

ENSAIO SOBRE O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: À LUZ DA CONSTITUIÇÃO BRASILEIRA DE 1988

Arthur César de Moura Pereira¹
Procurador da Fazenda Nacional

A temática dos deveres fundamentais² ainda é pouco explorada pela doutrina nacional. No entanto, é bastante comum, nos cursos de Direito Constitucional, a abordagem dos direitos fundamentais, dentro da análise de uma Carta Republicana, cujas funções seriam apenas as de elencar direitos e garantias fundamentais, estruturar e organizar o Estado e definir o modo como o poder será democraticamente exercido, bem como sua tripartição.

Esse conceito limitado, embora comum, do objeto da constituição, no qual os deveres fundamentais foram esquecidos, decorre principalmente do contexto em que foi promulgada a atual Constituição Federal. Ao final dos *anos de chumbo*, poucos se atreviam a defender a presença de *deveres* na Carta Fundamental. A festa da democracia, em 5 de outubro de 1988, tinha os *direitos* como principais convidados – e não poderia ser diferente, haja vista o longo período em que esses direitos foram sumariamente suprimidos pelos generais. Fenômeno semelhante pode ser percebido nas Constituições pós-ditadura da Alemanha, da Espanha e de Portugal.

Nada obstante, os deveres fundamentais, como instituto jurídico, remontam ao mesmo documento que consagrou, no século XVIII, os direitos fundamentais: a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, da França de 1789. Lá, ao lado dos direitos considerados essenciais ao homem e inerentes à sua condição humana, estão discriminados os deveres fundamentais de observância da lei³, no art. 7º, e o dever fundamental de pagar tributos, previsto pelo art. 13 nos seguintes termos: “Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração, é

¹ Procurador da Fazenda Nacional e professor de Direito Tributário e Direito Financeiro.

² Cf. para aprofundamento sobre o tema, excelente obra de NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2004.

³ É interessante observar que o direito fundamental à legalidade das relações jurídicas já encontrava como contraponto o dever de obedecer às mesmas leis que emprestam segurança e garantia aos demais direitos fundamentais.

indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”.

Não custa lembrar que essa relevante Carta de Direitos permanece em pleno vigor no direito francês. Também a famosa Constituição de Weimar trazia dispositivos semelhantes. Atualmente, as Cartas Portuguesa e Espanhola abordam a temática dos deveres fundamentais.

Se bem que ainda pouco estudada pela doutrina nacional, também a nossa Constituição Federal tratou do tema, ora de maneira explícita, ora de modo indireto. E sendo os nossos juristas tão afeitos aos sistemas jurídicos europeus⁴, causa estranheza que o assunto não tenha merecido, até pouco tempo, a devida atenção.

Assim, ao lado dos já citados elementos que compõem a *matéria-prima* das constituições, também a seleção de deveres fundamentais deve constar das Cartas Republicanas.

Dever fundamental é aquela obrigação jurídica de caráter normativo prevista pela Constituição Federal e que é inerente à própria condição de homem/cidadão inserido na sociedade. Essa condição de homem que participa de uma sociedade e nela se desenvolve e exerce suas atividades lhe impõe deveres de tal ordem de importância que seu geral descumprimento ou ignorância implicariam irremediável caos social.

Em muito o conceito de dever fundamental se aproxima da noção de direito fundamental, em clara referência ao fato de que ambos costumam implicar-se mutuamente: não há direitos sem deveres. E mais: a “fundamentalidade” dos direitos fundamentais é exatamente a mesma dos deveres fundamentais. Porém, ao contrário dos direitos, os deveres fundamentais necessitam de previsão na *Lex Mater*, não podendo derivar de outros instrumentos infra ou supraconstitucionais.

Há, basicamente, dois tipos de deveres fundamentais. Desde já é conveniente alertar que os deveres que a Constituição Federal outorga ao Estado e a seus agentes, para o desempenho de suas competências e funções, não são deveres fundamentais, mas, simplesmente, deveres decorrentes das normas que estruturam e organizam o Estado.

⁴ Notadamente o alemão, em sede constitucional. Mas também os sistemas italiano e francês sempre foram vistos como modelo de inspiração.

O primeiro tipo de dever fundamental é aquele que é *reflexo* dos direitos fundamentais. É o que Casalta Nabais⁵ chama de “a face oculta dos direitos fundamentais”. Como se sabe, a cada direito corresponde um dever, sem o que o direito não teria *enforcement* algum. Tomemos como exemplo os seguintes direitos fundamentais⁶:

- Sigilo/Intimidade.
- Liberdade de ir e vir.
- Propriedade.

Em todos os casos, quem são os titulares desses direitos? Não há dúvidas: a pessoa. Contra quem esses direitos são exercidos, quem é o titular dos deveres a eles correspondentes? Aprendemos que é o Estado. Essa noção, se não é falsa, é, ao menos, incompleta.

Para garantia de nosso sigilo, de nossa propriedade e de nossa liberdade de locomoção, seria suficiente que o Estado se abstinhasse de divulgar nossos dados, de prender-nos arbitrariamente e de confiscar sem razão nosso patrimônio? Entendemos que não. Assim como o Estado, também os demais homens têm o dever (fundamental) de respeitar esses direitos. De que adiantaria ser titular de tais direitos apenas em face do Estado, se os demais não precisassem respeitar tais direitos?

Assim é que, ao mesmo tempo em que temos direitos fundamentais, temos também o dever fundamental de assegurar/respeitar/atender os direitos fundamentais dos nossos co-cidadãos. Os direitos fundamentais geram deveres fundamentais *erga omnes*; aliás, é por isso que se diz que os deveres fundamentais são *pressupostos necessários* dos direitos fundamentais. Sem a imposição de deveres fundamentais para garantir e assegurar o respeito e o cumprimento dos direitos fundamentais, eles de nada valeriam.

Há ainda os deveres fundamentais autônomos, sem relação direta com os direitos fundamentais. São deveres impostos pela Constituição Federal aos homens, de forma a possibilitar o convívio social e promover o desenvolvimento da sociedade. Eles não são o outro lado da moeda em

⁵ Cf. a já citada obra. Veja também, do mesmo autor, NABAIS, José Casalta. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005

⁶ Previstos no art. 5º da Constituição Federal, incisos X, XII, XV, XXII.

relação aos direitos fundamentais; independem (relativamente) de qualquer um deles. Vejamos exemplos:

- O art. 5º, inciso XXIII⁷, trata da função social da propriedade. Aplicar função social a sua propriedade não é direito fundamental, embora esse instituto seja costumeiramente abordado, pelos manuais, no capítulo referente aos direitos fundamentais. A exigência por função social é um dever de quem é proprietário. Quem é proprietário de imóvel tem o *dever* de atribuir-lhe função social. Não é qualquer dever. É dever fundamental, porque previsto pela Constituição Federal e incidente sobre a pessoa em função de sua própria condição, e para manutenção e desenvolvimento da sociedade.
- O art. 225⁸ impõe à pessoa o dever fundamental de proteção ao meio ambiente. O art. 229⁹ impõe aos pais o dever fundamental de educar os filhos; aos filhos maiores, o dever fundamental de amparar os pais na velhice. Há muitos outros exemplos.

Interessa-nos, particularmente, o dever fundamental de pagar tributos. Tanto quanto os já citados deveres fundamentais, também este encontra guarida na Constituição Federal¹⁰.

Na condição de pessoas que vivem em um Estado democrático de direito (com todas as consequências daí advindas), temos uma plêiade de direitos fundamentais. Os direitos fundamentais são privilégios de uma sociedade que se desenvolve em um Estado democrático de direito.

Se, por um lado, a vida nessa sociedade nos agracia com a condição de titulares de direitos fundamentais, ela também nos impõe o custo dessas prerrogativas.

⁷ Verbis: “XXIII - a propriedade atenderá a sua função social;”

⁸ Verbis: “Art. 225. Todos têm direito ao meio ambiente ecologicamente equilibrado, bem de uso comum do povo e essencial à sadia qualidade de vida, impondo-se ao Poder Público e à coletividade o dever de defendê-lo e preservá-lo para as presentes e futuras gerações”

⁹ Verbis: “Art. 229. Os pais têm o dever de assistir, criar e educar os filhos menores, e os filhos maiores têm o dever de ajudar e amparar os pais na velhice, carência ou enfermidade”

¹⁰ Cf., a propósito, todo o Título VI da Constituição Federal.

Começemos pelas erroneamente chamadas *liberdades negativas*. Direitos supostamente assegurados pela abstenção (*non facere*) do Estado. Tomemos, novamente como exemplo, os seguintes direitos fundamentais:

- Sigilo/Intimidade.
- Liberdade de ir e vir.
- Propriedade.

Uma vez mais, é de indagar-se: para garantia de nosso sigilo, de nossa propriedade e de nossa liberdade de locomoção, basta que o Estado se abstenha de divulgar nossos dados, de prender-nos arbitrariamente e de confiscar sem razão nosso patrimônio? Mais uma vez, cremos que não.

Garantir a intimidade e o sigilo não passa, apenas, pela abstenção do Estado, mas por sua atuação positiva na criação de estruturas repressoras e preventivas de quebra de sigilo.

Garantir a liberdade de locomoção não se limita a proibir o Estado de executar prisões arbitrárias, ou de arbitrariamente opor empecilhos ao ir e ao vir; é mister que o Estado *aja positivamente*, construindo vias de acesso, fornecendo (por meios próprios ou por concessão) transporte público, coibindo a violência e a insegurança etc.

Garantir a propriedade é, por seu turno, criar mecanismos de defesa que assegurem que outrem não violará seu patrimônio.

Tudo isso custa muito caro. É preciso muito dinheiro para efetivar todos esses direitos, uma vez que, como acabamos de ver, eles não se realizam sozinhos, a partir de mero *non facere* do Estado; antes, carecem de portentosa máquina estatal que lhes dê eficácia no plano social.

Para a implementação dos direitos fundamentais de 2ª geração, ou direitos sociais, o custo é ainda maior, pois tudo depende de um *facere* do Estado. Saúde, educação, segurança pública, administração da Justiça, habitação, lazer, tudo isso tem elevado custo financeiro. A própria manutenção da máquina estatal, responsável por essa implementação, é bastante custosa.

Aqui é de se ressaltar que o Estado não produz riquezas, e quando se atreveu a fazê-lo, descambou para odiosas ditaduras e impérios sanguinários. É na sociedade que o Estado busca os seus recursos, por meio da realização da Atividade Financeira do Estado¹¹.

¹¹ Trata-se do exercício do poder financeiro, verdadeiro reflexo da soberania. Por meio desse conjunto de medidas (todas com fundamento constitucional) é que o Estado arrecada, gerencia e gasta os recursos públicos, tendo em vista a satisfação das necessidades públicas.

A Constituição Federal deu ao Estado brasileiro relevantes funções (relativas à educação, à saúde, à segurança etc.). Quem tem fins, necessariamente há de ter *meios* para realizá-los.

Essas finalidades constitucionais atribuídas ao Estado, embora a todos os brasileiros se relacione, são percebidas principalmente por cidadãos em situação de risco social. Essa percepção, ainda que inconsciente, é ainda maior se essas finalidades restam inatendidas.

De acordo com a Constituição Federal, receberão uma quantia em dinheiro não inferior a um salário mínimo (mesmo sem nunca ter contribuído para a Seguridade Social) os portadores de necessidades especiais incapacitantes para o trabalho, os idosos, os trabalhadores rurais, os pescadores. O recebimento desse benefício assistencial é condicionado às determinações previstas na LOAS¹². Esses valores se destinam a possibilitar *condições mínimas de exercício* dos direitos fundamentais.

A fome, a miséria e a doença tornam artigos de luxo os multicitados direitos à liberdade, ao sigilo e ao patrimônio. O exercício desses direitos passa, antes, pela *capacidade de fato* para exercê-los, o que exige que seu titular se alimente, se medique, se trate. Para isso, a Constituição Federal engendrou o Sistema de Seguridade Social¹³.

Quem paga essa conta?

A Constituição Federal determina a necessidade de *solidariedade* social. Alguns pagam por aqueles que não podem pagar. Só em 2007, a União arrecadou e gastou R\$ 12.925.967.000,00¹⁴ com assistência social.

Anote-se que é preciso ter recurso financeiro para tirar do papel os direitos fundamentais dos brasileiros. Não é nos planos da existência, da validade, da vigência e da eficácia da norma que os direitos fundamentais se realizam, isto é, são percebidos, na prática, pelos seus titulares.

É no plano da *eficácia social* que isso ocorre, ou seja, é no momento em que a norma efetivamente opera seus efeitos na sociedade e no homem. Porém, novamente ressaltamos, isso tem um custo.

¹² Cf. Lei 8742, de 07.12.1993.

¹³ Cf., a propósito, o Capítulo II do Título VIII, da Constituição Federal.

¹⁴ PREVIDÊNCIA SOCIAL. Sítio eletrônico do Ministério da Previdência e Assistência Social. Disponível em: <http://www.previdenciasocial.gov.br/pg_secundarias/previdencia_social_13_05.asp>. Acesso: 13 mar. 2008.

A Constituição Federal atribuiu aos entes federativos competência para tributar determinadas situações fático-jurídicas. Ao elencar as materialidades de cada tributo, a Constituição Federal deu ao Estado a prerrogativa de cobrá-los; ao mesmo tempo, obrigou o cidadão a pagar esses tributos. Até porque, sem os tributos, não há como a sociedade brasileira atingir os objetivos nominados no art. 3º da Carta Republicana:

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

- I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
- II - garantir o desenvolvimento nacional;
- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

Assim como o Estado tem a prerrogativa de cobrar o tributo, o contribuinte tem o dever fundamental (porque fundado na Constituição Federal) de pagá-lo. Sempre que a Constituição Federal confere ao Estado a cobrança de um tributo, está outorgando ao cidadão o dever de pagamento.

É a hora de esclarecer que os tributos não são propriedade do Estado. Não existe cofre público, mas, sim, *cofre do público*. Daí porque as normas tributárias não devem ser consideradas normas de ódio social, como quer Ives Gandra Martins¹⁵:

Tributo é norma de rejeição social. Assim deve ser estudado pela Economia, Finanças Públicas e Direito, ofertando os especialistas dessas áreas o modelo ideal para o político, a fim de que a norma indesejável tenha sua carga de rejeição reduzida à menor expressão possível.

Não. Tributo é o custo que pagamos para a manutenção e desenvolvimento da sociedade, através da promoção dos direitos fundamentais e da manutenção da máquina estatal. O tributo não é nem

¹⁵ MARTINS, Ives Gandra (org.). *Curso de direito tributário* 2. ed.. Belém: CEJUP,1993. p. 18.

bom, nem mau – ontologicamente. Bom ou mau é o uso que se faz dele, questão que se resolve nas searas administrativa, penal e, principalmente, *eleitoral e política*.

O não pagamento do tributo, além de provocar abalo na arrecadação de recursos destinados a quem mais deles precisa, é uma afronta direta à Constituição Federal, e o autor dessa ilegalidade¹⁶ (sonegador) merece um tratamento proporcional ao mal que causa.

A dívida tributária não pode jamais ser equiparada a outros tipos de débitos (como os decorrentes de multas, cheques sem fundo, contratos etc.). O não pagamento do tributo configura descumprimento de dever fundamental. Não pagar outros tipos de débitos é desrespeitar a lei; não pagar tributos é um desrespeito à sociedade, à Constituição Federal e aos direitos fundamentais, cuja implementação depende desse pagamento.

A execução fiscal, também por isso, diga-se *en passant*, tem inegável caráter social, na medida em que é o único instrumento que visa à recuperação dos créditos do público inscritos em dívida ativa.

Como consequência, temos que, face a uma Constituição Federal que confere inúmeros direitos fundamentais e que dá à pessoa os correspondentes deveres fundamentais, sendo o de pagar tributos um dos mais importantes, é correto afirmar que vivemos em um *Estado Democrático e Tributário de Direito*.

Essa conclusão é essencial para que se compreenda que a pessoa tem o dever fundamental de pagar o tributo; mas apenas se esse tributo for constitucional. A todos assiste o direito de se insurgir contra tributos inconstitucionais. Portanto, fica dito melhor assim: a Constituição Federal prevê o dever fundamental de pagar tributos *constitucionais*.

Diante disso, é de causar espécie contradição bastante comum no Direito Brasileiro. Embora esteja assente nas Cortes a possibilidade (justa e necessária) de o juiz decidir no sentido de obrigar o Estado a garantir determinado direito fundamental, mais e mais se vê a imposição de toda sorte de óbices à recuperação dos créditos públicos. E riem-se estridentes os sonegadores.

¹⁶ Aqui discordamos do posicionamento atual do Superior Tribunal de Justiça, que considera que o não pagamento de tributos não configura ato ilícito. Ora, a Lei Maior do país determina o pagamento; leis infraconstitucionais, inúmeras, cuidam da obrigação legal tributária; há uma enorme estrutura de fiscalização e arrecadação de tributos. E com tudo isso, aquela Eg. Corte entende não haver ilicitude na falta de pagamento.

Ambas as situações são de especial relevo. Os direitos fundamentais devem ser garantidos a todo custo. Mas é preciso que se compreenda que o dever fundamental de pagar tributos constitucionais também deve encontrar no Poder Judiciário e na sociedade, sobretudo, a mesma ressonância que, felizmente, vemos em relação aos direitos fundamentais.

Referências bibliográficas

BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília: Senado, 1988.

MARTINS, Ives Gandra (org.). *Curso de direito tributário*. 2. ed. Belém: CEJUP, 1993. p. 18.

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

_____. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Coimbra: Almedina, 2005.

PREVIDÊNCIA SOCIAL. *Sítio eletrônico do Ministério da Previdência e Assistência Social*. Disponível em: <http://www.previdenciasocial.gov.br/pg_secundarias/previdencia_social_13_05.asp>. Acesso: 13 mar. 2008.