

## DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: DEVER JURÍDICO OU DEVER MORAL

*Felipe Viana de Araújo Duque<sup>1</sup>*

**RESUMO:** Este artigo se propõe a efetuar uma análise dos elementos que compõem o dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito, pautando-se no referencial da solidariedade social, com a aplicação das ideias na temática relativa a configuração histórica do Estado e da Tributação. O referencial teórico adotado para o desenvolvimento das ideias serve de base da investigação do arranjo da dinâmica estatal aplicada a temática central. Busca-se a análise crítica a respeito do reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos sob uma ótica de dever jurídico.

**Palavras chave:** Dever, Pagar, Tributos.

### FUNDAMENTAL DUTY TO PAY TAXES: LEGAL DUTY OR MORAL DUTY

**ABSTRACT:** This article proposes to make an analysis of the elements that make up the fundamental duty to pay taxes in the Democratic State of Law, based on the reference of social solidarity, with the application of ideas in the theme related to the historical configuration of the State and Taxation. The theoretical framework adopted for the development of ideas serves as the basis for the investigation of the state dynamics arrangement applied to the central theme. We are looking for a critical analysis regarding the recognition of the fundamental duty to pay taxes from a legal point of view.

**Keywords:** To owe, Pay, Taxes.

### INTRODUÇÃO

Em 2016<sup>2</sup>, a sonegação fiscal no país ultrapassou a marca de R\$ 1,8 trilhão de reais. Por outro lado, em 2015<sup>3</sup>, a sonegação alcançou R\$ 420 bilhões, equivalendo a cerca de 10% do PIB<sup>4</sup> do Brasil naquele ano. Além disso, noticiou-se que com base em dados de 2011<sup>5</sup> do

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito Político e Econômico pela Universidade Presbiteriana Mackenzie e bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. Membro do Grupo de Pesquisa Estado e Economia no Brasil (Mackenzie). Procurador da Fazenda Nacional. Contato: [felipe\\_duque11@hotmail.com](mailto:felipe_duque11@hotmail.com)

<sup>2</sup> **Presidente do sinprofaz revela números da sonegação em audiência na câmara**, disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/noticias/presidente-do-sinprofaz-revela-numeros-da-sonegacao-em-audiencia-na-camara/>. Acessado em 11/10/2017.

<sup>3</sup> **Sonegação de impostos chega a R\$ 420 bilhões no Brasil em 2015**, disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149>. Acessado em 11/10/2017.

<sup>4</sup> **Sonegação alcança 10% do PIB, diz estudo do Sinprofaz**, disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-alcanca-10-do-pib-diz-estudo-do-sinprofaz>. Acessado em 11/10/2017.

<sup>5</sup> **No mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo**, disponível em:

Banco Mundial, o Brasil só perde para a Rússia no ranking global da sonegação fiscal. Nesse passo, as dívidas do governo de janeiro a setembro de 2017 já noticiam o déficit primário de 108,5 bilhões<sup>6</sup>

Sabe-se que, em razão do alto índice de evasão, há drástica redução de receita pública, caracterizando consequência negativa na prestação de serviços essenciais pelo Estado e, objetivamente, na concretização de direitos fundamentais, como educação, saúde, políticas públicas, afetando inclusive a competição no âmbito do direito concorrencial.

No que toca à matéria de tributação, em relação a estreita posição do Direito Tributário com os ideais de liberdade, justiça e igualdade, é oportuno mencionar a quantidade e a qualidade de teses dedicadas aos direitos dos contribuintes e aos limites da tributação estatal.

Porém, idêntica medida não se vislumbra em relação ao dever de recolher tributos, sendo restritos os trabalhos dedicados ao tema, talvez sob o prisma da correlação prévia da referida tese com a ideia de sanha arrecadatória do Estado e à crítica generalizada ao sistema arrecadatório brasileiro, seja pela alta carga tributária atualmente vigente, seja pela própria complexidade do nosso modelo.

Essa disparidade pode ser verificada, em grande parte, à própria configuração histórica do Estado de Direito e do que se poderia chamar de “herança liberal”, a transição para o Estado Social calcada no liberalismo desenfreado direcionada pela valorização da liberdade, da propriedade e em si, da não intervenção do Estado, conduziu de certa forma, à compreensão do indivíduo como titular de prerrogativas em face do Estado e com a preponderância absoluta dos direitos em face dos deveres.

Nesse contexto, no Estado Democrático de Direito vigente pode-se inferir que existe um dever fundamental de pagar tributos de acordo como já decidiu recentemente o Supremo Tribunal Federal, por isso, este trabalho almeja realizar um estudo sobre o dever fundamental de pagar tributos calcado no princípio da solidariedade.

Para tanto, pretende-se a utilização como premissa do dever tributário um breve estudo histórico do fenômeno econômico das sociedades, correlacionando a estrutura estatal e o modelo econômico vigente.

Isto porque, durante largo espaço de tempo, entendia-se o poder de tributar como uma imposição de um dever pelo Estado aos indivíduos. Notadamente, verificava-se o poder estatal como uma forma de coação baseada na noção de soberania –, e não de relação jurídica

---

<http://www.valor.com.br/brasil/333352/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>, Acessado em: 11/10/2017.

frente aos cidadãos.

Contemporaneamente, há de se fazer uma visão sistemática do poder de tributar, conferindo a necessidade de um “giro epistemológico” na antiga concepção do tributo como uma instituição odiosa.

Em razão disso, propõe-se estabelecer a reflexão de que o dever fundamental de pagar tributos se presta a um dever de solidariedade social, com base na própria cidadania, visando ao desenvolvimento econômico e a diminuição das desigualdades sociais e regionais.

Doutra banda, torna-se patente questionar: o dever fundamental de pagar tributos é um dever jurídico ou um dever moral?

### **BREVE ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO MODERNO**

Tendo em vista que o propósito do trabalho é realizar uma análise do dever fundamental de pagar tributos, pretende-se fazer uma observação da evolução histórica do Estado, correlacionando o modelo econômico ao respectivo dever tributário.

Cite-se, não há nenhuma finalidade em discorrer sobre teorias econômicas neste espaço, por ausência de formação específica e sob pena de fuga ao tema.

Nesse sentido, a forma pelo qual o Estado financia seus custos, seja a forma direta ou indireta, está essencialmente relacionado às temáticas da liberdade, propriedade e solidariedade. Deveras, o modelo de financiamento estatal, repercute sobremaneira no desenvolvimento de ideologias políticas e econômicas pelas quais o ente público destina alcançar sua finalidade.

Cumprir frisar que a problemática da natureza, essência do ser do Estado, pertence ao âmbito de estudo das ciências juspublicistas, ramo da filosofia, que se mostra em consonância com o debate acerca da formação e justificação do poder.<sup>7</sup>

Certo é que o direito não pode ser limitado ao estudo dos sistemas normativos, sociais e axiológicos, restritamente. É imperioso que seja visto em suas três dimensões: o fato, o valor e a norma, três polos que concomitantemente se interligam<sup>8</sup>.

Nessa ótica, Bobbio aduz que os direitos do homem são, indubitavelmente, um fenômeno social<sup>9</sup>. Dessa forma, deve-se conhecer bem as instituições e os problemas da

---

<sup>6</sup> **Rombo nas contas do governo ultrapassa R\$ 100 bilhões até setembro e bate recorde.** Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/rombo-nas-contas-do-governo-ultrapassa-r-100-bilhoes-ate-setembro-e-bate-recorde.ghtml>, Acessado em: 26/10/2017.

<sup>7</sup> MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 1.

<sup>8</sup> REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. São Paulo: Campus, 1992, p. 83.

sociedade contemporânea, fugindo, inclusive, do formalismo exacerbado da doutrina positivista, e inserindo o estudo da filosofia e sociologia do direito.

Sem pretender adentrar em linhas profundas, torna-se relevante perquirir se o homem ao se associar procede dessa forma por uma razão instintiva, se age por determinismo, pela força da natureza, ou se é, nativo ao homem, por meio da razão, que o leva a se associar a outros seres humanos?

Em verdade, o debate sobre o impulso pelo qual leva o homem a se organizar em grupos e se associar, se seria um ato racional de escolha, ou se seria próprio das forças da natureza, ou vontade divina foi travado no decorrer de séculos.

Em síntese, há duas correntes: a teoria da sociedade natural aduz que existe um ímpeto, além do senso humano que justifique a associação com outros indivíduos. Nessa linha, Aristóteles, na Grécia antiga, afirmara que o homem é naturalmente um animal político<sup>10</sup>. Já Santo Tomas de Aquino, grande seguidor de Aristóteles, preconizava que o homem seria, por natureza, animal social e político, vivendo em multidão, ainda mais que todos os outros animais, o que se evidencia pela sua natural necessidade<sup>11</sup>.

Em contraponto à teoria da sociedade natural, há autores que defendem que a sociedade é estabelecida apenas pelo acordo de vontade, ou seja, de um contrato hipotético, por isso são chamados como “contratualistas”. Em resumo, os contratualistas resguardavam a inexistência de instinto associativo natural, dessa forma, apenas a vontade humana justificaria a existência da sociedade. Em outras palavras, aduziam que o fundamento da sociedade é o consentimento dos cidadãos, formulado através de pactos sociais<sup>12</sup>.

Diante disso, o que é importante notar é que independente da teoria sobre a constituição da sociedade que se adote, desde o momento em que o homem passou a se utilizar de instrumentos, ou meios para, de forma racional, atingir determinados fins, e, à medida que se foram aperfeiçoando os mecanismos de divisão do trabalho humano, com o aperfeiçoamento e controle dos recursos naturais, com a descoberta, a invenção e o acelerado desenvolvimento tecnológico de instrumentos de trabalho e de defesa, houve a necessidade de criação de uma instituição que monopolizasse a produção de normas de conduta, bem como a força para valer a ordenação e que agisse em prol do bem comum, isto é, o Estado.

Apenas de forma superficial, é preciso que se diga que as concepções de Estado são

<sup>10</sup> ARISTÓTELES. **A política**. Tradução Nestor Silveira Chaves. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2009.

<sup>11</sup> TOMAS DE AQUINO, Santo. **Summa Theológica**, Paris: Andrae Blot, 1926. 6 v. (I, XCVI)

<sup>12</sup> SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado: o substrato clássico e os novos paradigmas como pré-compreensão para o Direito Constitucional** 2001, p. 41. Belo Horizonte: Del Rey.

variadas. Karl Doehring, por exemplo<sup>13</sup> defende o conceito de Estado de George Jelinek, ou seja, uma associação humana que formou um povo, que se estabelece em um determinado território e que dispõe de uma autoridade estatal baseada na organização.

Diante disso, busca-se em linhas perfunctórias correlacionar o modelo econômico de Estado ao dever de Tributar da época.

Em linhas gerais, o Estado, tomando como parâmetro a cultura ocidental, surgiu no período renascentista remontam ao século XVII, com a derrocada do sistema feudal e ascensão de uma nova classe econômica, a burguesia, que buscava por mais segurança jurídica, livre passagem pelos feudos para exercício da atividade comercial e fim dos privilégios concedidos à nobreza, instaurava-se o clima propício à constituição dos estados nacionais.<sup>166</sup> Formava-se, na realidade, um período caracterizado por processos de centralização e concentração do poder nas mãos dos monarcas<sup>14</sup>.

O modelo econômico vigente, à época, tratava-se do mercantilismo, pois centrava-se na conquista, dominação e exploração de novos territórios onde o Estado se utilizava para acumular riqueza através da manufatura, comércio de especiarias e metais preciosos.

Nesse diapasão, o modelo de financiamento dos custos estatais se dava pela exploração de seu próprio patrimônio, a atividade comercial e a exploração de territórios conquistados. Trata-se, portanto, de um Estado predominantemente não fiscal, pois suas receitas não advinham de impostos.

Nesse contexto político e econômico, tratava-se de Estado não fiscal, isto porque, as configurações de um sistema fiscal mínimo, com a centralização do poder nas mãos do monarca e o aumento dos gastos estatais, foram necessárias ao aperfeiçoamento do sistema arrecadatório, com intuito de torná-lo mais eficiente<sup>15</sup>.

No estado patrimonial, o tributo libertava o homem apenas dos seus deveres militares. Assim, os tributos começaram a ser exigidos como desiderato da liberdade comercial e pela acumulação de riqueza, o que não se aceitava em período anterior<sup>16</sup>.

Entretanto, a noção de tributo, conquanto já se visse uma evolução, ainda padecia de desenvolvimento, pois, de regra, ainda não existia um regime jurídico propriamente público, além do mais ele tinha conteúdo eminentemente contraprestacional.

---

<sup>13</sup> DOEHRING, Karl. **Teoria do Estado**. Coordenação Luiz Moreira; Tradução Gustavo Castro Alves Araújo. Belo horizonte: Del Rey, 2008, p. 40.

<sup>14</sup> BENZ, Arthur. **El Estado moderno**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2010, p. 37-38.

<sup>15</sup> CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no Estado Democrático de Direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p.64.

<sup>16</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 83.

No que concerne ao Estado Liberal de Direito, a configuração imprimida pelo governo absolutista ao dever de pagar tributos foi a força motriz para as revoluções burguesas que eclodiram na Europa no século XVIII e XIX.

As revoluções burguesas tiveram como base filosófica a doutrina do direito natural de cunho contratualista e racionalista, que, no campo tributário, teve sua exteriorização mais importante na concepção de que o tributo devia ser fruto do consentimento dos cidadãos.

Diante disso, conforme leciona Ricardo Lobo Torres<sup>17</sup>, no Estado Fiscal, ou no Estado de Direito, a liberdade é o limite do poder fiscal, atuando por meio das imunidades e das proibições de privilégio e confisco.

Nesse período, a sociedade passou, com o seu consentimento, a autorizar a cobrança de tributo, bem como a autorizar determinado dispêndio do Estado. Porque no Estado absoluto existia uma verdadeira confusão entre as esferas públicas e privadas, o que arruinou o estado absolutista ante os gastos excessivos, notadamente com privilégios com a nobreza e com guerras externas dispendiosas e, muitas vezes, desnecessárias.

Portanto, o Estado de direito é, a partir daquele momento, identificado como Estado Fiscal, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos. Impende observar que o Estado Fiscal pode tomar a forma tanto liberal quanto social<sup>18</sup>, sendo importante para sua caracterização apenas que ele seja custeado principalmente por receitas provenientes de impostos.

Isto porque, dentro da filosofia do liberalismo, o Estado seria a criação deliberada e consciente da vontade humana, com esteio em um contrato social. Destarte, fica evidente a influência dos contratualistas no ideal liberal<sup>19</sup>

Dessa forma, o Estado não deveria ser um fim em si mesmo, deveria isto sim, ser o guardião das liberdades individuais, e estaria, igualmente, submetido ao direito. Daí a noção de constitucionalismo como limitador do poder político.

Desta feita, no estado liberal de direito, o dever tributário será interpretado predominantemente como protetivo ao patrimônio do cidadão. Nesse diapasão, o tributo é tido como uma forma de intervenção estatal, produzindo desequilíbrios e desencadeando efeitos nefastos sobre o bem-estar dos indivíduos em razão direta do sacrifício fiscal de cada um.

Impende observar, inicialmente, que o Estado Social não representa a oposição do

---

<sup>17</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar. 1991, p. 27

<sup>18</sup> NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. ed. Coimbra: Almedina, p.41, 2003.

<sup>19</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 41.

Estado Liberal de Direito, mas sim um progresso, já que melhorias conseguidas no Estado Liberal de Direito foram mantidas. Em outras palavras, o Estado social representa efetivamente uma transformação superestrutural por que passou o antigo Estado Liberal<sup>20</sup>.

Desse modo, a concepção que fundamentou o surgimento dos Estados sociais foi a que o Estado deveria buscar o bem comum. Assim, se a ordem política se justifica como condição para o desenvolvimento da personalidade humana, deverá conduzir-se a procurar, direta ou indiretamente, todos aqueles bens materiais, culturais, e morais que permitam o desenvolvimento da personalidade<sup>21</sup>.

No que toca ao dever tributário no Estado social, este sofreu forte modificação com a crise do liberalismo. Isto porque, com a crise da Bolsa de Valores de 1929 acarretou uma grande depressão da economia, aliada a escassez de consumo, devido ao desemprego e corte de salários, cumulada com uma grande especulação financeira, levou a ruina milhares de empresas e investidores da Bolsa de Valores.

Esse novo modelo estatal intervencionista foi determinante para o inchaço da máquina estatal, já que ele passou a agir no mercado com o fito de buscar o crescimento econômico, o pleno emprego e a diminuição da concentração de riquezas, características nefastas que levaram à crise enfrentada em 1929.

Nessa ótica, houve agora além de um Estado mais pesado, o qual necessita de mais recursos financeiros, também uma visão a qual o tributo pode ser usado em seu caráter extrafiscal, como instrumento de intervenção na economia, com o controle dos níveis de consumo e produção e dos índices inflacionários.

Com a concepção de que o Estado<sup>22</sup> deveria buscar a diminuição da concentração de renda e garantir um mínimo existencial ao cidadão, o imposto de renda passou a ser um instrumento fiscal e extrafiscal. Sua faceta arrecadatória já era conhecida no estado de direito liberal, mas apenas sob prisma formal. A principal característica do Estado social é sem dúvida a densificação da igualdade material e uma das ferramentas mais eficazes que a sociedade conhece é a imposição progressiva do imposto sobre a renda.

Em matéria de impostos, o Estado do bem estar social imprimiu uma verdadeira revolução, pois o dogma liberal da neutralidade havia sido superado com a utilização dos impostos não mais como simples meio de arrecadação e sustento do Estado, mas, além disso como mecanismo redistributivo, mormente com a utilização de impostos progressivos, com a

---

<sup>20</sup> Ibid, 1996, p. 184.

<sup>21</sup> MORENO, Fernando Díez. **El Estado social**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2004, p. 15.

finalidade de promover mais justiça social<sup>23</sup>.

Mas o que importa, pelo menos para fins de nosso artigo, é que o tributo, além da função de arrecadar para o sustento do Estado, passou a servir como instrumento de intervenção em setores da vida social e econômica.

Destarte, o tributo passou a se prestar, muitas vezes, com proeminência em relação ao próprio sustento do Estado, na consecução de políticas tendentes a diminuir as desigualdades sociais e regionais, promovendo a distribuição de renda em vistas da efetivação material do princípio da igualdade.

Sob a ótica do contribuinte, ocorreu, ou deveria ter ocorrido, a alteração de perspectiva sob a qual se funda o dever tributário que passou de mera obrigação com vistas a sustentar o aparato público, para uma feição mais solidária e comunitarista do mesmo dever<sup>24</sup>.

### **DEVER DE TRIBUTAR NO ÂMBITO DO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.**

De início, cumpre adotar a ideia que o Estado Democrático de Direito é uma junção histórico de duas ideias fundamentais que serviram como base: primeiro, a concepção de soberania popular de matriz rousseauiana - segundo a qual a vontade geral deve ser resultado da vontade da maioria dos cidadãos; segundo, o conceito de governo limitado, noção lockeana de que o exercício do poder da maioria deve estar submetido aos marcos constitucional e legal, como condição de sua legitimidade. E é nesse sentido que se caracteriza a síntese de Norberto Bobbio, para quem a democracia constitucional é o regime que realiza a vontade da maioria dentro das regras do jogo democrático, previstas na Constituição<sup>25</sup>.

Os tributos, dessa forma, são meios pelos quais o Estado se utiliza para servir de instrumentos de política econômica, bem como atender as exigências de estabilidade e progresso sociais visando uma melhor distribuição de renda nacional.

Por outro lado, é cediço que toda realidade social e política requer meios econômicos para subsistir e alcançar as finalidades a que se propõe. Logo, a consagração constitucional da exigência de que todos os membros da comunidade contribuam com parcela de sua riqueza

---

<sup>22</sup> SANTOS, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo. **Teoria geral do Estado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009, p.63.

<sup>23</sup> CARDOSO, 2014, p. 129.

<sup>24</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 4.

<sup>25</sup> BINENBOJM, Gustavo. A advocacia pública e o Estado Democrático de Direito. **Revista da Procuradoria-Geral do Município de Juiz de Fora – RPGMJF**, Belo Horizonte, v 1, n. 1, p. 219-227, jan./dez. 2011.



para o sustento dos gastos públicos com a finalidade, nos termos do princípio do Estado Democrático de Direito, de progressão material e moral do indivíduo e da sociedade como um todo, faz da imposição tributária um dever fundamental por diversos prismas.

O Ministro Edson Fachin<sup>26</sup> do Supremo Tribunal Federal já mencionou que na perspectiva do autogoverno coletivo, os tributos são contributos indispensáveis a um destino em comum e próspero de todos os membros da comunidade politicamente organizada.

Nesses termos, tendo em vista a decisão constituinte de formar um Estado Fiscal, pode-se conceber um dever fundamental de pagar tributos, em decorrência do princípio da solidariedade, segundo o qual há uma responsabilidade coletiva da comunidade política para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socioeconômicos.

Na clássica tese de doutoramento do tributarista português José Casalta Nabais, expõe-se o seguinte:

“Pelo que, o dever de pagar impostos constitui um dever fundamental como qualquer outro, com todas as consequências que uma tal qualificação implica. Um dever fundamental, porém, que tem por destinatários, incluindo-se neles, de um lado, as pessoas (ou organizações) colectivas e, de outro, mesmo os estrangeiros e apátridas [...] Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do estado. Como membros da comunidade, que constitui o estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto de impostos, constituindo estes o preço (e, seguramente, um dos preços mais baratos) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada.” (O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Coimbra: Almedina, 1998, p. 186).

Perceba: a Constituição Federal colocou a solidariedade ao lado da igualdade e da justiça como objetivos fundamentais da República, insculpidos no art. 3, inciso I da CF/88.

Dessa forma, a noção de solidariedade social pode ser visualizada tanto como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, quanto como princípio positivado, que é o caso do Brasil. Trata-se, sobretudo, de uma obrigação moral e um dever jurídico que, em razão da correlação entre deveres e direitos, informa e vincula a liberdade, a justiça e a igualdade<sup>27</sup>. Inclusive, nessa linha a alteridade se insere de forma definitiva também no discurso jurídico.

Esclareça-se que é comum que as pessoas após alguns séculos esqueçam que as

<sup>26</sup> Disponível em:

<http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2689108>, acessado em: 27/10/2017.

<sup>27</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários** – vol. II, 2005, p. 180

principais formulações sobre o contrato social o conceberam com um acordo entre pessoas e não entre essas e o Estado, o que é um desvio de percepção bastante comum<sup>28</sup>. Se a criação do Estado é um projeto coletivo, deve-se anotar que a solidariedade se projeta com muito vigor no direito fiscal, que se traduz na disciplina da repartição igualitária dos custos dos direitos prestados pelo Estado.

Nesse contexto, o pagamento de tributos constitui-se um dever fundamental estabelecido constitucionalmente<sup>29</sup>, seja na ótica Fiscal assumida pelo Estado contemporâneo, quer no rol de direitos fundamentais previsto<sup>30</sup> e que pressupõem o consequente financiamento.

Assim, pode-se afirmar que todos os membros da sociedade têm o dever de contribuir, na medida da capacidade econômica manifestada, para o atingimento desse objetivo coletivo que, frise-se, tem como principal forma de financiamento a receita advinda de tributos.

Lado outro, ao enunciar a função que assume a Administração Tributária, Klaus Tipke afirma que a função das autoridades fiscais não corresponde ao mero interesse do Tesouro, mas sim ao interesse que o contribuinte tem de que os demais também paguem os tributos devidos<sup>31</sup>. Dessa maneira, por fim, conclui de modo mais idôneo que a Administração Tributária age como um agente da comunidade solidária formada por todos os contribuintes.

Saliente-se que tais premissas são infirmadas a partir dos arts. 145, § 1º, que estabelece o princípio da capacidade contributiva e 150, inciso II, que trata da isonomia tributária, ambos da Constituição. De suas orientações é possível extrair a noção atual de capacidade contributiva, que tem uma dimensão subjetiva relevante, representada no comando dirigido ao legislador para que busque graduar o aspecto quantitativo do fato gerador, de modo que de

---

<sup>28</sup> “Um dos aspectos frequentemente mal interpretados da temática do contrato social diz respeito à relação entre os agentes contratantes e o Estado. Esta varia de formulação para formulação, mas o acordo subjacente quase nunca é feito entre o governante e o povo. Trata-se, antes, de um acordo mútuo entre pessoas para repudiar a ação unilateral em defesa do direito individual, desde que haja a garantia de que todos os outros também repudiem tal ação. A formulação de Hobbes deixa muito claro que o acordo fundamental não se dá entre o governante e o povo. Para ele os indivíduos racionais concordariam mutuamente em se submeter a um soberano absoluto porque a alternativa é a guerra civil permanente (...). Em outras formulações, ocorre uma relação de mediação entre as pessoas, quer elas atuem individual ou coletivamente, e o Estado, mas que é subordinada ao acordo mútuo fundamental de repudiar a auto-ajuda do estado natureza. É por isso que, para Locke, uma revolução não significa necessariamente o retorno ao estado de natureza. É por isso que encontramos, entre os diferentes autores da tradição do contrato social, a defesa de diferentes sistemas institucionais. Na verdade, todos eles – Hobbes, Locke e Rousseau – pensavam que os sistemas de governos ideias podiam variar de acordo com o tamanho da população e outros acidentes históricos. Mas consideravam que as questões de formato institucional estavam subordinadas ao contrato social subjacente entre as pessoas. É desse que afirmava retirar a legitimidade fundamental.” (Ian Shapiro, **Os fundamentos morais da política**, tradução: Fernando Santos, 2006, pp. 145-146).

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. IBID. p.180, 2005.

<sup>30</sup> <sup>30</sup> ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho**, 2002, pp. 21-22

todos contribuam na medida da sua capacidade econômica, e que autoriza, portanto, a utilização da progressividade como nobre critério de distribuição da carga tributária dos tributos.

Ademais, torna-se mister ressaltar que no final de 2016 no julgamento do Recurso Extraordinário nº 601314 o Supremo Tribunal Federal<sup>32</sup> constatou a existência do dever fundamental de pagar tributos com base nas seguintes premissas: (i) na feição atual do Estado, todos têm a obrigação de contribuir, na medida das suas capacidades, para a manutenção do Estado Fiscal; e (ii) para garantir a efetividade da primeira afirmação, é necessária a criação de regras que auxiliem a fiscalização e arrecadação de tributos, possibilitando que tais recolhimentos possam representar de maneira concreta o percentual da riqueza revelada pelo contribuintes. Um sistema tributário constitucional que consagre a capacidade contributiva e a utilize na gradação dos seus tributos, mas não conceda à autoridade fiscal os mecanismos necessários para fazer cumprir esse objetivo na prática e coibir os abusos, frustra a vontade da Constituição de promover uma repartição equitativa da carga tributária, o que é um direito de todos.

Na doutrina brasileira, vale ressaltar os estudos de Marciano Buffon, que, se debruçando sobre a conceito em referência, destacou a importância do dever fundamental de pagar tributos numa sociedade que se organiza sob as características do Estado Brasileiro pois, nesse modelo, o Estado tem o dever de assegurar a todos uma existência digna, o que pressupõe a concretização de direitos sociais, econômicos e culturais do cidadão, por meio de prestações que demandam recursos públicos:

“Enfim, não se faz necessário um profundo esforço intelectual para se compreender a importância do dever fundamental de pagar tributos, pois sem ele a própria figura do Estado resta quase inviabilizada, uma vez que não é possível pensar uma sociedade organizada sem que existam fontes de recursos para financiar o ônus dessa organização, exceto se o exemplo pensado for uma sociedade na qual os bens de produção estejam concentrados nas mãos do próprio Estado. Esse dever fundamental se torna mais significativo quando a sociedade se organiza sob as características do denominado Estado Social, pois esse modelo tem como norte garantir a todos uma existência digna, e isso passa, especialmente, pela realização dos denominados direitos sociais, econômicos e culturais, o que demanda uma gama expressiva de recursos. (...) Dentro do modelo do Estado Social, a tributação ocupa um papel de fundamental importância, porque é esse modelo de Estado que tem o dever de assegurar os direitos fundamentais, sendo que tais direitos são mais necessários aos menos providos da capacidade de contribuir para com a coletividade” (BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Livraria do Advogado. Porto Alegre, 2009. p. 91).

<sup>31</sup> TIPKE, Klaus *Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina, 2002, p.81.

<sup>32</sup> RE 601314 - RECURSO EXTRAORDINÁRIO. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2689108>, acessado em : 27/10/2017.

Por outro lado, cumpre advertir a ressalva feita por Andrei Pitten Velloso, o qual inaugura existir um direito fundamental de não pagar tributos quando são inequivocadamente ilegítimos, isto é, quando há vício nas próprias disposições constitucionais, seja pela inocorrência do fato gerador, ou pela ofensa ao princípio da legalidade tributária:

Conclui-se que todos os contribuintes têm direito fundamental a não pagar tributos: i) instituídos ao arrepio das disposições constitucionais; ii) cobrados fora dos parâmetros legais ou regulamentares – ou, ainda, com inobservância das suas garantias formais e procedimentais; iii) cujo fato impositivo não tenham praticado; iv) superiores aos devidos pelos fatos impositivos que praticaram. (VELLOSO, Andrei Pitten. Direito fundamental a não pagar tributos. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/direito-fundamental-a-nao--pagar-tributos/16513>, acessado em : 27/10/2017).

Em síntese, é possível concluir que, no Estado contemporâneo – o qual é, essencialmente, um Estado Fiscal, entendido como aquele que é financiado majoritariamente pelos impostos pagos por pessoas físicas e jurídicas – pagar tributo é um dever fundamental. Nesse quadro, evidencia-se a natureza solidária do tributo, o qual é devido pelo cidadão pelo simples fato de pertencer à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir. Isto porque, o dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social.

## **DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: DEVER JURÍDICO OU DEVER MORAL?**

Analisado que a doutrina majoritária e o próprio STF referem-se a um suposto “dever fundamental”, torna-se necessária uma análise peculiar, buscando distinguir se é de fato um dever fundamental ou um dever moral, no que tange a imposição de contribuir com tributos.

De início, torna-se expor as concepções de Immanuel Kant, em que se faz uma uma distinção entre dever e obrigação por meio dos imperativos:

Ora, todos os imperativos ordenam ou hipotética- ou categoricamente. Os hipotéticos representam a necessidade prática de uma ação possível como meio de alcançar qualquer outra coisa que se quer (ou que é possível que se queira). O imperativo categórico seria aquele que nos representasse uma ação como objectivamente necessária por si mesma, sem relação com qualquer outra finalidade. Como toda a lei prática representa uma ação possível como boa e por isso como necessária para um sujeito praticamente determinável pela razão, // todos os imperativos são fórmulas da determinação da ação que é necessária segundo o princípio de uma vontade boa de qualquer maneira. No caso de a ação ser apenas

boa como meio para qualquer outra coisa, o imperativo é hipotético; se a acção é representada como boa em si, por conseguinte como necessária numa vontade em si conforme à razão como princípio dessa vontade, então o imperativo é categórico. (KANT, Immanuel. *Fundamentação da Metafísica dos Costumes e Outros Escritos*. Tradução: Paulo Quintela. Lisboa: Edições 70, 2007, p. 50)

Nessa ideia, o dever, compreendido como um imperativo categórico, equivale a uma acção devida pelo seu valor intrínseco; já a obrigação, enquanto imperativo hipotético representa uma acção determinada por força de algo.

Em outras palavras, conforme Kant, seria errôneo a adequação do conceito de dever no âmbito jurídico, uma vez que a incumbência se relaciona com o valor, inserto, portanto, na consciência individual e coletiva. De outro lado, a obrigação que pertence ao mundo da força, relaciona-se a uma ordem moral ou jurídica, caracterizando-se pela sua impositividade.

No pensamento de John Rawls<sup>33</sup>, a diferença entre dever e obrigação se configura tão somente ao modo de produção, isto é, o dever provém de um valor (por exemplo, a justiça), em outro ponto, a obrigação seria derivada da própria norma.

Na mesma linha, é a doutrina de Karl Larenz<sup>34</sup>, para quem o dever idealiza apenas e restritamente o dever ético, lado outro, o direito mesmo que introduzido pelos preceitos éticos, decorre sempre de uma força impositiva.

Sob essas ilações, conclui-se que o dever é algo incondicional, que existe pelo seu valor intrínseco, ao passo que a obrigação jurídica, sempre condicional, pressupõe a existência de uma norma jurídica.

Data vênha as posições apresentadas, é mister argumentar que o positivismo kelseniano não faz distinção entre dever jurídico e obrigação jurídica, sendo ambos decorrentes de uma norma positivada. Apenas diferencia-se dever jurídico de moral jurídica.

De acordo com este autor, a diferença entre ambos se encontra no fato de que o dever jurídico não corresponde indispensavelmente à conduta que deve ser observada, mas apenas e tão somente à atuação prevista na lei, cuja desobediência configura uma sanção, ou seja, a conduta oposta àquela que confira uma sanção:

Finalmente, uma ordem social pode - e é este o caso da ordem jurídica - prescrever uma determinada conduta precisamente pelo fato de ligar à conduta oposta uma desvantagem, como a privação dos bens acima referidos, ou seja, uma pena no sentido mais amplo da palavra. Desta forma, uma determinada conduta apenas pode ser considerada, no sentido dessa ordem social, como prescrita - ou seja, na hipótese

<sup>33</sup> RAWLS, 61- John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 369-372

<sup>34</sup> LARENZ, Karl. **Metodologia da Ciência do Direito**. 3. ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 302

de uma ordem jurídica, como juridicamente prescrita -' na medida em que a conduta oposta é pressuposto de uma sanção (no sentido estrito). Quando uma ordem social, tal como a ordem jurídica, prescreve uma conduta pelo fato de estatuir como devida (devendo ser) uma sanção para a hipótese da conduta oposta, podemos descrever esta situação dizendo que, no caso de se verificar uma determinada conduta, se deve seguir determinada sanção. Com isto já se afirma que a conduta condicionante da sanção é proibida e a conduta oposta é prescrita. O ser-devida da sanção inclui em si o ser-proibida da conduta que é o seu pressuposto específico e o ser-prescrita da conduta oposta.(KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6. ed. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 1999, p. 17)

Oriente-se: ainda que se reconheça que o dever fundamental de pagar tributos se constitui de uma base moral, não há como ressaltar que o seu sustentáculo deriva de um dever moral. Isto é, trata-se de um dever jurídico essencialmente.

Assim como o dever de pagar tributo não se resume a uma função administrativa, eis que ele é justamente um dever necessário para que o Estado e a sociedade existam e, em razão dessas receitas, o Estado obtêm suporte para garantir, ao menos minimamente, os direitos fundamentais. Não que a sociedade também não esteja envolvida neste projeto, pois, calcada no próprio fundamento da solidariedade social, vê-se que há um fundamento moral, mas não necessariamente um dever moral.

Logo, um exemplo de dever jurídico, de índole constitucional, é o dever de recolher tributos, previsto no art. 145 da Constituição Federal de 1988, que confere aos entes tributantes a competência para instituir e cobrar tributos.

Ora, o dever de suportar um tributo decorre do tipo de Estado que a Constituição moldou – o Estado Democrático de Direito – e o objeto desse dever será justamente o suporte financeiro deste Estado. Dessa razão, não há discricionariedade ao Ente Público. Pode-se legislar de acordo com certas conveniências, reduzindo ou aumentando a carga tributária, mas o ônus tributário sempre haverá. Hodiernamente, não é possível vislumbrar, na maioria dos países, em especial os do bloco ocidental, um Estado capaz de garantir não só os direitos fundamentais, como a própria dignidade da pessoa humana, que não seja suportado por tributos.

## CONCLUSÃO

Deve ser levado em consideração que o presente artigo buscou enfatizar a necessidade de serem realizados estudos aprofundados sobre a temática do dever fundamental de pagar tributos, tendo em vista dois aspectos: a correlação do modelo econômico vigente e o dever de pagar tributos nas sociedades contemporâneas e o respectivo dever no Estado Democrático de

Direito sob o prisma de um dever fundamental.

Com a abordagem enfática que foi aqui efetuada, vislumbramos a necessidade de se ratificar a existência de um dever fundamental de pagar tributos, demonstrando a natureza solidária do tributo, sendo devido pelo cidadão essencialmente pelo status de pertencimento à sociedade, com a qual tem o dever de contribuir compulsoriamente.

Nesse sentido, viu-se que o dever fundamental de pagar tributos está, pois, alicerçado na ideia de solidariedade social.

Conclui-se, assim, dizer que antes de um dever moral, o dever fundamental de pagar tributos é um dever jurídico, ainda que se possa salientar que existe um fundamento moral, qual seja, a solidariedade social e o compromisso de contribuir para a consecução dos objetivos da sociedade, é evidente se tratar de um dever jurídico expresso na Constituição Federal, sendo insuficiente pelo viés do dever moral o caráter de compulsoriedade.

## REFERÊNCIAS

ARISTÓTELES. **A política**. Tradução Nestor Silveira Chaves. 2. ed. São Paulo: EDIPRO, 2009.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

BENZ, Arthur. **El Estado moderno**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2010.

BINENBOJM, Gustavo. A advocacia pública e o Estado Democrático de Direito. **Revista da Procuradoria- Geral do Município de Juiz de Fora – RPGMJF**, Belo Horizonte, v 1, n. 1, p. 219-227, jan./dez. 2011.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. São Paulo: Campus, 1992.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 41.

MORENO, Fernando Díez. **El Estado social**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2004.

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

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. São Paulo: Saraiva, 2007.

DOEHRING, Karl. **Teoria do Estado**. Coordenação Luiz Moreira; Tradução Gustavo Castro Alves Araújo. Belo horizonte: Del Rey, 2008.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La Función Del tributo em El Estado social y democrático de Derecho**, 2002.

LARENZ, Karl. Metodologia da Ciência do Direito. 3. ed. Tradução: José Lamego. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

MASCARO, Alysson Leandro **Filosofia do Direito**. 4ª ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MIRANDA, Jorge. **Teoria do Estado e da Constituição**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

NABAIS, **O dever fundamental de pagar impostos**. 3. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Marcelo de Oliveira Fausto Figueiredo. **Teoria geral do Estado**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2009.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. **Teoria do Estado: o substrato clássico e os novos paradigmas como pré-compreensão para o Direito Constitucional** 2001, Belo Horizonte: Del Rey.

TIPKE, Klaus **Moral Tributaria Del Estado y de los Contribuyentes**. Trad. Pedro M. Herrera Molina, 2002.

TOMAS DE AQUINO, Santo. **Summa Theológica**, Paris: Andreae Blot, 1926. 6 v. (I, XCVI)

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do Direito Tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar. 1991.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e Princípios Constitucionais Tributários** – vol. II, 2005.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. Direito fundamental a não pagar tributos. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/direito-fundamental-a-nao--pagar-tributos/16513>, acessado em: 27/10/2017)

#### **WEBSITES:**

**Presidente do sinprofaz revela números da sonegação em audiência na câmara**, disponível em: <http://www.sinprofaz.org.br/noticias/presidente-do-sinprofaz-revela-numeros-da-sonegacao-em-audiencia-na-camara/>. Acessado em 11/10/2017.



**Sonegação de impostos chega a R\$ 420 bilhões no Brasil em 2015**, disponível em: <http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,sonegacao-de-impostos-no-brasil-chega-a-r-420-bi-em-2015,1784149>. Acessado em 11/10/2017.

**Sonegação alcança 10% do PIB, diz estudo do Sinprofaz**, disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-alcanca-10-do-pib-diz-estudo-do-sinprofaz>. Acessado em 11/10/2017.

**No mundo, Brasil só perde para Rússia em sonegação fiscal, diz estudo**, disponível em: <http://www.valor.com.br/brasil/3333552/no-mundo-brasil-so-perde-para-russia-em-sonegacao-fiscal-diz-estudo>, Acessado em: 11/10/2017.

**Rombo nas contas do governo ultrapassa R\$ 100 bilhões até setembro e bate recorde**. Disponível em: <https://g1.globo.com/economia/noticia/rombo-nas-contas-do-governo-ultrapassa-r-100-bilhoes-ate-setembro-e-bate-recorde.ghtml>, Acessado em: 26/10/2017.

Supremo Tribunal Federal, RE 601314 - **RECURSO EXTRAORDINÁRIO**. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=2689108>, acessado em: 27/10/2017.