V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

RONEY JOSÉ LEMOS RODRIGUES DE SOUZA

ADDY MAZZ ELJASKEVICIUTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSM / Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-243-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Os artigos aqui publicados foram apresentados durante o V ENCONTRO INTERNACIONAL promovido pelo CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Montevidéu – Uruguai entre os dias 8 e 10 de setembro de 2016 em conjunto com a Facultad de Derecho/Universidad de la Republica Uruguay, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade Federal do Rio Grande - FURG, tratando-se da primeira ação internacional do CONPEDI na América Latina.

O evento foi sediado na Universidade da República (UDELAR), principal instituição de ensino superior e pesquisa do Uruguai, no histórico prédio da Faculdade de Direito, que, no ano de 2008, cumpriu 170 anos de sua criação. Vale dizer que é uma instituição pública, autônoma e que realiza várias atividades voltadas à difusão do conhecimento e da cultura. Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pela instituição.

Os trabalhos apresentados no grupo 41 - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I - propiciaram um intenso e frutífero debate em torno do tema central do encontro, qual seja, Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos, que, embora relacionadas a tema central, revelam preocupações de cunho principiológico - teórico, sem perder de vista o caráter prático, relacionadas à eficiência da gestão tributária, de maneira a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, buscando estabelecer a medida de equilíbrio com o desenvolvimento produtivo e a obediência às garantias constitucionais.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, pela excelência e relevância dos temas apresentados, razão pela qual desejamos uma ótima leitura a todos.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza - UNICAP

Prof. Addy Mazz - UDELAR

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: UMA EXIGÊNCIA DE CIDADANIA FISCAL PARA A REALIZAÇÃO DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.

DEBER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPUESTOS: UM REQUISITO DE CIUDADANÍA PARA EL DESEMPENO FISCAL DE DERECHOS FUNDAMENTALES.

Marciano Buffon [1]
Lilian Ramos Jacob [2]

Resumo

O artigo tem por objetivo traçar os contornos de uma concepção contemporaneamente adequada de cidadania fiscal, a partir da compreensão e aceitabilidade social do dever fundamental de pagar tributos e do reconhecimento da sua importância para realização dos direitos fundamentais de cunho prestacional, permeado pelo princípio da solidariedade social. A questão central é: Qual a importância do dever fundamental de pagar tributos para a realização dos direitos fundamentais e de que forma a cidadania fiscal atua para a efetivação do princípio da solidariedade fiscal? O estudo se desenvolverá com pesquisa bibliográfica, com análise doutrinária, jurisprudencial e de normas jurídicas.

Palavras-chave: Tributação, Dever fundamental, Cidadania fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

Se pretende esbozar los contornos de la ciudadanía fiscal, de la comprensión y la aceptación social de los deberes fundamentales de pagar impuestos y el reconocimiento de su importancia para la consecución de los derechos fundamentales de la naturaleza prestacional, permeada por el principio la solidaridad social. La pregunta central es: ¿Qué tan importante es el deber fundamental de tomar tributos a la realización de los derechos fundamentales y cómo los actos de ciudadanía fiscal para la realización del principio de solidaridad fiscal? El estudio se desarrolla rácon la literatura, con el análisis doctrinal, jurisprudencial y las normas legales.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Impuestos, Deber fundamental, Ciudadanía fiscal

[1] Doutor em Direito- UNISINOS, com período de pesquisa na Universidade de Coimbra. Professor de Direito Tributário na UNISINOS, na Graduação ePós-Graduação. Sócio na Buffon & Furlan Advogados Associados. Advogado.

[2] Mestranda em Direito-Unisinos, com bolsa de mestrado financiada pela Capes. Possui Especialização em Direito do Estado pela FMP/RS. Graduada no curso de Direito-Unisinos. Advogada inscrita na OAB/RS.

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo tem como objetivo principal traçar os contornos de uma concepção contemporaneamente adequada de cidadania fiscal, a partir da compreensão e aceitabilidade social do dever fundamental de pagar tributos e do reconhecimento da sua importância para realização dos direitos fundamentais de cunho prestacional, permeado pelo princípio da solidariedade social.

Em verdade, não há como exigir-se a concretização dos direitos fundamentais sem que haja, em contrapartida, a contribuição dos cidadãos para que tal intento seja alcançado. Ou seja, não há como concretizar direitos fundamentais sem que haja o cumprimento, por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos.

Dessa forma, a pesquisa traz como tema central o dever fundamental de pagar tributos como instrumento de concretização dos direitos fundamentais. Além disso, busca demonstrar que a cidadania fiscal é essencial em um Estado Democrático de Direito. Isso se verifica, por óbvio, porque a realização dos direitos fundamentais, especialmente aqueles de cunho prestacional, implica a assunção de um significativo ônus financeiro.

Justifica-se a presente pesquisa porque tal encargo social vem sendo "esquecido", já que uma parcela expressiva da sociedade restringe a concepção de cidadania apenas à esfera dos direitos, descurando da faceta obrigacional daquela.

Assim, o pilar da solidariedade – fundamento do modelo estatal vigente – sofre profundas avarias, e a sociedade perde-se em suas concepções individualistas e egocêntricas. Por conseguinte, o "cidadão" sucumbe ao seu inimigo: o "indivíduo", como alertara Tocqueville.

Enfim, não é por acaso que este estudo tem como ponto de partida a análise do dever fundamental de pagar tributos e não os tradicionais direitos fundamentais dos contribuintes. Tal ocorre porque antes de falar em direitos, há de ter-se em mente os deveres, pois, em suma, não há como sustentar a exigência daqueles sem o cumprimento destes.

O presente artigo alicerçar-se em pesquisa bibliográfica, com análise doutrinária, jurisprudencial e de normas jurídicas, para, a partir disso, rumar-se-á para o enfrentamento da questão central que se coloca: Qual a importância do dever fundamental de pegar tributos para a realização dos direitos fundamentais e de que forma a cidadania fiscal atua para a efetivação do princípio da solidariedade fiscal?

Isso implicará a realização de uma abordagem fenomenológica, tanto que buscar-se-á construir uma interpretação hermeneuticamente adequada aos princípios tributários e das condições de possibilidade de concretização dos direitos fundamentais através da tributação.

Para o desenvolvimento do trabalho, num primeiro momento, será analisado o dever fundamental de pagar tributos, fazendo-se uma abordagem sobre o esquecimento dos deveres e a hipertrofia dos direitos, para, após, rumar-se ao enfrentamento da questão da concretização dos direitos fundamentais através da tributação, e sua ligação com o princípio da solidariedade social. Já, como segundo ponto a ser discorrido, se verificará a concepção de cidadania fiscal na contemporaneidade, ressaltando-se, como terceiro tópico o combate à evasão fiscal como condição de exigibilidade dos deveres de cidadania.

2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Na parte inicial deste trabalho, aborda-se a questão dos deveres fundamentais, especificamente o dever fundamental de pagar tributos, no sentido de examinar as razões pelas quaisaqueles caíram em esquecimento, paradoxalmente no mesmo período histórico de reafirmação consensual dos direitos fundamentais.

2.1 A Desconsideração dos Deveres e a Hipervalorização dos Direitos

No período pós-guerra, houve uma crescente constitucionalização de direitos, que passaram a usufruir o *status* de direitos fundamentais. Isso ocorreu, especialmente, em relação aos direitos sociais, econômicos e culturais, isto é, os direitos fundamentais entendidos como de cunho prestacional, os quais passaram a ocupar um importante espaço dentro de várias constituições democráticas que surgiram naquele período.

Verificou-se, então, um fenômeno que pode ser denominado de "hipertrofia de direitos fundamentais", na medida em que as constituições passaram a consagrar, formalmente, uma expressiva gama desses direitos, sem que houvesse a devida preocupação com a perspectiva de esses novos direitos tornarem-se realidade.

Isso ocorreu de uma forma tão expressiva que autores como Casalta Nabais[1],

[1] Como menciona Casalta Nabais, há constituições de 1ª, 2ª e 3ª linha. As constituições de primeira linha consagram quatro ou cinco direitos fundamentais, sendo que tais direitos são efetivos e respeitados por todos; as constituições de segunda linha consagram quinze a vinte direitos fundamentais e, desses, apenas quatro ou cinco, são respeitados e concretizados e há, por fim, as constituições de terceira linha, aquelas que consagram uma gama enorme de direitos fundamentais, os quais não passam de promessas que iludem toda sociedade. (Observação feita em arguição de defesa de tese de doutoramento, ocorrida em 13 de janeiro de 2006 na Universidade de Coimbra).

provocativamente, defendem "menos direitos fundamentais em nome dos direitos fundamentais", ou seja, defendem que haja uma menor quantidade de direitos fundamentais e que estes tenham condições de tornar-se algo real.

Desenvolveu-se, assim, uma sólida teoria acerca dos direitos, sem que houvesse o correspondente aprofundamento teórico sobre a questão dos deveres sociais. Com isso, dá-se uma validação "histórica da idéia dos direitos humanos, desvinculada da idéia de dever e de valor, na mentalidade social dos povos ocidentais", instalando-se, paradoxalmente, "um processo de desmoralização da vida pública".[2]

O que se discute, porém, é se a profusão de novos direitos constitucionalmente positivados não resultou uma forma de banalização dos próprios direitos fundamentais, e se isso não tem sido um dos fatores que dificultam a realização daqueles direitos efetivamente imprescindíveis de serem concretizados, com vistas a assegurar uma existência digna a todos[3].

O processo de esquecimento dos deveres fundamentais mostra-se "manifestamente visível quando confrontado com o tratamento dispensado aos direitos fundamentais, que dispõem hoje de uma desenvolvida disciplina constitucional e de uma sólida construção dogmática". Isso explica-se, basicamente, pelo "ambiente de militantismo antitotalitário e antiautoritário que se vivia quando da aprovação das atuais constituições". Trata-se de uma consequência historicamente identificada com um sentimento vivenciado após a retomada da democracia, sendo que, nas constituição respectivamente adotadas, percebe-se uma "preocupação, senão mesmo a quase obsessão, de fazer vingar, de uma vez por todas, a efetiva afirmação e vigência dos direitos fundamentais"[4].

Nos dias atuais, o sentimento de dever apresenta-se de uma forma tênue e tímida; enquanto o seu oposto, "o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade. Sob um ponto de vista ético, esse fenômeno traduz-se em um descréscimo da solidariedade e uma justificação do hedonismo" [5]. Como afirma Robles, "as pessoas se sentem, sentimo-nos, portadores naturais de direitos que todos devem reconhecer, e, ao mesmo tempo, dificilmente

[2] ROBLES, Gregorio. Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual. São Paulo: Manole, 2005. p. 18.
[3] Conforme explica Casalta Nabais, "se se pretende evitar o risco da panjusfundamentalização e da consequente banalização dos direitos fundamentais, impõe-se um esforço maior na concretização da ideia de fundamentalidade, ancorado na dignidade da pessoa humana, vinculando-a, por exemplo, à satisfação de necessidades vitais – materiais e espirituais – constantes do ser humano, e não de meros desejos, mais ou menos conjunturais, claramente secundários e particulares, que os cidadãos podem satisfazer com base exclusivamente no ordenamento ordinário". CASALTA NABAIS, José. Algumas Reflexões Críticas sobre os Direitos Fundamentais: ab uno ad omnes. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 997.
[4] CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina. 2004. p. 673.
[5] ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005. p. 18.

pensamos que pesam sobre nós mais deveres que aqueles necessários a tornar nossa vida mais cômoda e interessante" [6].

Porém, houve um período histórico em que os deveres fundamentais ocuparam um posto de significativo interesse, tal qual se verificava em relação aos direitos. Em Roma, a República era o reino da virtude, cujo funcionamento dependia do cumprimento, por parte dos cidadãos, de um certo número de deveres: servir a pátria, votar, ser solidário, aprender. "Neste sentido, a teoria da cidadania republicana implicaria que um indivíduo teria não apenas direitos mas também deveres"[7].

Cabe observar que a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, já consagrava expressamente três dos deveres fundamentais clássicos: o dever de obediência; o dever de pagar impostos; e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública. Tais deveres foram consagrados na maioria dos documentos constitucionais do modelo de estado liberal.

A importância dos deveres fundamentais reaparece fortemente nos regimes nacional-socialista e comunista. No regime nazista, "os deveres fundamentais dos cidadãos convertem-se em deveres fundamentais dos membros do povo (dever de serviço de poderes, dever de trabalhar, dever de defender o povo)". No regime soviético, denominado de comunista, "os direitos fundamentais eram também relativizados pelos deveres fundamentais: os indivíduos tinham direitos conexos com deveres, o que, nos quadros políticos dos ex-países comunistas, acabou por aniquilar os direitos e hipertrofiar os deveres"[8].

Em vista disso, as constituições surgidas no pós-guerra chegaram ao extremo de sequer utilizar o termo dever - como o fez a Lei Fundamental Alemã – ou, quando o utilizaram, reservaram um modesto tratamento, diferentemente do generoso espaço com os quais foram contemplados os direitos ditos fundamentais[9].

No entanto, as circunstâncias contemporâneas são outras, e a categoria dos deveres fundamentais deve ser pensada como parte integrante do Estado Democrático de Direito. Se assim não for, o debate rumará para o ingênuo, descompromissado e irreal cenário do "paraíso dos direitos", no qual se reclamam e, cada vez mais, se reconhecem formalmente novos direitos, sem que se tenha a devida preocupação com o seu custo social e, portanto, sem que

[6] ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005. p. 23-24
[7] GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed., 2. reimpr. Coimbra: Almedina. 2006. p. 531.
[8] GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed., 2. reimpr. Coimbra: Almedina. 2006. p. 531.
[9] CASALTA NABAIS, José. **Algumas Reflexões Criticas sobre os Direitos Fundamentais**: ab uno ad omnes. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 986.

tais direitos tenham a perspectiva de divorciarem-se da condição de meras promessas[10].

Com uma postura minimamente comprometida com a realidade, não restará superado o denominado "dilema típico de nossa época", segundo qual todos querem viver às custas do Estado, mas rejeitam a ideia de que este Estado possa financiar-se mediante arrecadação de tributos. Esquecem, pois, que é o Estado que vive à custa de todos[11].

Por mais paradoxal que possa parecer àqueles que concebem a cidadania apenas sob a face dos direitos, a própria ideia de dignidade humana está vinculada aos deveres fundamentais[12], e torna-se imprescindível que uma concepção mais clara e precisa dos deveres e obrigações ganhe corpo e aceitabilidade social[13].

A partir da crítica relativamente ao menosprezo teórico sobre os deveres fundamentais, faz-se necessário examinar suas bases estruturais, dirigindo-se os esforços para uma adequada definição e discussão sobre o alcance e a eficácia jurídica.

2.2 Conceito e Eficácia Jurídica dos Deveres Fundamentais

A ideia de deveres fundamentais está nitidamente vinculada à concepção de solidariedade social, ou seja, só há deveres porque se vive em uma sociedade, sendo que esta será tanto mais harmônica, quanto maior for a preocupação, de cada um, com o destino de todos.

Essa ideia de dever fundamental, dentro do modelo do Estado social de Direito, é incompatível com a ideia liberal reducionista de cidadania (direito a ter direitos apenas!). No entanto, os deveres fundamentais não podem ser pensados dentro de uma concepção

[10] Uma nota interessante dos movimentos de rua ocorridos no Brasil, em julho de 2013, diz respeito justamente a isso. De um lado, os manifestantes defendiam "mais saúde e educação" e, por outro lado, pediam a redução dos impostos. Ou seja, queriam um Estado Social forte e capaz de garantir direitos sociais entendidos como legítimos, todavia não assumiam o ônus de responder ao questionamento acerca de como financiar "mais saúde e educação", para falar apenas de duas das principais reivindicações unissonamente defendidas.

[11] Conforme lembra Albano Santos, a partir da questão da evasão fiscal: "De qualquer modo, importa reter que a indulgência para com a fuga ao imposto contrasta acentuadamente com a prática, muito divulgada, de responsabilizar o Estado por parcelas crescentes da existência dos cidadãos, criando assim, uma incongruência a que já se chamou o «dilema típico da nossa época»: reclama-se o máximo do Estado mas rejeitam-se as inevitáveis conseqüências financeiras dessa atitude. Uma tal contradição reconduz, aliás, o fenómeno ao plano ético, uma vez que só encontra solidez lógica na afirmação de Bastiat de que «todos querem viver à custa do Estado, mas esquecem que o Estado vive à custa de todos » - o que levou o eminente economista da Escola Liberal ao celebrado corolário de que o Estado representa «a grande ficção através da qual toda a gente se esforça por viver à custa de toda a gente»". SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.p. 352.

[12] ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005. p. 123.

[13]HÄBERLE. Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal. In: **Dimensões da Dignidade**: ensaios de filosofia do direito e direito constitucional. Org.: Ingo Wolfgang Sarlet. Trad.:Ingo Wolfgang Sarlet, Pedro Scherer de Mello Aleixo e Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 102.

comunitarista, que apenas reconhecia deveres e serviu de fundamentação a vários regimes totalitários que surgiram na Europa do século XX.

Isso ocorre porque "o entendimento adequado dos deveres fundamentais rejeita simultaneamente os extremismos de um liberalismo que só reconhece direitos e esquece a responsabilidade comunitária dos indivíduos e de um comunitarismo que dissolve a liberdade individual numa teia de deveres (rectius, funções)"[14]. Ou seja, nem só direitos e, tampouco, nem só deveres devem pautar o Estado contemporâneo. Direitos e deveres convivem numa relação de causa e efeito, na qual um é o pressuposto de outro e, ao mesmo tempo, auto-limitam-se.

Para Jorge Miranda, "simétricos dos direitos fundamentais apresentam-se os deveres fundamentais", e estes seriam "as situações jurídicas de necessidade ou de adstrição constitucionalmente estabelecidas, impostas às pessoas frente ao poder político", ou ainda exigidas, conforme menciona, "por decorrência de direitos ou interesses difusos, a certas pessoas perante outras"[15].

Já Gomes Canotilho lembra que "as idéias de solidariedade e de fraternidade apontam para deveres fundamentais entre cidadãos"[16], sendo que tal entendimento é corroborado por Cristina Chulvi ao sustentar que, em cumprimento ao princípio de solidariedade que identifica o Estado Social, todos os cidadãos estão submetidos à realização de determinadas condutas (deveres) que são exigidas, não em benefício próprio, mas em benefício da coletividade[17].

Essa vinculação com a ideia de solidariedade social resta mais evidente à medida que se examina o dever fundamental de pagar tributos. Certamente, em épocas anteriores - absolutista e liberal - o cumprimento desse dever orientava-se para conservação do Estado, de modo que não se encontrava um fundamento ético ou moral para a obrigação tributária, visto que esta era adimplida, unicamente,emface ao dever de obediência à autoridade soberana que a estabelecia. Com o advento do Estado Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com o sustento dos gastos públicos passou a ter um conteúdo solidário, à medida que foi sendo empregado como instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor[18].

---

[14] CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina. 2004. p. 673.
[15]MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000. p. 76.
[16] GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed., 2. reimpr. Coimbra: Almedina. 2006. p. 536.
[17]CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constituionales, 2001. p. 296.
[18]CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constituionales, 2001. p. 70

Pode-se afirmar, portanto, que os deveres fundamentais correspondem aos meios necessários para que o Estado possa atingir a sua histórica finalidade de propiciar o bem comum, o que, em arriscada síntese, pode ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, mediante, especialmente, a realização dos direitos fundamentais[19].

Morato Leite lembra que os deveres não se resumem àqueles em relação aos quais haja um direito, "isto é, obrigações deduzíveis ou derivadas de direitos outorgados previamente". Diferentemente disso, "o legislador exprime-se por meio da decretação de obrigações diretas, que ocupam, por assim dizer, o centro do palco, e a partir das quais se reconhecem poderes os implementadores e beneficiários para fazê-las valer"[20].

Os deveres estabelecem-se numa direção genérica e configuram-se como um mandado ao legislador para que os concretize mediante o estabelecimento de obrigações específicas, momento em que se tornam vinculantes para os cidadãos e para o restante dos poderes públicos.[21]

As constituições estabelecem os critérios a partir dos quais os deveres fundamentais serão impostos pelo Estado e cumpridos pelos cidadãos.Posto isso, passa-se a examinar, de uma forma mais específica, o dever fundamental que pode ser entendido como de maior relevância dentro de um Estado Democrático de Direito: o dever de pagar tributos. Isso ocorre porque não se pode pensar nesse modelo de Estado sem que o referido dever seja adequadamente cumprido pelos cidadãos.

2.3 O princípio da Solidariedade Social como Alicerce do Dever Fundamental de Pagar Tributos

Cumpre, primeiramente, analisar as razões pelas quais o dever fundamental de pagar tributos está intimamente vinculado à ideia de solidariedade social, fazendo-se necessário um resumo histórico para melhor compreender e colocar a questão.

Cabe reconhecer que, em tempos de individualismo exacerbado, soa estranho falar em solidariedade, não obstante o considerável risco de se "perder o conceito de responsabilidade pública", com a consequente avaria irreparável na consciência dos cidadãos

[19] Enfim, como afirma Casalta Nabais: Os deveres fundamentais outra coisa não são, ao fim e ao cabo, senão direitos a uma repartição universal ou geral dos encargos comunitários, dos encargos que a existência e funcionamento da comunidade estadual implicam. CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina. 2004

[20] GOMES CANOTILHO, José Joaquim; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro**. São Paulo: Saraiva. 2007. p. 112.

[21]CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constituionales, 2001. p. 295.

de "que uma parte de suas vidas deve ser gerida em comum com os outros: este é o significado real da solidariedade, como ensina a etimologia do termo"[22].

Quanto à origem, Konder Comparato afirma que "a solidariedade não diz respeito, portanto, a uma unidade isolada, nem a uma proporção entre duas ou mais unidades, mas à relação de todas as partes de um todo, entre si e cada um perante o conjunto de todas elas"[23].

A ideia original de solidariedade estava vinculada à existência de mais de um responsável para a solvência da obrigação. Segundo Duvignaud, tratava-se de "uma questão de números, de reembolso de dívidas, que através do velho código de Justiniano, retomado pelas universidades medievais, sugere a origem rigorosamente individual do direito e da propriedade" [24].

A solidariedade teve concepções diversas, sendo que, para os antigos, correspondia à virtude indispensável na relação com os outros, dentro de grupos primários (família especialmente); já a denominada "solidariedade dos modernos" corresponde a um princípio de caráter jurídico ou político, e sua realização passa, pela comunidade estadual, pela sociedade civil ou comunidade cívica. Cabe ainda referir a denominada solidariedade mutualista, isto é, uma solidariedade cuja intenção é gerar riqueza em comum, relativamente à infraestrutura, bens e serviços, considerados indispensáveis ao bom funcionamento da sociedade[25].

Modernamente, pode ser entendida como fruto de uma reação às privações suportadas especialmente por trabalhadores no século XIX. Os diferentes movimentos socialistas da época perceberam os flagelos sociais não eram cataclismos da natureza nem efeitos necessários da organização racional das atividades econômicas. Tais flagelos nada mais eram do que "produtos necessários do sistema capitalista de produção, cuja lógica consiste em considerar os trabalhadores e consumidores como mercadorias, atribuindo-lhes um valor econômico muito inferior ao dos bens de capital"[26].

Considerando-se que a ideia de solidariedade está intimamente vinculada com a ideia de comunidade, pode-se afirmar, que "a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de corresponsabilidade que

---

[22] SACCHETTO, Cláudio. O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética 2005. p. 11.

[23]COMPARATO. Fábio Konder. **Ética**: direito moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 577.

[24] DUVIGNAUD, Jean. **A Solidariedade**: laços de sangue, laços de razão. Trad.: Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986. p. 12

[25] CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 85-86.

[26]COMPARATO. Fábio Konder. **Ética**: direito moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 579.

liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade". Num sentido subjetivo, pode ser entendida como sinônimo de "ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade"[27].

Ainda, Konder Comparato diz que a solidariedade "é o fecho de abóbada do sistema de princípio éticos, pois complementa e aperfeiçoa a liberdade, a igualdade e a segurança"[28]. Isso acontece porque, "enquanto a liberdade e a igualdade põem as pessoas umas diante das outras, a solidariedade as reúne, todas, no seio de uma mesma comunidade"[29]. 'E sobretudo uma obrigação moral ou um dever jurídico, que "informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade"[30.]

Cabe referir, no entanto, que autores como Jean Duvignaud sustentam que está havendo uma verdadeira banalização da ideia de solidariedade, ao dizer que tal termo é usado por todos, "para confortar a consciência de uns ou para conseguir um esmola da má consciência de outros", entendendo que ocorre em relação `a ideia de solidariedade "uma desvalorização que atinge todas as idéias do século passado, sobre cujos destroços se constroem as interpretações", as quais ironicamente denomina de "modernistas"[31.]

Para este estudo, importa a concepção atual de solidariedade, a qual está, por um lado, vinculada à solidariedade pelos direitos, denominada de paterna ou vertical e, por outro lado, está vinculada à solidariedade pelos deveres, denominada de fraterna ou horizontal, na terminologia adotada por Casalta Nabais.

Relativamente à solidariedade pelos direitos, pode-se afirmar que a ideia passa pela realização – em especial – dos direitos sociais e dos denominados direitos de solidariedade (meio ambiente equilibrado, por exemplo). Tal tarefa cabe ao Estado, de uma forma mais incisiva,em relação aos direitos sociais, pois é ele que deve garantir a concretização das promessas que estejam aptas a assegurar um mínimo de dignidade aos seus cidadãos[32].

Quanto à solidariedade vertical, tem-se, de um lado, que do Estado é cobrado o cumprimento de seus deveres constitucionalmente estabelecidos e, de outro lado, da

---

[27] CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 84.
[28]COMPARATO. Fábio Konder. **Ética**: direito moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 579.
[29] COMPARATO. Fábio Konder. **Ética**: direito moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006. p. 577
[30] TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 181.
[31] DUVIGNAUD, Jean. **A Solidariedade**: laços de sangue, laços de razão. Trad.: Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986. p. 196.
[32] CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 87-88.

comunidade social ou sociedade civil é exigido o cumprimento do dever de solidariedade perante outros indivíduos ou grupos sociais.

Cabe lembrar que, o Estado é adjetivado de fiscal, pois é suportado, fundamentalmente, por tributos unilaterais, isto é, tributos cuja exigência não implica a realização de uma atuação estatal específica. Há de recuperar-se(ou construir) a concepção de solidariedade social como fundamento da exigência fiscal, pois apenas esta pode justificar a legitimidade de um modelo de Estado socialmente justo[33].

Enfim, o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de pertencer-se a uma sociedade. Por isso, faz-se necessário examinar a questão da denominada cidadania fiscal, pois, em face do dever fundamental de pagar tributos, uma concepção adequada de cidadania passa pelo reconhecimento de que o cidadão tem direitos, porém, em contrapartida, também deve cumprir seus deveres dentro de uma sociedade.

3 ACIDADANIA FISCAL NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Numa análise preliminar, pareceria um pouco estranho examinar a questão da cidadania sob o enfoque que ora se pretende, porquanto a sua concepção mais visível corresponde à ideia de "direito a ter direitos numa sociedade". No entanto, a concepção contemporânea de cidadania não pode implicar a existência de cidadãos que, de uma forma pouco altruísta, reclamem para si o máximo de direitos e, em contrapartida, neguem-se a contribuir com a sua parcela de esforços para que tais direitos viabilizem-se num plano fático.

Ou seja, não há fórmula viável, nem caminhos factíveis se a ideia de cidadania restringir-se à ideia de "direito a ter direitos", pois, como já examinado, a efetivação de direitos, especialmente os de cunho social, econômico e cultural, exige uma gama de recursos por parte do Estado e, tais recursos são obtidos, quase que exclusivamente, mediante a tributação.

Em relação à face correspondente aos deveres de cidadania, Casalta Nabais menciona que o dever fundamental de pagar tributos representa um dos principais deveres dentro de um Estado Social, pois "no actual estado fiscal, para o qual não se vislumbra

[33] Conforme constata Bauman: "Quando a competição substitui a solidariedade, os indivíduos se vêem abandonados à própria sorte, restando-lhes apenas os seus parcos recursos, evidentemente inadequados. A dilapidação e decomposição dos vínculos coletivos os transformaram, sem o seu consentimento, em indivíduos de jure – mas circunstâncias poderosas e insuperáveis militam contra a sua ascensão ao modelo postulado dos indivíduos de fato". BAUMAN. Zygmunt. **Europa**. Trad.: Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006. p. 101.

qualquer alternativa viável, pelo menos nos tempos mais próximos, os impostos constituem um indeclinável dever de cidadania, cujo cumprimento a todos nos deve honrar"[34].

Em vista disso, é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonegado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional.

O direito de participação na tomada de decisões acerca dos tributos que se está disposto a pagar, não pode ser visto apenas no âmbito da representação parlamentar, pois é quase ingênuo acreditar que o povo auto tributa-se, mediante de seus representantes (legislativo), ideia que serviu de justificativa para a estrita observância do princípio da legalidade, nos primórdios do constitucionalismo.

Se, por um lado, o Poder Executivo usurpou a competência no que tange à edição de normas no campo tributário, por outro, o Poder Legislativo sofre uma crise de legitimidade sem precedentes, que se confunde com a própria crise da denominada democracia representativa.A festejada democracia representativa transformou-se num tremendo processo de "faz de conta", no qual uma parcela diminuta da população - que ocupa o topo da pirâmide social - dita os rumos e decide em nome de toda a sociedade, enquanto esta sequer tem ideia dos caminhos escolhidos. Em dissonante contrapartida, no entanto, a parcela mais fragilizada da sociedade sofre os efeitos da tomada de decisões, sem entender as razões porque suporta tamanho ônus.

Há, dessa forma, uma inegável crise de legitimidade que afeta as democracias representativas. Essa crise é visível, especialmente, nos países de modernidade tardia e decorre de um crescente processo de marginalização e exclusão social. [35]

Em vista dessa inegável crise da democracia representativa (com a qual Fukuyama, ao final do século XX, imaginava ter se chegado ao fim da história),[36]faz-se necessário

---

[34] CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 44.

[35] Como aduz Casalta Nabais: "Naturalmente que não encontramos hoje eleitores despojados do direito de voto. O que há, isso sim, é alguns eleitores com voto duplo ou plúrimo que, ao não ser atribuído aos outros, exprime um privilégio contra o qual é suposto ter-se feito a revolução democrática que impôs a igualdade política. E, ao falar em voto duplo ou plúrimo, estou a referir-me, por um lado, ao voto informal exercido pelos grupos de pressão (integrem estes formalmente corporações ou não) através das mais sofisticadas e subtis formas de lobbying que assim esvaziam a democracia representativa do seu mais significativo papel e, por outro lado, à atribuição legal de um (verdadeiro) segundo ou terceiro direito de voto apenas aos membros de algumas corporações ou corpos eleitorais privilegiados". CASALTA NABAIS, José. **Algumas Reflexões Criticas sobre os Direitos Fundamentais**: ab uno ad omnes. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998. p. 975.

[36] Ovídio Baptista, em crítica contundente ao referido autor explica: "Ao glorificar a democracia liberal, Fukuyama esqueceu-se da crescente suspeita com que os eleitores vêem que sua convocação para votar de quatro em quatro anos

construir uma concepção contemporaneamente adequada de democracia e da própria cidadania, a qual implique um direito-dever de participação de toda a sociedade no debate sobre os rumos da tributação e do próprio Estado neste novo milênio.

Para Norberto Bobbio, no entanto, há um importante entrave a isso, pois, "tecnocracia e democracia são antitéticas: se o protagonista da sociedade industrial é o especialista, impossível que venha a ser o cidadão qualquer". Se, de um lado, a ideia de democracia "sustenta-se sobre a hipótese de que todos podem decidir a respeito de tudo", por outro, a tecnocracia "pretende que sejam convocados para decidir apenas aqueles poucos que detêm conhecimentos específicos".Há problemas, pois, muito mais complexos a resolver-se nos dias atuais como inflação, crise, desemprego, desigualdade social, motivo pelo qual Bobbio entende que a solução requer conhecimentos científicos e técnicos muito mais profundos parao homem médio de hoje, do que para o homem médio dos primórdios da democracia, apesar de o atual ser incomensuravelmente mais instruído[37].

As objeções levantadas por Bobbio, quanto às possibilidades do próprio futuro da democracia, verdadeiramente impressionam. É inegável que a questão tributária alcançou um grau de complexidade que reduz, sobremaneira, a própria possibilidade de compreensão por parte de uma parcela muito significativa da sociedade. Para contornar-se isso, impõe-se a criação de mecanismos de visibilidade do próprio Estado, especialmente em relação ao "caixa preta" da tributação.

Sem tais mecanismos, a imposição tributária continuará dissociada de seu elemento central de aceitabilidade social: a justiça fiscal. No que concerne à justiça fiscal, cuja concepção é facilmente compreendida por todos, impõe-se a participação de toda sociedade em relação aos contornos a serem traçados acerca da carga fiscal. Isso ocorre, porque "os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e técnicos (economistas)". Em vista disso, "todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a idéia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso".[38]

---

não tem a relevância que seria de esperar de uma democracia representativa. A desconfiança é explicável*: e*nquanto os eleitores são convocados a votar de quatro em quatro anos, o mercado, como alguém já observou, vota todos os dias. Além disso, a mídia encarrega-se de promover, habilmente, seus votos, de modo que essas decisões tornam-se determinantes e imperativas para os governos. Na verdade, a teoria política esquece-se de incluir, em suas construções teóricas, a mídia como o Grande Eleitor. Não leva em conta que vivemos num mundo cibernético". BAPTISTA DA SILVA, Ovídio A. **Processo e Ideologia**: o paradigma racionalista. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 12.

[37] BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia**. 7. ed. São Paulo: Paz e Terra. p. 46.

[38] CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005. p. 59.

A outra faceta da cidadania fiscal assegura aos membros da sociedade o direito de exigir que todos contribuam para com a coletividade, conforme sua capacidade econômica. Em vista disso, discute-se se seria possível postular judicialmente contra o beneficiado ou contra o ente estatal, em decorrência do nãojustificado descumprimento do dever fundamental de pagar tributos.É certo que a concessão de benefícios fiscais ou remissões corresponde a um legítimo mecanismo de intervenção do Estado no campo econômico e social. Todavia, essa legitimidade apenas estará presente se os objetivos visados forem constitucionalmente justificáveis, sob pena de tal exoneração afrontar inclusive a ideia de justiça fiscal. Relativamente a essa questão, Cristina Chulvi entende que não haveria a possibilidade de que um indivíduo viesse, no caso de descumprimento por outrem, a exigir a realização de um dever constitucional, posto que não se encontraria legitimado para tanto[39].

No entanto, não é possível concordar com tal raciocínio, pois, se a cidadania fiscal plena implica, de um lado, o dever de contribuir, por outro, assegura o direito de exigir que todos, na proporção da capacidade econômica, contribuam. De que adiantaria reconhecer-se tal direito, se não houvesse a legitimidade para exercê-lo, mediante uma adequada ação judicial? Negar a legitimidade significa amesquinhar a ideia de cidadania, ao mesmo tempo em que, num plano prático, significa suportar um dever de contribuir mais oneroso para compensar a desoneração indevidamente concedida.

Enfim, a construção de uma concepção adequada de cidadania fiscal tem potencialidades para constituir-se num elemento importante à concretização das promessas constitucionais não cumpridas (direitos fundamentais sociais especialmente). Porém, seria ingenuidade afirmar que a mera (re)construção dessa ideia poderia dar-se de uma forma espontânea na sociedade, principalmente naqueles países, como o Brasil, onde a percepção da atuação do Estado é mínima.

Em decorrência da visão negativa do papel que o Estado desempenha, a evasão fiscal encontra um terreno fértil par a sua legitimação perante a sociedade, razão pela qual é preciso encontrar, pragmaticamente, caminhos viáveis para eficazmente combatê-la, pois ela corrói, significativamente, os alicerces da cidadania.

4 O COMBATE À EVASÃO FISCAL COMO CONDIÇÃO DE EXIGIBILIDADE DOS DEVERES DE CIDADANIA

[39]CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos**. Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, 2001. p. 35.

Um elemento de crescente importância dentro do Estado é a questão da evasão fiscal, haja vista que, cada vez mais, parece ser incontrolável. O fenômeno da evasão fiscal pode ser explicado, principalmente, pela inexistência de imperativos de ordem moral que a impeçam e pela incontornável complexidade das relações econômicas e sociais na era da globalização[40].

Pode-se dizer, inclusive, que há uma aceitação social tácita à evasão fiscal, razão pela qual não existe, por parte da sociedade, uma reação que tenha por objetivo punir o infrator. Tal verifica-se porque, nas palavras de Gregório Robles, "a infração da norma social é considerada grave quando afeta um valor essencial, de capital importância para o grupo; para tanto, a reação será severa, contundente". De outra baila, quando "o valor afetado é considerado de escassa importância ou de hierarquia inferior, o sentimento de indignação será leve e difuso, e a reação, caso ocorra, será suave"[41].

Esse sentimento dá-se, especialmente, em face da inexistência de uma resposta estatal às demandas sociais, bem como em decorrência da visível e aparentemente incontrolável corrupção e de desvios de recursos na administração pública. Além disso, o sentimento de injustiça na repartição da carga tributária (tributação sem a observância da capacidade contributiva principalmente) traduz-se num componente importante dessa equação. Isso porque não basta que a justiça esteja sendo feita; é fundamental que haja a percepção de que ela esteja sendo feita, e isso é condição de aceitabilidade de qualquer sistema fiscal.

Entretanto, é muito difícil controlar a fraude, especialmente em face da globalização e da complexidade das relações econômicas, bem como da crescente desmaterialização do patrimônio. Ou seja, os bens imóveis já não ocupam o espaço de excelência no conjunto do patrimônio dos cidadãos, uma vez que cederam tal espaço aos bens imateriais (ações, títulos, direitos de marcas e patentes tecnológicas).

É certo que a ideia de cidadania fiscal contraria a aceitabilidade social da evasão. Conforme alerta Albano Santos: "a fuga ao imposto, quando praticada impunemente de forma corrente e com uma amplitude significativa, constitui uma fonte inesgotável de conseqüências

[40] Em relação ao primeiro fator mencionado, afirma Albano Santos: "De facto, na ausência de imperativos morais que impeçam a fuga ao pagamento dos impostos devidos, o comportamento dos indivíduos, nesta matéria como noutras, tende a ser ditado pela ponderação dos custos e dos benefícios em jogo: um hipotético contribuinte amoral que actue com racionalidade econômica estará disposto a praticar a fraude tributária enquanto o valor esperado do proveito que daí lhe advem for superior ao valor esperado da penalização em que incorre". SANTOS, J. Albano. Teoria Fiscal. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.p. 356-357.

[41] ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005. p. 42.

negativas que atingem a sociedade por inteiro". Um fenômeno desta natureza "perturba o normal funcionamento da economia, compromete a consecução dos objetivos prosseguidos pelas políticas econômicas e sociais estabelecidas pelas autoridades, subverte o princípio republicano da igualdade dos cidadãos perante a Lei". Isso tudo, pois, "acaba por contribuir seriamente para a degradação do sentido cívico e da moralidade pública".[42]

Os efeitos mencionados são bastante visíveis e estão inter-relacionados, haja vista que o Estado depende da efetivação da arrecadação para a manutenção de suas contas e para a consecução dos objetivos constitucionalmente consagrados, especialmente a realização dos direitos sociais, econômicos e culturais.

Além disso, a evasão fiscal causa uma distorção irremediável na economia, porquanto atenta frontalmente contra a lei da livre concorrência. Considerando o peso que a carga tributária representa no preço final de mercadorias e serviços, não é difícil perceber que quem tem possibilidades e opta pela evasão terá condições de competitividade muito diferenciadas, comparativamente àquele que se submete ao peso da carga tributária e, com isso, necessariamente, embute no preço o respectivo custo.

Cabe ressaltar também que, no plano da justiça fiscal, o bom contribuinte acaba sendo excessivamente onerado, pois, em última análise, acaba pagando seu tributo e também aquele que deveria ser pago por quem o sonegou. É muito difícil, pois, sustentar a legitimidade da tributação quando uma parcela da sociedade consegue de uma maneira eficaz encontrar mecanismos de burla e fuga fiscal[43].

Segundo Sevilla Segura, há três formas de atuação capazes de eliminar a evasão fiscal, dependendo da variável em que se queira fundamentalmente atuar. As mais tradicionais procuram reforçar a capacidade coativa da administração tributária, como recurso para melhorar os níveis de cumprimento das obrigações pelos contribuintes. Recentemente, vem consolidando-se um segundo grupo de ações, cujo propósito consiste em favorecer a aceitação do imposto por parte dos cidadãos,

---

[42] SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.p. 359.

[43] Como afirma Albano Santos, "isso resulta numa clara desigualdade perante a tributação e, por conseguinte, implica uma inaceitável sensação de injustiça:Ora, no dizer do Prof. Maurice Duverger, «um dos mais graves golpes que se podem infligir na igualdade perante o imposto é o de estabelecer uma desigualdade perante a fraude». Nestas condições, a Justiça Tributária poderá ser gravemente subvertida, com as inevitáveis conseqüências na aceitação do sistema fiscal pelos cidadãos. De facto, uma situação que oferece a certos grupos ou indivíduos a cômoda possibilidade de escaparem ao pagamento dos impostos devidos, pelo exemplo que dá, acaba por representar, forçosamente, um incitamento a outros contribuintes para se subtraírem ao Fisco, com o risco de gerar uma reacção em cadeia susceptível de provocar sérios danos, não apenas nas tesourarias públicas, mas, bem mais importante, na própria coesão social". SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.p. 362.

incentivando o cumprimento voluntário das suas obrigações fiscais. Finalmente, cabe também reconsiderar a própria estrutura normativa, que está sendo objeto de aplicação, eliminando suas arestas, de forma que resulte em algo mais compreensível para os cidadãos e mais fácil para a administração[44].

Deve-se, pois, insistir na busca de mecanismos eficazes para combater a evasão fiscal, como, por exemplo, a ampliação de investimentos em pessoal altamente qualificado, a informatização das informações, objetivando a existência de um rigoroso cruzamento de dados, bem como a implementação de mecanismos de controle à corrupção. Relativamente a essa última, Prahalad sustenta que "a maioria dos países em desenvolvimento não entende na totalidade os verdadeiros custos da corrupção e seu impacto no desenvolvimento do setor privado e na diminuição da pobreza" [45].

Conquanto a complexidade das relações econômicas seja inevitável, é fundamental simplificar a legislação fiscal. Como se pode constatar, diariamente, multiplica-se uma quantidade inexplicável de normas, especialmente aquelas voltadas a dar condições de executoriedade às leis, isto é, normas regulamentares provenientes do Poder Executivo. Essas normas exageram na criação de conceitos indeterminados, ficções e presunções e, além disso, como constata Sérgio Silva, "o corporativismo e a utilização da legislação tributária como instrumento da defesa de interesses de grupos econômicos fazem do ordenamento tributário um emaranhado de normas muitas vezes conflitantes e sem sentido, que só podem ser compreendidas (quando o são) por especialistas" [46].

Conforme adverte Prahalad, "os regulamentos resultam da interpretação burocrática das leis, e sua proliferação pode tornar o sistema obscuro para qualquer um, exceto para os muito experientes"[47]. Em decorrência disso, sustenta o autor que a corrupção em todos os níveis da burocracia tende a ser endêmica; ademais, a proliferação dos regulamentos pode ter a mesma consequência da "pura inexistência de leis": a emergência da informalidade. Com isso, os empreendimentos permanecem pequenos e locais, pois a corrupção passa a ser um custo inassimilável para empreendimentos maiores[48].

---

[44] SEVILLA SEGURA, José V. **Políticas Y Técnica Tributárias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Escuela de la Hacienda Pública, 2004. p. 162.
[45] PRAHALAD, C.K. **A Riqueza na Base da Pirâmide**: como erradicar a pobreza com o lucro. Trad.:Bázan Tecnologia e Lingüística. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 83.
[46] SILVA, Sérgio André R. G. da. A Tributação na Sociedade de Risco. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. n. 67, jul. 2006. p. 151.
[47] PRAHALAD, C.K. **A Riqueza na Base da Pirâmide**: como erradicar a pobreza com o lucro. Trad.:Bázan Tecnologia e Lingüística. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 85.
[48] PRAHALAD, C.K. **A Riqueza na Base da Pirâmide**: como erradicar a pobreza com o lucro. Trad.:Bázan Tecnologia e Lingüística. Porto Alegre: Bookman, 2005. p. 85.

Não bastasse isso,aumentam-se os deveres instrumentais que devem ser adimplidos pelos contribuintes. Isto é, os contribuintes assumem obrigações acessórias, cada vez mais complexas e onerosas, com vistas a fornecer informações ao fisco, sendo que eventuais erros ou omissões são severamente punidos.Em vista disso tudo, Casalta Nabais sustenta que "torna-se imperiosa a necessidade de simplificação do sistema fiscal". É fundamental que o "legislador desonere as empresa da rede labiríntica de obrigações acessórias as que crescentemente as tem vindo a manietar" [49].

Convém ressaltar, entretanto, que a necessária simplificação não pode trilhar um caminho que aponte para a construção de um modelo tributário que desconsidere o princípio da capacidade contributiva. Por isso, não são aceitáveis as ideias que sustentam uma redução das hipóteses de manifestações de riquezas passíveis de serem alcançadas pela tributação, especialmente a simplista ideia de instituição de um imposto único, seja qual for sua materialidade ou hipótese de incidência. Isso implicaria, pois, optar por um destino diametralmente oposto ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Paralelamente a isso, é necessário que as penalidades pelo descumprimento do dever fundamental sejam de tal modo severas que desestimulem a prática da evasão, para que o raciocínio do "risco/benefício" seja levado em consideração no momento de, eventualmente, optar-se pela prática delituosa.

Pode-se concluir, assim, que o combate à evasão é um dos importantes elementos para a construção da cidadania fiscal, que passa pela aceitabilidade do dever fundamental de pagar tributos e pela reconstrução dos mecanismos de solidariedade entre os indivíduos que compõem uma sociedade.É certo que não se trata de um caminho que possa ser percorrido sem agruras ou dificuldades. No entanto, tomar tal rumo é, inclusive, uma condição para construção de um modelo tributário mais equitativo.

5 CONCLUSÃO

O período que sucede o pós-guerra é marcado por um processo de crescente valorização dos direitos fundamentais, que passam a incorporar a maioria das Constituições Democráticas surgidas neste novo arranjo político-social, cujo ponto de centralidade reside no indivíduo e seus direitos. Por razões até compreensíveis, deixou-se de lado um importante aspecto da ideia de cidadania, que diz respeito aos denominados deveres fundamentais, com

[49] CASALTA NABAIS. José. Avaliação Indireta e Manifestações de Fortuna na Luta Contra a Evasão Fiscal. **Separata**. Direito e Cidadania. Praia – Cabo Verde: ana VI, n. 20-21, mai. / dez. 2004. p. 219.

profundos reflexos na questão da solidariedade social, que funciona como sustentáculo do Estado Democrático de Direito.

Pode-se afirmar, que os deveres fundamentais correspondem aos meios necessários para que o Estado possa atingir a sua histórica finalidade de propiciar o bem comum, o que, em arriscada síntese, pode ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, mediante, especialmente, a realização dos direitos fundamentais.

O que vêm ocorrendo, a partir de meados do séc. XX, é a banalização do conceito de solidariedade social, desvinculando-a do conceito moral que a informa enquanto liberdade, igualdade e justiça. A solidariedade passa tanto pelos conceitos de realização dos direitos sociais ou de solidariedade, cabendo ao Estado a sua garantia e concretização, como o cumprimento dos deveres constitucionalmente postos, a que incumbe aos integrantes da sociedade.

Portanto, há de se recuperar (ou construir), a concepção de solidariedade social como fundamento da exigência fiscal, pois apenas esta pode justificar a legitimidade de um modelo de Estado socialmente justo. O liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a uma decorrência inafastável de pertencer-se a uma sociedade.

Em vista disso, é possível afirmar que o dever de pagar tributos é o principal dever de cidadania, justamente porque, caso tal dever seja sonegado por parte dos componentes de uma sociedade, restarão inviabilizadas as possibilidades de realização dos próprios direitos, especialmente aqueles de cunho prestacional.

Em face da inegável crise da democracia representativa iniciada em meados do século passado, faz-se necessário construir uma concepção contemporaneamente adequada de democracia e da própria cidadania, a qual implique um direito-dever de participação de toda a sociedade no debate sobre os rumos da tributação e do próprio Estado neste novo milênio.

A partir disso, os conceitos de justiça fiscal, a qual se impõe a participação de toda sociedade em relação aos contornos a serem traçados acerca da carga fiscal, assim como, a exigência de que todos contribuam para com a coletividade, conforme a sua capacidade econômica, são fatores preponderantes para a realização da cidadania fiscal.

Essa anomalia evidenciada na cidadania fiscal conduz inevitavelmente a um dos mais maléficos descaminhos da tributação, qual seja, a evasão fiscal. Esta deve ser combatida mediante a adoção de mecanismos eficientes de controle da corrupção, assim como,

instrumentos de simplificação do sistema fiscal, o aperfeiçoamento dos órgãos de fiscalização e aceitação dos tributos por parte dos cidadãos.

Enfim, a não é possível ingenuamente sustentar a legitimidade dos direitos fundamentais e propugnar por sua respectiva concretização, sem que se tenha presente o papel central da tributação neste processo. Neste sentido, o cidadão contemporâneo há de se reconhecer, primeiramente, como responsável indireto pelo destino do outro, com o qual convive. Sem tais pressupostos, está-se condenado a um crescente individualismo que, de tão exacerbado, beira uma patologia construindo-se, assim, um cenário perfeito para uma convivência conflituosa e antitética a desejável solidariedade social.

REFERÊNCIAS

BAPTISTA DA SILVA, Ovídio A. **Processo e Ideologia:** o paradigma racionalista. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BAUMAN. Zygmunt. **Europa.** Trad.: Carlos Alberto Medeiros. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2006.

BOBBIO, Norberto. **O Futuro da Democracia.** 7. ed. São Paulo: Paz e Terra. 2002.

CASALTA NABAIS, José. **Algumas Reflexões Criticas sobre os Direitos Fundamentais:**ab uno ad omnes. 75 anos da Coimbra Editora. Coimbra: Coimbra, 1998.

CASALTA NABAIS, José. **Estudos de Direito Fiscal:** por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

CASALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos.** Coimbra: Almedina. 2004.

CASALTA NABAIS. José. **Avaliação Indireta e Manifestações de Fortuna na Luta Contra a Evasão Fiscal.** Separata. Direito e Cidadania. Praia – Cabo Verde: ana VI, n. 20-21, mai. / dez. 2004.

CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir al Sostenimiento de los Gastos Públicos.** Madrid: Centro de Estudios Políticos e Constituionales, 2001.

COMPARATO. Fábio Konder. **Ética:** direito moral e religião no mundo moderno. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

DUVIGNAUD, Jean. **A Solidariedade:** laços de sangue, laços de razão. Trad.: Vasco Casimiro. Lisboa: Instituto Piaget, 1986.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição.** 7. ed., 2. reimpr. Coimbra: Almedina. 2006.

GOMES CANOTILHO, José Joaquim; LEITE, José Rubens Morato. **Direito Constitucional Ambiental Brasileiro.** São Paulo: Saraiva. 2007.

HÄBERLE. Peter. A Dignidade Humana como Fundamento da Comunidade Estatal. In: **Dimensões da Dignidade:** ensaios de filosofia do direito e direito constitucional. Org.: Ingo Wolfgang Sarlet. Trad.:Ingo Wolfgang Sarlet, Pedro Scherer de Mello Aleixo e Rita Dostal Zanini. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional.** Tomo IV – Direitos Fundamentais. 3. ed. Coimbra: Coimbra, 2000.

PRAHALAD, C.K. **A Riqueza na Base da Pirâmide:** como erradicar a pobreza com o lucro. Trad.:Bázan Tecnologia e Lingüística. Porto Alegre: Bookman, 2005.

ROBLES, Gregorio. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Manole, 2005.

SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário:** o ordenamento italiano. Trad.: Milene Eugênio Cavalcante Greco e Marco Aurélio Greco. In: GRECCO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra (Coords). Solidariedade Social e Tributação. São Paulo: Dialética 2005.

SANTOS, J. Albano. **Teoria Fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa – Instituto Superior de Ciências Sociais e Políticas, 2003.

SEVILLA SEGURA, José V. **Políticas Y Técnica Tributárias**. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales – Escuela de la Hacienda Pública, 2004.

SILVA, Sérgio André R. G. da. **A Tributação na Sociedade de Risco**. Revista Tributária e de Finanças Públicas. n. 67, jul. 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. v. II: Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.