermédio do sistema tributário e financeiro²³⁴.

O fundamento não seria quase-moral, mas possuiria uma dimensão moral baseada na união fraterna entre os membros da comunidade. Todavia quando se prescreve a solidariedade, os atos se tornam obrigatórios sob pena de ser imposto pelo Estado. Para o direito, o sentimento fraterno não seria relevante, e sim, se a conduta prescrita com base na solidariedade foi cumprida, independentemente da motivação do indivíduo

Nessa mesma linha, Márcio Augusto de Vasconcelos Diniz define a solidariedade, e não a fraternidade, como a noção de pertinência dos atos praticados com repercussão de forma positiva ou negativa sobre a sociedade. Relaciona diretamente a solidariedade com um reconhecimento moral de corresponsabilidade. O indivíduo moralmente correto surgiria quando ciente de sua autonomia e diferença dos demais. Ele reconheceria essa a autonomia e diferença através de um processo dialético entre a vontade da comunidade e vontade particular. Nesse contexto que a moral, a política, o direito, entre outros processos de adaptação surgiriam para a formação do conceito de comunidade.²³⁵

Por não ter conteúdo material bem definido, Ricardo Lobo Torres afirma que a solidariedade poderia ser tanto vista como um valor moral, de justiça, ou como um princípio constitucional positivado ou não. Seu conteúdo influenciaria diretamente a liberdade, pela criação de vínculo de fraternidade entre os indivíduos, o que a aproxima da justiça pela

²³³ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 151. No mesmo sentido: GODOI, Marciano Seabra de. Op. cit., p. 142.

²³⁴ In: **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES. 2000, p. 88. A expressão utilizada por Chuvi é quase-ética, contudo no início do trabalho foi definido que a ética é a ciência que estuda a moral. Daí que, no sentido proposto pelo trabalho, seria a moral que se relaciona com o comportamento da sociedade. Assim o sentido utilizado seria moral e não ético, cuja expressão compatível seria quase-moral.

²³⁵ In: Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008, p. 32-33.

participação do grupo na redistribuição de riqueza, como ato que fortaleceria da solidariedade social²³⁶.

Essa confluência de entendimento que envolve os atos solidários seria reconhecida por José Fernando de Castro Farias, quando afirma que o discurso solidarista visa uma atualização e defesa da autonomia entre direito e política, não uma incompatibilidade, mas campos diversos que juntos fazem a mediação entre o individual e o coletivo²³⁷. “A construção da imanência do social, do direito de solidariedade, em que se realiza a síntese da moral e da lógica, do individual e do coletivo, do fato e do direito, não pode ser feita sem uma mediação política-jurídica”²³⁸.

Justamente essa mediação política-jurídica que causa uma confusão no conhecimento. Ao mesmo tempo em que se reconhece o homem como um ser político, atuante na sociedade e, por isso, consciente que em caso de descumprimento de seus deveres, ocorrerá uma ruptura social, prescreve a solidariedade como o bem protegido pelo Estado, como que coagindo esse ser político no caso de ele “esquecer” sua parcela na participação social.

Numa concepção moral dentro de uma sociedade multicultural, seria a fraternidade e não a solidariedade que se relacionaria com os princípios de justiça, a fim de assegurar tanto a liberdade e igualdade. O princípio da liberdade estaria na isonomia do sistema de liberdades básicas. Enquanto que princípio da igualdade se relacionaria a distribuição de renda e bens em que eventuais desigualdades devem estar compatíveis com oportunidades iguais para todos²³⁹.

A concepção subjetiva se aproximaria do conceito de fraternidade, relacionado a critérios morais e altruístas da relação entre os indivíduos e a sociedade. Portanto, apenas na dimensão de objetiva interessaria ao direito, pois se basearia na corresponsabilidade que todos os partícipes possuiriam na manutenção da sociedade.

Assim, a fim de dirimir a ambiguidade dos termos, qualificará a solidariedade atrelada a critérios objetivos que visam à manutenção e coesão social, enquanto fraternidade será imputada ao valor subjetivo de união moral do indivíduo. O dever perante a comunidade que não está baseado em critérios objetivos e sim pela concepção do homem como ser social,

²³⁶ In: Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 198-199.

²³⁷ In: **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 274-275.

²³⁸ FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 275.

²³⁹ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 152-153.

afastaria o estudo jurídico. A solidariedade, como princípio jurídico, deve ter seu conteúdo definido pelo contexto da legislação, principalmente pela Constituição Federal.

Em que pese à classificação proposta, o tema da solidariedade possuiria outras tipificações. Vale destacar a solidariedade dos antigos, concebida como virtude para a relação com o outro, tendo o modelo da família como expoente típico; enquanto a dos modernos seria um princípio jurídico inerente à comunidade estatal, seja pela dimensão política, social ou cívica.²⁴⁰

Também haveria a solidariedade mutualista, baseada em divisão de ações para criação de riqueza e desenvolvimento comum, enquanto que a altruísta seria concebida como uma dádiva individual que não tem qualquer contrapartida.²⁴¹

Por fim, a solidariedade poderia ser vertical ou horizontal. A primeira identificada com a solidariedade dos modernos em que a responsabilidade sobre toda a sociedade seria comum e realizável principalmente pelos direitos sociais, de responsabilidade do Estado. Daí que caso não haja o atingimento do direito pelo exercício das liberdades do cidadão, caberia ao Estado a prestação social devido a previsão constitucional. Na segunda, além dos deveres fundamentais e constitucionais concretizados pelo Estado como destinatário direto, haveria deveres de solidariedade fraterna perante a sociedade civil.²⁴²

Salienta José Casalta Nabais que a solidariedade horizontal vem (re)adquirindo relevo, por duas frentes: i) concretização dos anseios sociais através de grupos de cidadão que não esperam que o Estado cumpra todos as necessidades da sociedade; e ii) através de incentivos pelo Estado a prática social em grupos, principalmente através do voluntarismo, em reconhecimento de sua incapacidade de prover todos os anseios. Seria, assim, expressão do fracasso do Estado Social, seja pelos limites naturais de escassez de meios em vista dos direitos econômicos, sociais e culturais, seja pelo desenvolvimento econômico em face do egoísmo pós-moderno.²⁴³

A diferenciação entre as duas esferas seria bem clara, à medida que ideia de fraternidade teve que ser positivada pela legislação, através da obrigação de condutas que caracterizam a solidariedade. Explica-se: se a ideia de bem comum fosse cumprida por todos sem restrição, não seria necessária sua prescrição jurídica, com a respectiva imputação de uma sanção.

²⁴⁰ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 113.

²⁴¹ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 114.

²⁴² NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 114-115.

²⁴³ In: *Op. cit.*, p. 116.

Considerar a dimensão moral da solidariedade teria como função, não a legitimidade filosófica de um determinado dever, mas a questão efetividade. A justiça social fundamentaria o cumprimento espontâneo ou a efetividade daquele dever. Para a dogmática, o fundamento para efetividade da norma não seria importante, pois o cumprimento da conduta por convicção moral ou receio da sanção não teria relevância para a dogmática e sim para a sociologia jurídica.

Assim, para a dogmática esse sentimento de união perante a sociedade seria apenas relevante enquanto um valor solidário, relacionado com a possibilidade de exigência de certos comportamentos que favoreceriam a coletividade de forma objetiva em detrimento do interesse individual. A questão de exigir do cidadão um sentimento de contribuição social de forma subjetiva fora do estabelecimento de condutas, isto é, exigir que o indivíduo deva se sacrificar de boa vontade em favor social, não seria objeto do estudo jurídico.

5.3 O princípio da solidariedade na Constituição brasileira

Os princípios jurídicos, portadores de valores, podem estar prescritos de forma expressa ou implícita. Os princípios expressos estão explicitamente formulados em disposição constitucional ou legal, obtidos mediante interpretação. Saber se determinada disposição é um princípio ou outra norma não seria uma questão de fato e sim fruto da valorização dada pelo intérprete e por isso não seria nem verdadeira, nem falsa.²⁴⁴

Princípios implícitos são privados de disposição, não estando formulado pela Constituição ou legislação, mas são “construídos” pelos intérpretes. Define Riccardo Guastini:

*Los principios implícitos no son fruto de la interpretación (esto es, de la adscripción de sentido a textos normativos específicos), sino de la integración del derecho por obra de los intérpretes. Esos principios son derivados por los operadores jurídicos algunas veces a partir de normas concretas, otras a partir de conjuntos más o menos vastos de normas, otra del ordenamiento jurídica en su conjunto.*²⁴⁵

No caso, o princípio da solidariedade no ordenamento pátrio seria explícito pela existência de prescrição expressa na Constituição Federal. Um dos objetivos, descritos no título Dos Princípios Fundamentais, seria: “Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I - construir uma sociedade livre, justa e solidária”. Em que pese a dificuldade em afirmar que disposições seriam princípios, Riccardo Guastini conclui

²⁴⁴ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 155.

²⁴⁵ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 156.

que algumas se autoclassificam como princípios por opção do próprio legislador que assim prescreve. Para ilustrar, explica que normalmente através de um título como Dos Princípios Fundamentais²⁴⁶. Nota-se que exatamente isso que ocorreria com o princípio da solidariedade.

Como a construção do princípio dependeria do intérprete, a instituição do princípio da solidariedade seria formada a partir do objetivo da edificação de uma sociedade solidária, juntando-se esse entendimento com o artigo estar inserido no título: Dos Princípios Fundamentais. Não haveria uma disposição clara sobre com a positivação da expressão “princípio da solidariedade”, mas uma interpretação que o valor solidário estaria prescrito no direito brasileiro através de um princípio.

Como visto, a ideia de solidariedade social não seria uma concepção nova, mas estaria vinculada a modernidade. O ressurgimento da solidariedade, como um fenômeno jurídico, ocorreria com os direitos fundamentais de terceira dimensão, notadamente com os “direitos ecológicos”²⁴⁷.

Não que a solidariedade não tenha importância às outras dimensões, mas com a noção de direitos transindividuais, a solidariedade ganharia novo sentido. Passa-se, então, a concepção de pertencimento a determinado grupo social. No sentido objetivo, a noção de corresponsabilidade social. Subjetivamente, a dimensão moral de estar vinculada à determinada comunidade²⁴⁸. A dicotomia entre solidariedade objetiva e subjetiva, ou entre solidariedade e fraternidade, seria recorrente, mesmo quando o foco do estudo é o jurídico.

Mesmo com a identificação do princípio da solidariedade com direitos fundamentais de 3ª dimensão, Marcio Augusto de Vasconcelos Diniz afirma que os direitos sociais, ditos de 2ª dimensão, já fundamentariam o princípio. A existência de desigualdade e a necessidade dos indivíduos chamaria o Estado a intervir para manter a igualdade, através de uma concepção solidária.²⁴⁹

Marco Aurélio Greco leciona que o art. 3º, inc. I da Constituição Federal fixa como objetivo uma sociedade livre, justa e solidária. Interpreta que os dois valores máximos do

²⁴⁶ GUASTINI, Riccardo. *Op. cit.*, p. 158-159.

²⁴⁷ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 110-111.

²⁴⁸ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 149.

²⁴⁹ In: Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008, p. 34-35.

Estado, liberdade do Estado de Direito e solidariedade do Estado Social, teria a justiça como fator de balanceamento²⁵⁰.

No texto não haveria nada relativo a esse balanceamento, mas seria fruto de interpretação, já que essa não teria como objetivo buscar a intensão do legislador e sim um sentido normativo compatível com as demais normas do ordenamento, seria válido entender entre a dualidade de objetivos.

Isso decorreria da escolha da configuração do Brasil como Estado Democrático de Direito em que abarcaria essas duas ideologias. Como Estado de Direito, submeter-se-ia à lei e à jurisdição para a garantia dos direitos fundamentais, já como Estado Democrático, caracterizar-se-ia como Estado Social. Desse embate surgiria um Estado nem protetivo, nem intervencionista, mas uma figura híbrida²⁵¹. A escolha do regime democrático pela República Federativa do Brasil vincula-se ao comprometimento com a realização de valores de sociabilidade e solidariedade, bem como a proteção dos direitos fundamentais.²⁵²

Haveria uma dificuldade pela doutrina em entender que coexistiriam esses dois valores. Aqueles que defendem a prevalência de uma das correntes teriam como primeira dificuldade convencer o outro lado da sua superioridade. Ou seja, enquanto um lado apenas “interessaria na defesa da propriedade, liberdade, legalidade, irretroatividade, anterioridade, etc.” o outro “diz respeito à diminuição das desigualdades regionais e sociais, ao aumento da solidariedade, à isonomia, à capacidade contributiva, à defesa de meio ambiente, à defesa do consumidor etc.”²⁵³. A dificuldade estaria em dosar a quantidade de cada valor: liberal e social. O importante seria a não prevalência de um em relação ao outro, pois a liberdade não seria maior que a solidariedade e o contrário também não seria possível²⁵⁴.

Além do mais, a bipolaridade seria própria dos valores que se digladiam quando aplicados aos casos concretos, cabendo ao intérprete hierarquizar-los para tomada de decisão.

A construção de uma sociedade solidária e ao mesmo tempo livre e justa, impõe ao legislador infraconstitucional que os preceitos prescritos devem apoiar as diversas formas de

²⁵⁰ In: Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 169.

²⁵¹ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética. 2008, p. 47-48.

²⁵² MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em 20 ago. 2013.

²⁵³ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2.ed. São Paulo: Dialética. 2008, p. 49.

²⁵⁴ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 49-51.

cooperação social ou, no mínimo, se posicionar de forma neutra em relação a elas. Nunca, porém, pode ir de encontro à solidariedade social.²⁵⁵

O princípio da solidariedade, no contexto brasileiro, traria a flexibilidade dos valores ao Direito Tributário. Isso porque, o Código Tributário Nacional foi constituído no momento histórico da predominância da “cientificidade” e da “ciência objetiva”. Por isso, constituído de forma mais tradicional, respondendo as questões o mais objetivamente possível. Para Marco Aurélio Greco, por estar fundamentado na técnica de incidência e na forma como principal norte, tornaria o Direito Tributário matéria predominantemente formal²⁵⁶.

Um exemplo dessa influência estaria no estudo da norma antielisão fiscal, por exemplo, em que se trouxeram elementos subjetivos ao debate tributário, ou a própria ideia de proporcionalidade em matéria tributária, reintroduzindo do conceito de capacidade contributiva. Conclui Marco Aurélio Greco que aos pouco o formalismo fiscal estaria sendo confrontado com o realismo fiscal, em que se ressaltam os valores sociais, não só a capacidade contributiva, mas a solidariedade, isonomia, fraternidade, em detrimento ao legalismo, tipicidade e anterioridade do Estado de Direito.²⁵⁷

Conforme definido neste trabalho a solidariedade e fraternidade não seriam sinônimos. Marco Aurélio Greco afirma que o preâmbulo da CF/88 previu a formação de uma sociedade fraterna que conjugado com a solidariedade do art. 3º, estabeleceria uma relação de complementaridade, pois a primeira significa modos de agir para auxílio dos semelhantes, a segunda agrega a esses modos o afeto, amor e tolerância. Tanto o preâmbulo como o objetivo apontam para um mesmo fim: justo seria a sociedade que pondera liberdade e solidariedade, e protege e viabiliza ambos os valores²⁵⁸.

Das duas possibilidades traçadas apenas a que se relaciona com as condutas seria objeto do direito e, portanto, passível de análise. Por isso, não importaria se a conduta solidária está sendo cumprida por amor ao outro ou pelo receio de uma sanção, desde que esteja sendo cumprida.

O grande desafio daquele que lida com o Direito Tributário seria alcançar um ponto de equilíbrio entre esses valores consagrados na Constituição. Não se poderia examinar apenas

²⁵⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 176.

²⁵⁶ In: **Planejamento tributário...** *Op. cit.*, p. 55-58.

²⁵⁷ In: **Planejamento tributário...** *Op. cit.*, p. 62-63.

²⁵⁸ In: Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 174.

pelo prisma da liberdade individual, como seria errôneo considerar somente a solidariedade social.²⁵⁹

Especificamente, o princípio da solidariedade estaria atrelada ao dever de corresponsabilidade mútua de grupos sociais homogêneos ou de forma genérica a depender do grau de proximidade do agrupamento específico de pessoas ou a toda sociedade, o que requer maior responsabilidade sobre seus os membros na redistribuição de renda²⁶⁰. Seria o caso dos pais em relação aos filhos no grupo da família, ou empregadores e empregados numa empresa. A responsabilidade seria uma face da igualdade dirigida aquele grupo.²⁶¹

Em matéria tributária, Marco Aurélio Greco afirma que o princípio da solidariedade surgiria em três momentos distintos: i) justificção da exigência tributária; ii) critério de congruência da lei tributária, possibilitando descobrir distorções internas das hipóteses de tributos; iii) como elemento de interpretação jurídica, a fim de que a legislação tributária seja interpretada conforme esse valor²⁶².

Os três critérios apontados podem ser desdobrados em subtemas: 1) a justificção de exigência tributária estaria relacionada com a ideia de cidadania fiscal; 2) a congruência das leis tributárias, com a capacidade contributiva; 3) interpretação, com o valor de sopesamento que o princípio possui. Destaca-se que os critérios apontados são objetivos no sentido de que não se remete para sentimento de grupo, mas a necessidade de condutas para a manutenção social.

Portanto, o princípio da solidariedade positivaria um valor relacionado ao pertencimento a determinado grupo, cuja conduta favorecerá a coletividade mesmo que em detrimento de interesses individuais. Como disposição definida pelo interprete, seria base da justificção externa relacionado a construção de normas jurídicas referentes a condutas favoráveis a sociedade em geral. No campo tributário, traria a possibilidade de aplicação do valor em uma área notadamente formal. Essa aplicação será objeto de análise no próximo tópico.

²⁵⁹ GRECO, Marco Aurélio. *Op. cit.*, p. 189.

²⁶⁰ YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GO-DOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 59.

²⁶¹ YAMASHITA, Douglas. *Op. cit.*, p. 63-64.

²⁶² In: *Op. cit.*, p. 168-169.

5.4 Aplicação do princípio da solidariedade

A formação do direito com base nos princípios teria como função de circunscrever, substancial ou material, a competência de uma fonte normativa “subordinada”. Não poderia se construir normas incompatíveis com os princípios, sob pena de considerá-la inválida: ou por contradizer o princípio ou não ser por ele derivadas.²⁶³

Riccardo Guastini afirma que a posição dos princípios no ordenamento jurídico, quando desempenham papel de normas fundamentais, teria, como um sentido possível, normas que servem de justificação de outras normas. Quando usado nesse sentido o substantivo “princípio” geralmente vem acompanhado de adjetivo “fundamental”²⁶⁴. Ou seja, o termo fundamental serviria como argumento para demonstrar a superioridade, no mínimo axiológica, do princípio.

Definido que os princípios são base de justificação externa através dos valores por eles positivados, no presente tópico se extrairá fundamentos para a construção de normas jurídicas através da utilização do valor da solidariedade em matéria fiscal.

5.4.1 A relação entre o princípio da solidariedade e o Estado Fiscal através da capacidade contributiva

Para José Casalta Nabais, a configuração de um Estado Fiscal – baseado em impostos em *senti lato* e, portanto, não tributário – demonstraria um mínimo de solidariedade, por implicar numa ideia de justiça não simplesmente comutativa²⁶⁵.

A solidariedade seria valor central para construção do Estado Fiscal. Isso porque, do ponto de vista moral, o órgão estatal possuiria um significado finalístico: alcançar a justiça social por meio da legislação e ação positiva dos poderes públicos. O Estado, como redistribuidor de riquezas, partiria de uma igualdade artificial de todos os cidadãos, o que faz redefinir a liberdade perante os direitos sociais e incluir a compensação como fundamento da igualdade²⁶⁶. O papel do estado seria retirar maior parcela de riqueza de quem produziu mais para compensar aqueles que não possuem condições suficientes de sobrevivência.

²⁶³ GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999, p. 163.

²⁶⁴ In: *Op. cit.*, p. 151.

²⁶⁵ In: Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 127-129.

²⁶⁶ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 59-60.

As competências dos poderes públicos seriam interpretadas a partir de uma perspectiva de solidariedade, já que existiriam para o bem da coletividade. No Estado Fiscal, a invocação da solidariedade conteria uma apelação moral ao comprometimento dos cidadãos, em nome da convivência, que permitiria a regulação de obrigações de condutas, a fim de que as cargas sejam distribuídas justamente e suavizem os prejuízos de determinados grupos sociais²⁶⁷.

José Fernando de Castro Farias explica que a existência de autonomia do Estado perante os sujeitos o incumbiria de cuidar dos grupos sociais de risco, como objetivo social, a fim de diminuir as dificuldades por eles suportadas. Surgiria a sociedade seguradora, sendo expressão do discurso solidarista²⁶⁸. Por isso, o Estado deve ser suportado por todos os cidadãos ou residentes na nação que manifestem capacidade contributiva. Como consequência, os serviços públicos serão prestados a todos, inclusive àqueles que não contribuem, o que demonstraria uma justiça redistributiva.²⁶⁹

O Estado deverá manter direitos fundamentais básicos para existência de todos os partícipes. Para isso, deve ter o equilíbrio econômico, para que a sociedade não fique à mercê do Mercado ou relações econômicas em geral. A não implementação de tais condições faz com que o indivíduo não possa se autodeterminar como cidadão, com autonomia pública e privada.²⁷⁰

Seria a positivação da solidariedade que legitimaria as leis tributárias. Como o Estado visa satisfazer as necessidades públicas, precisa de recursos para isso, os custos seriam rateados pela sociedade, cabendo aos indivíduos contribuir²⁷¹.

O Estado Fiscal, suportado pela exigência de impostos em sentido lato, expressa o valor da solidariedade fundamentalmente através do modo de arrecadação. O princípio da solidariedade vincularia a capacidade contributiva através do estabelecimento de tratamento

²⁶⁷ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000, p. 60-61.

²⁶⁸ In: **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 190-192.

²⁶⁹ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 127-129. No mesmo sentido: TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Capacidade contributiva. **Revista da SJRJ**, Rio de Janeiro, n. 23, p. 177-198, 2008, p. 178-179.

²⁷⁰ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008, p. 38.

²⁷¹ CARDOSO, Alenilton da Silva. A função social do tributo na perspectiva da solidariedade. **Revista Direito Mackenzie**. V. 5, n. 2, jul./dez. 2011. São Paulo: Editora Mackenzie, 2011, p. 12.

tributário diverso a determinados contribuintes²⁷². A solidariedade social aplicada à tributação autorizaria cobrar mais de quem possui mais, a fim de se fazer a redistribuição da riqueza²⁷³. “(...) a solidariedade realiza-se pela própria arrecadação, que será capacitadora da ação do Estado.”²⁷⁴

O princípio da solidariedade e o Estado Fiscal possuiriam como ponto de intersecção o princípio da capacidade contributiva, pois teriam como tributo chave o imposto, daí o vínculo com o Estado Fiscal. Por ser cobrado pela manifestação de riqueza do contribuinte, o limite e o fundamento da exação seria proporcional a possibilidade de cada indivíduo. Como limite, a exigência deve permear a razoabilidade, objetivamente através da discussão sobre um possível confisco do patrimônio pessoal decorrente da obrigação tributária. Já o fundamento estaria na Constituição, o desrespeito da capacidade contributiva tornaria a exação inconstitucional.²⁷⁵

A vinculação moral – fraternidade – levou Marciano Seabra de Godoi a afirmar que haveria três formas de fundamentar a capacidade contributiva: i) política materialista, em que os ricos devem contribuir mais para manter o Estado e assim garantir sua propriedade e consequentemente a acumulação de riqueza; ii) econômica, teoria do sacrifício igual, em que deve ser cobrado o mesmo sacrifício a todos, proporcionalmente maior para aquele que possui maior riqueza; iii) busca a justificação na solidariedade social²⁷⁶. Dessas, a fundamentação que recorreria à dogmática jurídica seria a própria solidariedade em sua forma objetiva.

Ângelo Arruda afirma que a solidariedade vincular-se-ia também à justiça pela redistribuição de renda, cobrada através da capacidade contributiva, em que os mais ricos

²⁷² CARDOSO JR., Luiz Eduardo de Queiroz. Direitos fundamentais e tributação: por que pagar impostos? **VOXJuris**. Ano 1, v. 1, n. 1, 2008, p. 133-145, p. 142. Para Alessandro Antônio Passari, a capacidade contributiva seria um princípio que portaria o valor de justiça na área fiscal (In: A natureza da capacidade contributiva. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, p. 17-46, 2010, p. 18). No presente trabalho, capacidade contributiva é entendida como decorrente do valor da solidariedade, enquanto prescrito na Constituição brasileira.

²⁷³ MATTOS, Fabiana Eliza; RECKZIGEL, André Ricardo Guimarães. A contribuição previdenciária de servidores públicos inativos em face do princípio estrutural da solidariedade do grupo. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fundação Boiteux, 2009, p. 4944-4959. Disponível em: <<http://www.institutosalro.com.br/pdfs-novos/novos-02.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2015, p. 4947.

²⁷⁴ MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. Extrafiscalidade e progressividade como realizadoras da solidariedade social e seus limites. In: ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (ENET), 1., 2006, Londrina. **Anais eletrônicos...** Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina, 2006. Disponível em: <www.idtl.com.br/artigod/164.pdf>. Acesso em: 25 de fev. 2015, p. 2.

²⁷⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 18. No mesmo sentido: PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, n. 5(1), p. 095-106, jan-jun 2009, p. 99.

²⁷⁶ In: Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 154-156.

devem suportar a carga tributária maior em relação aos mais pobres, que inclusive podem ser dispensados de contribuir por possuírem apenas o mínimo para sua sobrevivência²⁷⁷.

Ricardo Lobo Torres assevera que o princípio da solidariedade projeta-se no campo tributário através da capacidade contributiva, repartindo proporcionalmente as despesas com a sociedade, inclusive com a previsão de isenções nas contribuições de grupos mais pobres. A solidariedade social tornar-se-ia fundamento da capacidade contributiva, ao passo que prescreve uma carga tributária mais elevada aos mais ricos, para aliviar a incidência aos pobres, contudo não seria causa de incidência, mas justificativa moral-jurídica²⁷⁸.

A capacidade contributiva traz a ideia que os valores do tributo devem ser prescritos de forma proporcional, em que aquele possui mais riqueza, deve compartilhar mais recursos. Possuir três características para sua incidência: i) deve ser real, não alcançando manifestações aparentes de riqueza; ii) atual, coadunando-se com legislação vigente e não atingindo manifestações passadas; e iii) própria, em que se deve identificar a manifestação de riqueza, contido no imposto ao contribuinte por algum elemento patrimonial ou de consumo a seu respeito.²⁷⁹

A cobrança intensificada de tributos possuiria, assim, limites, pois os valores cobrados não devem impedir ou dificultar a atividade econômica dos cidadãos²⁸⁰. No Brasil, o princípio da capacidade contributiva (art. 145, §1º, da CF/88), tem como caráter o nivelamento da riqueza e não uma gradativa amputação. Isto porque a propriedade seria protegida pelo ordenamento jurídico, culminando no princípio do não confisco²⁸¹.

Portanto, o valor *prima facie* da solidariedade teria como conteúdo o modo de arrecadação através do princípio da capacidade contributiva no Estado Fiscal. Os impostos em sentido lato cumpririam com o valor da igualdade através da cobrança proporcional ao ganho de riqueza do indivíduo, que será utilizado para compensar os grupos sociais vulneráveis através de serviços públicos.

²⁷⁷ In: **Cidadania: solidariedade tributária e extrafiscalidade**. Disponível em: <<http://www.aaf-advocacia.com.br/site/cidadania-solidariedade-tributaria-e-extrafiscalidade>>. Acesso em 28 ago. 2013.

²⁷⁸ In: Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 199-200.

²⁷⁹ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005., p. 180.

²⁸⁰ ALVES, Marina Vitório. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percursos Acadêmicos**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011, p. 213.

²⁸¹ BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 836.

5.4.2 O princípio da solidariedade, a democracia e a tributação

A solidariedade vigeria apenas em uma democracia, sendo seu fundamento. Fora da democracia não sobreviveria, pois, sistemas particulares não seriam capazes de harmonizar os grupos sociais, pois cada grupo possuiria um direito próprio.

Na tentativa de superar o individualismo e todo o pensamento monista, que tende a arbitrariedade em detrimento do social, a intensificação da solidariedade no plano social conduziria a democracia. Do ponto de vista jurídico, tanto a democracia como os princípios da solidariedade conduziria a um Estado Democrático, pois não se conceberia democracia sem solidariedade ou solidariedade sem democracia. Portanto, o solidarismo formaria um Estado de Direito, não liberal, mas democrático, em que a solidariedade seria originária da comunidade social.²⁸²

Através da solidariedade, buscar-se-ia garantir as liberdades da visão liberal e a igualdade do socialismo. O Estado social surgiria não para superar as conquistas feitas no liberalismo, mas para se juntar com o ideal de igualdade, ou seja, existe a liberdade de iniciativa, limitada pelas desigualdades existentes na sociedade capitalista.²⁸³

Pela ideia de solidariedade haveria superação do Estado intervencionista, do bem-estar social, visando extinguir a diferença entre público e privado, através da criação de um espaço intermediário. A solidariedade não ocorreria apenas pelo Estado, mas também pela formação da pluralidade dos grupos sociais que assumiriam a função estatal. A solidariedade pressupõe uma sociedade mais autônoma em relação ao Estado²⁸⁴ e sua concepção não apenas como atribuição dos cidadãos, pois o aparelho estatal deve buscar a construção de uma sociedade solidária também. A atribuição de poderes ao Estado só existiria para o cumprimento de deveres perante a sociedade.²⁸⁵

A tributação, mais precisamente através dos impostos em sentido lato, manifestaria a solidariedade no sentido que todos os cidadãos contribuiriam para o sustento social. Dessa forma, a solidariedade da tributação é democrática por fazer distinção apenas entre classes de indivíduos que não possuam condições de contribuir, sendo escolhidas através do Poder

²⁸² FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 275-277.

²⁸³ ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 287-304, jul./dez. 2008, p. 299-300.

²⁸⁴ FARIAS, José Fernando de Castro. *Op. cit.*, p. 185-186.

²⁸⁵ GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 173.

Legislativo como representante da sociedade. A democracia na partilha de riqueza dos partícipes da sociedade com Estado teria exceções, como as isenções e imunidades, mas que são realizados pelo legislativo, através de um fim social, o que não negaria a necessidade de contribuição de uma forma geral.

Portanto, o valor da solidariedade informaria o regime democrático através da distribuição uniforme para todos que compõe a sociedade, bem como a possibilidade de intervir, através dos representantes, sobre a forma e a quantidade que os tributos serão estabelecidos.

5.4.3 O princípio da solidariedade e a cidadania

No Direito, a ideia de cidadania cristalizaria no *status* correspondente a titularidade de direitos e obrigações por parte dos indivíduos prescritos declarações de direitos ou em textos constitucionais. O cidadão possuiria direitos políticos, ao menos de votar, o que provoca uma isonomia formal, isto é, a igualdade perante a lei.²⁸⁶

Contudo, essa concepção tradicional e passiva de cidadania, em que participação no Estado ocorreria apenas através do voto, seria revista para ser concebida como participação em todos os assuntos que envolvem a comunidade. Blênio César Severo Peixe defende que uma maior participação do indivíduo no Estado envolveria a ampliação do conceito de cidadania. Não só haveria direitos para o cidadão, mas também a previsão de deveres para participar do desenvolvimento social de forma ativa, avaliando, cobrando, questionando e até acionando a responsabilidade dos governantes.²⁸⁷

De forma evolutiva, podem-se distinguir três fases da cidadania: a primeira etapa foi fixada com o Estado Liberal, caracterizada pela passividade da liberdade em comum, pela proteção da vida, liberdade, propriedade privada e familiar. Na segunda fase, haveria participação do cidadão na atividade política representativa ou direta através do sufrágio universal. Atualmente, na terceira etapa, o cidadão tem consciência de que o voto não seria suficiente para o controle dos poderes públicos e assume seu protagonismo na vida pública.

²⁸⁶ BELLO, Enzo. Cidadania e direitos sociais no Brasil: um enfoque político e social. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 181.

²⁸⁷ In: **Finanças públicas: controladoria governamental**. Curitiba: Juruá, 2006, p. 153-156.

Seria nesse terceiro momento, a cidadania estreitaria as relações com a solidariedade social, ao ponto de hoje se conceber como cidadania social²⁸⁸.

Em outra etapa da cidadania, a qual corresponde à afirmação do Estado democrático, consolida-se a ideia de cidadania ativa que passou a ser concretizada por meio do sufrágio universal seja de caráter representativo seja de caráter direto, o papel do cidadão, nesse sentido, face à comunidade política com o seu voto. Por fim, a terceira etapa da cidadania, cidadania solidária, exige do cidadão um novo papel, um papel de tomada de consciência do seu protagonismo na vida pública.²⁸⁹

José Casalta Nabais define a cidadania “como a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros ativos e passivos de um Estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade.”²⁹⁰

José Casalta Nabais divide a cidadania em pessoal, relativa aos direitos e deveres fundamentais; política, pela participação na política local; e social, pelos direitos e deveres econômicos. Assim a cidadania deve ser entendida através de níveis ou graus.²⁹¹

A cidadania social receberia algumas críticas. A primeira gerada pela incompatibilidade entre a ideia de solidariedade, junto à imposição de condutas, já que atribuir consequências jurídicas a deveres solidários, através de coação, seria negar a própria ideia de solidariedade. José Casalta Nabais concorda com essa crítica e visualiza que a atuação estatal deveria seguir por outros caminhos, através das normas promoção ou incentivo.²⁹²

Todavia, discorda-se da crítica acima, por ela refletir a confusão entre solidariedade e fraternidade. Do ponto de vista moral, haveria incompatibilidade entre o sentimento de comunidade e imposição de deveres. Contudo, quando se trata objetivamente a solidariedade como legitimador das condutas atribuídas a todo grupo, revelaria a necessidade de deveres comuns para manter o Estado e, conseqüentemente, a sociedade. A incompatibilidade não existiria. A solidariedade não poderia ser tratada pelo direito como um sentimento, mas como

²⁸⁸ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direto fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 124-125. No mesmo sentido: SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 165.

²⁸⁹ SOARES, Hector Cury. As políticas públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis: Revista Científica**. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29 jul, 2013, p. 211.

²⁹⁰ In: Solidariedade social, cidadania e direto fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 119.

²⁹¹ In: *Op. cit.*, p. 120.

²⁹² In: *Op. cit.*, p. 122-126.

a positivação de um valor que possui reflexo na conduta dos cidadãos, em que o sacrifício, como cumprimento de obrigações comuns, seria uma parte importante.

A segunda objeção estaria no conflito entre a solidariedade de grupos de interesses opostos, o que exigiria um critério superior de decisão. José Casalta Nabais rebate essa crítica afirmando que a cidadania solidária pressupõe inclusão social de todos os indivíduos na sociedade. Como critério objetivo, a solidariedade visaria o equilíbrio dos direitos e obrigações dos diferentes grupos, através de critério de igualdade. Não haveria cidadãos de maior ou melhor qualidade, mas distribuição equivalente de obrigações com o fim de manter a coesão social.

Para Hans Kelsen, a cidadania seria equiparada a nacionalidade definindo-se como um *status* pessoal, cuja aquisição e perda são reguladas pela ordem jurídica nacional e internacional. A cidadania seria condição dada pelo direito para aquisição de certos direitos e deveres²⁹³.

Além dessa definição clássica de cidadania, identificada com a nacionalidade, há outros fenômenos ligados a esse conceito, como a sobrecidadania, multidadania ou múltiplos de cidadania, e seu inverso, a subcidadania, cidadania mínima ou submúltiplos de cidadania. O primeiro fenômeno teria como exemplos: a cidadania da União europeia e cidadania dos países de Língua Portuguesa. Já a subcidadania seria tolerável quando caracterizada como externa, em que pessoas estando em outra nação possuiriam um campo restrito de direitos e deveres. A subcidadania interna em que haveria diferença de indivíduos proveniente da mesma nação, por diferenciação de raça, cor ou crença, seria intolerável por levar ao rompimento da coesão social.²⁹⁴

Discute se a cidadania seria essencial para a ordem jurídica, já que ela seria condição para aquisição de certos direitos e deveres. O elemento que compõe a teoria clássica de Estado seria o povo e não os cidadãos. Há exemplos na história de Estados em que não existia o conceito de cidadão, havendo apenas sujeitos. Contudo, a cidadania seria estruturada na democracia através dos direitos políticos²⁹⁵. No Estado Democrático de Direito, para exercer a cidadania ativa de forma plena, efetiva e social, pressupõe um cidadão político e capaz de reivindicar perante os governantes e responsabilizá-los por seus atos²⁹⁶.

²⁹³ In: **Teoria geral do direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 336.

²⁹⁴ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 120-122.

²⁹⁵ KELSEN, Hans. *Op. cit.*, p. 345.

²⁹⁶ SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2.ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004, p. 222.

Assim, o conceito de cidadania não seria essencial para a formação do Estado, mas seria através dela que se elegeria e identificaria os indivíduos aptos a cumprir deveres essenciais para a manutenção social. Como seria o cidadão o indivíduo apto a receber determinados direitos, será ele obrigado ao cumprimento de deveres.

A cidadania seria a vinculação de determinado indivíduo a um Estado, que lhe garantiria os direitos políticos descritos na sua Constituição. Esses direitos só poderão ser gozados em plenitude, se os mesmos cidadãos obedecerem alguns pressupostos, deveres como uso da língua, cumprir as normas jurídicas e assunção dos custos operacionais do Estado, através dos tributos²⁹⁷. A obediência a esses pressupostos imputaria ao Estado a proteção ao indivíduo. O direito a essa proteção²⁹⁸ estaria relacionado diretamente com os deveres impostos aos órgãos estatais para os cidadãos, através da lei, o que justificaria a tributação.

A cidadania possuiria três elementos constitutivos fundamentais: titularidade de direitos e deveres; pertencer à determinada comunidade política; e possibilidade de contribuir com comunidade²⁹⁹. Como capacidade dos indivíduos em obter direitos e possuir alguns deveres, a ideia de cidadania envolve a existência de certo nível de igualdade e nessa relação que surgiria a solidariedade.

A formação do Estado Social, através do Estado Fiscal, traria a responsabilidade do poder público em assistir o cidadão, todavia a sociedade deve arcar com os custos dessa atividade. A cidadania seria vista de forma multidimensional não compreendendo apenas direitos e garantias fundamentais, mas deveres principalmente relacionados aos tributos, a fim de viabilizar o cumprimento da função social.³⁰⁰

Por esse motivo, os estrangeiros gozariam de um mínimo de direitos e são obrigados a cumprir certos deveres, como o de pagar impostos em sentido lato. Outros, como dever de defesa da pátria em que habita, não poderiam ser exigidos, já que ensejaria violação a direito do Estado a que pertencem.³⁰¹

²⁹⁷ QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 106-107.

²⁹⁸ Esse direito nem pode ser considerado absoluto, pois há Estados que tratam a maior parte dos cidadãos como escravos ou não permite liberdades, como a propriedade privada, sendo variável de um lugar para outro. (KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 336-340.)

²⁹⁹ SOARES, Hector Cury. As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis**: Revista Científica. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29jul, 2013, p. 208-209.

³⁰⁰ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 57.

³⁰¹ KELSEN, Hans. *Op. cit.*, p. 336.

O dever fundamental de pagar impostos em sentido lato estaria imbricado com a cidadania, pois seria fruto direto da pactuada vida em comunidade civilizada. Os direitos e garantias constitucionais permitiriam que esse dever fosse controlado, já que a obrigação tributária deve passar pelo consentimento de todos. Assim, chega-se ao conceito de justiça fiscal consentida em que através da representatividade de forma democrática, as autoridades administrativas são escolhidas para decidirem sobre a gestão pública³⁰².

Esse consenso seria uma ficção, no sentido de prescrita uma tributação justa, levando os partícipes, que consentiram com os valores, poderem ter maior índice de aprovação e adesão. Claro que mesmo que a tributação seja justa, a não contribuição poder ser feita por diversos fatores que não seriam importantes para o direito. O que se pretende seria o cumprimento da obrigação, cuja justiça vincularia o combate daqueles que não a cumprem, mas usufruem dos benefícios sociais. Para inibir os sonegadores fiscais existiriam punições³⁰³, tudo isso decorrente da cidadania fiscal como parte do princípio da solidariedade.³⁰⁴

O conceito de cidadania fiscal conjugado dentro do Estado Fiscal importa numa implicação de suportar o Estado e todos os membros da comunidade. Em que pese à obrigação com os gastos públicos pelos indivíduos, deve haver um limite na quantidade das contribuições. Esse limite seria feito através da capacidade contributiva, utilizado como critério de congruência do sistema tributário, que será visto no próximo tópico.³⁰⁵

Portanto, seria através da solidariedade que se alcançaria o conceito de cidadania fiscal que implica, de um lado, que todos devam suportar o Estado através do pagamento, principalmente, dos impostos; de outro, que esse Estado deva ser suportável, através de limites jurídico-constitucionais do sistema tributário³⁰⁶.

5.4.4 Conclusão sobre a aplicação do Princípio da solidariedade

O valor da solidariedade atrelado a ideia de cooperação social para a manutenção do Estado faria gravitar os princípios citados de forma cíclica. Um Estado pressupõe que todos

³⁰² QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 105.

³⁰³ Inclusive criminalmente se a conduta estiver descrita nos “crimes contra a ordem tributária”, lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990 e lei nº 4.729, de 14 de julho de 1965

³⁰⁴ QUARESMA, Ruben de Azevedo. *Op. cit.*, p. 360-362.

³⁰⁵ SOARES, Hector Cury. As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis**: Revista Científica. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29jul, 2013, p. 208-209.

³⁰⁶ NABAIS, José Casalta. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 134-135.

devem contribuir para a sua manutenção, mas a solidariedade viria a ideia de que aquele que possuem mais deve contribuir mais – princípio da capacidade contributiva.

Agora em caso da possibilidade de exigir menos ou não exigir valores dos mais pobres, para possibilitar sua sobrevivência, a partir do momento que essas pessoas adquiram melhores condições de vida, deverão contribuir com as despesas do Estado.

Se há uma proporcionalidade de contribuição variável com o tamanho da riqueza, possibilita-se a participação na definição da distribuição dessa carga pela democracia participativa. Para essa democracia, necessita-se do conceito de cidadania, pois serão os cidadãos que possuíram direitos plenos perante o Estado, ao custo de alguns deveres como o de pagar os impostos.

A solidariedade, portanto, vincula-se a ideia de participação e suporte das necessidades da comunidade, principalmente, através dos impostos. Essa ideia, esse valor, servirá na justificação externa para a construção de normas jurídicas no caso concreto, quando o problema envolver o sopesamento com o individualismo.

5.5 O princípio da solidariedade e o dever fundamental de pagar impostos no Brasil

A legitimação fraterna, principalmente atrelada ao conceito de justiça social, seria muito presente no tema da solidariedade. Cristina Pauner Chuvi declara que o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato não ocorreria sem os conceitos de solidariedade, cooperação e justiça social, como instrumentos necessários para alcançar esses fins³⁰⁷. Nesse contexto, a solidariedade estaria ao lado de conceitos definidos pela moral como cooperação e justiça social, sendo usada no sentido de fraternidade, que legitimaria as obrigações contidas na Constituição.³⁰⁸

Em que pese a matriz moral da solidariedade, importa entendê-la como um princípio jurídico complexo pela concorrência do poder público com sociedade civil, apenas conjugado pela Constituição³⁰⁹. Daí que o valor da solidariedade, com o fim de satisfazer os direitos sociais justificaria a existência de um dever fundamental vinculado aos impostos, do ponto de

³⁰⁷ In: **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES. 2000, p. 4.

³⁰⁸ PONTES, Alan Oliveira. **O princípio da solidariedade social na interpretação do direito da seguridade social**. 227 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, p. 119-121.

³⁰⁹ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008, p. 34.

vista moral. Por isso, os componentes da sociedade contribuem com os gastos de acordo com a possibilidade de cada indivíduo³¹⁰.

Como princípio jurídico na legislação brasileira, a solidariedade traria a concepção de que todos direitos e deveres devem ser repartidos entre todos os membros da sociedade, numa relação de proporcionalidade. O Estado garantirá mais direitos a quem não teria condições de suportar certos deveres, como forma de diminuir as desigualdades sociais.

No âmbito tributário, o princípio da solidariedade estaria na universalização da obrigação tributária através da cidadania fiscal e no limite da partilha da riqueza pela ideia de capacidade contributiva.

O dever fundamental de pagar impostos estaria justamente na aplicação do princípio da solidariedade, na construção das obrigações tributárias. Explica-se: se existe um dever fundamental, não escrito na Constituição brasileira, só seria constitucional caso respeite tanto o conceito de cidadania fiscal como a capacidade contributiva.

Marco Aurélio Greco afirma que solidariedade resultaria na dignificação dos deveres fundamentais. Seria impossível pensar os direitos fundamentais sem a existência de deveres fundamentais como contrapartida, em que se destaca o dever de ratear o custo social. Contudo, o dever fundamental de pagar impostos não se esgotaria em si, implicando em responsabilidade do Estado pelo alcance dos objetivos e fins constitucionalmente consagrados³¹¹.

Após estabelecer a relação e principalmente os limites entre o princípio da solidariedade e o dever fundamental de pagar imposto em sentido lato, o próximo capítulo estudará especificamente o objeto do presente trabalho.

³¹⁰ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 159.

³¹¹ In: Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182.

6 DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

Inicialmente, repisa-se o porquê de o dever fundamental ser atribuído apenas aos impostos. Conforme José Casalta Nabais, os impostos em sentido amplo seriam os tributos de maior relevância por se tratarem de receitas coativas unilaterais. Em Portugal, assim como na França, Alemanha e Áustria as Constituições teriam prescritos regimes específicos apenas para os impostos, o que para ele configura uma Constituição Fiscal, cujo ramo de estudo seria o Direito Fiscal.³¹²

Diferentemente, países como Brasil, Itália e Espanha o regime constitucional abrangeria a totalidade das receitas coativas contributivas, configurando um Direito Tributário pela doutrina. Faz a crítica, pois mesmo em países que a Constituição atribui relevância as taxas, essas possui um diminuto papel, sem grandes obras de estudo.³¹³

Para José Casalta Nabais, baseado no ordenamento jurídico português entende que existiriam apenas dois tipos de tributos: taxas, caracterizadas pela contraprestação de uma atividade direta ao pagador do tributo, e impostos, cujo pagamento ocorre pela manifestação do contribuinte de um fato demonstrativo de riqueza.³¹⁴

O dever se relacionaria exclusivamente aos impostos, pois as taxas não se baseariam na capacidade contributiva e não viabilizariam o financiamento da sociedade através da implementação dos direitos fundamentais³¹⁵. As taxas seriam cobradas através de uma contraprestação de atividade do Estado. “(...) neste caso, o titular do dever se beneficia do direito, perdendo totalmente a característica primordial de coletividade no pagamento – e não do desfrute – da prestação pecuniária”³¹⁶.

Ressalta-se que quando José Casalta Nabais se refere aos impostos está abrangendo qualquer tributo que “possam ser tidos como impostos de um ponto de vista jurídico-constitucional”³¹⁷. Isso significa que ele utiliza a expressão impostos para qualquer tributo que não possua uma contraprestação estatal como fundamento da cobrança, por isso aqui definido como em sentido amplo.

³¹² In: **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 6.

³¹³ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 7.

³¹⁴ NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Virtual da AGU**. Ano II nº 09, de abril de 2001. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461>. Acesso em 23 fev. 2015, p. 199-202.

³¹⁵ GIANNETTI, Leonardo Varela. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 180.

³¹⁶ ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2009, p. 85.

³¹⁷ NABAIS, José Casalta. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008, p. 8.

Com isso, mitiga-se a discussão sobre as contribuições especiais no ordenamento jurídico brasileiro, pois, nessa concepção, teria um regime jurídico de imposto em sentido amplo, já que sua cobrança não dependeria de uma contraprestação do Estado. Por isso que se está utilizando a expressão imposto em sentido amplo, quando a ideia envolver todos os tributos que não possuam uma contraprestação estatal como fundamento, o que incluiria a maioria das contribuições do Brasil. O termo imposto, sem qualquer predicado, está sendo utilizado para definir a espécie tributária.

Além do mais, a tributação teria como finalidade a manutenção da comunidade por meio do Estado, que possui um elevado custo de manutenção, a qual deve ser suportado por todos os parceiros sociais³¹⁸. Quando do início do estudo do fenômeno tributário, a doutrina entendeu que se fundamentava na relação de poder que o Estado estabelecia perante os cidadãos. Junto com essa visão autoritária surgiria uma visão obrigacional, em que a Administração pública e o cidadão estariam em igualdade jurídica, semelhante aos cidadãos que constituem um contrato.³¹⁹

As conclusões insatisfatórias da explicação sobre o fenômeno tributário deram origem, na Itália, na justificação através da existência de um fundamento constitucional: a repartição da carga tributária; e o princípio da submissão da administração e do administrado ao cumprimento do dever. A administração atuaria através do interesse geral e não haveria interesses contrapostos aos cidadãos, que estariam representados pelo interesse estatal na aplicação da norma tributária.³²⁰

A legitimidade para a cobrança de valores do Estado não seria externo e sim interno, pois os poderes concebidos teriam relação com o dever de satisfazer as necessidades públicas³²¹. Daí que a vinculação da tributação com o princípio da solidariedade estaria na existência de deveres do Estado perante a sociedade, baseado nos princípios e objetivos consagrados na Constituição, que precisaria de recursos para implementá-los.

³¹⁸ QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 132.

³¹⁹ LÓPEZ, Francisco Escribano. El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria: primeira parte. **Análisis tributario**. N. 258. Vol. XXI. Julho 2009. AELE, p. 15.

³²⁰ LÓPEZ, Francisco Escribano. *Op. cit.*, p. 15.

³²¹ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 150.

O fundamento do tributo no dever fundamental e, conseqüentemente, na solidariedade viria justamente para retirar o Direito Tributário do âmbito do poder de império do Estado, de caráter formal e instrumental do dever arrecadatório de impostos.³²²

Todavia, há algum receio na doutrina que o reconhecimento do pagamento dos impostos como um dever fundamental possibilitaria ao Estado exigir qualquer tipo de tributo, enfraquecendo os limites formais e materiais do poder de tributar. A solidariedade serviria de fundamento para cobrança de tributos com grave violação aos limites constitucionais do poder de tributar³²³.

Antes de adentrar a análise da existência do dever fundamental de pagar imposto no Brasil, traçará algumas considerações sobre a perspectiva moral sobre o tema que tanto influencia a doutrina no estudo do instituto.

6.1 O fundamento moral do dever fundamental de pagar imposto em sentido lato

Pela perspectiva moral, o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato se confundiria com valor contido em um dos seus fundamentos: o princípio da solidariedade. Daí que esse dever fundamental seria uma garantia da existência da vida em sociedade³²⁴, já que os impostos em sentido lato seriam necessários para constituição do Estado, organização essencial para a manutenção da sociedade, tendo em vista o objetivo de manter a ordem e a coesão de seus integrantes.

Em seu fundamento moral, recorre-se a contribuição de todos para as despesas da organização social através do Estado, pelo dever fundamental, mas atingindo diretamente à solidariedade.

As despesas sociais, como aquisições de equipamentos, salários de servidores, estrutura de serviços, enfim gastos básicos para a manutenção da sociedade, traria a essencialidade que transbordaria o jurídico³²⁵. O dever, então, estaria vinculado não a mero poder do Estado, nem a mero sacrifício do cidadão, mas como obrigação necessária para manutenção da sociedade³²⁶.

³²² GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 159.

³²³ GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 158.

³²⁴ ALVES, Marina Vitório. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percorso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011, p. 207.

³²⁵ QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 111.

³²⁶ MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em:

O dever de fundamental de pagar impostos em sentido lato seria, também, baseado na face política das necessidades públicas. Hector Cury Soares afirma que o estudo do dever relacionado aos tributos deve ultrapassar a motivação de que consta na legislação, buscando-se o verdadeiro fundamento³²⁷. Esse fundamento muitas vezes será político, moral, econômico, entre outros.

Por isso que o motivo do pagamento de tributos, objeto da relação jurídica tributária, estaria além da constatação de haver ou não uma previsão legal. A fundamentação também estaria na existência de direitos fundamentais e correspondentes deveres fundamentais, incluindo o dever fundamental de pagar impostos.³²⁸

O porquê de o cidadão comum entregar parte de sua riqueza ao Estado ganha relevância. Para Cristina Pauner Chuvi haveria no mínimo três explicações possíveis: i) dever jurídico, por medo das consequências de uma inspeção fiscal pode acarretar³²⁹; ii) dever social, por receio que amigos e vizinhos conheçam sua negligência; iii) dever moral, porque entende que se deve contribuir para os gastos do Estado. Cidadão poderia atuar pelas três motivações, por duas ou agir motivado apenas uma dessas concepções. Os deveres citados aparecem de forma sobreposta, pois, numa concepção jusnaturalista, o dever moral geral engloba os deveres social e jurídico, mais específicos³³⁰. Para uma concepção positivista o que importa seria o dever jurídico, formal e externo, no sentido de estar prescrito.

Por isso, José Casalta Nabais refuta deveres baseados em virtude cívica, pois não seriam verdadeiros deveres. Deveres com apelo constitucional, como ser justo, amar a pátria, cumprir a Constituição e as leis, exigem que o cidadão realize condutas baseadas na moral e não em diretrizes do legislador. O caráter genérico impossibilitaria a previsão de condutas, no sentido de ter uma direção material a ser tomada, a qual definiria o campo de atuação dos poderes públicos com a formulação de sujeição dos indivíduos³³¹. O que parece óbvio precisa

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em 20 ago 2013.

³²⁷ SOARES, Hector Cury. As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis**: Revista Científica. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29jul, 2013, p. 201-204.

³²⁸ SOARES, Hector Cury. *Op. cit.*, p. 194.

³²⁹ Raquel Cavalcanti Ramos Machado indaga que a falta de desenvolvimento pela doutrina de uma teoria dos deveres pode ter trazidos prejuízos, já que a maior parte dos cidadãos-contribuintes cumprem o dever apenas pelo receio da sanção. (In: **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 58.)

³³⁰ In: **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES. 2000, p. 15-16.

³³¹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 47.

ser reafirmado: para ser considerado dever jurídico será preciso estar prescrito na legislação do Estado, mesmo que de forma implícita.

Nesse contexto, o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato possuiria uma dimensão baseada na fraternidade e na responsabilidade do indivíduo pela convivência harmoniosa. Em que pese essa legitimidade moral, seria no momento de efetividade de dever fundamental fiscal que se assumiria uma dimensão dogmática³³². Daí que esse dever jurídico existiria independentemente de ter ou não uma dimensão moral, desde que haja a prescrição pelo ordenamento vigente³³³.

6.2 A justificação do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato no Brasil

O dever fundamental de pagar impostos em sentido lato também não possuiria posituação na Constituição brasileira. Por isso, buscar-se não só estudar as características desse dever, como entender como seria possível sua definição pela legislação brasileira.

No Brasil, parte-se para uma averiguação de prescrição constitucional implícita o que acarreta um esforço hermenêutico na sua demonstração. Numa visão dogmática, a falta de prescrição constitucional remeteria a um estudo comparado com outras constituições, principalmente as da Espanha e Portugal. A busca pelo fundamento implícito passa pela semelhança entre Constituições contemporâneas, que contam com um catálogo de deveres semelhantes dirigidos aos seus cidadãos. Se há uma lista de deveres, ela seria muito parecida em países que adotam como forma o Estado Democrático de Direito. Assim como os direitos fundamentais, os tipos de deveres fundamentais teriam relação direta com o modelo estatal vigente e o tempo da sua constitucionalização. A evolução da sociedade implica no reconhecimento de um estatuto fundamental dos indivíduos de determinado Estado, tendo reflexo na prescrição e na composição de um regime de deveres³³⁴.

Através de um estudo comparativo, Leonardo Varella Giannetti demonstra que vários aspectos da Constituição espanhola, encontram-se na Constituição brasileira de 1988: ambos os países são Estados Democráticos de Direito; são sustentados basicamente por impostos, configurando Estados Fiscais; e são responsáveis pela transformação social da sociedade,

³³² ARRUDA, Ângelo. **Cidadania: solidariedade tributária e extrafiscalidade**. Disponível em: <<http://www.aaf-advocacia.com.br/site/cidadania-solidariedade-tributaria-e-extrafiscalidade>>. Acesso em 28 ago. 2013.

³³³ CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, astellón-ES, 2000, p. 16.

³³⁴ CHUVI, Cristina Pauner. *Op. cit.*, p. 37-38.

através da redistribuição de renda. Por isso, mesmo não havendo expressamente o dever fundamental de pagar impostos, seria encontrado também no ordenamento brasileiro³³⁵.

Mesma estrutura também seria encontrada na Constituição portuguesa, o que o faz concluir:

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.³³⁶

Todavia, o argumento acima seria meramente especulativo. Se as constituições são parecidas, a prescrição explícita em uma, não significa necessariamente que haveria a prescrição implícita na outra.

Humberto Ávila reconhece que não é incomum o uso do estudo comparativo que outros ordenamentos, outras constituições, para interpretar a Constituição do Brasil. Conseqüentemente, busca-se a descrição de um modelo normativo ideal e não na reconstrução do ordenamento pátrio³³⁷. Com isso a norma implícita do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato estaria, muito vezes, mais vinculada a um estudo comparado de configuração global da organização social de que a análise das normas específicas da Constituição. O cuidado com esse tipo de estudo deve ser constante visto que as especificidades de cada ordenamento podem trazer certas distorções.

Uma dessas distorções seria o questionamento seria a amplitude do dever fundamental, em que abarcaria apenas os impostos ou se estenderia a outros tributos. O dever fundamental seria relacionado aos impostos em sentido lato, tendo em vista que José Casalta Nabais divide os tributos em vinculados e não vinculados, respectivamente taxas e impostos, e apenas esse último seria abarcado pelo dever, pois não teria uma relação de contraprestação, mas um pagamento por fazer parte da comunidade³³⁸.

³³⁵ In: **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis conseqüências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 161-164.

³³⁶ GIANNETTI, Leonardo Varela. *Op. cit.*, p. 165.

³³⁷ In: Limites à tributação com base no princípio da solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 81.

³³⁸ Michel Haber Neto, mesmo utilizando como fundamento a doutrina de José Casalta Nabais, denomina de dever fundamental de pagar tributos sem qualquer explicação para mudança de nomenclatura em face de sua referência bibliográfica. (in: **A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil**. 2012. 238 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de São Paulo, p. 91-92.). No mesmo sentido: HILGERT, Enaide Maria. **A elisão fiscal no estado democrático de direito**: entre o dever fundamental de pagar tributos e a liberdade de organiza-

O próprio Leonardo Varella Giannetti entende que a realidade brasileira seria um pouco diferente da de Portugal, pois os deveres não seriam apenas dos impostos. Por isso, engloba no dever as contribuições sociais, desde que não estejam vinculadas a uma atuação estatal³³⁹. Isto porque as contribuições sociais, na Constituição Federal, não tiveram definida sua materialidade para a cobrança, podendo tanto ser uma atividade vinculada ou não do Estado. Na prática, as contribuições remeteriam fatos geradores do contribuinte e, portanto, teria a mesma fundamentação do pagamento dos impostos.

No mesmo sentido, Marciano Buffon denomina o dever fundamental de pagar tributos, e não impostos, como forma abreviada da expressão por entender que seria mais adequado: o dever fundamental de pagar tributos não vinculados ou desprovido de bilateralidade. Concepção baseada na importância que as contribuições sociais possuem no ordenamento pátrio, o que não seria o mesmo para o contexto português.³⁴⁰

Como visto, o Brasil se configura como Estado Fiscal, cujo custo dos direitos fundamentais legitimaria a cobrança de impostos em sentido lato, a todos os participantes de forma proporcional devido ao princípio da solidariedade.

Aliada a essa argumentação, a configuração do dever fundamental fiscal estaria implícita em outras normas da Constituição Federal. Flávio Couto Bernardes e Luiz Gustavo Faria de Azevedo Branco afirmam que o fundamento do dever relacionado aos impostos estaria contido no art. 173 da Constituição Federal, já que prescreve que a atividade econômica da União só pode ser feita de forma excepcional.³⁴¹

Art. 173. Ressalvados os casos previstos nesta Constituição, a exploração direta de atividade econômica pelo Estado só será permitida quando necessária aos imperativos da segurança nacional ou a relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei.

Interessante que esse artigo também impediria, de forma jurídica, que o Estado brasileiro se tornar um Estado patrimonial. Pois, se não há a possibilidade de explorar

ção privada dos negócios. 2012. 126 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012, p. 29-30.

³³⁹ GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 177-178.

³⁴⁰ BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 90.

³⁴¹ BERNARDES, Flávio Couto; BRANCO, Luiz Gustavo Faria de Azevedo. Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fundação Boiteux, 2009. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2589.pdf>. Acesso em: 15 de fev. 2015, p. 4991.

economicamente atividades em regra, os impostos seriam os meios de obter a arrecadação dos recursos para cumprimento de suas finalidades.

Portanto, o dever fundamental de pagar impostos existiria de forma implícita na Constituição do Brasil através de norma que prescrevem o sistema tributário, o princípio da solidariedade e o Estado Fiscal. O limite para seu cumprimento seria a capacidade econômica, a qual concretiza o princípio da igualdade pela diferenciação³⁴². Definida a configuração do dever fundamental fiscal no ordenamento jurídico brasileiro, passa-se ao estudo dos seus efeitos, ou de sua eficácia.

6.3 A eficácia do dever fundamental de pagar imposto em sentido lato

Como estudo é dogmático, importante entender a eficácia jurídica do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato. Se inexistirem consequências práticas para determinado objeto jurídico, em que pese sua importância na formação de conhecimento, não produziria norma jurídica e, portanto, não seria relevante no estudo para dogmática.

Conforme explicitado no item 3, os deveres fundamentais não possuiriam aplicação imediata, necessitando de lei para que seja concretizado. A não aplicação direta diminui o campo de atuação e conseqüentemente sua eficácia.

Em que pese o termo “dever fundamental” possuir, como sentido inicial, um direcionamento voltado aos indivíduos, sua concretização seria realizada pelo Estado através da legislação. Por isso, os efeitos jurídicos devem ser verificados não só ao cidadão, mas para diferentes agentes públicos: Poder Legislativo, Poder Judiciário e Poder Executivo.

6.3.1 Ao Poder Legislativo

Se o dever fundamental necessita de lei para sua concretização, o primeiro poder a quem se dirigir seria o legislativo. Em geral, é necessária a imposição legislativa para criar “esquemas organizatórios, procedimentais e processuais definidores e reguladores do cumprimento de deveres”³⁴³, pois falta aos deveres a determinabilidade jurídico-constitucional, alcançada apenas com a mediação legal.

³⁴² MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em 9 set. 2013, p. 339-340.

³⁴³ CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7.ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003, p. 535.

Não impede que alguns deveres tenham limitado campo de atuação para o legislador, a fim de que ele não possa exacerbar a liberdade dos cidadãos. Seria o caso dos deveres ligados a direitos que têm como conteúdo liberdades negativas, os quais coincidem também com direitos a eles ligados. Outros deveres de pressupostos de existência e funcionamento do Estado também pode contar com uma disciplina mais desenvolvida na Constituição. Daí que fora os casos excepcionais, os demais deveres dependem de uma regulação legal para serem aplicados. Os deveres são, em regra, inexecutáveis devendo mesmo que minimamente, como nos deveres associados a direitos a existência da regulação das formas de cumprimento e estabelecer o modo de sancionar a conduta.³⁴⁴

O próprio José Casalta Nabais afirma que deveres fundamentais são direcionados ao Poder Legislativo. Para ele, os deveres possuiriam natureza complexa, não sendo apenas autorizações ou habilitações das imposições da Constituição, mas que através da lei seriam concretizados com a definição da medida do cumprimento e das sanções correspondentes.³⁴⁵

(...) **os deveres fundamentais não têm o seu conteúdo concretizado**, ou totalmente concretizado, na constituição ou, mesmo que o tenha, não são diretamente aplicáveis. Por isso, **os preceitos constitucionais que os consagram ou disciplinam são preceitos dirigidos primordialmente ao legislador ordinário a fim de este lhes dar conteúdo ou concretizar** em conformidade com **as opções políticas** que vierem a ser feitas, ou de torná-los aplicáveis se e na medida em que estas opções estiverem concretizadas na constituição.³⁴⁶

Interessante que para José Casalta Nabais a existência do dever não implica na imposição por qualquer agente. A obrigatoriedade de determinado dever seria uma opção política que deveriam ser concretizadas de acordo com a Constituição. Nesse sentido, haveria identidade entre o dever fraterno e o dever solidário, visto que não haveria uma norma específica que torna o exercício do dever obrigatório.

O dever fundamental de pagar impostos em sentido lato substanciaria o poder tributário do legislador, tendo em vista ser ele o titular ativo para criação ou instituição do tributo. Deve-se diferenciar dois momentos na aplicação da lei tributária: uma a instituição dos impostos e outro da exigência, sendo o dever identificado o primeiro aspecto. Através do poder de tributar que se viabilizaria a competência tributária, caracterizada pela possibilidade elaborar leis e regulamentos necessários para exigir o tributo. Por isso que o poder tributário estaria no plano constitucional e consistiria em um poder de “invenção” dos impostos.³⁴⁷

³⁴⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 152-155.

³⁴⁵ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 164-167.

³⁴⁶ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 149. (Grifos nossos).

³⁴⁷ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 269-277.

A legitimidade para a cobrança de valores do Estado não seria externa e sim interna, pois os poderes concebidos têm relação com o dever de satisfazer as necessidades públicas³⁴⁸. O dever fiscal se caracterizaria, em primeiro lugar, por ser um poder constitucional de criar impostos cuja titularidade seria resultante da Constituição Federal e o exercício seria determinado pela lei. Segundo, seria um poder indisponível, não podendo ser transferido, alienado ou delegado. Terceiro, teria caráter permanente, extinguindo-se apenas com o fim do Estado.³⁴⁹

No estudo comparado, a Constituição espanhola prevê o dever de todos os cidadãos em suportar a carga dos gastos públicos. Dever baseado no princípio da solidariedade, protegido de forma singularizada através da generalidade do tributo e delimitado pelo princípio da isonomia. Daí que esse dever teria como destinatário o legislador e a Administração Tributária à medida que suas atividades não devem infringir esses princípios.³⁵⁰

No Brasil, reforço à tese da necessidade de legislação para os deveres estaria no art. 5º, inc. II da CF³⁵¹, em que as obrigações devem constar em lei.

No caso do dever fundamental de pagar imposto em sentido lato, o legislador deverá respeitar os limites definidos na Constituição para a formação da lei. Essa conformação, na Constituição brasileira, seria dada através das normas referentes aos limites ao poder de tributar. Concepção definida por Luís Maria Bandiere:

En cuanto al deber de contribuir con los impuestos a los gastos públicos (...) La constitución brasileña dedica un capítulo al tema (145 a 162). En la mayor parte de los casos se hace referencia a la aplicación bajo principios de proporcionalidad y equidad y teniendo en cuenta la capacidad económica de los contribuyentes, cuya observancia pone límites al deber exigido.³⁵²

O dever fundamental de pagar imposto em sentido lato só existirá ao contribuinte com a prescrição de lei que respeite os limites constitucionais como os princípios da legalidade,

³⁴⁸ SILVA, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em 29 ago. 2013, p. 150.

³⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 301-304.

³⁵⁰ LÓPEZ, Francisco Escribano. El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria: primeira parte. **Análisis tributario**. N. 258. Vol. XXI. Julho 2009. AELE, p. 14.

³⁵¹ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei;

³⁵² BANDIERE, Luis María. Derechos fundamentales ¿Y deberes fundamentales? In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2011, p. 236.

anterioridade, irretroatividade, não-confisco e liberdade de tráfego. A infringência de qualquer das normas da Constituição implicaria na inexistência do dever, o que retiraria a fundamentação para sua cobrança.

6.3.2 Ao Poder Judiciário

Se os deveres fundamentais são direcionados basicamente ao legislador, cabe tentar entender qual a eficácia para o Poder Judiciário. Por necessitar de lei para ser concretizado, a justiça aplicaria o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato de forma indireta, através da aplicação das leis.

Sobre os efeitos, José Casalta Nabais afirma que, de forma estrutural, os deveres fundamentais possuem duas funções: a primeira estaria na constatação que qualquer prescrição constitucional atribuiria inconstitucionalidade a norma contrária à sua disposição, não sendo diferente com os deveres. Outro ponto seria a função interpretativa, já que os deveres, como preceito constitucional, conformariam dos valores por eles prescritos³⁵³. Para o juiz, haveria, portanto, um mínimo de eficácia, por servir de parâmetro para aplicação dos atos jurídicos.³⁵⁴

Na primeira concepção, existindo mecanismos de controle de constitucionalidade das leis, espera-se do juiz ou tribunal aplique a Constituição. A ideia que institutos não diretamente aplicáveis possuiriam uma eficácia mínima, dado pelo caráter paramétrico do direito constitucional e do controle de constitucionalidade. Contudo, não existiria posição especial do juiz em face dos deveres fundamentais, como ocorre com os direitos fundamentais, por não existir uma aplicação imediata para os deveres³⁵⁵.

Com relação à declaração de inconstitucionalidade ou não, a simples constatação de um dever fundamental de pagar impostos em sentido lato seria bastante abrangente, o que poderia transformar qualquer imposto passível de cobrança. Por isso, o dever possui seu contorno constitucional, no caso do Brasil, nas regras dispostas sobre as limitações do poder de tributar. O dever fundamental fiscal seria infringido quando se desobedecem as regras que limitam a forma de tributar pelo Estado.

Porém, se o descumprimento do dever fundamental de pagar impostos ocorreria através das regras postas na Constituição sua aplicação seria apenas indireta. Se o Poder

³⁵³ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 98-100.

³⁵⁴ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 161.

³⁵⁵ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 160-163.

Judiciário utilizar as normas referentes as limitações ao poder de tributar, não haveria necessidade de se fundamentar acerca da existência de deveres fundamentais.

Por outro lado, acerca da possibilidade de declaração de inconstitucionalidade por omissão pelo não estabelecimento de leis que concretizem o dever, José Casalta Nabais pugna pela sua impossibilidade, pois uma possível análise pelo judiciário invadiria o mérito político da escolha. Como os deveres fundamentais seriam responsáveis pelo funcionamento do sistema constitucional (dever de voto, defesa, pagar impostos), as razões que se impõe ao legislador são muito mais políticas de que jurídicas, o que impediria o controle constitucional.³⁵⁶

Acerca da interpretação, como os deveres fundamentais necessitam de concretização, através da lei, o dever fiscal seria um argumento em prol do aumento da importância da cobrança tributária. Diante de aplicação de uma norma tributária, a alegação pelo dever fundamental de pagar impostos em sentido lato demonstraria a superioridade do interesse arrecadatório do Estado face aos deveres individuais.

Analisando com mais acuidade, quando se alega, em um caso concreto, uma interpretação segundo o dever fundamental de pagar imposto em sentido lato, o que se almeja seria ressaltar o valor da solidariedade social que o compõe. Isso porque, o dever fiscal seria um ato que deve ser cumprido tendo em vista a inserção em determinado Estado e a repartição da riqueza individual existiria para um objetivo maior, que seria redistribuição de renda.

Como o dever fiscal não possuiria aplicabilidade imediata, o que se evoca para auxiliar na interpretação seria o princípio da solidariedade. Sendo princípio constitucional portador de um valor, a solidariedade teria aplicabilidade imediata, possibilitando imposição de condutas identificadas com o dever tributário. A doutrina que utiliza o dever fundamental por intermédio do princípio da solidariedade estaria traçando caminho inverso, pois o que se aplicaria seria o princípio da solidariedade com ênfase no dever fundamental.

A diferença seria que o princípio da solidariedade possuiria a concepção de repartição de ônus e bônus sociais e não teria como função a prevalência do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato ao administrado. Haveria efeitos para o Estado também como, por exemplo, a impossibilidade da solidariedade ser arguida para aumentar a carga tributária, já que isso tornaria sem sentido toda a disposição de competência feita pela Constituição e o

³⁵⁶ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 164-167.

desprezo à segurança jurídica³⁵⁷. Para Humberto Ávila, a tributação indireta feita com fundamentação no princípio da solidariedade não seria possível, pois, no Brasil, além das regras descreverem os aspectos materiais das hipóteses de incidências, haveria um sistema de competências que, como técnica, preestabelece sobre as formas ordinárias e residuais. Mesmo no caso das contribuições sociais, que representaria várias finalidades sociais (assistência social, saúde e previdência), haveria prescrição por meio de regras sobre as condutas que podem ser tributadas, limitando as hipóteses de incidência.³⁵⁸

Para Raquel Cavalcanti Ramos Machado, no caso concreto, o princípio da solidariedade seria um valor passível de sopesamento com individualismo. Nessa situação, a solidariedade estaria disposta nas dimensões dos direitos fundamentais. Caso utilizado como valor superior, estaria em posição semelhante com a supremacia do interesse público, pois traduziria o interesse secundário da administração pública, não permitindo ponderação.³⁵⁹

Portanto, não haveria eficácia direta ao Poder Judiciário que apenas aplicaria o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato de forma indireta: ou através de sua concretização pela positivação de leis tributárias ou pela aplicação do princípio da solidariedade com ênfase na arrecadação de tributos.

No caso da jurisprudência brasileira, o Supremo Tribunal Federal não afirma categoricamente a existência do dever fundamental relacionado aos tributos no Brasil. Apenas há um acórdão proferido no RE 603191-MT que declara que o regime de substituição tributária³⁶⁰ não teria como efeito substituir o dever fundamental do contribuinte substituído. Sinaliza, portanto, que existiria o dever fundamental, mas não haveria nenhum desenvolvimento ou delimitação de efeitos ou sistematização do tema:

Não se pode admitir que a substituição tributária resulte em transgressão às normas de competência tributária e ao princípio da capacidade contributiva, ofendendo os direitos do contribuinte, porquanto **o contribuinte não é substituído no seu dever fundamental de pagar tributos.**³⁶¹

³⁵⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 125.

³⁵⁸ ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base no princípio da solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 68-69.

³⁵⁹ In: **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 123.

³⁶⁰ Na substituição tributária, terceiro que possui alguma relação com o fato gerador tem a responsabilidade de reter ou adiantar valores de tributos do real contribuinte, tendo esses valores ressarcidos ou compensados posteriormente. Trata-se de um mecanismo para facilitar a arrecadação e evitar a sonegação fiscal. O STF afirma que há duas relações: a tributária, entre fisco x contribuinte e a de substituição, fisco x substituto, pois a substituição não retira o dever fundamental do contribuinte, apenas ordena que substituto o faça em seu nome, como acontece na retenção de Imposto de Renda dos empregados, pela empresa, no pagamento dos salários.

³⁶¹ RE 603191, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 01/08/2011, DJe-170 DIVULG 02-09-2011 PUBLIC 05-09-2011 EMENT VOL-02580-02 PP-00185. (Grifos nossos).

O próprio Superior Tribunal de Justiça – STJ, em que pese não ser matéria constitucional, já sinalizou a propensa superioridade estatal, baseada no dever fundamental relacionado aos tributos. Em julgamento dos REsp. nº 1.074.228-MG, REsp. nº 1.090.111-MG e REsp. nº 1.184.765-PA entendeu que a legislação não poderia ser interpretada para dar melhores condições ao credor privado do que o credor público, visto que o crédito do Estado possuiria privilégios face ao dever fundamental de pagar tributos³⁶²:

2. A interpretação das alterações efetuadas no CPC não pode resultar no absurdo lógico de colocar o credor privado em situação melhor que o credor público, principalmente no que diz respeito à cobrança do crédito tributário, que deriva do **dever fundamental de pagar tributos** (artigos 145 e seguintes da Constituição Federal de 1988).³⁶³

Interessante que para os tribunais superiores o dever seria de pagar tributos e não impostos, sem qualquer base argumentativa para a utilização da expressão. Nos dois casos citados, o dever fundamental não seria utilizado para a formação de uma norma jurídica, mas para atribuir maior carga argumentativa à decisão. A expressão seria utilizada de forma isolada, pois afinal, todos os indivíduos teriam um dever fundamental de pagar tributos.

6.3.3 Ao Poder Executivo

O Poder Executivo, representado pela administração pública, também teria uma influência diminuta do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato. José Casalta Nabais ressalta que o dever tributário também seria dirigido à administração pública³⁶⁴, porém com a ressalva que haveria impedimento, para que sua aplicação seja feita de forma direta. Isso porque a administração atua sob a regência da lei e os deveres fundamentais seriam cumpridos nos termos da lei, reafirmando o princípio da legalidade ao Estado.³⁶⁵

Por isso, o cumprimento de dever ocorreria quando o Estado se limita ao cumprimento das funções assumidas e ao respeito a princípios materiais, tais como igualdade, capacidade

³⁶² Tratou-se da análise da possibilidade de proceder primeiro com bloqueio eletrônico de valores em conta bancária, visto que o art. 185-A do CTN teria exigido a busca anterior de outros bens passíveis de penhora, ordem que não constaria no CPC nos arts. 655 e 655-A. O tribunal superior através de interpretação sistemática, afirmou que o art. 185-A seria processual e não foi derogado pelo CPC, mas houve uma complementaridade. Como a preferência da penhora é sempre dinheiro, houve a equiparação com o bloqueio de valores em conta bancária, inexistindo precedência de outras penhoras para se realizar a eletrônica. O motivo dessa interpretação sistemática é porque o credor público não poderia ter menos mecanismos de satisfação do crédito que o credor privado, visto que o tributo é um dever fundamental, tendo importância maior para a sociedade.

³⁶³ REsp 1074228/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/10/2008, DJe 05/11/2008. (Grifos nossos).

³⁶⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 148-153.

³⁶⁵ NABAIS, José Casalta. *Op. cit.*, p. 162-163.

econômica e do efeito confiscatório³⁶⁶. A função pública seria veiculada através de um procedimento tributário como espécie de processo administrativo, em que possibilita a relação entre administração e cidadão.³⁶⁷

Francisco Escribano López afirma que o Estado, por conta do dever fiscal, careceria de colaborar com o contribuinte, no sentido de facilitar e ajudar seu cumprimento. Mais que uma posição de superioridade na fiscalização dos atos dos administrados, caberia a Fazenda Pública, inclusive, viabilizar meios mais flexíveis para o adimplemento das obrigações tributárias³⁶⁸. A administração pública, como destinatária do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato, a transportaria para uma nova posição, justamente o dever de colaborar com os contribuintes para o cumprimento de seus deveres tributários³⁶⁹.

Contudo, essa ideia esbarraria na concretização do dever fundamental de forma direta, sem a existência prévia de lei. A administração pública também estaria adstrita ao princípio da legalidade, em que sua atividade só pode desenvolvida nos termos da lei.

Isso porque se questionaria como a administração desenvolveria atos para ajudar ao contribuinte a cumprir o dever fundamental fiscal de forma discricionária. A indisponibilidade da competência tributária impediria qualquer manifestação fora da lei. Portanto, o dever fundamental de pagar impostos deve ser cumprido através da legislação, que deve ser prescrita de forma a não dificultar a realização do dever.

6.4 Crítica à doutrina brasileira

No presente tópico, far-se-á um estudo breve de como a doutrina brasileira vem utilizando especificamente o tema dever fundamental de pagar impostos, na maior parte através dos ensinamentos de José Casalta Nabais, contudo sem qualquer conhecimento crítico sobre como o autor português concebe a eficácia do instituto.

A falta de prescrição expressa do dever fundamental de pagar impostos no Brasil fez com que Roberto Wagner Lima Nogueira confundisse o dever fiscal com o dever filosófico. Afirma que, no Brasil, o dever seria de pagar o justo tributo, como um princípio jurídico-constitucional, cuja função interpretativa seria exercida na fenomenologia do tributo. O

³⁶⁶ MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em 20 ago. 2013.

³⁶⁷ LÓPEZ, Francisco Escribano. El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria: primeira parte. **Análisis tributario**. N. 258. Vol. XXI. Julho 2009. AELE, p. 15.

³⁶⁸ LÓPEZ, Francisco Escribano. *Op. cit.*, p. 16.

³⁶⁹ LÓPEZ, Francisco Escribano. *Op. cit.*, p. 17.

fundamento jurídico seria o art. 3º, inc. I da Constituição Federal, o princípio da solidariedade, bem como os artigos que distribuem a competência tributária aos entes da federação. O tributo justo seria aquele que atende aos “princípios da capacidade contributiva, liberdade fiscal, cidadania fiscal, transparência fiscal, justiça tributária etc.”³⁷⁰

Em que pese carecer de desenvolvimento, o fato de acrescentar o adjetivo justo ao dever fundamental, o transformaria em um direito-dever por conter uma limitação intrínseca. O dever só existiria ao tributo justo conforme a concepção do autor, não sendo devido ao injusto, mesmo que previsto por lei e regularmente cobrado. Conforme demonstrado, por José Casalta Nabais não haveria aplicação imediata do dever fundamental relacionado aos impostos, sendo necessária a existência de lei para efetivar o dever.

Mesmo partindo da análise da doutrina do autor português, Leonardo Varella Giannetti entende que o dever fundamental de pagar imposto impõe a adoção de comportamentos ativos, a fim de concretizá-los através de políticas públicas das previsões constitucionais. Por isso, no caso da quebra do sigilo bancário, o referido dever seria responsável por uma flexibilização, de modo que administração pública possuísse a prerrogativa de acessar os dados dos contribuintes sem prévia autorização judicial³⁷¹.

Aqui seria a mesma ideia de aplicação direta do dever fundamental sem a competente concretização pela lei. Quando se remete a políticas públicas, apenas aquelas prescritas em lei poderiam ser utilizadas para aplicar o dever ao caso concreto. Utilizar o dever fundamental de pagar impostos para quebrar sigilo seria um argumento retórico, a qual apelaria a sua carga valorativa.

Já Luiz Gustavo Faria de Azevedo Branco afirma que, devido à existência do dever fiscal, não caberia à autonomia privada implementar o chamado Planejamento Tributário através da busca de meios lícitos para diminuição da carga tributária. Para tanto, invoca o princípio da finalidade, como decorrente do princípio da legalidade, em que não se poderiam usar institutos legais distantes de seu fim inicial, principalmente para desoneração tributária pelo prejuízo de toda a sociedade³⁷². Nota-se que esse autor também concretiza o dever

³⁷⁰ NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. O dever fundamental de pagar o justo tributo. **FISCOsoft**. In: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2hoi/o-dever-fundamental-de-pagar-o-justo-tributo-roberto-wagner-lima-nogueira-elaborado-em-092003>>. Acesso em 13 ago. 2013. No mesmo sentido: OLIVEIRA, Luiz Carlos Diógenes de. **Da cidadania fiscal à cidadania cultural: teoria da educação fiscal**. 2012. 144 f. Dissertação (Mestrado). Universidade de Fortaleza, p. 62.

³⁷¹ In: **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011. 285 f., p. 220-221.

³⁷² In: **O dever de pagar impostos e sua relação com a interpretação e aplicação da legislação tributária no estado democrático de direito brasileiro**. Dissertação (Mestrado). Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011, p. 79-81. No mesmo sentido: BERNARDES, Flávio Couto; BRANCO, Luiz Gus-

fundamental no sentido de que, pela finalidade pública dos tributos, o contribuinte teria o dever de sempre escolher a opção mais onerosa diante duas possibilidades de tributação, sob pena de descumprir o dever fundamental. Contudo, retirando os casos de fraude à tributação, se a lei dispõe de duas formas de tributação o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato foi concretizado de duas formas diversas em que a escolha de uma não invalidaria a outra.

Saindo da área tributária, Renata Cristina Othon Lacerda de Andrade utiliza a doutrina da José Casalta Nabais acerca do dever fundamental para afirmar que o inadimplemento das obrigações civis possuiria impacto significativo na sociedade e, por isso, haveria um dever fundamental ao adimplemento das obrigações³⁷³. O redirecionamento da relação tributária para a civil ocorreria de forma acrítica tendo em vista que não houve um esforço para demonstrar como surgiria o dever fundamental relativo às obrigações civis. Apenas o conceito de dever fundamental seria utilizado de forma retórica.

Confusão existira porque de forma genérica as relações jurídicas devem ser cumpridas, pois senão desnaturaria a própria a finalidade do direito que seria regular as condutas sociais. Contudo essa característica não configuraria, por si só, a existências de vários deveres fundamentais específicos. No caso do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato, discutem-se outras questões e não só o cumprimento da obrigação pelo contribuinte, mas a legitimidade e limites do dever tributários em toda a estrutura social.

Em linhas gerais, argumentar pelo dever relacionado ao “pagar impostos” traria maior ênfase a obrigação do contribuinte em adimplir o tributo. Com isso, a doutrina tende a interpretar as normas tributárias em favor do Fisco, já que a coletividade deveria prevalecer sobre os interesses particulares.

Ruben de Azevedo Quaresma defende ainda que pessoas que não cumprem com o dever fundamental de pagar impostos estariam de alguma forma cometendo uma apropriação indébita. Por isso, eles deveriam não poder gozar da cidadania, pois apenas usufruiriam dos direitos da vida social sem assumir o ônus de ceder parte de o seu patrimônio com a sociedade³⁷⁴. Aqui a concretização do dever relacionado aos tributos seria no sentido de

tavo Faria de Azevedo. Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fundação Boiteux, 2009. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2589.pdf>. Acesso em: 15 de fev. 2015, p. 5004.

³⁷³ In: O dever fundamental de adimplir obrigações contratuais de conteúdo existencial. **Revista Duc In Altum** - Caderno de Direito, vol. 3, nº 4, jul-dez. 2011 p. 217-233.

³⁷⁴ In: **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008, p. 357-360

penalização do contribuinte que não adimpliu com o dever, ressaltando a supremacia do Estado sobre o indivíduo.

Além da falta de base normativa para o uso dos deveres fundamentais, Raquel Cavalcanti Ramos Machado afirma que utilizar a dimensão sociológica dos deveres fundamentais para ampliar os poderes do Fisco constitui uma falácia no Brasil, já que o sistema político seria altamente corrompido o que garantiria que o dinheiro arrecadado seja utilizado para finalidades do interesse público. O cumprimento das obrigações tributárias brasileiras seria baseado predominantemente na força da lei e da capacidade de imposição de atos do poder público coativamente.³⁷⁵

Por isso muitas teorias desenvolvidas sobre o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato ampliariam os poderes do Estado, sobre o fundamento da implementação dos direitos sociais. “Essas teorias assistemáticas acarretam, na prática, um dever ilimitado e desorganizado de pagar tributo”³⁷⁶.

Todavia o dever fundamental fiscal acima descrito encontra limitação nos direitos e garantias fundamentais, não podendo ser exigido descomedidamente. A liberdade no Estado Social tem um preço, traduzida nos impostos em sentido lato, mas esse custo não pode ser tão alto ao ponto de suprimir a própria liberdade.³⁷⁷

Portanto, a doutrina brasileira vem utilizando o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato de forma acrítica sobre sua fundamentação, principalmente quando remete aos estudos de José Casalta Nabais, o que gera certas distorções nas conclusões alcançadas.

Devido a essa dificuldade, será necessária uma releitura sobre o tema, para entender seu papel na dogmática jurídica.

6.5 A formação dogmática do dever fundamental de criar impostos em sentido lato em sentido lato

A análise da eficácia do dever fundamental de pagar impostos em sentido lato, na doutrina de José Casalta Nabais, causa algumas reflexões sobre a natureza do dever relacionado aos impostos.

O primeiro ponto destacável seria que as normas que contém o dever não seriam aplicadas diretamente aos cidadãos, visto que, em regra, não possuem conteúdo concretizável.

³⁷⁵ In: **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 68-69.

³⁷⁶ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, p. 59.

³⁷⁷ MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *Op. cit.*, p. 59-61.

Os deveres fundamentais habilitariam o legislador a constituir leis, sendo o primeiro destinatário o Poder Legislativo³⁷⁸.

Essa característica seria encontrada no dever fundamental de pagar impostos em sentido lato, visto que apenas a lei seria instrumento para instituição dos tributos. A própria Constituição Federal do Brasil reafirma a necessidade legislativa no art. 150, inc. I:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;

Como visto, para José Casalta Nabais, os outros destinatários – Poder Judiciário, Poder Executivo – o dever fiscal seria efetivado através do cumprimento da lei criada pelo Poder Legislativo. O dever fundamental de pagar impostos surgiria como conformador da cobrança dirigido ao legislador, para que crie os impostos que deverão respeitar as limitações constantes na própria Constituição.

Da mesma forma que acontece com o Poder Executivo e Poder Judiciário, os deveres fundamentais seriam realizados pelos indivíduos através da lei. Enquanto a administração só aplicaria os deveres fundamentais já concretizados pela legislação, os cidadãos seriam obrigados a cumpri-los nos termos da legislação. Para os particulares, Poder Judiciário e administração pública, os deveres fundamentais seriam deveres legais e não constitucionais.

379

Essa vinculação ao legislador e não ao contribuinte de forma direta traria certa confusão. Como se configurou o dever fundamental de pagar impostos em sentido lato, o adimplemento da obrigação remeteria ao contribuinte que seria destinatário do dever. Contudo, pela dogmática isso não ocorreria, pois o dever seria direcionado ao legislador.

Como exemplo, Cristina Pauner Chuvi declara que devido ao tratamento constitucional que recebe as normas fundamentais, seria preferível o termo dever a obrigação para atribuir maior força a sua exigência, bem como relacionar ao seu termo moral³⁸⁰. Seria isso encontrado no dever fundamental de pagar imposto em sentido lato, que se relacionaria com o sua ideia moral de obrigação de todos em contribuir para o Estado, mas com eficácia restrita ao legislador, pela dogmática jurídica.

³⁷⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005, p. 19-20.

³⁷⁹ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004, p. 161-163.

³⁸⁰ In: **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES. 2000, p. 24.

Ora, se o dever existiria para corroborar o legislador na criação de impostos de forma direta, o pagamento do tributo não seria objeto central e sim a criação da lei tributária. Mesmo que a lei tenha a importância na formação do imposto para ser exigido pelo Estado, essa atuação reflexa não seria primordial para a configuração de um dever de pagar imposto em sentido lato.

Na verdade, dentro da doutrina de José Casalta Nabais, pela dogmática jurídica se configuraria um dever fundamental de criar impostos em sentido lato pelo legislador, tendo em vista que o Estado não possui meios de se autossustentar e os impostos seriam manifestações da solidariedade social.

Entender que o dever seria de criar o tributo acarreta em reflexos diversos do que tratado pelo autor português. Do ponto de vista prático, a mudança de enfoque possibilitaria compreender pela obrigatoriedade da prescrição dos impostos contidos na Constituição. Se o dever fundamental se dirige ao Estado, que deve instituir os impostos uniformemente, para que haja a repartição de equânime dos gastos públicos, geraria um direito ao contribuinte em exigir que haja a instituição de todos os impostos.

O cidadão exerceria o direito à repartição da riqueza produzida pelos indivíduos vinculados ao Estado, através do processo legislativo de iniciativa popular³⁸¹ para a formação de impostos, a fim de que não haja desequilíbrio na repartição da carga tributária. A Constituição Federal do Brasil possibilita o início do processo legislativo através de projeto subscrito pela parcela do eleitorado brasileiro desde que a matéria não seja iniciativa privativa de algum ente. Como o tributo não possui essa restrição, o direito relativo ao dever de criar tributo seria exercido através desse processo legislativo.

Como exemplo, o imposto sobre grandes fortunas, cuja competência para instituição cabe a União nunca foi exercida através da instituição de lei complementar competente. Como existiria um dever por parte do legislativo na instituição dos impostos, haveria o direito do cidadão em iniciar o processo legislativo, para que o Estado tenha acesso à riqueza destacada na Constituição e melhor equilibre a carga tributária. Antes da discussão de implementação de qualquer imposto em sentido lato – como as contribuições especiais, prevista na Constituição Federal – seria possível a manifestação popular para que o Poder Legislativo cumpra seu dever fundamental de criar impostos em sentido lato em sentido lato, instituindo todos aqueles que estão previstos na Carta Magna.

³⁸¹ Art. 61 (...) § 2º A iniciativa popular pode ser exercida pela apresentação à Câmara dos Deputados de projeto de lei subscrito por, no mínimo, um por cento do eleitorado nacional, distribuído pelo menos por cinco Estados, com não menos de três décimos por cento dos eleitores de cada um deles.

Portanto o dever fundamental seria de criar impostos dirigidos ao legislador para viabilizar a manutenção e a implementação de todos os objetivos contidos na Constituição Federal.

7 DEVER FUNDAMENTAL COMO NORMA JURÍDICA

Definido que dever fundamental, pela dogmática jurídica, estaria direcionada ao legislador, configurando um dever fundamental de criar impostos em sentido lato, deve-se definir sua configuração normativa.

7.1 Tipos de normas: comportamento (conduta) e estrutura (competência)

Conforme o item 2.6 a norma jurídica teria como objeto a regulação das condutas. Todavia, para Herbert Hart, um sistema jurídico composto apenas de normas de conduta, tornar-se-ia deficiente por apresentar três problemas: incerteza, sobre qual determinada regra foi emanada por uma autoridade; caráter estático, para que as regras não sejam modificadas apenas pelos hábitos dos indivíduos, possibilitando reconhecer claramente uma nova regra jurídica; e, por fim, ineficácia das regras, sujeitas as pressões sociais difusas e intermináveis sobre se aquela regra foi ou não violada, o que necessita de uma instância para pôr fim ao conflito. Por isso subdivide as normas em primárias e secundárias. As primárias referem à regulação dos comportamentos dos indivíduos, enquanto que as secundárias surgiriam para eliminar as deficiências supracitadas³⁸².

Para dirimir a incerteza, existiriam regras secundárias apta reconhecerem se aquela regra de comportamento seria ou não considerada regra do grupo, designada de regra de reconhecimento. Tais normas determinariam as características que as normas subordinadas deveriam possuir para serem consideradas válidas e as dotam de autoridade, para eliminar dúvidas acerca da sua existência. Como característica, não são expressas pelos sistemas jurídicos já que seriam de prática geral por todos os cidadãos e membros do Estado. Compreender as regras de reconhecimento torna o critério de validade mais simples, visto que o comando válido seria aquele reconhecido por esse tipo de regra.³⁸³

Para o problema da estática das regras, haveria regras secundárias responsáveis por autorizar determinados indivíduos a introduzir novas normas no ordenamento, denominadas regras de alteração. As normas primárias – de conduta – não indicariam a autoridade nem o procedimento a ser seguido para introdução de novas normas. Sem esse tipo de regra só seria modificado o ordenamento gradualmente pela mudança de hábitos da sociedade.³⁸⁴

³⁸² HART, Hebert. **O conceito de direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 102-103.

³⁸³ HART, Hebert. *Op. cit.*, p. 104-106

³⁸⁴ HART, Hebert. **O conceito de direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001, p. 112-113.

Por fim, a ineficácia seria solucionada através das regras de julgamento que atribuem poder a determinadas pessoas para verificar se determinada regra foi violada e em caso afirmativo, atribuiriam legitimidade para aplicação de sanções geradas pelo descumprimento das regras de conduta.³⁸⁵

As normas secundárias também são denominadas de normas de estrutura e são direcionadas ao procedimento e validação das normas de conduta estabelecendo requisitos formais (procedimento) ou/e materiais (autoridade competente) para elaboração, edição e exclusão de normas de condutas válidas³⁸⁶.

Sobre as normas de estrutura, haveria duas teses: reducionista e não-reducionista. A primeira – reducionista – seria assim intitulada, pois as reduzem a normas de condutas, pois apresentariam um caráter deôntico, impostas indiretamente algum tipo de obrigação ou concedem permissão à autoridade competente para proceder com modificações no sistema jurídico. A não-reducionista nega qualquer caráter deôntico da norma, positivando somente aspectos definitórios³⁸⁷.

Na tese reducionista, as normas de estrutura regulariam as condutas da autoridade competente, para a introdução, alteração ou exclusão de normas do sistema jurídico. Enquanto que para a tese não-reducionista, as normas de estrutura apenas fixariam conceitos auxiliares na aplicação das outras normas, como a fixação da autoridade competente, por exemplo, sem a prescrição direta de uma conduta a ser seguida.

Para Norberto Bobbio, “ao lado das (normas) imperativas, entendidas como comandos de fazer ou não fazer, e que poderemos chamar de imperativos de primeira instância, as imperativas de segunda instância, entendidas como comandos de comandar”³⁸⁸.

Para demonstrar a diferença entre as normas de conduta e estrutura, utilizaria como um dos critérios o tipo de conduta exigida, ou utilização do modal deôntico, existente na norma jurídica. A norma direcionada a conduta humana existiria dentro de uma relação recíproca,

³⁸⁵ HART, Hebert. *Op. cit.*, p. 113-114.

³⁸⁶ MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 40-42. No mesmo sentido: DÁCOMO, Natália de Nardia. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006, p. 15.

³⁸⁷ FREIRE, Antônio Peña. Sobre Las Normas de Competência: Un aspecto de la dinámica jurídica de Jordi Ferrer. **Revista Isonomia**, n. 16, abril de 2002, p. 216.

³⁸⁸ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad.: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 7.ed. Brasília: Editora UnB, 1996, p. 47.

por intermédio de modais deônticos: obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P)³⁸⁹. O direito como fenômeno comunicacional tende a disciplinar o comportamento social através do entrelaçamento de dois os mais sujeitos em torno de uma conduta já regulada por meio ou de uma proibição, ou permissão ou obrigação, invariavelmente³⁹⁰.

No caso das normas de estrutura, Bobbio afirma que complexidade na classificação desses tipos de norma superaria o sistema tripartido das normas de conduta, podendo determinar nove tipos diferentes: 1) normas que mandam ordenar; 2) normas que proíbem ordenar; 3) normas que permitem ordenar; 4) normas que mandam proibir; 5) normas que proíbem proibir; 6) normas que permitem proibir; 7) normas que mandam permitir; 8) normas que proíbem permitir; e 9) normas que permitem permitir³⁹¹. Os modais deônticos básicos, obrigatório (O), proibido (V) e permitido (P), existiram em todas as normas de estrutura, apenas haveria a especificação dos comportamentos possíveis de serem realizados pelo legislador.

Filia-se a esse entendimento que as regras de estrutura teriam como objetivo a regulação de condutas acerca da produção, alteração e legitimação de outras normas, visto que o direito se refere à regulação de comportamento, o que também envolve as pessoas que ocupam os órgãos públicos, como o Poder Legislativo. Assim, as normas de estrutura possuiriam estrutura hipotética, pois sempre estariam se dirigindo a alguém, mesmo que seja a autoridade pública responsável pela aplicação da norma jurídica.

Entendido a existência de dois tipos de normas jurídicas, necessário o estudo das estruturas lógicas para a formação da norma jurídica referente ao dever fundamental de pagar impostos. Importante ressaltar que a estrutura da norma jurídica é uma que independeria do tipo de norma estrutura ou de conduta. A classificação da norma dependerá do tipo de modal deôntico encontrado.

7.2 A estrutura lógica da norma jurídica

Alfredo Augusto Becker reputa que o jurista deve ter ciência da estrutura lógica e atuação dinâmica de toda e qualquer regra do direito, para poder desenvolver o trabalho hermenêutico. Para isso, haveria quatro momentos distintos na interpretação: no primeiro

³⁸⁹ MARQUES, Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 40-42.

³⁹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 167.

³⁹¹ BOBBIO, Noberto. *Op. cit.*, p. 47-48.

momento, isola-se a estrutura lógica da regra de conduta, bem como a composição da hipótese de incidência (fato gerador, suporte fático); o segundo é a verificação dos fatos jurídicos e não jurídicos, para confrontá-los com a hipótese de incidência; o terceiro momento constata a realização da incidência, visto ser infalível, e investiga os efeitos jurídicos resultado desta incidência; por fim, no quarto momento o intérprete verifica se os efeitos da incidência foram respeitados, distinguindo a infalibilidade da respeitabilidade³⁹².

Não entrando no mérito acerca do momento da incidência, o que se pretende é, no primeiro momento, é entender essa estrutura lógica que seria de suma importância ao cientista do direito, conforme leciona Beclaute Oliveira Silva:

As estruturas não são questiúnculas acadêmicas. Na realidade, toda vez que se produz o direito a sua formulação, na versão deôntica, faz-se presente mesmo que o agente produtor não saiba que o faz. A sua existência é um poderoso instrumento auxiliador do modo de pensar Juridicamente. Graças às reflexões acerca das suas categorias é possível verificar se determinada prescrição atende às exigências mínimas de formulação do deôntico.³⁹³

Para Norberto Bobbio, conhecer o direito através das estruturas formais não significaria a exclusão os outros tipos de conhecimento e sim um tipo possível de conhecimento jurídico³⁹⁴. Para isso, conforme explicado no item 2, as normas jurídicas seriam produto de interpretação, cujos significados seriam utilizados dentro de uma estrutura linguística. Compreender como se configuraria essa estrutura seria o primeiro passo para construção da norma jurídica referente ao dever.

Eurico Marcos Diniz de Santi ressalta que a norma não seria qualquer intelecção ou oralidade dos textos jurídicos e sim “uma estrutura lógico-sintática de significação, que conceptua fatos e condutas, os representado como significações objetivas”³⁹⁵. Formalmente, a norma jurídica seria uma proposição prescritiva.

Contudo nem toda proposição baseada no direito seria norma jurídica. Essa só seria alcançada quando revestida de estrutura lógica própria o que será definido nos próximos tópicos.

³⁹² In: **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 114-115.

³⁹³ SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação de decisão judicial**. Salvador: Juspodivm, 2007, p. 44.

³⁹⁴ In: **Teoria da norma jurídica**. São Paulo: Edipro, 2001, p. 69-70.

³⁹⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 35.

7.2.1 A estrutura lógica com base na linguagem

Objeto de estudo não será a lógica de forma ampla. Desde já, deve-se diferenciar a lógica como parte da Filosofia, iniciada pelos gregos, como arte de produzir melhores argumentos através de organização da mensagem, e a lógica, como um conjunto de estruturas linguísticas permeadas através do valor-verdade³⁹⁶.

Ulfrid Neumann aponta que numerosos argumentos que supostamente estariam fundamentados na “lógica”, não teriam qualquer relação com teoria lógica, vinculada as proposições através do valor da verdade. Para ele, afirmar que seria “logicamente impossível” contestar negócio jurídico nulo seria uma expressão errônea, pois se reporta exclusivamente ao conteúdo e não a lógica, que se refere à verdade formal. A afirmação baseia-se na plausibilidade da sequência linguística em que algo que não existe, não pode ser contestado através de ações. Nas normas: “um caso jurídico R_1 nas condições x é nulo” exprime na verdade que nas condições de x o tribunal competente não pode atribuir às partes qualquer direito decorrente da relação R_1 . O termo “nulo” surgiria como uma abreviatura que se liga ao caráter evidente da proposição, que pode levar a equívocos jurídicos como conceber a impossibilidade de contestar negócios jurídicos nulos. Assim, segundo o autor, a afirmação anterior não seria lógica, pois se tenta resolver um problema cuja solução encontra-se no direito positivo e segundo, pois trata uma questão de conteúdo.³⁹⁷

Em que pese os argumentos acima, considerando uma perspectiva inicial, dos gregos, o argumento seria lógico, de uma forma diversa da concebida por Ulfrid Neumann. Daí a expressão “é lógico” poderia sim ser utilizada conforme o senso comum, significando a existência de uma mensagem fundamentada através de argumentos coerentes.

Entretanto a lógica aqui utilizada é aquela que estuda as estruturas da linguagem, para possibilitar a compreensão da formação da norma jurídica. Nesse sentido, ela se baseia na ideia de cálculo proposicional. Ulfrid Neumann reputa que o cálculo surge das relações entre estruturas linguísticas, constituídas em letras (p, q, r) e sinais operadores ($\rightarrow, \wedge, \vee$) que tem como função ligar diferentes estruturas. Formalizado em símbolos, propõe-se à relação entre

³⁹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 67.

³⁹⁷ In: *Lógica Jurídica*. KAUFMANN, Arthur & HASSEMER, Winfried (Org). **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneo**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 342-344.

essas estruturas para saber se o produto seria verdadeiro ou não³⁹⁸. Quando se verifica do ponto de vista do conteúdo, o cálculo remonta a “linguagem formalizada”³⁹⁹.

A lógica tomada como linguagem

[...] é um sistema de significados dotados de regras sintáticas rígidas – com o plano semântico em que seus signos apresentam um sentido – e que procura reproduzir, com recursos da simbologia, as relações que se estabelecem entre termos, proposições e argumento.⁴⁰⁰

No presente estudo, não se tentará construir ou analisar teoria acerca de um cálculo proposicional para o direito. Não que esse estudo seja inviável, mas que não teria utilidade, pois o que se busca seria a construção da norma relativa ao dever fundamental de criar impostos em sentido lato através da operação lógica.

A construção da estrutura lógica ocorreria através do processo denominado de formalização. Formaliza-se quando se abstrai da linguagem natural a forma lógica, desvinculando se da matéria que preencheria seu conteúdo. Na estrutura lógica, seria possível retirar a matéria e trocá-la por qualquer conceito específico, representando com letras seu conteúdo⁴⁰¹. Para Torquato Castro Junior “Formalizar importa reduzir o conteúdo referencial da linguagem, fazendo desta forma destacar as estruturas que restavam encobertas. Uma proposição formalizada emprega normalmente letra no lugar de palavras”⁴⁰².

Formalizar não significaria a simples troca de palavras por sinais (sinalização) existentes entre as regras operacionais⁴⁰³. O que importaria não seria o objeto empírico, mas determinadas características que possibilitam que aquele símbolo seja composto por um conjunto de diferentes objetos⁴⁰⁴.

Por exemplo, o silogismo em que “ $A \rightarrow B$; $B \rightarrow C$; então $A \rightarrow C$ ”, pode tanto significar “Sócrates é homem; Homem é mortal; então Sócrates é mortal”, como “ $9 = 3^2$; $3^2 = 3 \times 3$; então $9 = 3 \times 3$ ”, sem que haja qualquer alteração ou questionamento acerca da estrutura. Na formalização, a proposição encontra-se enquanto estrutura apta a receber o conteúdo.

³⁹⁸ NEUMANN, Ulfrid. *Op. cit.*, p. 330.

³⁹⁹ NEUMANN, Ulfrid. *Op. cit.*, p. 329-330.

⁴⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 68.

⁴⁰¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 45-46.

⁴⁰² CASTRO JR, Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses, 2009, p. 200.

⁴⁰³ NEUMANN, Ulfrid. *Lógica Jurídica*. KAUFMANN, Arthur & HASSEMER, Winfried (Org). **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneo**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002, p. 329-330.

⁴⁰⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 75-78.

Na formalização, as letras A, M, F são denominados de categoremas e retiram o conteúdo das estruturas, não se referindo ao objeto ou significado específico, enquanto que palavras como e, é, não, ou, se, então (ou sinais \rightarrow , \wedge , \vee) possuem valores fixos, por não referir a um objeto, tendo como função básica a ligação dos termos, relacionando-as, denominado de sincategorema⁴⁰⁵.

O processo de formalização das variáveis lógicas não se confundiria com o processo de generalização próprio do método indutivo de investigação científica. Formalizar não significa apartar do mundo determinados objetos com certas características, mas estabelecer a estrutura linguística de determinada proposição. Já a generalização indutiva decorreria da observância da repetição de algum fenômeno capaz de constituir uma proposição genérica sobre determinado fenômeno⁴⁰⁶.

Da mesma forma ocorre com os processos inversos. A especificação científica diferenciaria da desformalização, pois, no primeiro, do conceito geral se particulariza a determinado objeto ou indivíduo, enquanto que no segundo haveria a descontinuidade pela atribuição daqueles símbolos a um conteúdo. A desformalização possibilita a troca das variáveis lógicas por qualquer objeto, desde que contenha determinadas características⁴⁰⁷.

No exemplo, “se A dever ser multa” uma das características utilizadas para compor a proposição lógica será que A seja necessariamente um ilícito, seja penal ou civil. Não que todo ilícito gerará necessariamente uma multa, mas para compor a proposição conforme o ordenamento jurídico brasileiro deverá no mínimo o objeto ser ilícito.

7.2.2 Da proposição jurídica de forma dual: norma primária de conduta e secundária, sancionadora

A proposição lógica seria a dimensão formal da linguagem representada através de regras sintáticas, formada por signos e variável a depender do uso da linguagem em suas diferentes funções. Assim, se a função é descritiva, a Lógica seria alética com valores de verdade/falsidade; se a função é interrogativa, tem-se a lógica erética, valorada em

⁴⁰⁵ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 47.

⁴⁰⁶ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 49-50.

⁴⁰⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 50-51.

cabível/incabível. Caso a linguagem possua função persuasiva (prescritiva), o valor será válido/inválido. Essas lógicas são chamadas de ambivalentes⁴⁰⁸.

As proposições seriam divididas em dois critérios: a primeira seria forma gramatical, isto é, o modo que se apresenta podendo ser declarativas, interrogativas, imperativas e exclamativas; a segunda pelas funções, as quais remeteriam aos fins a serem alcançados pela linguagem tal como questionamentos, asserções, comandos, exclamações. Existiriam três funções básicas da linguagem: a descritiva, a expressiva e a prescritiva, que originariam – mesmo que nunca em estado de pureza – respectivamente a linguagem da ciência, da poesia e da norma. O que significa que uma prescrição, por exemplo, pode ser veiculada não só pela linguagem prescritiva como também a linguagem descritiva, ou até mesmo haver a mescla de dois ou mais tipos de linguagem⁴⁰⁹.

Daí que no estudo de uma proposição lógica, percebe-se que não há uma relação com a forma meramente gramatical, visto que as funções da linguagem podem variar. Se a proposição for de caráter implicacional (prescritiva) deve-se rearranjar os componentes gramaticais, para através de um processo formalização encontrar a estrutura lógica a ele correspondente⁴¹⁰.

A proposição usada pelo direito, em regra, possuiria forma imperativa, tendo em vista que sua função é a persuasão, a fim de regular certas condutas. A forma imperativa viria acompanhada da função prescritiva, mas que nada impediria que houvesse intersecção de outras formas gramaticais com a função prescritiva. Por exemplo, o art. 3º do Código Tributário Nacional descreve o conceito de tributo, demonstrando todos os elementos necessários para que o configure. Em que pese ter como forma a descritiva, a linguagem do legislador tem função também prescritiva, visto que só pode ser considerado tributo, a cobrança que possuir todos os elementos do conceito. O ente federativo ficaria vinculado à descrição, em que o legislador deve conduzir nos termos do conceito para não criar um tributo inconstitucional e ilegal, sendo que nesse sentido a função seria prescritiva.

Nas proposições, trocam-se os objetos por nomes ou símbolos que sofrerão especificação posterior. Variáveis-de-proposição acontecem quando se formaliza certa

⁴⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 70-71.

⁴⁰⁹ BOBBIO, Norberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad.: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 7.ed. Brasília: Editora UnB, 1996, p. 75-79.

⁴¹⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 45-46.

proposição organizando-as em bloco: “se **p** implica **q** e **q** implica **r**, então **p** implica **r**”⁴¹¹. Nas variáveis lógicas não haveria variação física e sim de seu conteúdo, dentro de um determinado limite⁴¹².

Daí que a proposição jurídica teria uma estrutura lógica fixa de linguagem, em que o conteúdo poderia variar a depender do enunciado que se está interpretando. Através da formalização de uma estrutura proposicional desenvolvida para o direito, apenas se trocará o conteúdo que ora pode ser de Direito Civil, Penal, Processual, Tributário, entre os diversos ramos jurídicos.

Para se chegar à proposição jurídica, deve-se isolar de maneira temática as estruturas que compõe a norma jurídica, dentro do processo de formalização. Lourival Villanova afirma que as proposições jurídicas não possuem um caráter diferenciado a ponto de se construir uma estrutura específica. O direito segue as estruturas definidas para as proposições prescritivas, onde estaria a moral, a etiqueta, o qual tem como objeto um comando a um sujeito que se não cumpri-la sofrerá sanções⁴¹³.

A partir das proposições prescritivas, busca-se a proposição normativa universal a qual teria sua validade antes dos fatos acontecerem⁴¹⁴. Decorreria de uma estrutura deontica baseada no dever-ser, em que haveria prescrição para o futuro. A estrutura lógica das normas existiria pela prescrição dos textos normativos que forneceria elementos para a proposição jurídica. Por isso que a formação da estrutura lógica independeria do acontecimento fático.

As proposições jurídicas basear-se-iam numa estrutura hipotética implicacional de composição dual. Por essa composição, a norma jurídica seria composta de duas partes: a primeira vinculada à prescrição de relações deonticas de direitos e deveres, baseadas em determinados fatos juridicamente valorados; sendo a segunda, a consequência sancionadora pelo não cumprimento da conduta descrita como correta na primeira parte⁴¹⁵.

A primeira parte seria composto por uma hipótese ou pressuposto, em que se descreve uma situação possível de existência no mundo; e a segunda seria a tese ou consequência, em

⁴¹¹ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 49. (Grifos do autor).

⁴¹² VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 48-49.

⁴¹³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 45

⁴¹⁴ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 102.

⁴¹⁵ Acerca da polissemia da palavra sanção caberia uma breve elucidação. Deve-se diferenciá-la, principalmente, de coação, visto que o vocábulo sanção teria, conforme o Eurico Marcos Diniz de Santi, pelo menos três significados ao direito: a) relação jurídica reparadora pelo não cumprimento da norma primária obrigacional das prestações do sujeito passivo; b) relação jurídica que habilita a sujeito ativo a exercitar seu direito subjetivo de ação, exigindo uma sentença do Estado-juiz; c) relação jurídica da consequência da relação processual através da sentença condenatória. Sendo o último significado condicionante a coação jurídica, visto que ocorre através de ordem do Estado-juiz. (In: **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 44-45.)

que se “prescreve uma relação modalizada pelo functor relacional deôntico num de seus três modos relacionados específicos: permitido, proibido ou obrigatório”⁴¹⁶. Na hipótese em si, não haveria proposição prescritiva e sim uma descrição, mas sem a função veritativa (sem o valor-de-verdade), visto que o descritivo tem um papel específico no deôntico que seria implicar a hipótese e na tese⁴¹⁷.

A conduta destoante passaria a compor outra norma que tem uma consequência sancionadora. Esse fato seria considerado ilícito, o qual implica em outro consequente, fazendo com que abrangência do Direito alcance um maior número de fatos e condutas. O direito, em rigor, nunca seria descumprido, pois seu conjunto permanece sempre válido. A conduta ou fato contra norma geraria sua ineficácia, mas a não confirmação da verdade dos fatos, dada na norma individual em detrimento da norma geral não a torna inválida⁴¹⁸.

Considerando a proposição jurídica de forma total, tem-se que se de um fato F, um sujeito se põe em relação deôntica com outrem através da proposição p que deveria ser determinada conduta q o comportamento oposto não-q leva a outra relação deôntica a qual trará outra proposição r. Sintetizando a linguagem formalizada “ $p \rightarrow q$, não- $q \rightarrow r$ ”. No interior das duas proposições há hipóteses e consequências, cujo modal deôntico “dever-ser” ou “é juridicamente válido”, sendo este o diferenciador das leis naturais.⁴¹⁹

Simbolicamente, trocam-se os termos “[...] proposição-hipótese por **p** e a proposição-tese por **q**, e a relação implicacional por ‘ \rightarrow ’, a fórmula do primeiro membro da proposição jurídica seria ‘**D** ($p \rightarrow q$)’, onde **D** é o functor (o sincategorema que indica a operação deôntica)”⁴²⁰. O functor posicionado na fórmula lógica tem a função demonstrar que a operação deôntica, isto é, a relação de dever-ser. Caso não houvesse o functor, as proposições não estariam ligadas, ou ligadas por outro tipo vínculo, como a de causa e efeito, próprio das ciências naturais⁴²¹. Próprio direito define a relação implicacional entre a hipótese e a consequência⁴²².

⁴¹⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 36.

⁴¹⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 91-92.

⁴¹⁸ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 101-102.

⁴¹⁹ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 106.

⁴²⁰ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 92-93. (Grifos do autor)

⁴²¹ Em que pesa as leis naturais também possuem a forma implicacional entre hipótese/tese, os quais estão causalmente relacionados: se ocorre p, então q, a relação de causalidade (causa/efeito) caracteriza-se por “se... então”. Mesmo que se modalize essa relação com modais “é necessário” ou “é possível” a relação continua de forma alética (verdadeiro ou falso) e a relação natural subsiste sem esse modal, o qual não desfigura a proposição como proveniente de uma lei natural. (VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 106.)

⁴²² VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 93.

Desta forma, a estrutura lógica da primeira parte da norma jurídica se apresentaria assim: dada a hipótese h , o sujeito passivo Sp deve fazer ou deve omitir ou pode fazer a conduta dada por uma relação jurídica R ante outro sujeito ativo Sa . Em linguagem formalizada $D [h \rightarrow R(Sa, Sp)]$, onde se distingue a hipótese e a tese numa relação implicacional, em que diante de uma situação descrita do mundo natural ou social o primeiro sujeito Sa estará relacionado ao segundo Sp ⁴²³.

Formalizando a linguagem na composição da norma jurídica, no mínimo possível, chega-se a duas implicações: a norma primária e secundária, conectadas por um disjuntor incluyente. Pode-se assim representar $D[(f \rightarrow r) \vee (-r \rightarrow s)]$, reduzindo os termos para alcançar a universalidade lógica⁴²⁴. Especificando a proposição lógica acima, tem-se:

$$D\{[h \rightarrow R'(Sa, Sp)] \cdot [-R'(Sa, Sp) \rightarrow R''(Sa, Sj)]\}$$

Norma primária Norma Secundária⁴²⁵

A primeira norma, como regula direitos e deveres, pressupõe a existência de um fato no mundo natural; a segunda, como o ato coercitivo do Estado, implica na inobservância da conduta prescrita na norma primária⁴²⁶.

Daí, que todas as normas jurídicas possuiriam a mesma forma lógica, justificando a máxima que as normas jurídicas válidas se apresentariam através de uma homogeneidade sintática, apresentando a mesma forma lógica e heterogeneidade semântica, devido à diversidade de região material de conduta, nas relações intersubjetivas.⁴²⁷

Acerca da classificação em norma primária e secundária, explica Paulo de Barros Carvalho que o critério pode ser temporal, hierárquico e funcional. No primeiro critério, ter-se-ia a ordem em que ocorre ao critério material primeiro e em caso de descumprimento a sancionadora. A hierárquica, no direito constitucional, existe para distinguir as fontes. A norma primária sancionadora para Kelsen seria classificada segundo sua função, pois da norma que institui a sanção, pode se chegar à norma secundária constituidora da conduta⁴²⁸. A norma primária seria sancionadora por ser o caráter distintivo do direito em relação as demais

⁴²³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 38.

⁴²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 83-84.

⁴²⁵ Cabe destacar que a norma secundária ou norma sancionadora, aqui apontada, não se confundiria com a norma secundária de Hebert Hart. Dentro da estrutura bimembre, a norma secundária completa o conteúdo jurídico através da imposição de uma consequência (sanção) pelo descumprimento da norma primária. Já Hart denomina de normas secundárias, normas que complementam o sistema jurídico solucionando problemas, referentes ao reconhecimento, modificação e aplicação das normas de condutas.

⁴²⁶ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 42.

⁴²⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Op. cit.*, p. 38.

⁴²⁸ In: *Op. cit.*, p. 68

normas prescritivas de conduta social tais como etiqueta ou religião, e norma secundária que prevê determinada prestação.

Lourival Vilanova afirma que as normas jurídicas possuem um sistema dual, sendo composta por uma norma primária e uma secundária, contudo tenta romper com a classificação kelseniana acima apontada. Na primária, haveria relações deonticas direitos/deveres, ou seja, um comando descreveria uma situação fática; na secundária, a consequência jurídica pelo não cumprimento no descrito na primária de caráter sancionador⁴²⁹. A escolha pelo critério temporal seria, pois, entre estas normas “[...] há uma relação-de-ordem não simétrica”⁴³⁰, onde a sancionadora tem como pressuposto lógico a descritiva. Há uma inversão na doutrina de Hans Kelsen considerando a norma primária como a descritiva e a secundária como sancionadora. Esta denominação não exprime uma relação temporal, mas uma sequência lógica⁴³¹.

Para o Paulo de Barros Carvalho, destes três critérios: temporal, hierárquico e funcional, deve o jurista escolher o melhor que satisfaz para não ter dúvidas e imprecisões no trabalho desenvolvido⁴³². Com a lógica como paradigma, filia-se ao entendimento de Lourival Vilanova que segue a perspectiva dual da norma jurídica⁴³³, pelo critério temporal da manifestação da proposição jurídica. Destoa-se da teoria kelseniana, por entender que a norma sancionadora para ter sentido dependeria da descrição fática, sendo justamente a consequência da primeira. Numa relação de ordem, a norma sancionadora pressupõe a norma que fixa conduta. Assim a disposição da norma como primária ou secundária não teria relação nem com a temporalidade e nem com a causalidade, mas com uma relação lógica entre antecedente e consequente⁴³⁴.

Portanto, só haveria norma jurídica, enquanto proposição prescritiva, quando se estrutura uma hipótese que imputa uma consequência a determinado comportamento humano, coagido por uma sanção. Acaba-se por não reconhecer como regras jurídicas às chamadas

⁴²⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 111.

⁴³⁰ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 111.

⁴³¹ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 111-112.

⁴³² CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 47-48.

⁴³³ A proposição genérica descrita acima não tem caráter absoluto, já que a doutrina discute qual a composição da proposição jurídica lógica. Concepções diversas expõem o modo de entendimento sobre o fenômeno jurídico, argumentando através da formação da estrutura da norma. Basicamente as teorias monistas e dualistas confrontam-se para saber se a norma que veicula a consequência pelo descumprimento do direito (sanção) integra ou não a estrutura lógica universal do direito. Desta constatação, observa que o estudo lógico do direito não possui ligação prévia ou exclusiva com qualquer teoria jurídica, seja normativa, sociológica ou valorativa, por exemplo.

⁴³⁴ VILANOVA, Lourival. *Op. cit.*, p. 105-106.

“normas atributivas” ou “normas qualitativas”, por não possuírem estrutura hipotética. Estas normas são compostas por juízos categóricos, os quais não comportam sanção. Tem como função completar o sistema que fica incompleto se somente composto com juízos hipotéticos⁴³⁵.

7.3 Norma jurídica de estrutura do dever fundamental de pagar impostos

Para Alfredo Augusto Becker, o direito positivo seria uma atividade artística para a produção de uma a regra jurídica. A regra seria o instrumento em que ordena a conduta humana de forma artificial. Já a ciência estudaria a consistência do instrumento, resultados e a previsibilidade do homem em face de determinação artificial. A investigação seria tanto do plano estático do direito, através da estrutura lógica das regras jurídicas, composta da hipótese de incidência e regra de conduta; como do plano dinâmico, em que se verifica a atuação da regra: incidência, efeitos e respeitabilidade da regra jurídica.⁴³⁶

Para o presente estudo apenas se tratará do primeiro momento, não investigando sobre a verificação dos fatos e incidência da norma relativa ao dever fundamental objeto de estudo. Portanto, o que se pretende desenvolver o processo de desformalização da estrutura D: $[h \rightarrow R(Sa, Sp) \cdot (-R(Sa, Sp) \rightarrow Rs(Sp, Sa))]$, tendo como conteúdo o dever fundamental de criar impostos em sentido lato.

Na investigação dogmática, deve-se perquirir se os deveres fundamentais constituiriam ou não normas jurídicas. Por isso, pretende-se descobrir se o dever fundamental de criar impostos em sentido lato se coadunaria a uma norma de estrutura.

O direito positivo atua na seleção do conteúdo das hipóteses e consequentes, mas isto estaria fora da lógica, pois depende de valoração definidos sociologicamente. Quando posta a relação de implicação pelo legislador, adentra-se na composição lógica do direito, na formação da norma jurídica como proposição dotada de estrutura lógica, o qual não pode alterar os valores e comportamentos lógicos das proposições relacionadas através de implicação.⁴³⁷

Primeiro ponto a ser considerado seria que o dever fundamental de criar impostos em sentido lato teria como destinatário o legislador, por ser responsável pela sua concretização

⁴³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 56-57.

⁴³⁶ In: **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 53-55.

⁴³⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 93-94.

através da lei. Apenas com a existência de leis e a consequente possibilidade de construir normas jurídicas existiria a importância para a dogmática. Antes da concretização, não haveria substrato normativo para ser trabalhado pela ciência do direito.

Como norma jurídica, impõe ao legislador a necessidade de criar impostos, a fim de custear as despesas do Estado. Comando que autoriza a formação de normas que impõem a partilha de riqueza da população, sendo portanto uma norma de estrutura.

Na estrutura da norma, primeiro existiria o fato a ser juridicizado pela norma. No caso dos deveres, o fato seria a necessidade de obter recursos suficientes para a manutenção do Estado e possibilitar o cumprimento de suas finalidades. O poder de tributar, que antes era fundamentado na lei, agora tem no próprio dever fundamental de criar impostos em sentido lato, derivado da face objetiva do princípio da solidariedade, seu legitimador.

Se a possibilidade pela criação seria do Poder Legislativo, seria ele o sujeito ativo da relação, tendo como sujeito passivo todos os potenciais destinatários dos impostos. Os destinatários seriam todos que manifestem um fato presuntivo de riqueza definido pelo legislador como passível de ser repartido com o Estado.

Na relação jurídica que envolve uma norma de estrutura, o modal deontico transcenderia as condições proibido, permitido ou obrigatório. Tendo em vista que a competência tributária é facultativa, no sentido que não há na Constituição norma que obrigue o legislador a constituir determinado imposto⁴³⁸. Conforme a doutrina Norberto Bobbio, o modal da relação jurídica seria “permitir ordenar”, pois a norma do dever fundamental apenas faculta a existência do tributo aos contribuintes.

Quanto à facultatividade do exercício, Paulo de Barro Carvalho ressalta que haveria uma exceção a essa característica, já que o ICMS (imposto sobre circulação de mercadorias e serviços) não poderia deixar de instituído por algum Estado-membro ou Distrito Federal visto que poderia acarretar em “guerra fiscal”, através de manipulação da não tributação, o que paulatinamente iria torná-lo inexistente⁴³⁹. Assim, para o ICMS, dado o sistema nacional que ele está incluído, o modal seria “obrigatório ordenar”, cuja interferência na competência seria da União, visto que a própria legislação prescreve sua participação na elaboração da lei tributária, como a fixação das alíquotas através de resolução do Senado Federal, aplicáveis às operações e prestações, interestaduais e de exportação, por exemplo. Com esse argumento,

⁴³⁸ Exemplo disso seria o imposto sobre grandes fortunas previsto na Constituição brasileira em 1988, no art. 153, inc. VII, e até o momento nunca concretizado.

⁴³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 233-237.

informa que a facultatividade, por não está em todos os casos, não seria uma característica necessária da competência.

Contudo, o ICMS possui sua competência obrigatória em decorrência do sistema federado proposto pela Constituição. Ou seja, não é que a competência tributária não seja facultativa, mas que o sistema nacional de tributação tornaria obrigatório o ICMS. A exceção aqui não invalida, mas confirma a regra da facultatividade, apenas não utilizado nesse específico caso dado o sistema tributário baseado na federação.

A permissão para criação tributo não seria feito de forma livre. A Constituição brasileira prevê a competência de cada imposto por ente federado e ainda determina normas que limitam o poder de tributar⁴⁴⁰. Assim o dever fundamental de criar impostos em sentido lato apenas existiria se respeitasse as normas referentes à competência, bem como a legalidade, a anterioridade, a irretroatividade, a isonomia, a capacidade contributiva, o não-confisco e a liberdade de tráfego.

Assim a norma primária do dever fundamental de criar impostos em sentido lato seria constituída:

Dado fato (F) da necessidade de recursos para a manutenção do Estado, será permitido ordenar (criação) dos impostos, dentro das limitações do poder de tributar, previstos na Constituição (O) pelo Poder Legislativo (Sa) aos contribuintes (Sp).

Já norma secundária estabeleceria uma sanção pelo não cumprimento da norma primária. No caso, a sanção teria como a característica a capacidade de tornar nula a cobrança em desconformidade com o contorno jurídico do dever fundamental. Caso o legislador descumpra o dever, no sentido de desobedecer a competência prescrita na Constituição e/ou extrapolar os limites ao poder de tributar, possibilitará torna nula da cobrança tributária prescrita na lei, pelo contribuinte (sujeito passivo), pela inexistência, naquela cobrança específica, do dever fundamental de criar impostos em sentido lato, em desfavor do Poder Legislativo (sujeito ativo).

Do ponto de vista da dogmática, o dever fundamental de criar impostos em sentido lato existiria para fundamentar o poder de tributar. Na prática não teria muita aplicação, visto que o efeito de seu descumprimento seria impedir a formação de determinada norma tributária e a Constituição Federal já possuiria outros meios mais concretos para isso. Existe uma série de normas que disciplinam o poder de tributar, cujo descumprimento seria suficiente para

⁴⁴⁰ LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos fundamentais dos Contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 122-123.

anular a cobrança de um imposto com vício de formação. Não seria útil, portanto, a alegação genérica por dever fundamental se já haveria normas mais concretas, prescritas na Constituição, aptas a regularem a ilicitude na formação dos impostos.

Interessante que Cristina Pauner Chuvi declara que essa necessidade de concretização legal do dever fundamental faria com que a doutrina kelseniana afirmasse que os deveres proclamados pela Constituição não teriam relevância jurídica, visto que as normas seriam dirigidas ao legislador que pode tornar deveres concretos quando oportuno⁴⁴¹.

A questão não seria a relevância jurídica e sim utilidade para a dogmática do direito, que Hans Kelsen define como a ciência jurídica. Kelsen não afirma que não haveria importância de outras áreas que estudam o fenômeno jurídico, como a sociologia ou a filosofia, por exemplo. Ocorre que o tema do dever fundamental de criar impostos em sentido lato, não teria importância para a dogmática jurídica por produzir normas, cujo efeito já se encontra no ordenamento de modo mais efetivo. Nesse ponto, a doutrina kelseniana estaria correta, em que os deveres fundamentais seriam objetos de outros tipos de conhecimento jurídico.

Por isso, a construção da norma teria sua importância. Serve para demonstrar o porquê da doutrina não ter o dever fundamental de criar impostos em sentido lato como assunto relevante. Por ser norma de estrutura, cuja aplicação seria realizada de forma indireta.

No caso concreto, não se fundamentaria a cobrança indevida de determinado imposto pela a inexistência de fundamento no dever fundamental de criar impostos em sentido lato, mas se argumentaria por uma norma constitucional expressa e específica, infringindo as limitações ao poder de tributar.

Daí que através do modelo lógico, facilita-se a identificação da norma do dever fundamental de criar imposto e se visualiza seus limites de atuação. Evita-se se discursos morais que consideram os valores da solidariedade de forma subjetiva em prol de mais poder ao Estado.

Portanto, como norma de estrutura, justificar-se-ia a falta de aplicação direta do dever fundamental de criar impostos em sentido lato, visto que sua função não seria a regulação de condutas do contribuinte. Ainda, como o referido dever se encontra delimitados pelas normas constitucionais, elas teriam prevalência na aplicação, motivo pelo qual não se pode basear

⁴⁴¹ In: **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES. 2000, p. 48-49.

uma tentativa de aumento do poder do Estado, já que isso seria estruturalmente inviável do ponto de vista da dogmática jurídica.

8 CONCLUSÃO

O dever fundamental de pagar imposto, segundo a doutrina brasileira, seria um tema vinculado a moral, visto que traz uma ideia de que a coletividade deve prevalecer, para que haja o bem comum, através da garantia de direitos pelo Estado. Contudo, para um estudo jurídico carecia de uma melhor delimitação do objeto.

Por ser essencial a existência do Estado, os trabalhos sobre o dever relativo a tributos confundiam o estudo de diversas áreas como a sociológica, filosófica, histórica e axiológica. Por isso, a importância do estudo dogmático do tema. O presente trabalho teve como foco justamente o impacto jurídico que o dever fundamental de pagar imposto possuiria, através da formação da norma jurídica.

Os deveres fundamentais, por influência de Imanuel Kant, possuiriam um forte aspecto moral o que faz a doutrina jurídica não considerar relevante seu estudo. Os deveres decorreriam da razão humana, pois é necessário cumprir certas condutas para fundamentar uma sociedade. Contudo, o estudo dogmático possui importância, pois deveres jurídicos decorrem não da razão, mas da prescrição legislação em sentido lato.

Os deveres fundamentais são configurados como posições passivas autônomas, isto é, o dever existe independente de sua relação com os direitos fundamentais. Assim afasta, dos deveres fundamentais, as a relação direito-dever própria da relação jurídica e de outros direitos fundamentais que também se configuram como deveres, como o direito/dever ao voto.

Por não possuir prescrição expressa na Constituição Federal, houve a necessidade de um estudo interpretativo para descobrir seu fundamento implícito, tal como realizado por José Casalta Nabais na Constituição portuguesa. Como a Constituição brasileira não possui prescrição expressa, mas tem semelhanças com a de Portugal, o estudo comparativo é importante desde que se respeite limites dados pelas regras jurídicas pátrias.

O estudo seria delimitado apenas aos impostos entendido por José Casalta Nabais como qualquer tributo que não precisa de contraprestação estatal, o que engloba a maioria das contribuições especiais do Brasil. Assim, a concepção do autor português foi definida como imposto em sentido amplo, para distinguir da espécie tributária.

Três fundamentos são destacados pela doutrina sobre o assunto: o Estado Fiscal, o custo dos direitos e o princípio da solidariedade. Sobre o primeiro critério, comprovou-se que,

pela dogmática jurídica, o fundamento estaria vinculado as normas de competências tributárias, que formam um sistema baseado, fundamentalmente, nos impostos em sentido lato, cobrados sem que haja uma atividade direta e vinculada do Estado para o contribuinte.

Para comprovar a essencialidade da cobrança tributária, partiu-se do Estado ultramínimo idealizado por Robert Nozick em que o Estado nasceria de um único imposto responsável por manter a estrutura estatal que garanta o mínimo de segurança a todos os indivíduos da sociedade. Por essa essencialidade, a maioria dos Estados que dependem de tributos, tem nos impostos a sua maior fonte de arrecadação, a fim de manter a estrutura de segurança dos indivíduos e possibilitar implementação das finalidades públicas constantes na legislação, através dos serviços públicos.

Outro fundamento, o custo dos direitos seria uma condição da existência do dever pela justificação da ampliação do sistema tributário. Os direitos são garantidos através de gastos do Estado e seu custo legitima a carga tributária de forma a garantir a redistribuição de renda e coesão social.

Por fim, o princípio da solidariedade possuiria duas faces: uma subjetiva e outra objetiva. Na subjetiva, caracteriza-se por ser um sentimento de pertencimento do indivíduo àquela comunidade e, por isso, o levaria a fazer atos em sacrifício próprio para o bem da comunidade. A ideia se aproxima a altruísmo e ao campo moral não sendo relevante ao direito, por isso denominado de fraternidade. Já em sentido objetivo são os atos previstos pela legislação que o indivíduo deve cumprir para a coesão social, como pagar seus impostos. A diferença que os atos, mesmos que solidários, devem ser cumpridos por estarem previstos em lei e culminarem em uma sanção para o caso descumprimento. Para o direito, a segunda faceta é relevante, pois atos que dispendem em sacrifícios mútuos tem como fundamento a solidariedade objetiva.

No Brasil, o fundamento da solidariedade seria ainda mais relevante, pois está prescrita na Constituição Federal através do art. 3º, inc. I. e lastreia o dever fundamental de pagar impostos, em sua forma objetiva.

O dever fundamental de pagar impostos, no Brasil, estaria fundamentado nos três argumentos acima junto com artigo 173 do Constituição Federal que proíbe a intervenção econômica fora dos casos por ela prevista.

Os deveres fundamentais necessitam de concretização para serem exigidos dos indivíduos. Essa concretização ocorre através da lei que o especifica, o que leva a entender que, do ponto de vista da dogmática, o dever fundamental tenha o legislador como destinatário. Sem a concretização o dever fica abstrato e não poderia ser exigido, visto que leva a uma limitação da liberdade das pessoas.

Daí que tanto o Poder Judiciário como o Poder Executivo apenas aplicariam o dever através das leis criadas pelo legislativo e não de forma direta. A atribuição de aplicação direta pela doutrina é feita de forma argumentativa, visto que a expressão “dever fundamental de pagar impostos” possui grande peso valorativo em prol do sacrifício pela comunidade, independentemente da existência ou não de lei que o obrigue.

Por isso o dever se configuraria como de criar impostos, já que a alusão ao pagamento é feita de forma indireta, não tendo o contribuinte como centro de aplicação do dever. No estudo normativo do dever fundamental de criar impostos em sentido lato, seria uma norma de estrutura em que se parte de uma concepção dual da norma jurídica em que existiria uma norma primária que impõe uma conduta e uma norma secundária sancionadora. A norma de estrutura do dever fundamental teria na norma primária, a existência a necessidade de obter recursos para manutenção e desenvolvimento de atividade pelo Estado que geraria uma relação jurídica entre o legislador, sujeito ativo, que será permitido ordenar uma lei tributária para os contribuintes, sujeitos passivos, desde que dentro das competências constitucionais.

Como norma secundária, o exercício do dever fundamental fora dos limites da Constituição, gera aos sujeitos passivos, os contribuintes, o direito de anular a incidência da lei tributária. Contudo, a anulação da cobrança irregular seria possível através de outras normas constitucionais, mais específicas das limitações ao poder de tributar, fundamento que torna desnecessária as normas decorrentes do dever fundamental de criar imposto em sentido lato, do ponto de vista da dogmática jurídica.

Portanto, o dever fundamental de criar imposto em sentido lato seria uma norma de estrutura, o qual não teria a propriedade de incidir diretamente nos casos concretos, mas com a função de permitir a criação da norma tributária, relativa aos impostos em sentido lato, dentro das limitações ao poder de tributar. Os limites da aplicação do instituto devem ser respeitados e não utilizados para o aumento injustificado do poder de tributar do Estado.

REFERÊNCIAS

- ABIKAIR FILHO, Jorge; FABRIZ, Daury César. A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. N. 31, ano X, Lima-Perú, 2013. In: <http://www.derechocambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTACAO.pdf>. Acesso em: 07 jun. 2013.
- AGUIAR, André Brugni de. Parafiscalidade, regulação e Estado na economia globalizada. DOMINGUES, José Marcos (Coord.). **Direito tributário e políticas públicas**. São Paulo: MP Ed., 2008.
- ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário**: colisão de direitos fundamentais. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2009.
- ALVES, Marina Vitória. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percursos Acadêmicos**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 206-221, jul/ dez. 2011.
- ARRUDA, Ângelo. **Cidadania**: solidariedade tributária e extrafiscalidade. Disponível em: <<http://www.aaf-advocacia.com.br/site/cidadania-solidariedade-tributaria-e-extrafiscalidade>>. Acesso em: 28 ago. 2013.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ÁVILA, Humberto. Limites à tributação com base no princípio da solidariedade. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- _____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- _____. **Uma introdução à ciência das finanças**. Atual.: Dejalma de Campos. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- BANDIERE, Luis María. Derechos fundamentales ¿Y deberes fundamentales? LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2011.
- BARRETO, Paulo Ayres. **Contribuições**: regime jurídico, destinação e controle. São Paulo: Noeses, 2006.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BELLO, Enzo. Cidadania e direitos sociais no Brasil: um enfoque político e social. SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel (Coord.). **Direitos sociais: fundamentos, judicialização e direitos sociais em espécie**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010.

BERNARDES, Flávio Couto; BRANCO, Luiz Gustavo Faria de Azevedo. Os limites do planejamento tributário em face do dever fundamental de pagar impostos. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fundação Boiteux, 2009. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/sao_paulo/2589.pdf>. Acesso em: 15 de fev. 2015.

BOBBIO, Norberto et al. **Dicionário de política**. 11.ed. v. 1. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

_____. **Teoria da norma jurídica**. São Paulo: Edipro, 2001.

_____. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad.: Maria Celeste Cordeiro Leite dos Santos. 7. ed. Brasília: Editora UnB, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência política**. 10. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

BRANCO, Luiz Gustavo Faria de Azevedo. **O dever de pagar impostos e sua relação com a interpretação e aplicação da legislação tributária no estado democrático de direito brasileiro**. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito constitucional e teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Edições Almedina, 2003.

CARDOSO, Alenilton da Silva. A função social do tributo na perspectiva da solidariedade. **Revista Direito Mackenzie**. V. 5, n. 2, jul./dez. 2011. São Paulo: Mackenzie, 2011.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos: no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARDOSO, André Luís Firmino. **Tributo à solidariedade**. Disponível em <<http://tributario.net/alfcardoso/tributo-a-solidariedade/>>. Acesso em: 3 set. 2013.

CARDOSO JR., Luiz Eduardo de Queiroz. Direitos fundamentais e tributação: por que pagar impostos? **VOXJuris**. Ano 1, v. 1, n. 1, 2008, p. 133-145.

CARVALHO, Cristiano. **Teoria da decisão tributária**. São Paulo: Saraiva, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

_____. **Direito tributário, linguagem e método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da norma tributária**. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASTRO JR., Torquato. **A pragmática das nulidades e a teoria do ato jurídico inexistente**. São Paulo: Noeses, 2009.

CHUVI, Cristina Pauner. **El deber constitucional de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos**. 2000. 699 f. Tese (Doutorado em Direito) - Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas, Universitat Jaume I, Castellón-ES, 2000.

CÍCERO, Marco Túlio. **Dos deveres**. São Paulo: Martin Claret, 2011.

DÁCOMO, Natália de Nardia. **Hipótese de incidência do ISS**. São Paulo: Noeses, 2006

DALARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1998.

DANELI FILHO, Eloi Cesar; RODRIGUES, Hugo Thamir. O dever fundamental de pagar impostos, teoria da justiça e imunidades de templos de qualquer culto. In ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 19., 2010, Fortaleza, 2010. **Anais eletrônicos...** Fortaleza: Fundação Boiteux, 2010. Disponível em: <<http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3587.pdf>>. Acesso em: 15 de fev. 2016.

DEELY, John. **Introdução à semiótica: história e doutrina**. Trad.: Viviane de Campos Figueiredo. Lisboa: Fund. Calouste Gulbenkian, 1995.

DIMOULIS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. Deveres fundamentais. In: LEITE, George Salomão; SARLET, Ingo Wolfgang; CARBONELL, Miguel (Coord.). **Direitos, deveres e garantias fundamentais**. Salvador: Juspodivm, 2011.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado social e princípio da solidariedade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**. Vitória, n. 3, p. 31-48, jul./dez. 2008.

ECO, Umberto. **Tratado geral de semiótica**. São Paulo: Perspectiva, 1976.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

FARIAS, José Fernando de Castro. **A origem do direito de solidariedade**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. Notas sobre as contribuições sociais e solidariedade no contexto do Estado democrático de direito. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

FREIRE, Antônio Peña. Sobre Las Normas de Competência: Un aspecto de la dinámica jurídica de Jordi Ferrer. **Revista Isonomia**, n. 16, abril de 2002.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 285 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, 2011.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

_____. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

GUASTINI, Riccardo. **Distinguendo**: estudios de teoria y metateoria del derecho. Trad.: Jordi Ferrer. Barcelona: Gedisa, 1999.

HABER NETO, Michel. **A tributação e o financiamento do direito à saúde no Brasil**. 2012. 238 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

HART, Hebert. **O conceito de direito**. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2001.

HOMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **El costo de los derechos**: Po qué la libertad depende de los impuestos. Buenos Aires: Siglo Veintiuno Editores, 2011.

HILGERT, Enaide Maria. **A elisão fiscal no estado democrático de direito**: entre o dever fundamental de pagar tributos e a liberdade de organização privada dos negócios. 2012. 126 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2012.

HUME, David. **Tratado da natureza humana**. Trad.: Débora Danowiski. São Paulo: Unesp, 2000.

IVO, Gabriel. **Constituição estadual**. São Paulo: Max Limonad, 1997.

_____. **Norma jurídica**: produção e controle. São Paulo: Noeses, 2006.

KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Trad.: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad.: José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986.

_____. **Teoria geral do direito e do Estado**. 3.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

_____. **Teoria pura do direito**. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**: limitações constitucionais ao poder de tributar. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo civil**. Trad. Magda Lopes e Marisa Lobo Costa. Petrópolis: Vozes, 2006.

LOPES, José Reinaldo de Lima. Juízo jurídico e a falsa solução dos princípios e das regras. **Revista de informação legislativa**, v. 40, n. 160, p. 49-64, out./dez. de 2003. Disponível em: <<http://www2.senado.gov.br/bdsf/item/id/901>>. Acesso em: 08 jan. 2016.

LÓPEZ, Francisco Escribano. El deber de colaboración de las administraciones públicas en materia tributaria: primeira parte. **Análisis tributário**. N. 258. Vol. XXI. Julho 2009. AELE.

LS, Linara da; COSTA, Marli Marlene Moraes da. A solidariedade na perspectiva do Estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo políticas públicas tributárias de inclusão social. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011. Disponível em <<http://periodicos.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/view/48>>. Acesso em; 29 ago. 2013.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse público e direitos do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2007.

MARIA SOBRINHO, Ricardo Kleine de. Extrafiscalidade e progressividade como realizadoras da solidariedade social e seus limites. In: ENCONTRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS (ENET), 1., 2006, Londrina. **Anais eletrônicos...** Londrina: Instituto de Direito Tributário de Londrina, 2006. Disponível em: <www.idtl.com.br/artigod/164.pdf>. Acesso em: 25 de fev. 2015.

MARQUES, Márcio Severo. Espécies tributárias. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (Coord.). **Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho**. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MARTINEZ, Gregorio Peces-Barba. Los deberes fundamentales. **Doxa**. N. 4 – 1987. Disponível em: <http://bib.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/12837218659036051876657/cuaderno4/Doxa4_19.pdf>. Acesso em: 9 set. 2013

MATTOS, Fabiana Eliza; RECKZIGEL, André Ricardo Guimarães. A contribuição previdenciária de servidores públicos inativos em face do princípio estrutural da solidariedade do grupo. In: CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI, 18., 2009, São Paulo. **Anais eletrônicos...** São Paulo: Fundação Boiteux, 2009, p. 4944-4959. Disponível em: <<http://www.institutosarlo.com.br/pdfs-novos/novos-02.pdf>>. Acesso em: 23 fev. 2015.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontana de. **Meio ambiente: direito e dever fundamental**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Curso de direito administrativo**. 17. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MINISTÉRIO DE FAZENDA. Receita Federal do Brasil. **Análise da arrecadação das receitas federais**: outubro de 2014. Brasília, 2014. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/arre/2014/AnaliseMensalout14.pdf>>. Acesso em: 30 dez. 2015.

MOTTA, Marianna Martini. Do poder de tributar ao dever fundamental de pagar impostos: a via da efetivação dos direitos sociais. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, X, n. 45, set 2007.

Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2252>. Acesso em: 20 ago. 2013.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Virtual da AGU**. Ano II, nº 09, de abril de 2001. Disponível em: <http://www.agu.gov.br/page/content/detail/id_conteudo/104461>. Acesso em: 23 fev. 2015.

_____. **Direito fiscal**. Coimbra: Almedina, 2008.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Almedina, 2004.

_____. **Por um Estado Fiscal suportável**: estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. Solidariedade social, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NEUMANN, Ulfred. Lógica Jurídica. KAUFMANN, Arthur ; HASSEMER, Winfried (Org). **Introdução à filosofia do direito e à teoria do direito contemporâneo**. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.

NOGUEIRA, André Murilo Parente. O Estado fiscal e o poder de tributar. **Revista Jurídica**, Brasília, v. 9, n. 84, abr./maio, 2007, p.195-207. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/Rev_84/Artigos/PDF/AndreMurilo_rev84.pdf>. Acesso em: 23 fev.2015

NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. O dever fundamental de pagar o justo tributo. **FISCOSoft**. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2hoi/o-dever-fundamental-de-pagar-o-justo-tributo-roberto-wagner-lima-nogueira-elaborado-em-092003>>. Acesso em: 13 ago. 2013.

NOZICK, Robert. **Anarquia, estado e utopia**. Trad. Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1991.

OLIVEIRA, Luiz Carlos Diógenes de. **Da cidadania fiscal à cidadania cultural**: teoria da educação fiscal. 2012. 144 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2012.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **A administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado**. 2009. 254 f. Dissertação (Mestrado em Administração) - Universidade de Fortaleza, Fortaleza, 2009.

PASSARI, Alessandro Antônio. A natureza da capacidade contributiva. **Revista SJRJ**, Rio de Janeiro, v. 17, n. 28, p. 17-46, 2010.

PEIXE, Blênio César Severo. **Finanças públicas**: controladoria governamental. Curitiba: Juruá, 2006.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O princípio da capacidade contributiva na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, n. 5(1), p. 95-106, jan./jun. 2009.

- PONTES, Alan Oliveira. **O princípio da solidariedade social na interpretação do direito da seguridade social**. 2006. 227 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Universidade de São Paulo, São Paulo, 2006.
- QUARESMA, Ruben de Azevedo. **Ética, direito e cidadania**: Brasil sociopolítico e jurídico atual. Curitiba: Juruá, 2008.
- ROSSO, Paulo Sérgio. Tributação e solidariedade no Estado brasileiro. **Prisma Jurídico**, São Paulo, v. 7, n. 2, p. 287-304, jul./dez. 2008.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.
- SILVA, Adriano da Nobrega. O dever fundamental de pagar imposto de renda no Reino Unido. **Revista Prismas**: Direito, Políticas Públicas e Mundialização. Brasília, v. 3, n. 1, jan./jun. 2006
- SILVA, Beclaute Oliveira. **A garantia fundamental à motivação de decisão judicial**. Salvador: Juspodivm, 2007.
- SILVA, Virgílio Afonso. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. N. 1, 2003, p. 607-630.
- SIQUEIRA, Julio Pinheiro Faro Homem de. Deveres fundamentais e a Constituição brasileira. **FIDES**, Natal, v. 1, n. 2, ago./dez. 2010.
- _____. Mínimo existencial e o dever de pagar tributos, ou financiando os direitos fundamentais. **Constituição, economia e desenvolvimento**: Revista Eletrônica da Academia Brasileira de Direito Constitucional. N. 1 (ago./dez. 2009), Curitiba, 2009. In <http://www.abdconst.com.br/revista/revista_completa.pdf>. Acesso em: 21 abr. 2013
- SMITH, Adam. **A riqueza das nações**. Trad. Luiz João Baraúna. V. 1. São Paulo: Nova Cultura, 1996.
- SOARES, Hector Cury. As Políticas Públicas e o objeto da relação tributária: da existência do dever de pagar impostos e de quando direitos não nascem em árvores. **Orbis**: Revista Científica. V. 2, n. 2. Disponível em <<http://www.cesrei.com.br/ojs/index.php/orbis/article/view/66>>. Acesso em: 29 jul 2013.
- SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado**: introdução. 2. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.
- SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: MACEDO JR., Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). **Direito e interpretação**: racionalidades e instituições. São Paulo: Saraiva, 2011.
- TAVARES, Diogo Ferraz Lemos. Capacidade contributiva. **Revista da SJRJ**, Rio de Janeiro, n. 23, p. 177-198, 2008.

TELLES Jr., Goffredo. **Direito quântico**: ensaio sobre o fundamento da ordem jurídica. 8. ed. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. Existe um princípio estrutural de solidariedade? In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da solidariedade em direito tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.