



O DEVER FUNDAMENTAL DE RECOLHER TRIBUTOS NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

The fundamental duty to collect taxes in the democratic state under the rule of law
Revista de Direito Tributário Contemporâneo | vol. 4/2017 | p. 267 - 301 | Jan - Fev /
2017
DTR\2017\48

Rodrigo Toaldo Cappellari

Mestre em Filosofia pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS. Especialista em Direito Público pela Escola Superior da magistratura Federal no Rio Grande do Sul – ESMAFE/RS. Especialista em Marketing pela Faculdade Cenecista de Bento Gonçalves – FACEBG. Graduado em Direito pela UCS e em Administração pela FACEBG. Professor de Direito Tributário da Universidade de Caxias do Sul – UCS e da Faculdade de Integração do Ensino Superior do Cone Sul – FISUL. Advogado. rcappellari@gmail.com

Área do Direito: Tributário

Resumo: O presente trabalho tem por escopo demonstrar o caráter de historicidade dos direitos fundamentais, os quais passaram por gerações e continuam em constante caminhada para o reconhecimento de novos direitos, para, após refletir sobre a compreensão do meio para tornar concreto tais direitos, buscando demonstrar a localização do dever de recolher tributos em nível normativo hierárquico de igualdade ao dos direitos fundamentais na Constituição, como requisito intransponível para a consolidação e implementação dos direitos fundamentais, dever este que busca dar efetividade ao princípio da solidariedade como valor norteador da sociedade com intuito de alcançar o progresso e a diminuição do contexto de ampla desigualdade a qual se encontra nosso país.

Palavras-chave: Direito Fundamental - Dever Fundamental - Tributação - Solidariedade.

Abstract: The present work has the purpose to demonstrate the character of the historicity of fundamental rights, which passed through generations and remain steady walk to the recognition of new rights, for, after thinking about understanding the way to make concrete such rights, seeking to demonstrate location of the duty to collect taxes in hierarchical normative level equal to the fundamental rights in the Constitution, as insurmountable requirement for the consolidation and implementation of fundamental rights, this duty which seeks to give effect to the principle of solidarity as a guiding value of the company in order to achieve progress and the decline in the broad context of inequality which is find our country.

Keywords: Fundamental Right - Fundamental Duty - Tax - Solidarity.

Sumário:

1Introdução - 2Direito Humanos como direitos históricos e a eterna busca pela conquista de novos direitos - 3O dever fundamental de pagar tributos - 4Conclusão - 5Referências

1 Introdução

Com a promulgação da Constituição de 1988, surgiram novos desafios à Administração Pública, principalmente no campo da busca por direitos sociais. O contexto do nosso atual Estado Democrático de Direito traz consigo um rol largamente enumerado de direitos sociais a serem viabilizados, tendo nos serviços públicos um papel de fundamental relevo como meio de alcance desses novos objetivos.

Como veremos, do Estado Liberal ao Social houve inúmeras mudanças no sentido de reconhecimento cada vez maior de direitos sociais. Dado o nítido caráter de historicidade na evolução dos direitos humanos é que se utiliza a nomenclatura gerações, ou dimensões de direitos humanos, já que estes passaram por vários marcos



histórico-conceituais e ainda se encontram em evolução.

O início destas gerações deu-se pelos direitos individuais do cidadão em face do Estado, direitos negativos ou direitos de liberdade. Com o caminhar da evolução, surgiu uma segunda geração de direitos, esses no campo social, voltados ao interesse coletivo por uma sociedade igualitária, e mais além, uma terceira geração, calcada na fraternidade, onde a preocupação transita em direitos que abarquem uma generalidade e não com focos apenas no indivíduo.

Neste contexto de crescente evolução e conquista de novos direitos, necessário se faz uma reflexão sobre como tirá-los do papel, a forma de concretizar esses direitos garantidos na Constituição no cotidiano real do cidadão, e um dos principais pontos referentes a este aspecto encontra-se no papel do tributo como recurso necessário para realização de políticas públicas.

Diuturnamente fica cada vez maior a dificuldade do Estado em fazer frente às crescentes demandas sociais, essas demandas são concretizadas através de políticas públicas. Este é o meio disponível ao Estado para tornar realidade no cotidiano os direitos sociais elencados na Carta Maior, porém este meio tem um custo. Diante disto, o problema que busca enfrentar o presente artigo encontra-se atinente a dimensionar a cada vez mais crescente busca pela concretização e positivação de novos direitos, bem como a contrapartida para o enfrentamento dessa situação, já que nossa Constituição elenca uma enorme gama de direitos fundamentais e não traz consigo previsão expressa sobre os deveres fundamentais que dariam suporte ao meio de realizar o fim determinado.

Nesse sentido, o presente esforço tem por objetivo defender a necessidade de uma interpretação constitucional que equipare o meio para se chegar ao fim, no mesmo nível deste fim, ou seja, a interpretação do dever de pagar tributo como um dever fundamental dotado de carga normativa de nível equivalente ao dos direitos fundamentais, vez que iria contra a equidade uma interpretação desse dever como norma meramente infraconstitucional, causando limitações à atividade arrecadatória do Estado, ou seja, causando limitações no campo do meio para realização do fim a que se busca.

Nesse contexto, o presente trabalho tem por escopo em um primeiro momento demonstrar o caráter de historicidade dos direitos fundamentais, os quais passaram por gerações e continuam em constante caminhada para o reconhecimento de novos direitos. Após, o esforço se dá na compreensão do meio para tornar concreto tais direitos, buscando demonstrar a localização do dever de recolher tributos em nível normativo hierárquico de igualdade ao dos direitos fundamentais na Constituição, como requisito intransponível para a consolidação e implementação dos direitos fundamentais, dever este que busca dar efetividade ao princípio da solidariedade como valor norteador da sociedade com intuito de alcançar o progresso e a diminuição do contexto de ampla desigualdade a qual se encontra nosso país.

2 Direitos Humanos como direitos históricos e a eterna busca pela conquista de novos direitos

Inicialmente, cumpre-se ressaltar que para pensarmos os direitos humanos como direitos históricos, se faz necessária uma reflexão teórica sobre o reconhecimento da existência de direitos mútuos entre os indivíduos, de modo que a partir desta constatação, poderemos verificar a construção da comunidade política em torno da luta pelo reconhecimento cada vez maior de direitos.

Segundo Costas Douzinas, com o surgimento do positivismo jurídico, e sua busca implacável por uma ciência pura do direito, esvaziou-se a dimensão moral dos estudos jurídicos, de modo que para um indivíduo se enxergar como detentor de algum direito, se faz necessário uma lei que imponha o reconhecimento deste direito pelos outros. A partir desta ótica, é que o sujeito aprenderá a respeitar aos outros tanto quanto respeita



a si mesmo na qualidade de detentor de direitos. Assim, os direitos humanos “podem ser apresentados como naturais e eternos, mas são altamente históricos e contingentes. Podem ser declarados acima da política, mas são a construção das relações políticas e da luta contínua por reconhecimento”.¹

Em outras palavras, todo conflito envolve reivindicações mútuas de reconhecimento entre as partes e pressupõe uma forma elementar de subjetividade. Assim, o reconhecimento negado pela opressão não é aquele do respeito mútuo ou da participação política, ela nega o reconhecimento desfrutado por uma pessoa em sua singularidade, que é o reconhecimento de suas capacidades e aspirações específicas, desejos e necessidades particulares.

Portanto, muitos aspectos do reconhecimento do outro, adquirem a forma de um direito, e todos estes, tornam-se direitos políticos, vez que estendem a lógica do acesso público e da tomada de decisões a partes cada vez maiores da vida social: são estes direitos que protegem a capacidade de participar do cotidiano da comunidade, bem como a luta por modificá-la, ou seja, modificar os direitos ou conquistar novos direitos. Neste sentido:

“Como o homem é um ser que se torna, se estende e se amplia em sua dimensão pessoal, também os direitos, uma de suas principais projeções, dota-se de igual natureza: a formalização daqueles direitos não estancou a febre que estimula à conquista do novo e traduz maior e melhor possibilidade de realização dos homens.”²

Assim, é inato de todo direito humano um cunho de contexto histórico em sua carga valorativa, e este aspecto, faz com que caminhem sempre em constante evolução. Segundo Bielefeld, “um olhar sobre o desenvolvimento dos últimos duzentos anos demonstra que direitos humanos são direitos históricos e isso em sentido duplo”. Como direitos históricos, seu conteúdo vive em constante alteração através destas mesmas críticas, assim como de alterações sociais, econômicas e políticas, de modo que “considerando as múltiplas alterações a que os direitos humanos estão expostos desde as primeiras declarações do final do século XVIII, supomos que nunca haverá um rol completo e imutável de direitos”.³

Portanto, a conquista pelos direitos humanos é uma construção histórica, servindo cada direito conquistado, de marco e ponto de partida para a próxima conquista. Diante disso, percebe-se que os direitos humanos representam expressões da luta por reconhecimento entre os cidadãos, construindo-se, assim, uma comunidade política em constante evolução. É daí que surge a ideia de um caráter inato de historicidade nos direitos humanos.

Neste processo de luta, foi se conquistando certos direitos humanos, chamados de gerações ou dimensões, onde a primeira “definiu os direitos civis e políticos da liberdade no século XVIII”, na segunda, “alcançou os direitos sociais e econômicos da igualdade” e na terceira, no final do século XX, “está em pauta a consecução dos direitos à solidariedade para a terceira geração”.⁴ Assim, passamos a analisar melhor esse processo de evolução histórica.

Os direitos humanos de primeira geração são os que se caracterizam como individuais e consagradores das liberdades individuais impondo limitações ao poder de legislar Estatal. São decorrentes da evolução do direito natural, correspondentes ao primeiro termo do lema da revolução francesa: liberdade.

Em 26 de agosto de 1789, a Assembleia Nacional da França promulgou a “declaração dos direitos do homem e do cidadão”, constando em seu artigo segundo que “o fim de toda associação política é a conservação dos direitos naturais e imprescritíveis do homem. Esses direitos são a liberdade, a propriedade, a segurança e a resistência à opressão”.⁵

Analisando-se esta disposição, percebe-se que os direitos do homem são naturais,



estando o conceito de homem, associado ao de cidadão.⁶ De modo que, portanto, percebe-se uma ideia de lei natural, e que esta lei é deduzida por meio da racionalidade. Por meio desta lei é que se pode concluir que todos os homens são igualmente livres já que são naturalmente iguais, ou seja, compartilham da mesma natureza humana.

Nesse sentido, ante aos direitos de primeira geração, verificamos serem eles direitos inerentes a toda humanidade, já que além do direito particular existente nos diferentes Estados, todo ser humano por razão da sua natureza possui direitos independente de ser nacional de algum Estado, pelo simples fato de ser humano, é um direito natural, universal, inerente a todos, independentemente de confirmação pela legislação do Estado.

A segunda parte do artigo supracitado faz referência à associação entre homem e cidadão, tendo em vista que a finalidade de qualquer associação é a conservação de direitos naturais, de forma a se perceber que o Estado tem o dever de ser um protetor, um garantidor destes direitos do homem. Nesta linha, verifica-se uma vinculação entre à ideia de Estado e a necessidade da defesa e manutenção dos direitos do homem, iniciando-se esta defesa a partir do próprio Estado, e não de fora para dentro, refletindo a lógica de que não pode o Estado se voltar contra o cidadão, perseguindo-o, colocando-se a vontade do soberano a frente de seus súditos.

É deste pensamento que surgiu a ideia de Estado Liberal, onde este não poderá cometer nenhum abuso contra o cidadão por aquele que está no poder, surgindo, assim, a primeira geração dos direitos humanos, pois agora há um limite para o governante agir em relação ao cidadão, de modo a ser vedado a ele ir de encontro aos direitos humanos de liberdade, propriedade e segurança, uma vez que aquele que cria as leis é somente o representante do cidadão, já que é o povo que agora detém o poder de legislar por meio de seus representantes e não mais de forma absolutista. O soberano é agora apenas um mandatário.

Portanto, sendo agora todos os cidadãos os soberanos, os direitos a eles inerentes devem ser respeitados pela vontade singular do representante, o qual somente é o porta-voz da vontade de todos, de modo que "garantias como a liberdade, propriedade e a segurança dos indivíduos devem ser respeitadas em razão da vontade geral destes soberanos", devendo o Estado assegurar, e não violar estes direitos. A violação é agora uma proibição.⁷

Assim, a primeira geração é aquela que representa os direitos civis e políticos, condizentes com uma limitação do poder público, ou seja, uma ação negativa do Estado perante o cidadão. São direitos que tem por objetivo proteger o cidadão dos desmandos da vontade do governante, procurando limitá-los, controlá-los, de modo que o poder público respeite as liberdades individuais vinculadas à condição de humano do cidadão.

Com a constatação de que "a dicção jurídica declaratória dos direitos fundamentais era necessária, conquanto não suficiente, e de que o próprio elenco daqueles que se haviam declarado ampliava-se nas novas conquistas sociais",⁸ acabou por motivar que novos movimentos lutassem por novas formulações jurídicas, de modo a fazer surgir os direitos sociais, culturais e econômicos, ou seja, os direitos humanos de segunda geração.

Essa nova leva de direitos, deriva dos direitos da primeira geração, mas contém um elemento de exigência do Estado de uma postura ativa no caminho de se possibilitar conquistas, principalmente aquelas referentes às regulamentações trabalhistas. Exige-se do Estado uma atuação positiva, por meio de ações concretas visando o favorecimento do indivíduo.

Eles surgiram no século XX, por meio de reivindicações dos excluídos que queriam participar do "bem-estar social", por exemplo: direitos ao trabalho, à saúde e à educação, sendo o titular de tais direitos o indivíduo e o sujeito passivo o Estado. São tidos como "direitos que tornam reais direitos formais", procurando-se garantir a todos o



acesso aos meios de vida e de trabalho num sentido amplo, impedindo, a invasão do todo em relação ao indivíduo, que também resulta da escassez dos meios de vida e de trabalho.⁹

Desta ótica é que surgiu a ideia dos direitos humanos não serem eficazes para todos, surgindo a necessidade de um novo formato de Estado, o Estado Social de Direito, favorecendo o surgimento de um novo cenário para o reconhecimento de novos direitos humanos, agora de segunda geração, porém contemplando igualmente os já conquistados de primeira geração.

Ante a revolução industrial na metade do século XVIII, surgia um novo mundo com significativas melhoras na qualidade de vida, porém, junto disso, questões como a exploração de trabalhadores, lutas de classes e problemas oriundos do capitalismo, como a pouca oferta de emprego e a má distribuição de renda. Destas consequências, iniciaram-se diversos protestos com o intuito de que o Estado estabelecesse regras mínimas para o trabalho, surgindo então a luta por direitos sociais, com base na ideia de que todos os homens devem ser igualmente cidadãos, independentemente de sua posição social, onde todos, sem distinção, tem direito de participar da comunidade política.

Assim, é na ideia de igualdade que está fundamentada a segunda geração dos direitos humanos, de modo que a partir de então, o Estado não deve mais se abster de fazer algo, mas sim, agir ativamente em favor do cidadão, deixando de ter um papel de não intervenção na economia e na vida privada para ser o regulador destas concepções, tendo o dever de dar assistência aos que não possuem recursos suficientes para uma vida digna.

Aqui, percebemos que a questão do dever fundamental de pagar tributos surge com muito mais força, vez que o custo para manter um Estado que tem o dever de propiciar a seus cidadãos diversos direitos (um agir positivo) é infinitamente maior do que a manutenção de um estado com apenas deveres de cunho de agir negativo, como os da primeira geração.

Seguindo no caminho da historicidade dos direitos humanos, chegamos a terceira geração: aqueles que possuem uma titularidade coletiva, ou seja, direito de grupos como a família, o consumidor, o idoso, a criança e o adolescente, o povo, coletividades regionais, étnicas ou a própria humanidade. O titular destes direitos "deixa de ser a pessoa singular, passando a sujeitos diferentes do indivíduo, ou seja, os grupos humanos".¹⁰

São direitos preocupados com o destino da humanidade, ligados a uma relação de humanismo, decorrente da concepção da dignidade da pessoa humana, de uma sociedade mais justa e solidária, visando um ambiente equilibrado, a autodeterminação dos povos, a paz universal, ou seja, o terceiro termo da revolução francesa "fraternidade". Decorrem da própria organização social, podendo ser chamados de direitos difusos.

Quanto à historicidade, tais direitos surgiram após os conflitos das grandes guerras, onde novas reivindicações sociais passaram a fazer parte do cenário internacional, sobretudo com a detonação das bombas atômicas no Japão, momento em que pela primeira vez o ser humano se viu diante de ameaças que poderiam resultar na destruição completa da espécie.

Assim, em 1948, foi aprovada pela Assembléia Geral das Nações Unidas, a Declaração Universal dos Direitos do Homem, um marco de uma nova fase na história, a qual representou "a consciência histórica que a humanidade tem dos próprios valores fundamentais na segunda metade do século XX", sendo uma "síntese do passado e uma inspiração para o futuro".¹¹ Assim, percebendo-se, mais uma vez, a noção de historicidade dos direitos humanos.



Portanto, nas palavras da Ministra Carmem Lúcia, se a liberdade individual foi o marco da primeira geração, e a igualdade jurídica fecundou a segunda etapa, coube a terceira geração, com base na solidariedade social juridicamente concebida e exigida, colorir o constitucionalismo e tingir com novas tintas o princípio da dignidade humana.¹² Portanto, como visto, nos direitos humanos de primeira geração tem-se a defesa máxima do indivíduo perante o Estado, já nos de segunda geração, encontra-se a necessidade de uma defesa da coletividade. Entre estas duas concepções, do Estado Liberal de Direito e do Estado Social, surge uma nova concepção, do Estado Democrático de Direito: o qual irá buscar não apenas garantir a igualdade formal e material do cidadão, mas também considerar este cidadão como possuidor de dignidade, dentro de um sistema onde se faz necessário uma justiça social universal e não mais uma condição onde apenas alguns povos e poucas sociedades detém privilégios.

Por esta ótica de Estado, se buscará fazer uma conexão entre o elaborador e o destinatário da lei, depositando no Poder Judiciário a principal função desta tarefa, por meio do modelo Constitucional. Neste modelo, o cidadão poderá interferir diretamente na esfera estatal por meio de ações judiciais, podendo-se arriscar que esta é a forma de Estado com a maior garantia de efetividade dos direitos da primeira geração, já que se violados poderá o cidadão utilizar-se do Poder Judiciário para forçar o Executivo a cumprir, bem como garantidor de uma maior efetividade quanto aos direitos sociais de segunda geração, os quais terão eficácia limitada por meio da legislação, por exemplo, o regramento do direito de greve.

Desta forma, com o modelo constitucional e esta conexão com o Poder Judiciário, os direitos conquistados pelo cidadão não ficam a mercê da boa vontade governante, de modo que, caso este não cumpra, o cidadão possui o direito de buscar juridicamente o cumprimento pelo governo de seu direito, não restando alternativas ao Poder Executivo senão cumpri-lo.

3 O dever fundamental de pagar tributos

É na linha traçada até aqui que se percebe a crucial importância da tributação em um Estado Democrático de Direito, tendo em vista que "a cidadania é uma via de mão dupla", ou seja, "direitos e deveres fundamentais são categorias jurídicas indissociáveis",¹³ primeiramente porque nem haveria Estado sem tributação para mantê-lo, mas também porque, como vimos, se a cada dia que passa a sociedade conquista novos direitos, a cada dia é necessário mais e mais recursos para conseguir dar efetividade ao cumprimento desses direitos, sob pena de estarmos diante de um direito que se encontra puramente no papel e não chega aos cidadãos.

Consoante Leandro Paulsen, para que possamos garantir liberdades públicas, assegurar direitos sociais, promover a preservação de um ambiente saudável, universalizar o acesso a informação, entre outras medidas com vista ao bem viver das gerações presentes e futuras, é necessário o comprometimento de todos. "A pretensão a um mundo melhor, com a transposição, do plano ideal para o real, da ideia de dignidade da pessoa humana, pressupõe a assunção de responsabilidades. Afinal, sem esforço não há recompensa".¹⁴ Assim, tendo em vista o princípio da proibição do retrocesso e o patamar que se encontra nossa sociedade, é ingenuidade acreditar em uma diminuição da carga tributária em nosso país, isto porque não existe meio de garantir cada vez mais uma quantidade maior de direitos com uma quantidade menor de recursos. Eficiência na gestão, simplificação na arrecadação, combate a corrupção e sonegação, são medidas louváveis que ajudariam nessa conta, mas mesmo com mais eficiência, e a consequente economia de recursos, os gastos continuarão crescendo e novos direitos continuarão surgindo, tendo em visto do aspecto da historicidade dos direitos humanos.

Diante desta realidade, percebe-se que para se conseguir dar efetividade aos direitos fundamentais¹⁵ esculpidos em nossa Constituição, é igualmente fundamental a busca do meio para se chegar ao fim desejado, ou seja, é um dever fundamental do cidadão o pagamento de tributos ao Estado, para que esse tenha o meio necessário para assegurar



o cumprimento dos direitos fundamentais do cidadão. Nesse sentido:

"Qualquer comunidade organizada (...) está necessariamente ancorada em deveres fundamentais, que são justamente os custos lato sensu ou suportes da existência e funcionamento dessa mesma comunidade. Comunidade cuja organização visa justamente realizar um determinado nível de direitos fundamentais, sejam os clássicos direitos e liberdades, sejam os mais modernos direitos sociais."¹⁶

Essa lógica encontra-se baseada no princípio da solidariedade, ou seja, o terceiro termo da revolução francesa: fraternidade. Os cidadãos colaboram com o Estado na medida de sua possibilidade, e o Estado colabora com todos os cidadãos.

A Constituição Federal, já em seu primeiro artigo adota como fundamento da república a dignidade da pessoa humana, após, no art. 3.º elenca como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. No título II garante uma série de direitos sociais, e mais adiante, no art. 170, reza que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos uma existência digna.¹⁷ Acontece que todos esses fundamentos, objetivos e direitos tem um custo de concretização, e o meio do Estado custear tudo isso é a tributação. Nesse sentido:

"Olhando para o suporte financeiro do estado contemporâneo, o que vemos é um estado fiscal, um estado que tem nos impostos o seu principal suporte financeiro. O que, atenta a razão de ser do estado, que é a realização da dignidade da pessoa humana, o estado fiscal não pode deixar de se configurar como um instrumento, porventura o instrumento que historicamente se revelou mais adequado à materialização desse desiderato."¹⁸

Assim, o dever fundamental de recolher tributos deve ser visto como a premissa de todo direito tributário. Em um Estado de Direito, em um primeiro lugar se tem Estado e para ter Estado precisa de dinheiro. Esse Estado de Direito que é um Estado Democrático e também um Estado social, por conseguinte, é um Estado gastador, que busca cada vez mais prover, prover e prover. Além do mais, é um Estado que busca não só assegurar uma igualdade formal, mas também uma igualdade material,¹⁹ ou seja, pelo menos um mesmo ponto de partida, condições para que cada cidadão realmente tenha como efetivado o seu direito fundamental a dignidade.

Nesta linha de raciocínio, é sabido que o homem se desenvolve muito melhor em grupos, em sociedades, sejam estas sociedades a familiar, a havida em decorrência do trabalho, entre outras, porém, nenhuma destas formas de sociedades é plena e proporcionará tudo que um indivíduo necessita. A sociedade familiar é uma forma muito completa de associação, já que influencia cada ângulo da vida de seus membros, porém, é "incompleta e inadequada", vez que sequer pode apropriadamente proporcionar a transmissão inalterada de sua própria genética. Outras associações como as econômicas, culturais e esportivas, são mais ou menos especializadas em seus interesses. Também quanto à amizade, "se a amizade entre marido e mulher é uma base incompleta para um bem-estar geral, qualquer outra também o é".²⁰

Segundo Finnis, o caráter desejável de uma comunidade completa é uma associação global, na qual seriam coordenadas as iniciativas e atividades dos indivíduos, das famílias e da vasta rede de associações intermediárias, com o propósito de se poder garantir todo o conjunto de condições materiais e outras, inclusive formas de colaboração que tendem a favorecer, facilitar e promover a realização, por parte de cada indivíduo, de seu desenvolvimento pessoal. Desta necessidade surgirá a comunidade política, primeiramente na forma do Estado, como o mais próximo da sociedade plena, e será a lei, que surgirá como um "requisito de que as atividades dos indivíduos, famílias e associações especializadas sejam coordenadas".²¹

Assim, a existência de um grupo, de regras sociais e de autoridade tendem a andar juntas, e o que faz essas existências fazerem sentido é, em cada caso, a presença de um objetivo compartilhado, um propósito compartilhado de dar continuidade à cooperação mútua, e esse objetivo é o bem comum da comunidade.



O Estado democrático e social é a comunidade política que busca a realização deste bem comum da comunidade, ou seja, reconhece direitos de primeira, segunda e terceira gerações e é quem assegura e busca implementar a efetividade de todos esses direitos. Porém, esse Estado tem custo. Não existe almoço grátis e ninguém dá nada pra ninguém. Então como alguém pode possuir direitos? E possuí-los pelo simples fato de nascer com vida? Quem asseguraria esse direito? Direito não é uma coisa gratuita. Direito é algo que custa. Os direitos fundamentais custam e esse custo alguém tem de pagar a conta. Desse raciocínio surge a solidariedade:

“Os actuais impostos são um preço: o preço que todos, enquanto integrantes de uma dada comunidade organizada em estado (moderno), pagamos por termos a sociedade que temos. Ou seja, por dispormos de uma sociedade assente na liberdade, de um lado, e num mínimo de solidariedade, de outro.”²²

Portanto, em uma sociedade solidária, quem tem, paga a conta, uns mais, uns menos, sendo os tributos o custo dos nossos direitos. Nesse sentido:

“Todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são auto-realizáveis, nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades públicas. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades. (...) Os ditos direitos negativos, são, afinal de contas, tão positivos como os outros, como os ditos direitos positivos. Pois, a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e a sua protecção pelas autoridades públicas exigem recursos financeiros.”²³

Assim, só existem direitos em um Estado de Direito, onde há uma organização social para assegurá-los, onde há justiça para fazer esses direitos valer. A tributação não é um mal necessário, ela é o meio para que se tenha uma vida civilizada. Não há maneira de tornar compatível o gozo de políticas públicas sem a devida contraprestação antecipada a partir do financiamento prévio do Estado. Nessa premissa é que José Casalta Nabais afirma que a relação entre direito e dever fundamental pode-se comparar a um “direito boomerang” já que “eles são, por um lado, direitos e, por outro lado, deveres para o respectivo titular activo, ou seja, direitos que, de algum modo, acabam por se voltar contra os próprios titulares”.²⁴

Nesta ótica, percebe-se o dever de recolher tributos como um veículo ético-social, onde cada um contribui com os meios de que dispõe e segundo sua capacidade para a realização dos fins coletivos inscritos na Constituição, de maneira que podemos conceber uma carga valorativa decorrente da própria inserção da pessoa na sociedade e da consequente construção de um conceito de cidadania que fundamenta o dever de recolher tributos, ou seja, “existe uma razão para que os cidadãos tenham que disponibilizar parte de sua renda ou de seus bens em favor da coletividade”, e essa fundamentação encontra-se presente anteriormente à constituição da obrigação tributária, “tirando desta o caráter arbitrário ou de puro ato de império, ao vinculá-la à concepção de solidariedade, que fundamenta o próprio contrato social”.²⁵

Assim, embora seja compreensível a indignação muitas vezes, dada a realidade de nosso país, não se coaduna com o princípio da solidariedade achar um absurdo a quantidade de tributos que se está pagando ante a um negócio jurídico realizado ou um trabalho exercido, vez que esse negócio jurídico, fato gerador da obrigação tributária, nem existiria se não houvesse tributação, já que se não houvesse um Estado, por exemplo, advogar e receber os correspondentes honorários não seria possível. A advocacia não existe sem Estado, aliás, uma boa parte da advocacia pressupõe o Poder Judiciário, então quando se recebe os honorários e surge a obrigação de recolher os devidos tributos, é necessário compreender que isso é corolário inerente a atividade, já que sem



tributo a advocacia não existiria, assim como outras atividades.

Portanto, são ingênuas as afirmações no sentido que: o dinheiro que ganho é meu e agora preciso fazer um sacrifício terrível para entregar o meu dinheiro ao Estado, vez que, o pagamento desse tributo é um pressuposto da própria possibilidade de ganhar o seu dinheiro, de constituir a sua empresa, de agir e reunir elementos para lucrar. Não haveria a possibilidade de conquistar esse dinheiro sem a existência de um Estado, isso é um corolário da vida civilizada.

Agora, pertinente ressaltar que esta concepção do dever de contribuir não deve se prestar de forma alguma a legitimar abusos ou ilegalidades. Conforme Cardoso, o conhecimento pelo cidadão do fundamento da tributação é importante em duas frentes: "se, de um lado, integra valor ao dever do contribuinte; de outro, da uma consciência dos seus direitos como cidadão-contribuinte, o que lhe permite detectar e se insurgir contra desmandos ou arbitrariedades porventura cometidos no exercício da tributação".²⁶

Assim, o problema relacionado a carga tributária, não é ela em si, mas sim no que a sociedade consegue fazer do ponto de vista da qualidade de vida no país com esses recursos arrecadados, e para isso é essencial a fiscalização da aplicação dos recursos públicos pelos cidadãos-contribuintes.

Portanto, é ingênuo acreditar que em nosso país teremos uma carga tributária menor. Como pensar em uma carga tributária menor se a nossa polícia não tem os elementos necessários para trabalhar, se as escolas estão ruins, se a infraestrutura em sua grande maioria está sucateada, se a saúde ainda não satisfaz o mínimo necessário? Sobre isso, podemos pensar também na situação da classe média, que é duplamente sacrificada, vez que além de pagar muito tributo, não quer colocar seus filhos em um colégio ruim, não quer ficar o dia inteiro em uma fila para ser atendido no hospital público porque além de ser cansativo e desagradável, não tem tempo para ficar na espera, porque precisa trabalhar, de modo que vai buscar reunir esforços para conseguir pagar um plano de saúde, um colégio particular, de forma que além de gastar muito dos seus rendimentos com tributação, não consegue usufruir dos serviços públicos que custeia, pela falta de qualidade. Não é só batalhar para comprar o carro da família, a casa própria, é necessário, ainda, fazer o seguro do carro, colocar alarme na casa, pois a segurança proporcionada pelo Estado ainda não é a ideal, e ainda, na hora de fazer a declaração de imposto de renda não consegue deduzir quase nada com educação e demais gastos realizados na área que o serviço público deveria atender de forma adequada. Na Constituição, a educação está elencada como um direito fundamental, mas para o imposto de renda, tributa-se o dinheiro utilizado para pagar o colégio, faculdade etc.

Ante a esta reflexão, fica nítido que a diminuição da carga tributária não será uma realidade tão cedo, vez que cada vez se torna maior a demanda por direitos sociais. Portanto, se não existe nada de graça, se é desejável um Estado que seja presente, se a ânsia por novos direitos cada vez mais é crescente, é necessário que cada um pague a sua conta referente a isso, e esse pagar a sua conta é um dever fundamental. Nesse sentido:

"Os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, nem um aspecto (...) dos direitos fundamentais, nem um aspecto (...) dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais."²⁷

Portanto, os direitos fundamentais que estão presentes no rol constitucional que vão desde o direito a liberdade, a manifestação do pensamento, a propriedade, até os direitos sociais, os quais são cláusulas pétreas e gozam de um sistema próprio de interpretação com a possibilidade até de aplicação imediata,²⁸ tem como contrapartida o dever fundamental de pagar tributos, de modo que essa obrigação tem a mesma



estatura jurídica dos direitos fundamentais. Encontra-se no mesmo nível o direito de ter a propriedade, e o dever de pagar tributos sobre ela, pelo fato de possuí-la. Nesse sentido:

“Em perspectiva normativa, a garantia da propriedade é simultaneamente princípio e direito fundamental. Ela é um princípio diretor do Direito Tributário enquanto determina a intensidade da intervenção fiscal já antes dos limites do excesso (princípio como decisão valorativa objetiva com função explicativa). Ela é também um direito de defesa a proteger os cidadãos contra ônus excessivos (princípio que cria direito subjetivo com função protetora e de defesa contra o Estado).”²⁹

Mas neste contexto, surge a indagação: qual é a utilidade, o efeito jurídico de se afirmar que a obrigação de pagar tributo é um dever fundamental? Ante a um direito fundamental, sabe-se que de certo modo estes ajudam a estruturar o ordenamento jurídico, que jamais é possível ofender o núcleo essencial de um direito fundamental, que é possível até, para preservar o núcleo essencial, assegurar o direito judicialmente, independentemente de regulamentação. Mas e o dever fundamental? O que significa concretamente na aplicação do direito? Onde podemos perceber o dever fundamental de pagar tributos?

Um exemplo peculiar desta percepção é o caso da Secretaria da Fazenda de Minas Gerais. O estado de Minas Gerais começou a encaminhar as Certidões de Dívida Ativa, um título executivo extrajudicial produzido unilateralmente pelo Estado e que representa a dívida que as pessoas possuem (principalmente de caráter tributário) para os cartórios de protesto, consoante art. 2.º § 1.º da lei estadual:

“§ 1º A AGE deverá utilizar meios alternativos de cobrança dos créditos de que trata este artigo, podendo inscrever o nome do devedor no Cadastro Informativo de Inadimplência em relação à Administração Pública do Estado de Minas Gerais – Cadin-MG – ou em qualquer cadastro informativo, público ou privado, de proteção ao crédito, bem como promover o protesto extrajudicial da certidão de dívida ativa.”³⁰

Ante a situação, houve posicionamento favorável a medida,³¹ mas também posicionamento contrário,³² que tal medida teria um cunho vexatório, com um certo conteúdo de sanção política, de modo a ser um constrangimento encaminhar a protesto o título pelo fato de dever tributo.

Da análise do presente case, é possível inferir o raciocínio, de que ninguém acredita ser inconstitucional protestar um título porque não pagou uma geladeira, ser negativado em órgãos de proteção ao crédito porque não pagou o cartão de crédito, a prestação do automóvel, a mensalidade do colégio. Ninguém defende a ideia de que isso viola direito fundamental. Agora quando se trata de um tributo protestado dando ensejo à anotação em cadastro de devedor, parece, a priori, um absurdo. Será que a prestação da geladeira é mais importante, é mais relevante do ponto de vista do cumprimento das obrigações do que a obrigação de pagar tributo? A primeira é uma relação de consumo, a segunda é um dever fundamental. Se alguma eficácia é possível extrair do fato de pagar tributo ser um dever fundamental, há a necessidade de se elencar hierarquias de relevância, um deve ser mais importante que o outro. Assim, para os que coadunam com a tese referida, verifica-se a relevância no julgamento de casos concretos.

Portanto, se estamos diante de um dever fundamental, esse deve ser levado a sério. Ante a um enunciado de direito fundamental, percebe-se um conteúdo de valor, há um valor por traz do direito, em alguns casos é a liberdade, em outros a igualdade, a dignidade da pessoa humana, estes valores são o que está por traz do direito de ir e vir, de manifestar o pensamento, de exercer a profissão, de ter uma propriedade, são esses valores que a sociedade quer ver em pleno gozo, assim, da mesma forma, se há um dever fundamental na obrigação de pagar tributo, o valor que se encontra subjacente a isso é de conteúdo ético e moral inserido nesse dever fundamental,³³ elevando a referida obrigação a frente de outras menores como as contratuais e legais. O dever fundamental



de pagar tributo é maior.

Nessa linha de raciocínio não há, no direito tributário, como ser sempre um defensor do fisco ou sempre um defensor dos contribuintes, nenhuma das premissas faz sentido. No momento em que se sabe que o direito de propriedade não existe sem o Estado e, portanto, não existe sem arrecadação, não se pode ir contra ao pagamento de tributos acreditando que isso seria assegurar a propriedade, são coisas necessariamente entrelaçadas, ou como antes referido, um direito boomerang.

Assim a tributação existe e é necessária, porém, da mesma forma, são necessárias prerrogativas e mecanismos tanto para a proteção do contribuinte (arrecadação abusiva, violação da segurança jurídica, igualdade), como para proteger o fisco de fraudes e sonegações. Para isso, a Constituição institui garantias e direitos fundamentais dos contribuintes, como: princípios, limitações ao poder de tributar, reserva a lei complementar, entre outros, de modo que o sistema de tributação se movimente “sob complexa aparelhagem de freios e amortecedores, que limitem os excessos acaso detrimetosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais”.³⁴ É por isso que o texto constitucional elenca os princípios que servem como “diretrizes supremas a orientar o exercício das competências impositivas”, de forma a consagrar os postulados que “imprimem certeza e segurança às pretensões tributárias do Estado e, em contrapartida, preservam e garantem os direitos individuais dos cidadãos”.³⁵ Nesse sentido, importante tecer alguns comentários acerca do Estado e o poder de tributar.

3.1 O poder de tributar e suas limitações

Uma das concepções que decorrem dessa ideia de direitos e deveres fundamentais está presente na concepção do poder de tributar do Estado e suas limitações. Não se pode comparar o financiamento do Estado com o de uma empresa. O Estado não deve desenvolver atividade econômica, mas sim, se financiar mediante a tributação, participando nos frutos da riqueza privada. Conforme variar a concepção ideológica do governo, pode intervir mais ou menos na economia, mas não deve absorver toda a economia e por isso tributa para se financiar.

Anteriormente ao Estado de Direito, o fundamento da tributação era a soberania estatal, em uma relação de soberano e súdito, porém com o advento do modelo de Estado de Direito, o modelo vertical de tributação entre soberano e súdito ficou ultrapassado, de modo que, agora, o fundamento da tributação está presente nas competências constitucionais, ou seja, uma relação horizontal de sujeito ativo e sujeito passivo: o Estado, sujeito ativo, cobra porque a Constituição autoriza, mas obedecendo as imposições constitucionais negativas, já o sujeito passivo paga, obedecendo a norma Constitucional, mas também dentro de certas garantias. A partir de então não existe mais um poder amplo de tributar, e sim um poder dentro de certos limites impostos pelas competências constitucionais.

Essa lógica advém do fato de não existir um poder de tributar pré-constitucional, ilimitado e incondicionado, o que existe é um poder derivado da Constituição que é limitado por natureza. Da mesma forma, em se tratando de uma limitação constitucional ao poder de tributar, não quer dizer que a Constituição limita um poder que é pré-existente, dado que não há um poder de tributar anterior à Constituição, o que existe é um poder que a própria Carta Maior concede, e isso em direito se chama competência tributária. Portanto, o sujeito passivo não paga tributo porque o Estado legislador assim impõe, mas sim porque ele edita uma lei com base em uma autorização constitucional para cobrar o tributo, ou seja, uma competência tributária.

Essa competência tributária pode ser entendida como o resultado de uma operação que é igual ao que decorre de uma regra atributiva de competência menos uma regra de incompetência tributária, ou regra negativa de competência, a que chamamos de imunidade. Neste sentido, o posicionamento de Misabel Derzi: “a imunidade é forma qualificada de não incidência que decorre da supressão da competência impositiva sobre



certos pressupostos na Constituição”,³⁶ e Amílcar Falcão: “é uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstas pelo estatuto supremo”.³⁷

Assim, percebe-se que as regras de competências podem ser excepcionadas, quando assim previsto na Constituição como, por exemplo, no art. 150. O fundamento de toda essa lógica tem base na premissa de que todo poder emana do povo e não do Estado. O Estado só representa o poder do povo, por isso, acredita-se ser inadequado fundamentar o poder de tributar na soberania estatal, quando na realidade são os cidadãos que são os soberanos.

Nesse ponto, pode-se tratar um paralelo interessante para compreensão do tema. Podemos pensar o Estado, como tendo o mesmo poder que um condomínio possui em relação aos condôminos. Não se poderia dizer que o condomínio é superior, ou soberano aos condôminos, mas se em uma assembleia geral a maioria decide por realizar determinada obra e alguém ficar vencido, todos terão de arcar com a decisão da maioria, inclusive o vencido. Da mesma forma, o cidadão não pode se opor a tributação legitimamente constituída, já que se trata aqui de uma obrigação heterônoma, a qual é diferente das obrigações autônomas, criadas pela vontade das partes (como uma obrigação contratual).

Portanto, importante essa noção relativa as competências, vez que se o fundamento da tributação fosse a soberania estatal ampla, não haveria qualquer possibilidade de limitação ao poder soberano.

Nesse ponto, importante analisar as chamadas limitações constitucionais ao poder de tributar. Em um primeiro momento pode se pensar: como é que se pode limitar constitucionalmente o poder de tributar? Tal reflexão parece induzir a concepção de que existiria um poder de tributar pré-constitucional, mas não é isso. Na verdade são as restrições que a constituição estabelece à tributação.

No Brasil é um tema que assumiu uma importância tal, que acabou sendo título de uma seção do capítulo constitucional referente ao sistema tributário nacional. Nessa seção, iniciada pelo art. 150 e finalizada no art. 152 da Constituição, estão presentes as principais limitações ao poder de tributar, em especial os princípios constitucionais tributários gerais.

Essas limitações constitucionais são as restrições ao poder impositivo, e podem ser de duas espécies: as limitações ao poder de tributar (imunidades, que restringem o âmbito da competência positiva, ou seja, não há poder de tributar), e as limitações ao exercício do poder de tributar (que são os princípios e regras constitucionais, ou seja, há poder de tributar, mas devendo ser observados certos parâmetros: instituído por lei, irretroativo, anterioridade etc.).

Porém, estas limitações, assim como ocorre no caso das regras de competência com as imunidades, também podem ser excepcionadas pela própria Constituição, como por exemplo, da exceção quanto aos pedágios no caso da proibição de limitação ao tráfego de pessoas ou bens por meio de tributo, bem como no caso do princípio da anterioridade, quando excepciona a regra referente aos tributos extrafiscais, dada sua natureza de reguladores da economia.³⁸

Visto isso, outro assunto pertinente à temática do poder de tributar e dever fundamental de recolher tributos encontra-se na análise da tributação por analogia.

3.2 Tributação por analogia

Outra consequência jurídica que podemos extrair da ideia de direitos e deveres fundamentais encontra-se na tributação por analogia.



Consoante Norberto Bobbio, analogia é “o procedimento pelo qual se atribui a um caso não regulamentado a mesma disciplina que a um caso regulamentado semelhante”.³⁹ Ou seja, em um mundo fático complexo onde é impossível se prever na norma todas as situações cotidianas possíveis, utiliza-se o instituto para reger situações análogas. O Código Tributário Nacional, em seu art. 108 assim dispõe:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I – a analogia;

(...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.”⁴⁰

Ante a esta referência legal, pertinente elaborar a análise da analogia a que se refere o inc. I (analogia por força de compreensão) e a analogia proibida pelo código do § 1.º (analogia por extensão). Neste sentido, segundo Oswaldo de Moraes, duas são as espécies de analogia:

“A analogia por força de compreensão, isto é, a aplicação da norma positiva a um caso já compreendido no seu espírito e aí latente, embora não previsto expressamente, e a analogia por extensão, que ocorre quando se estende a norma positiva a situações nela não previstas, não compreendidas no seu espírito, embora tenha com a situação prevista ponto de contato. A diferença entre uma e outra é que a primeira não implica criação de norma nova, a segunda, sim, em flagrante desrespeito ao princípio da legalidade.”⁴¹

Então em se tratando de analogia em matéria tributária pertinente se faz a análise dessas duas modalidades de analogia, de modo que a analogia por força de compreensão é um mecanismo para suprir lacunas, já a analogia por extensão é a que vai de encontro às normas constitucionais de competência, decorrentes do aspecto constitucional do dever fundamental de recolher tributos e dos direitos fundamentais do contribuinte. Nesse sentido:

“A hierarquização à qual o CTN (LGL\1966\26) subordina aos elementos de integração, é descabida, tendo em vista aos equívocos que o respeito a tal sistemática pode resultar, v.g., se o emprego da analogia não se adequar à inteligência de um princípio, prevalece o princípio, e não da analogia. No próprio parágrafo primeiro do art. 108, encontra-se um choque, em que a analogia, não se pode exigir tributo, deixando claro que é em decorrência do princípio basilar do direito tributário (o da legalidade). Este limite na prevalência do princípio em relação à analogia deverá ocorrer sempre quando houver esta antinomia.”⁴²

Um exemplo interessante que pode ser trazido para a análise do tema é o caso da tributação sobre a folha de salários. Consoante art. 195, I da redação original da Constituição, a União possuía competência para instituir contribuição “(...) incidente sobre a folha de salários”.⁴³ E, conforme o art. 110 do CTN (LGL\1966\26):

“Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”⁴⁴

Portanto, utilizando-se a regra do 110 do CTN (LGL\1966\26) para a análise dos conceitos de direito privado, quando se fala em folha de salários, a norma constitucional de competência está se referindo ao pagamento para os empregados, de modo que estão fora da regra de competência o pagamento de autônomos (honorários, e não folha de salários) e o pagamento de administradores (pró-labore, e não folha de salários).



Portanto, a tentativa do fisco de cobrar contribuição referente ao pagamento de autônomos e administradores, foi uma verdadeira tributação por analogia, a qual extrapolou a competência constitucional autorizada. Assim, fere os direitos fundamentais do contribuinte uma tributação fora das normas de competência autorizadas. Isso porque, neste exemplo, é a folha de salários que pode ser tributada, de modo que é necessário se verificar na CLT (LGL\1943\5) o conceito de salário, que se refere a um pagamento dentro de uma relação de emprego.

Assim, o legislador, ao instituir a norma tributária extrapolou a norma de competência, de modo que toda cobrança sobre pró-labore e honorários, estava sendo cobrada fora da norma de competência. Portanto, para se tributar a renda, é preciso da definição do que é renda, para se tributar o faturamento, é necessária esta definição, e no caso da folha de salários idem.

Neste tipo de situação, não cabe analogia, tendo em vista o princípio da estrita legalidade, de modo que agir fora da norma de competência é flagrantemente inconstitucional. Tanto o é, que após assim definir o Supremo Tribunal Federal, o Constituinte reformador por meio da Emenda Constitucional número 20 de 1998 alterou a Constituição para ampliar a competência tributária, alterando a expressão "sobre a folha de salários" para "a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício".⁴⁵ Assim, com o advento desta emenda, autorizou-se a contribuição sobre honorários e pró-labore. Nesse sentido:

"A analogia no Direito Tributário deve observar alguns parâmetros importantes, só se utiliza quando insuficiente à expressividade das palavras da lei. Por isso só pode ser utilizada com extrema cautela, a fim de não inovar a ordem jurídica ou atropelar normas válidas, vigentes e eficazes."⁴⁶

Portanto, verifica-se que a analogia por força de compreensão pode e deve ser utilizada para preencher lacunas na legislação tributária, porém a analogia por extensão, que visa a inovar no âmbito legislativo é proibida pelo ordenamento jurídico, já que vai de encontro às permissões constitucionais de tributar, ou seja, fere as regras de competência tributária decorrentes do aspecto constitucional do dever fundamental de recolher tributos e dos direitos fundamentais do contribuinte.

Isto posto, pertinente se faz a análise de outro assunto referente à temática do dever fundamental de recolher tributos, qual seja, o planejamento tributário agressivo.

3.3 Planejamento Tributário Agressivo

Primeiramente, importante se faz para delimitação do tema a ser estudado, a diferenciação entre os chamados graus de planejamento tributário, que conforme Francisco Coutinho Chaves podem ser classificados em conservador, moderado e agressivo.

Verifica-se o planejamento tributário conservador como um grau mais ameno, onde o planejamento se encontra no âmbito da atenta aplicação direta da lei ordinária que trata cada tributo, escolhendo a melhor maneira de recolher os tributos para aquele contribuinte em específico, ou seja, é feita a simples aplicação da lei ordinária, sem a necessidade de qualquer interpretação jurídica do Código Tributário, de princípios e da Constituição.⁴⁷ Como exemplo, pode-se citar a análise contábil para a escolha do contribuinte entre a tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido, bem como o regime cumulativo ou não cumulativo do PIS/COFINS.

Outra forma é o grau moderado de planejamento tributário. Nesta hipótese, se vai além da mera aplicação da lei ordinária, agregando ao planejamento do caso concreto as possíveis interpretações jurídicas do Código Tributário Nacional, da Constituição e da jurisprudência dos tribunais.⁴⁸ Nesse nível de planejamento tributário se utiliza de



expedientes como consultas administrativas à Receita, bem como o ingresso de ações declaratórias para, após ter segurança jurídica, poder modificar seus procedimentos contábeis e fiscais.

Já quando se trata de planejamento tributário agressivo, leva-se em conta a interpretação da lei a um grau máximo de risco, almejando o máximo de benefício ao contribuinte. É a escolha, pelo contribuinte, de uma ação que não está autorizada na lei ordinária, mas somente baseada em sua própria interpretação do Direito Tributário. A diferença para o planejamento moderado, é que aqui o contribuinte não realiza consultas administrativas ou entra com ações judiciais declaratórias, mas sim, opta por realizar de imediato os procedimentos fiscais e contábeis que interpreta serem corretos, e aguarda para ver se haverá reação do fisco, para no caso de ser autuado ingressar com defesa administrativa e posteriormente judicial.⁴⁹ Ou seja, é uma interpretação da norma tributária onde simplesmente o contribuinte aplica o que entende correto, sem, no entanto, chegar à sonegação, uma vez que é necessário este planejamento estar baseado em interpretações viáveis juridicamente, bem como um mínimo de aceitabilidade. Nessa linha, conforme Pacheco, o fundamento defendido pelos contribuintes encontra-se calcado no seguinte sentido:

“Os contribuintes dizem que não há como saber de antemão se certas operações serão ou não consideradas lícitas. Eles são colocados, por isso, em uma situação de impasse: se os contribuintes optarem pela posição mais segura — isto é, realizar apenas as operações que sabem que serão consideradas lícitas — não correm riscos fiscais (certamente não terão de pagar multas que chegam a até 150%). Contudo, arriscam-se a não sobreviver no mundo dos negócios, já que terão que competir com concorrentes que, por meio de engenhosas operações (de licitude incerta), pagam menos tributos.”⁵⁰

Diante desta realidade o fisco vem tomando medidas de intensificar a fiscalização sobre essas operações de planejamento tributário agressivo, segundo o secretário da Receita Federal Carlos Alberto Barreto, como a centralização das questões relacionadas à interpretação da legislação, que passarão a ser resolvidas de forma centralizada, em Brasília, valendo para toda a Receita em âmbito nacional, diferentemente de quando ficava a cargo das regiões fiscais, bem como a revisão de pareceres normativos editados até meados dos anos 90, que serão divulgadas pelo Diário Oficial e pela internet.⁵¹

Essa medida tem o intuito de diminuir o número de consultas, mas principalmente vincular toda a Receita: “quando há uma dúvida sobre a aplicação da legislação ou a classificação fiscal da mercadoria, o contribuinte faz a consulta e a Receita se pronuncia com o seu entendimento sobre a matéria” dessa forma, a interpretação fica mais transparente para o contribuinte, que pode concordar ou não, tomando as medidas cabíveis, já que agora, “o contribuinte saberá exatamente como pensa a Receita Federal e poderá balizar o seu entendimento. Antes, ele tinha dúvida porque eram pareceres antigos”.⁵² Percebe-se, portanto, que com essas medidas, reduzirá o número de possibilidades de interpretação unilateral do Direito Tributário de determinada situação, justamente pelo maior número de interpretações do Direito geradas pela própria Receita Federal.

Nesse sentido, trazendo a situação concreta para análise sob a ótica do dever fundamental de recolher tributos e dos deveres fundamentais da pessoa contribuinte, percebe-se que o planejamento tributário agressivo, embora seja algo lícito, permitido pelo ordenamento jurídico e, portanto, que não fere a relação jurídica de obrigação entre o contribuinte e o fisco, pode-se afirmar que é uma ação que vai contra o seu dever, no sentido kantiano da acepção, sendo uma ação contrária ao chamado imperativo categórico. Neste sentido, importante a lição defendida por Alessandro Mendes Cardoso:

“Por intermédio dos imperativos, Kant faz a distinção entre o dever e obrigação, distinguindo a atuação conforme o dever (donde se poderia tirar o conceito de obrigação) e a atuação pelo dever. Falar-se-á, então, em dever quando a ação é devida pelo seu valor intrínseco e de obrigação quando ela é determinada por força de algo.



Enquanto no dever a assunção seria sempre incondicional, no caso da obrigação esta estaria condicionada à consecução de um objetivo.”⁵³

Nesse sentido, leciona Assis Roig apud Cardoso que “se tratarmos o dever como algo bom em si, um atuar conforme a vontade boa, esse conceito de bom faz com que se trabalhe no plano moral”.⁵⁴ Para Cesarini Sforza apud Cardoso “o dever não pode ser entendido sem seu significado de valor, unido à liberdade moral. De outro lado, por obrigação se entende o conteúdo de uma ação que é desejada por pessoa distinta daquela que tem de realiza-la ou deixar de realiza-la”.⁵⁵ Portanto, essa relação entre dever e obrigação pode assim ser entendida:

“O dever pertence à consciência individual e coletiva, enquanto a obrigação pertence ao mundo da força. Ou seja, o dever se relaciona com o valor; já a obrigação, que está sempre relacionada a uma ordem moral ou jurídica, caracteriza-se por ter força impositiva que pode, ou não, ser assumida.”⁵⁶

Nessa linha de raciocínio, à luz do caráter ético-constitucional do dever fundamental de recolher tributos, podemos pensar o planejamento tributário agressivo de forma que, embora não seja uma violação da obrigação jurídica, é uma atitude negativa no campo ético, onde reside o dever, já que, uma vez acontecido o fato gerador, a empresa deve cumprir com sua responsabilidade perante a sociedade e pagar o tributo. Se assim não proceder, aproveitando-se da morosidade do legislativo em positivar normas antielisivas, o contribuinte estará agindo em falta com seu dever ético perante a sociedade. A presente afirmação decorre da inteligência da lição do professor Cardoso, segundo o qual:

“Pode-se afirmar, assim, que existe um direito de todos os indivíduos e da sociedade, de que cada um cumpra o seu dever de recolher tributos. Isso porque o cumprimento desse dever está diretamente vinculado à possibilidade concreta de efetivação dos direitos fundamentais assegurados aos cidadãos brasileiros. Em vez de uma dualidade direito x dever, tem-se na verdade uma interface, em que o dever de contribuir de cada um, corresponde a um direito dos demais. Trata-se de uma verdadeira responsabilidade social, e não mais de simples dever face do aparato estatal.”⁵⁷

Por outro lado, agindo o contribuinte de acordo com seu dever, o mesmo deve ser procedido por parte da administração tributária, de modo que as regras de competência e as limitações formais devem ser plenamente respeitadas, tanto pelo fisco, quanto pelo Estado-legislador. Nesse sentido, toda e qualquer medida que vá contra as garantias constitucionais devem ser questionadas e atacadas judicialmente pelo contribuinte, mas se o tributo está definitivamente constituído respeitando todas as normas constitucionais de competência e as limitações ao poder de tributar, fere o dever constitucional de recolher tributo, o contribuinte que, utilizando-se de artifícios, não cumpre com sua obrigação ética-jurídica. No planejamento tributário, o contribuinte estará, portanto, ferindo o que se defende como o dever de recolher tributos, situado no campo ético, mas não a obrigação de recolher tributos, que está no âmbito da obrigação jurídica.

Analisado esta questão, necessário se faz uma análise sobre outro ponto eferente ao dever constitucional de recolher tributos, que é o caso do princípio da solidariedade.

3.4 Princípio da Solidariedade

Estando em um Estado de Direito Democrático e Social, sabe-se que se trata de um Estado que preserva a segurança, resguarda a liberdade, busca a preservação da igualdade, também sendo um Estado solidário, valor este que é a chave do núcleo duro do dever fundamental de pagar tributos.

Neste ponto, pertinente se faz tratar da análise elaborada por Finnis acerca da temática da comunidade e bem comum, onde é trabalhada a questão entre bem-estar e o bem-estar de outrem. Nesta relação, o humano somente poderá ser pleno se



relacionando, e por isso, quando da busca pelos bens básicos, o sujeito deve levar em conta além do próprio interesse pessoal, também o interesse da coletividade em que está inserido. Essa convivência em comunidade é tida a partir de uma rede de relações sobrepostas “nas quais e para as quais todas as vidas individuais devem ser vividas”.⁵⁸

Assim, sob a ótica da filosofia do direito tributário, verifica-se que a atividade da justiça geral é mover todos os atos humanos para o bem comum, que é a finalidade do Estado, portanto, sendo a tributação o meio para financiar o Estado a realizar esta sua finalidade, que somente será realizada em um contexto de solidariedade da sociedade. Nesse sentido:

“Se todos estiverem agindo para buscar o bem da comunidade, não é a comunidade como uma entidade que será beneficiada, mas sim seus próprios membros (até individualmente), já que terão um cenário seguro, tranquilo, com apoio e oportunidades para se chegar ao seu potencial (lugar que se esforça para chegar).”⁵⁹

Ante a esta reflexão, percebe-se que na análise dos valores constitucionais, até se chegar na solidariedade, o cidadão pode ainda apenas pensar em si. Quer segurança para si, quer igualdade para o outro não estar melhor que ele, quer liberdade porque consegue se virar por si desde que os outros não o atrapalhem, agora, inserindo na Constituição o princípio da solidariedade como um valor fundamental, já se está diante de um outro foco.

Solidariedade traduz uma sociedade fraterna, o terceiro termo da revolução francesa, é uma sociedade que não permite que o indivíduo haja ou pense apenas em si mesmo, é uma sociedade na qual todos estão comprometidos com o outro, com o bem estar geral da comunidade local e nacional, onde cada um pode ser chamado a fazer certos sacrifícios em favor do todo, dada a lógica de que não apenas um indivíduo é importante, mas a sociedade é importante, e a situação da sociedade, é uma dimensão que irá inclusive condicionar a esfera particular. Neste sentido:

“Quanto maior a rede de relacionamento que a pessoa possuir, melhor esta se desenvolverá. É este o objetivo da comunidade: desenvolver individualmente seus componentes, para que na soma do todo, a comunidade se desenvolva como um todo, obtendo as benesses que o progresso individual e coletivo proporciona.”⁶⁰

Portanto, o desenvolvimento individual de cada um, beneficia a coletividade, na medida em que cada um faz parte de alguma fração do todo, e para que realmente se desenvolva o todo, é necessário cuidar, e ajudar as partes deste todo a se desenvolverem.

Analisando o raciocínio com a ótica do direito tributário, pode-se citar o art. 145, § 1.º da Constituição, que prevê que sempre que possível os impostos terão caráter pessoal e serão graduados conforme a capacidade contributiva de cada um,⁶¹ de modo a significar que por alguém ser mais rico, pode sim o legislador impor que pague mais tributos, e há certa aceitação de que esse pagar mais tributos seja não apenas na esfera proporcional a sua maior riqueza, mas também progressivamente a sua maior riqueza.

Percebe-se um exemplo claro de aplicação desta lógica ante as faixas de alíquotas do imposto de renda, as quais iniciam com isenção⁶² e chegam até a alíquota máxima de 27,5%, tendo por fundamento essa progressividade em razão da solidariedade. Quem pode mais, deve contribuir mais para alcançarmos uma sociedade mais igual, uma vez que “uma lei fiscal impositiva da mesma taxa de imposto para todos os cidadãos seria formalmente igual”, mas com uma profunda desigualdade quanto ao conteúdo, já que “equipararia todos os cidadãos, independentemente dos seus rendimentos, dos seus encargos e da sua situação familiar”.⁶³

O maior bem que uma sociedade possui é a capacidade de trabalho de cada cidadão. Acontece que só terá capacidade de trabalho plena, o cidadão que está com boa saúde,



está bem alimentado, consegue se transportar até o trabalho e possui uma educação adequada para desenvolver da melhor forma o seu ofício. Nesta linha de raciocínio, não é interessante para o país que apenas uma pequena porcentagem da população tenha essas condições e os demais não, é interessante até para o indivíduo que toda a sociedade esteja apta a colaborar com o todo, até porque dada as contingências naturais humanas, o cidadão que está em plena capacidade laboral hoje, amanhã pode estar necessitando da colaboração dos demais para se recuperar.

Assim, quanto mais ricos e instruídos intelectualmente cada um for, melhor para toda sociedade, pois o aumento da riqueza individual de cada um acabará refletindo para a riqueza do todo. Se cada indivíduo cresce, a sociedade cresce junto com ele, agora se o cidadão, por falta de oportunidades e de meios não consegue isso, ele nunca vai produzir riqueza, nunca vai ter riqueza para contribuir também, porque não tem nem para si mesmo, de forma que a ideia presente no princípio da solidariedade é a de fazer com que todos sejam produtivos e com isso se tornar uma sociedade melhor.

Esta solidariedade se traduz no direito tributário no princípio da capacidade contributiva, de modo que cada um paga conforme a sua riqueza,⁶⁴ ou seja, é um cidadão rico? Que bom para ti e que bom para todos. Da mesma forma, a solidariedade se projeta no direito tributário pela dignidade da pessoa humana, valor fundamental insculpido em nossa Constituição, segundo o qual não se pode deixar que as pessoas em situação de risco social estejam largadas a própria sorte, não é o tipo de individualismo que a constituição reza.

Nesse sentido, a sociedade não quer ver as pessoas morrendo de fome, por doenças, por estarem fracas e incapazes. Todos sabem que é inerente a condição de humano certas contingências, é um conhecimento empírico, há momentos da vida em que mesmo as pessoas que sejam as mais fortes, as mais produtivas podem se deparar em situação de risco social, e é pra dar conta desses momentos onde a pessoa não provê mais o seu sustento por si próprio, que existe em nosso país o Regime Geral de Previdência Social, o qual pode-se elencar como o exemplo máximo do princípio da solidariedade, sendo de importância fundamental para a sociedade de que o cidadão tenha alguma segurança de que não será largado à própria sorte, em situação de iniquidade, de miséria, por alguma circunstância da vida.

Nesta linha, verifica-se a ideia de justiça de Aristóteles, onde cada ser nasce e tem um potencial para chegar. Para se chegar neste potencial, ele vai se esforçar, traçar um caminho em direção a seu objetivo. O sujeito estando nesse caminho (está se esforçando para chegar no seu potencial natural, é o estado natural do ser humano), estar neste estado natural é o justo. Porém, se alguma coisa de forma inesperada atrapalhar este referido ser em sua trajetória rumo a seu potencial, seu resultado, irá interromper a ordem natural do ser, sendo, portanto, uma injustiça.⁶⁵

Assim, esse é o fundamento da existência do Regime Geral de Previdência Social, um pressuposto decorrente do próprio conceito de justiça, e o qual é custeado por toda sociedade, corolário do dever fundamental de pagar tributos.

No art. 195 da Constituição percebe-se que a seguridade é solidária, mantida pelos orçamentos da união, dos estados, e também por contribuições de toda a sociedade, inclusive a contribuição de concursos de prognósticos. Neste sentido, fica nítido o princípio da solidariedade estampado no nosso sistema tributário. O que a loteria federal tem a ver com dignidade da pessoa humana? Com o auxílio-doença? Isso se dá pelo fato do nosso constituinte entender ser tão importante a questão da seguridade social que toda a sociedade é chamada a contribuir. Poderia o contribuinte dizer que não quer a segurança da seguridade social, que possui uma previdência privada, mas isso não é argumento. Ele não está sendo chamado a pagar para benefício próprio, mas sim para manutenção do regime, que interessa a todos, podendo, inclusive ser interessante a ele próprio. Mais uma vez então, verificamos a solidariedade social dentro do direito tributário, sendo um dos alicerces do dever fundamental de recolher tributos.



4 Conclusão

Ante ao trabalhado no presente, verificamos que a implementação histórica dos direitos humanos se dá de forma lenta, conforme as necessidades sociais e a evolução das correntes de pensamento, percebendo-se que os direitos humanos não são estáticos, mas sim, acompanham o processo histórico.

Com o decorrer da evolução das sociedades, estas foram se tornando mais complexas, evidenciando a necessidade do estabelecimento de normas de organização econômica, política e social, possibilitando-se o surgimento de novos direitos diante das necessidades de cada época, e da luta empreendida para se efetivá-los por meio das leis.

No decorrer da história nos deparamos com a busca de direitos. Inicialmente como uma forma de limitar e reduzir o poder arbitrário dos soberanos, buscando-se o fortalecimento do homem em seus direitos, reafirmando ideais como os de liberdade, dignidade, fraternidade e justiça, os quais tornaram-se um veículo à valorização da educação e geraram discussões em quase toda parte do mundo, manifestando gradualmente meios que promovessem a defesa dos princípios éticos e que pudessem ter força legal para todos os povos.

Todavia, o auge da consolidação dos direitos humanos se deu após a barbárie da Segunda Guerra Mundial, com o surgimento da Declaração Universal dos Direitos Humanos, em 1948, defendendo ideais como os da dignidade da pessoa humana, o ideal democrático, direitos de resistência à opressão e a partir de então cada vez mais ao longo da história foi se conquistando e assegurando em nossa Carta Magna um número cada vez maior de direitos humanos e direitos sociais.

É muito importante a luta e conquista por direitos, indica a evolução de uma sociedade, porém para cada um desses novos direitos ter efetividade é necessário uma quantidade de recursos, quanto mais aumenta a quantidade de direitos, um maior número de recursos é necessário para garantir o cumprimento por parte do estado, e esse custo é o tributo pago por cada cidadão membro da sociedade.

Estando esses direitos fundamentais presentes na nossa constituição, ajudam a estruturar o ordenamento jurídico, de modo que jamais é possível ofender o núcleo essencial de um direito fundamental, sendo possível até, para preservar esse núcleo essencial, assegurar o direito judicialmente, independentemente de regulamentação, portanto, presentes na Constituição é necessário cumpri-los. Para poder dar efetividade ao cumprimento desses direitos é necessária a contrapartida, os recursos necessários, que é o recolhimento dos tributos, de modo que cada direito fundamental está necessariamente entrelaçado com o dever fundamental, um é o meio para a realização do outro que é o fim.

Desta ótica é que se defende a ideia de que o dever de pagar tributos é um dever fundamental que se encontra no mesmo nível dos direitos fundamentais, portanto um nível acima das demais obrigações, devendo ser regulado pelas diretrizes do direito tributário, em especial o princípio da solidariedade.

5 Referências

ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004.

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BIELEFELDT, Heiner. Filosofia dos direitos humanos. São Leopoldo: Editora UNISINOS, 2000.

BOBBIO, Norberto. A era dos direitos. Rio de Janeiro: Campus, 1992.



_____. Teoria do ordenamento jurídico. 6. ed. Brasília: UnB, 1995.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm]. Acesso em: 04 mar. 2015.

_____. Constituição da República Federativa do Brasil. Promulgada em 05 de outubro de 1998. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm]. Acesso em: 22 out. 2014.

CANÁRIO, Pedro. Lei mineira permite cobrança de dívidas em cartório. Disponível em: [www.conjur.com.br/2011-dez-30/lei-estadual-minas-permite-cobranca-dividas-publicas-cartorio]. Acesso em: 25 out. 2014.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002.

CAPPELLARI, Inácio. Direito Natural e Direitos Humanos: fundamentação e efetivação universal. Curitiba: Editora Juruá, 2012.

CAPPELLARI, Rodrigo Toaldo. Fundamentos da Justiça: Uma Alternativa aos Decisionismos e Arbitrariedades Judiciais. Curitiba: Editora Juruá, 2012.

CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Ed. RT, 1988.

DOUZINAS, Costas. O FIM dos direitos humanos. Tradução Luzia Araújo. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2009.

ESTADO DE MINAS GERAIS. Lei nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/leis/2011/l19971_2011.htm]. Acesso em: 25 out. 2014.

FALCÃO, Amílcar Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed, Rio de Janeiro: Forense, 2002.

FINNIS, John. Lei natural e direitos naturais. São Leopoldo: Editora UNISINOS, 2007.

HOBBS, Thomas. Leviatã ou matéria: forma e poder de um estado eclesiástico e civil. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz da Silva. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979.

LAFER, Celso. A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt. São Paulo: Companhia das Letras, 1988.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. Disponível em: [www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf]. Acesso em: 29 out. 2014.

_____. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004.

NAÇÕES UNIDAS. Declaração dos direitos do homem e do cidadão. Disponível em: [http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_universal.htm]. Acesso em: 15 out. 2014.

PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência previne planejamento tributário agressivo. Disponível em: [www.conjur.com.br/2013-jul-11/mariana-pacheco-transparencia-previne-planejamento-tributario-agre]. Acesso em: 06 mar. 2015.

PAULSEN, Leandro. Prefácio. In: CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. Planejamento tributário agressivo está na mira do fisco. Disponível em: [www.conjur.com.br/2013-dez-31/receita-federal-prepara-ofensiva-planejamento-tributario-agressivo]. Acesso em: 06 mar. 2015.

ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. O constitucionalismo contemporâneo e a instrumentalização para a eficácia dos direitos fundamentais. Disponível em: [http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo10.htm]. Acesso em 21 out. 2014.

SANTOS FILHO, Itamar da Silva. Analogia e sua aplicação no direito tributário. Disponível em: [http://jus.com.br/imprimir/34161/analogia-e-sua-aplicacao-no-direito-tributario]. Acesso em: 04 mar. 2015.

SARLET, Ingo Wolfgang. A eficácia dos direitos fundamentais. 4. ed. Porto Alegre: livraria do advogado, 2004.

_____. Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

1 DOUZINAS, Costas. O FIM dos direitos humanos. Tradução Luzia Araújo. São Leopoldo: Editora Unisinos, 2009. p. 291-293.

2 ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. O constitucionalismo contemporâneo e a instrumentalização para a eficácia dos direitos fundamentais. Disponível em: [http://daleth.cjf.jus.br/revista/numero3/artigo10.htm]. Acesso em 21 out. 2014. p. 7.

3 BIELEFELDT, Heiner. Filosofia dos direitos humanos. São Leopoldo: Editora UNISINOS, 2000, p. 107-109.

4 BIELEFELDT, Heiner. Filosofia dos direitos humanos. Op. Cit., p. 112.

5 NAÇÕES UNIDAS. Declaração dos direitos do homem e do cidadão. Disponível em: [http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_universal.htm]. Acesso em: 15 out. 2014.

6 Desta concepção, lembramos o pensamento de Thomas Hobbes, onde todos os homens possuem o direito (liberdade) de lutar por sua sobrevivência em razão de sua própria natureza (o próprio fato de ser homem). Para o filósofo, quando alguém transfere ou renuncia seu direito, faz em consideração a outro direito que reciprocamente lhe foi transferido, ou algum outro bem que espera por isso. É um ato

voluntário (tendo como objetivo algum benefício para si). Portanto, nesta lógica, existem alguns direitos que são impossíveis de se admitir que possam ser renunciados, como o direito de resistir a morte, bem como de ser ferido e preso. Portanto, se por meio de palavras ou sinais um homem parecer se despojar destes direitos, seguramente deve ser um erro de interpretação destes atos. HOBBS, Thomas. *Leviatã ou matéria: forma e poder de um estado eclesiástico e civil*. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz da Silva. 2. ed. São Paulo: Abril Cultural, 1979. p. 80.

7 CAPPELLARI, Inácio. *Direito Natural e Direitos Humanos: fundamentação e efetivação universal*. Curitiba: Editora Juruá, 2012, p. 133-134.

8 ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *O constitucionalismo contemporâneo...* Op. Cit. p.7.

9 LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos: um diálogo com o pensamento de Hannah Arendt*. São Paulo: Companhia das Letras, 1988. p. 126-127.

10 LAFER, Celso. *A reconstrução dos direitos humanos...* Op. Cit. p. 127.

11 BOBBIO, Norberto. *A era dos direitos*. Rio de Janeiro: Campus, 1992. p. 34.

12 ROCHA, Carmem Lúcia Antunes. *O constitucionalismo contemporâneo...* Op. Cit. p. 8.

13 PAULSEN, Leandro. Prefácio. In: CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 8.

14 PAULSEN, Leandro. Prefácio. In: CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito*. Op. Cit. p. 8.

15 E por direitos fundamentais, importante destacar que não se trata apenas do art. 5.º, mas sim de todos os capítulos do título II da Constituição, entre eles os direitos sociais, podendo-se estender ainda a interpretação para abranger outras posições jurídico-fundamentais que podem estar expressas ou implícitas. SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2004, p. 91.

16 NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: [www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf]. Acesso em: 29 out. 2014. p. 11.

17 BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Promulgada em 05 de outubro de 1998. Disponível em: [www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/Constituicao.htm]. Acesso em: 22 out. 2014.

18 NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais...* Op. Cit. p. 14.

19 Neste sentido, "a afirmação da liberdade de desenvolvimento da personalidade humana e o imperativo de promoção das condições possibilitadoras desse livre desenvolvimento constituem já corolários do reconhecimento da dignidade da pessoa humana como valor no qual se baseia o Estado". PINTO, Paulo Mota. apud SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2001, p. 88.

20 FINNIS, John. *Lei natural e direitos naturais*. São Leopoldo: Editora UNISINOS, 2007. p. 148-149.



- 21 FINNIS, John. Lei natural e direitos naturais. Op. Cit. p. 149-150.
- 22 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais... Op. Cit. p. 15.
- 23 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais... Op. Cit. p. 12.
- 24 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 53.
- 25 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 23.
- 26 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos... Op. Cit. p. 23.
- 27 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos... Op. Cit. p. 36.
- 28 Conforme art. 5.º, § 1.º da CF (LGL\1988\3). BRASIL. Constituição da República... Op. Cit.
- 29 ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 501.
- 30 ESTADO DE MINAS GERAIS. Lei nº 19.971, de 27 de dezembro de 2011. Disponível em: [www.fazenda.mg.gov.br/empresas/legislacao_tributaria/2011/l19971_2011.htm]. Acesso em: 25 out. 2014.
- 31 Para o promotor de Justiça mineiro André Luis Melo, trata-se de uma boa medida para a “desjudicialização” dos processos de execução fiscal. Segundo ele, a nova lei é um marco importante para a redução do acervo de processos no estado, pois as ações de execução só serão ajuizadas quando o valor for realmente alto e precisar da intermediação da Justiça. Melo também acredita que o estado poderá “estrategicamente reduzir o valor”, ou definir previamente os casos específicos em que autuará perante os tribunais. CANÁRIO, Pedro. Lei mineira permite cobrança de dívidas em cartório. Disponível em: [www.conjur.com.br/2011-dez-30/lei-estadual-minas-permite-cobranca-dividas-publicas-cartorio]. Acesso em: 25 out. 2014.
- 32 O tributarista mineiro Igor Mauler Santiago vê o novo texto com certa desconfiança. Ele considera ilegal a emissão, em cartório, de Certidão de Dívida Ativa (CDA – o que inscreve o devedor em cadastros de devedores). Explica que esse método só pode ser usado no âmbito de títulos de crédito, sempre ligados ao Direito Privado. Quando se trata de Direito Público, afirma, deve se respeitar o processo judicial. Não que seja contra as medidas extrajudiciais. Mas defende que, por lei, a Fazenda não pode pedir a falência do contribuinte inadimplente. Para Mauler, a nova lei é uma “tentativa vexatória” de se adaptar regras do Direito Privado ao Direito Público, mas em prejuízo do contribuinte. O processo de execução fiscal, diz, permite que o contribuinte entregue seus bens à penhora para “discutir com toda a tranqüilidade a existência do valor da dívida cobrada”. CANÁRIO, Pedro. Lei mineira permite cobrança... Op. Cit.
- 33 A respeito, Nabais ressalta que “trata-se assim de deveres jurídicos e não da soma dos pressupostos éticos da vigência da própria constituição ou de meros deveres morais, o que naturalmente não impede que, para além de deveres jurídico-constitucionais, eles continuem a ser o que, por via de regra, já eram antes da sua integração no direito (e portanto na constituição), deveres morais”. NABAIS, José Casalta. O dever fundamental... Op. Cit. p. 36.



34 BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 2.

35 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 58.

36 DERZI, Misabel Abreu Machado. Direito tributário, direito penal e tipo. São Paulo: Ed. RT, 1988, p. 206.

37 FALCÃO, Amílcar Araújo. Fato gerador da obrigação tributária. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 64.

38 Conforme art. 150, V e § 1.º da CF (LGL\1988\3). BRASIL. Constituição da República... Op. Cit.

39 BOBBIO, Norberto. Teoria do ordenamento jurídico. 6. ed. Brasília: UnB, 1995, p.151.

40 BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em:
[www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm]. Acesso em: 04 mar. 2015.

41 MORAES, Oswaldo de. apud SANTOS FILHO, Itamar da Silva. Analogia e sua aplicação no direito tributário. Disponível em:
[<http://jus.com.br/imprimir/34161/analogia-e-sua-aplicacao-no-direito-tributario>]
Acesso em: 04 mar. 2015. p. 1.

42 SANTOS FILHO, Itamar da Silva. Analogia e sua aplicação... Op. Cit. p. 2.

43 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Op. Cit.

44 BRASIL. Código Tributário Nacional. Op. Cit.

45 SANTOS FILHO, Itamar da Silva. Analogia e sua aplicação... Op. Cit. p. 2.

46 SANTOS FILHO, Itamar da Silva. Analogia e sua aplicação... Op. Cit. p. 2.

47 CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento Tributário na Prática – Gestão Tributária Aplicada. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 9-11.

48 CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento Tributário na Prática... Op. Cit. p. 9-11.

49 CHAVES, Francisco Coutinho. Planejamento Tributário na Prática... Op. Cit. p. 9-11.

50 PACHECO, Mariana Pimentel Fischer. Transparência previne planejamento tributário agressivo. Disponível em:
[www.conjur.com.br/2013-jul-11/mariana-pacheco-transparencia-previne-planejamento-tributario-agre]
Acesso em: 06 mar. 2015, p. 1.

51 REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. Planejamento tributário agressivo está na mira do fisco. Disponível em:
[www.conjur.com.br/2013-dez-31/receita-federal-prepara-ofensiva-planejamento-tributario-agressivo]. Acesso em: 06 mar. 2015, p. 1.

52 REVISTA CONSULTOR JURÍDICO. Planejamento tributário agressivo... Op. Cit. p. 1.

53 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos... Op. Cit. p. 18.

54 ROIG, Rafael de Assis. apud CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamen... Op.
Página 24



Cit. p. 23.

55 SFORZA, Cesarini. apud CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamen... Op. Cit. p. 23.

56 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos... Op. Cit. p. 23.

57 CARDOSO, Alessandro Mendes. O dever fundamental de recolher tributos... Op. Cit. p. 147.

58 FINNIS, John. Lei natural e direitos naturais. Op. Cit. p. 138.

59 CAPPELLARI, Rodrigo Toaldo. Fundamentos da Justiça: Uma Alternativa aos Decisionismos e Arbitrariedades Judiciais. Curitiba: Editora Juruá, 2012, p. 157.

60 CAPPELLARI, Rodrigo Toaldo. Fundamentos da Justiça... Op. Cit. p. 162.

61 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Op. Cit.

62 Tendo em vista que é necessário resguardar da tributação ao menos um mínimo existencial, já que direitos como à alimentação, saúde e educação, "embora não sejam originariamente fundamentais, adquirem o status daqueles no que concerne à parcela mínima sem a qual o homem não sobrevive". TORRES, Ricardo Lobo. Os direitos humanos e a tributação – imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 133.

63 CANOTILHO, José Joaquim Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2002, p. 427.

64 O princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente. CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 1993, p. 57.

65 DOUZINAS, Costas. O FIM dos Direitos Humanos. Op. Cit. p. 44-47.