



**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF  
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**“CIDADANIA, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS”**

**Márcio Menezes de Carvalho**

**Brasília  
2011**



**ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF  
DIRETORIA DE EDUCAÇÃO**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**“CIDADANIA, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS”**

Trabalho de conclusão de curso de Pósgraduação apresentado à Escola de Administração Fazendária, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito Tributário.

**Márcio Menezes de Carvalho**

**Professora Orientadora:**

**Dra. LIZIANE ANGELOTTI MEIRA**

**Brasília  
2011**

**TERMO DE APROVAÇÃO  
MÁRCIO MENEZES DE CARVALHO**

**CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

**“CIDADANIA, TRIBUTAÇÃO E DIREITOS HUMANOS”**

Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para obtenção do título de especialista do Curso de Especialização em Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:

---

**Professora Orientadora: Dra. Liziane Angelotti Meira**

---

**Professora - membro da banca: Anna Maria Ribeiro Reis**

---

**Professora - membro da banca: Eliane Ferreira de Sousa**

**Brasília**

## **Março/2011** **AGRADECIMENTOS**

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), na pessoa da Dra. Adriana Queiroz de Carvalho, pela iniciativa de conceder bolsas de estudos para o aprimoramento técnico dos Procuradores da Fazenda Nacional, e pela feliz escolha da conceituada Escola de Administração Fazendária (ESAF), para ministrar o Curso de Especialização em Direito Tributário, nossos agradecimentos.

À ESAF, por aceitar participar do Convênio com a PGFN para executar o curso, e ao corpo docente da ESAF pela elaboração e realização do 1º Curso de Especialização em Direito Tributário. Agradecimento especial merece o Professor Guinter Wanderer, Coordenador do Curso, e a Professora Anna Maria Ribeiro Reis, Diretora de Educação da ESAF, pelas iniciativas e esforços empreendidos na busca de soluções para as questões surgidas no decorrer dos trabalhos. Este agradecimento deve ser recebido como se fosse de toda a nossa Turma.

Especial agradecimento à Professora Liziane Angelotti Meira pelo inestimável apoio e estímulo, pelas proveitosas sugestões e críticas, e pela honrosa deferência de ter-me aceito como seu orientando.

Estes agradecimentos estariam incompletos se não fosse lembrado os nomes dos Professores Rodrigo de Mello, Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy, Rodrigo Pereira de Mello, Paulo Roberto Riscado Junior, e Gustavo Caldas Guimarães de Campos, todos Amigos e Colegas da PGFN que tive a honra de trabalhar junto e que neste Curso de Especialização em Direito Tributário são meus distintos Mestres.

Aos funcionários das Instituições mencionadas, em especial, que com paciência e profissionalismo, propiciaram as condições necessárias à realização do curso, o registro de nosso agradecimento.

Aos incansáveis Colegas de Especialização.

Finalmente, a todos os que, de alguma forma, contribuíram para o sucesso do Curso.

*“Tributos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”.<sup>1</sup>*

*“En efecto, según sea la forma como se articule la tributación de cada país, se podrá promover o no el desarrollo de su pueblo”.<sup>2</sup>*

*“... muitas das formulações que cometo têm caráter provisório. E se não vacilo em avançá-las correndo o risco de errar é porque prefiro esse risco a uma atitude omissa ou conveniente, talvez mais sábia, mas que tende a manter tudo como está. Além do mais, estou sempre disposto a rever os meus pontos de vista. Se apenas suspeitasse de que meu pensamento poderia vir a tornar-se um dogma, desistiria de enunciá-lo. Obviamente esse perigo não existe. Posso portanto errar, tentar acertar, tentar contribuir com meus acertos e erros para a compreensão de alguns problemas tão importantes quanto complexos, que exigem resposta urgente, a qual dificilmente será dada por uma única pessoa. [...] Exposições, defendê-las e corrigi-las deve ser entendido, no meu caso pelo menos, como uma tentativa de ajudar no mutirão”.<sup>3</sup>*

---

<sup>1</sup> HOLMES, Justice. **Suprema Corte dos EUA**, 1927

<sup>2</sup> TRAIBEL, Montero. **Derechos Humanos como a la potestad tributária**, pp. 20 e 21.

<sup>3</sup> FERREIRA, Gular. **Vanguarda e subdesenvolvimento**, p. 12.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	6
PARTE I - CIDADANIA E TRIBUTAÇÃO NOS ESTADOS MODERNOS.....	10
1.1 CIDADANIA CRÍTICA.....	10
1.2 IDEOLOGIA E CONSCIENTIZAÇÃO.....	17
1.3 PARTICIPAÇÃO.....	22
1.4 PARTIDOS POLÍTICOS E MOVIMENTOS SOCIAIS.....	25
1.5 CIDADANIA TRIBUTÁRIA.....	35
PARTE II - ESTADO E PODER DE TRIBUTAR.....	42
2.1 SÍNTESE EVOLUTIVA DO ESTADO E DAS FORMAS DE TRIBUTAR ....	42
2.2 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR NA ATUALIDADE .....	47
2.3 FUNÇÕES E IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO NA ATUALIDADE .....	62
2.4 O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS.....	66
2.5 PRINCIPAIS PONTOS DE CONFLITOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES.....	71
PARTE III - OS DIREITOS HUMANOS COMO LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR .....	86
3.1 INTER-RELAÇÕES ENTRE DIREITOS HUMANOS E PODER DE TRIBUTAR .....	86
3.2 OS DIREITOS HUMANOS COMO INSTRUMENTO DE PACIFICAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES.....	90
3.3 OUTRAS FORMAS DE APRIMORAMENTO DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS.....	91
CONCLUSÃO.....	95
BIBLIOGRAFIA .....	102

## INTRODUÇÃO

Este trabalho é resultado de nossas reflexões a respeito de três temas intimamente interligados, mas que, em certas ocasiões, parecem manter uma difícil convivência. Estes três temas não são outros que Cidadania, Tributação e Direitos Humanos.

Nossa inquietação parte das seguintes indagações: Nos dias que correm, pode-se afirmar, com total segurança, que o atual sistema democrático de governo assegura aos cidadãos/contribuintes o exercício de seus direitos, bem como oferece condições adequadas para o cumprimento de seus deveres? Quais os principais obstáculos encontrados pelo Estado na busca do bem comum? O que pode ser feito para tornar mais amistosas as relações entre Fisco e Contribuintes?

Estas questões já colocam em evidência a importância e atualidade de nossa análise. Não menos interessante nos parece ser a abordagem destas matérias tendo como pano de fundo as relações que são estabelecidas entre Cidadania, Tributação e Direitos Humanos, temas que estarão sempre na ordem do dia.

Para responder a estas questões aprofundamos nossa investigação, ainda que de forma limitada, a respeito das definições, características e conteúdos que comportam os termos centrais mencionados.

A mesma metodologia foi utilizada para a abordagem de outros temas subjacentes, que nos pareceram imprescindíveis à compreensão das inter-relações que são estabelecidas entre o exercício da Cidadania e o Poder de Tributar do Estado.

Dentre os principais temas subjacentes identificamos os concernentes aos variados conceitos existentes de Cidadania, Poder de Tributar do Estado, de Direitos Humanos, de Soberania, bem como as

temáticas que, inevitavelmente, decorrem da inter-relação daqueles, como: cidadania crítica; conscientização e participação dos Cidadãos nas decisões estatais por intermédio de partidos políticos ou ações coletivas organizadas pela sociedade civil, movimentos sociais; cidadania tributária; Estados Modernos, soberania, globalização, limites ao poder de tributar do Estado, funções e importância dos tributos, dever fundamental de pagar tributos, cobranças da contraprestação do Estado pelos valores recolhidos, principais pontos de conflito entre o Estado e os Contribuintes, instrumentos de pacificação entre estes, medidas já adotadas e aquelas em vias de implantação, reforma tributária e Estatuto dos Contribuintes.

O estudo inicial do tema e dos sub-temas acima identificados nos propiciou desdobrar nossa inquietação inicial, em diversas outras indagações cujas respostas revelariam a fundamentação necessária para motivar nossas respostas às questões iniciais, estruturais da realização do presente estudo.

Diante do tema central de nosso ensaio, e dos temas subjacentes pontuados, nos foi possível erigir a estrutura em que, de forma lógica e sistematizada, acomodaria o desenvolvimento de nossa narrativa rumo às respostas das problemáticas acima lançadas.

Nosso ensaio, além da presente introdução e da correspondente conclusão, encontra-se dividido em três partes, sendo cada uma delas constituídas por cinco tópicos.

Iniciamos nossos estudos com a tentativa de definição do que devemos entender por cidadania nos dias atuais e, posteriormente, o que é correto entender por cidadania crítica.

Com a finalidade de tornar mais compreensível a extensão e profundidade do conceito de Cidadania, analisamos nos dois tópicos seguintes, de forma particularizada, outros dois elementos que se inserem no núcleo do conceito em questão, a saber: conscientização e participação.

Nesta primeira parte do trabalho nosso objetivo foi propiciar ao leitor uma melhor compreensão do conceito, características, conteúdo e

extensão da Cidadania e demonstrar os principais desafios dos Estados Modernos e dos indivíduos na atualidade.

Realidade em que os Estados nacionais se encontram submersos a uma avalanche de problemas de todas as ordens e vêem suas soberanias atrofiadas, relativizadas, pela projeção dos efeitos da globalização em seus territórios, com conseqüências diretas em suas formas de organização política, econômica, social e, por via de conseqüência, tributária.

Fechando a Primeira Parte de nosso trabalho, buscamos particularizar e vincular o tema da cidadania à tributação, daí a razão de termos inserido, nesta Parte, um título denominado “*Cidadania Tributária*”

Iniciamos a Segunda Parte com a apresentação de uma breve síntese da evolução das razões e formas de tributar no transcorrer da história, oportunidade em que foi dada especial atenção ao modelo atual dos Estados realizarem suas atividades tributárias.

Após o que, abordamos o importante tema “*Das Limitações ao Poder de Tributar do Estado*”.

Neste tópico, apresentamos o ordenamento jurídico, com todo o seu conteúdo normativo – princípios e regras – que impõem travas ao exercício de tributar do Estado, bem como alertamos ao leitor, que outros fenômenos mundiais também restringem a atividade tributária dos países na atualidade – grandes grupos econômicos e os Direitos Humanos.

Em seguida, inauguramos o item 2.3, denominado “*Funções e Importância da Tributação na Atualidade*”, ocasião na qual apontamos os principais modos de realizar a atividade tributária, bem como sua importância para a realização dos fins do Estado.

E, encerrando a Segunda Parte do trabalho, erigimos mais três itens complementares ao tema “*Estado e Poder de Tributar*”, a saber: item 2.4 “*O Dever de Pagar Tributos*”; item 2.5 “*O Direito dos Contribuintes de Exigirem a Contraprestação do Estado*”; e item 2.6 *Principais Pontos de Conflitos entre Fisco e Contribuintes*.

Neste último item (2.6) tratamos de identificar os principais pontos de divergência entre o Fisco e os Contribuintes, nas conflitivas relações que são estabelecidas no momento do Estado exercer o seu poder de tributar. Ou seja, nas ocasiões onde o poder tributário do Estado ganha concretude ao instituir, fiscalizar e arrecadar tributos ou, ainda, no momento em que são aplicados os recursos decorrentes da tributação.

Na Terceira Parte do presente texto, iniciando nossa narrativa trataremos, em tópico próprio (Item 3.1), das diversas inter-relações entre os Direitos Humanos e a Tributação.

Tamanha a gama de problemas que afligem tanto os governantes como os governados que, nos foi possível estabelecer uma classificação em quatro espécies de pontos de conflitos entre Fisco e Contribuinte, para facilitar a nossa análise e abordagem, a saber: Instituição, Fiscalização, Arrecadação e Destinação dos recursos públicos.

Assim desenvolvendo o item 3.1, nos foi possível erigir, com propriedade, o Item seguinte (3.2) batizado pelo título de *“Os Direitos Humanos como Instrumento de Pacificação entre Fisco e Contribuinte.”*

Salientamos, neste tópico, o caráter complementar que aproximam Autoridade e indivíduo, Estado e Cidadão, e/ou Fisco e Contribuinte.

Ainda na Terceira Parte de nosso trabalho, item 3.3, analisamos outras formas de aprimoramento da relação que inevitavelmente é estabelecida entre o Fisco e o Contribuinte.

Finalmente, em nossas conclusões, reavivamos os principais fundamentos apresentados em nossa exposição e enunciemos nossas impressões a respeito das estreitas relações entre os temas centrais de nosso trabalho - *“Cidadania, Tributação e Direitos Humanos”* -, bem como dos subtítulos que lhes deram sustentação.

## **PARTE I**

### **CIDADANIA E TRIBUTAÇÃO NOS ESTADOS MODERNOS**

#### **1.1 CIDADANIA CRÍTICA**

Nossos esforços, neste tópico, iniciam-se com uma tentativa de definição do que devemos entender por cidadania na atualidade.

Todos sabem que o conceito de cidadania é histórico e, portanto, foi e vem se transformando em consonância com as grandes mudanças das formas de organização política, econômica das sociedades.

Para atender às necessidades do presente estudo, nos importa acompanhar a evolução do conceito de cidadania a partir do período da história da civilização ocidental, que se inicia logo após as revoluções inglesa, americana e francesa.

Pois, é justamente neste período que houve uma substancial transformação na forma de exercício do poder, capitaneada pelo surgimento do Estado de Direito, e, por via de consequência, nasce o cidadão moderno, como sujeito de alguns direitos perante a nação que lhe reconhece a nacionalidade.

O Estado surge como entidade soberana e tem reconhecida sua autonomia, pelos demais Estados, para conduzir os destinos de seus cidadãos. Atua, igualmente, nas relações de trabalho e de comércio nos âmbitos públicos e privados.

Desses momentos em diante todos os tipos de luta ocorreram com o propósito de ver ampliados o conceito e a prática de cidadania.

O indivíduo passa a ser o centro das atenções e sua liberdade passa a ser considerada como uma característica de todo homem nos termos do contrato social, desenhado por Jean-Jacques Rousseau em obra “Do

*Contrato Social*”, publicada em 1762, e da Declaração de 1789, que proclama: os homens nascem livres.

Estas mudanças, na relação de poder, dão motivação para que outros direitos, baseados no princípio de liberdade dos homens, merecessem reconhecimentos, como, por exemplo, o direito de liberdade política (direito de escolher os governantes, tornar-se ele próprio governante, participar nas decisões e controlar o exercício do poder); e de liberdades individuais (segurança, proteção contra a arbitrariedade em sua pessoa e seus bens); liberdade de ir e vir; liberdade de pensamento; liberdade de se reunir.

Na lição de Pietro Virga<sup>4</sup> o Estado de Direito, em contraposição a outros tipos de Estado, como o absoluto, tem a necessidade de reconhecer ao cidadão os direitos de liberdade ou direitos fundamentais, que constituem salvaguarda contra o abuso do poder estatal; esses direitos consubstanciam o primeiro núcleo do direito público subjetivo.

Com o nascimento do Estado Liberal, o discurso jurídico reduzia a cidadania ao conjunto daqueles que adquiriam os direitos políticos. Então, o cidadão era somente aquela pessoa que integrasse o corpo eleitoral. Direitos estes que eram conferidos somente àqueles que detinham propriedades ou certas rendas.

Posteriormente, os direitos fundamentais passam a ter um conteúdo social, através da introdução, ao lado dos tradicionais direitos fundamentais individualistas, dos denominados direitos sociais, referentes ao trabalho, assistência e atividade econômica.

O princípio da igualdade nesta fase ganha em concretude, passando a ser mais real do que formal. E ganha contornos mais definitivos com a transformação do Estado Social de Direito para o Estado Social Democrático de Direito.

---

<sup>4</sup> VIRGA, Pietro. **Libertà giuridica - e diritti fondamentali**, MILANO, Giuffrè, 1947, p. 143 e s.

Neste período, é relevante lembrar que a condição de cidadão se qualifica com sua participação na tomada das decisões do Estado. Participação esta que pode ser direta ou representativa.

As transformações das formas de organização política dos Estados modernos serão tratadas com mais vagar nos tópicos seguintes de nossa exposição, sendo suficientes para os propósitos deste tópico as considerações realizadas até o presente momento.

Registre-se, contudo, que as transformações que vão se perpetrando na ordem jurídica, econômica e social, acabam por refletir nas relações entre Estado e indivíduos e, conseqüentemente no conteúdo do conceito de cidadania.

É dizer, neste momento inicial do trabalho, em que nossa preocupação se volta para a definição de um conceito para cidadania, nos interessa apenas pontuar as diversas formas de Estado de Direito, que foram se sucedendo no tempo até chegarmos ao Estado Social Democrático de Direito.

Tal proceder, além de demonstrar que de fato a cidadania é um conceito histórico, propicia elementos que nos permitirão apresentar, com maior clareza, o conteúdo atual do conceito de cidadão e de cidadania.

Feitas estas considerações iniciais, passamos a seguir ao enfrentamento da primeira questão anunciada acima, a saber: Na atualidade, o que devemos entender por cidadania?

A leitura de textos relacionados à cidadania nos mostra que o conceito de cidadania tem sido freqüentemente apresentado de uma forma vaga e imprecisa. Uns identificam-na com a perda ou aquisição da nacionalidade; outros, com os direitos políticos de votar e ser votado etc.

Contudo no final do século XX, assistimos, em todo o mundo, a uma multiplicação dos estudos sobre o tema da cidadania, envidando-se um grande esforço analítico para enriquecer a abordagem conceitual da noção de cidadania.

Produção literária esta que destaca três vertentes teóricas que se ocupam de fenômenos relacionados à cidadania, quais sejam a teoria de Marshall acerca dos direitos de cidadania; a abordagem de Tocqueville/Durkheim a respeito da cultura cívica; e a teoria marxista/gramsciana acerca da sociedade civil.<sup>5</sup>

Nossa intenção, contudo, não é a de fazer grandes digressões a respeito das correntes teóricas que analisaram a origem e evolução, as características e funções da cidadania. Mas sim o de fazer uma abordagem enxuta dos principais elementos que devem compor o conceito de cidadania.

A estes, doravante, dirigiremos nossa reflexão.

Para Adela Cortina<sup>6</sup> cidadania “*é um conjunto de direitos e liberdades políticas sociais e econômicas, já estabelecidas ou não pela legislação. Já o exercício da cidadania é a forma de fazer valer os direitos garantidos. Exigir a observância dos direitos e zelar para que não sejam desrespeitados*”.

Dalmo Dallari, por seu turno, afirma que a cidadania “*expressa um conjunto de direitos que dá à pessoa a possibilidade de participar ativamente da vida e do governo de seu povo. Quem não tem cidadania está marginalizado ou excluído da vida social e da tomada de decisões, ficando numa posição de inferioridade dentro do grupo social*”<sup>7</sup>.

Liszt Vieira, de forma parecida, define cidadania “*como sendo o exercício pleno dos direitos e deveres das pessoas, num contexto onde os mesmos direitos e deveres são garantidos e respeitados*”<sup>8</sup>.

Já para Jaime Pinsky<sup>9</sup> pode-se afirmar que, “*na sua acepção mais ampla, cidadania é a expressão concreta do exercício da democracia*”.

---

<sup>5</sup> GLÓRIA GOHN, Maria da. **Teoria dos Movimentos Sociais, paradigmas clássicos e contemporâneos**. 7ª Edição. São Paulo: Loyola, 2008

<sup>6</sup> CORTINA, Adela. **Cidadãos do Mundo, para uma teoria da cidadania**. São Paulo: Loyola, 2005.

<sup>7</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Direitos humanos e cidadania**. São Paulo: Editora Moderna, 1998, p.14.

<sup>8</sup> VIEIRA, Liszt e **Cidadania e Globalização**.

Outro conceito que se encontra citado em todas as obras, que tratam do tema “cidadania”, é aquele cunhado por Hannah Arendt, nestes termos: *“A cidadania é o direito a ter direitos, pois a igualdade em dignidade e direitos dos seres humanos não é um dado. É um construído da convivência coletiva, que requer o acesso ao espaço público que permite a construção de um mundo comum através do processo de asserção dos direitos humanos.”*

Este conceito contém, em grande medida, os elementos que entendemos necessários à definição moderna de cidadania e de cidadão, razão pela qual lançaremos mão de parte do mesmo para a construção da nossa definição.

Não temos dúvidas de que os Direitos Humanos traduzem-se em ideal a serem perseguidos pelos indivíduos, coletividades, Estados nacionais e pela comunidade internacional.

Tal perspectiva proporciona dignidade para os conceitos de cidadão e de cidadania, dando-lhes outra dimensão que não só aquela vinculada aos limites da nacionalidade.

Ora, em tempos de globalização, onde os entraves à realização dos direitos da sociedade civil surgem em escala mundial, nada mais correto do que titularizar os indivíduos e coletividades como possuidores de direitos além das fronteiras de seu país.

Aliás, este modo de compreender a cidadania, desvinculado da nacionalidade, afasta vários problemas concretos, como aqueles relacionados com os apátridas.

No período em que surgem os Estados nacionais, relacionar a cidadania aos aspectos nacionais poderia até significar alguma vantagem para os novos cidadãos da época, mas na atualidade, não há o menor sentido em fazermos tal vinculação.

---

<sup>9</sup> PINSKY, Jaime e BASSANEZI PINSKY Carla. **História da Cidadania. 3ª edição. São Paulo: Contexto, 2005.**

Nos dias que correm, caminhamos no sentido de construir uma cidadania universal, idéia de grandes autores da filosofia clássica. E, neste caminho, passos de gigante já foram dados, veja-se como exemplo disto a comunidade europeia, que reconhece uma cidadania – europeia – a todos os indivíduos pertencentes aos países que dela fazem parte, sem que com isto percam a cidadania de seus países de origem.

Outros exemplos poderiam ainda ser lembrados, como os múltiplos casos de reconhecimento de dupla nacionalidade, mas para justificar nossa opinião a respeito da necessidade de ampliação do conceito de cidadania para além das fronteiras do Estado, estes exemplos já nos bastam.

Por estas circunstâncias decorre a necessidade de vincularmos o conceito de cidadania aos Direitos Humanos.

Note-se, finalmente, que este modo de vislumbrar a cidadania torna os direitos humanos mais democráticos, pois a tendência será a de universalizar estes direitos e, portanto, trazer mais igualdade entre todos os habitantes do planeta.

Outro elemento do conceito de cidadania indicado por Hannah Arendt, que emprestamos nossa adesão, é aquele que se refere à conquista dos direitos - humanos ou fundamentais - pelo agir consciente dos cidadãos.

Estamos inteiramente de acordo, neste ponto, com a autora, pois os direitos que temos não nos foram concedidos de “mãos beijadas”, ao contrário, eles são frutos de grandes esforços, de duras lutas, ou seja, estes direitos foram conquistados.

Os direitos não caem do céu, como se fossem presente dos deuses, a construção da cidadania exige esforços de todos que dela prescindem, pois são muitos os obstáculos a ser superados.

Daí decorre a necessidade de conscientização, de organização e participação dos indivíduos, e coletividades, no processo de tomada de decisões pelas autoridades do Estado e, até mesmo, das decisões a cargo dos organismos internacionais.

O cidadão ativo é, portanto, aquele que participa da criação dos direitos e os faz concretizar no mundo fenomênico.

Ao nosso sentir se mostra politicamente incorreto falar em cidadania passiva, pois não vemos como se possa reconhecer alguma cidadania na atitude passiva de certos indivíduos ou coletividades. A participação ativa, consciente e crítica, é elemento nuclear do conceito de cidadania. É uma condição “*sine qua non*” de existência da própria cidadania.

Como se vê, é de total importância a participação dos cidadãos na tomada de decisões que irão ocasionar efeitos na vida da coletividade e que a não-participação é uma atitude alienada e, como salienta Dallari<sup>10</sup>, “moralmente injusta”. A propósito desta questão, se mostra oportuno ressaltar o dever de solidariedade que deve pautar as relações humanas. Na mesma esteira a advertência de Dallari de que “*a participação política é um dever moral de todos os indivíduos e uma necessidade fundamental da natureza humana. A participação intensa e constante de muitos é necessária para impedir que alguns imponham uma ordem injusta, que sempre acaba sendo prejudicial para todos*”.<sup>11</sup>

A construção da cidadania é trabalho interminável, sempre existe uma possibilidade de ampliação dos direitos, máxime os relacionados aos Direitos Humanos.

Note-se que os conceitos de cidadania, democracia e Direitos Humanos estão intimamente ligados, um remete ao outro, seus conteúdos interpenetram-se, a cidadania não pode existir sem a realização dos Direitos Humanos, da mesma forma que os Direitos Humanos não se concretizam sem o exercício da cidadania e da democracia.

---

<sup>10</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **O que é participação política**: São Paulo: Brasiliense. 2004, p. 36.

<sup>11</sup> Ibidem. p. 36.

Tal percepção é identificada, também, nas palavras da Professora Maria Victória de Mesquita Benevides Soares<sup>12</sup>, que considera que *“falar em democracia, em tolerância, em direitos humanos e paz pode ser entendido como redundância, uma vez que não podemos imaginar democracia sem respeito aos direitos humanos, democracia com intolerância, seja de que tipo for, democracia sem justiça, e a justiça, como sabemos, é uma condição para a paz”*.

Diante desta afirmação, podemos dar razão àqueles que vêem a cidadania não só como um direito, mais um dever dos indivíduos e de todas as coletividades. Ou seja, verificamos aqui mais um componente ético que deve ser inserido nas definições de cidadania e de cidadão.

Feitas estas breves considerações a respeito do tema veiculado neste tópico, concluímos assinalando que o conceito de cidadania não pode prescindir de elementos importantes como os que foram aqui tratados.

Cidadania é, portanto, o exercício consciente e crítico do direito-dever dos indivíduos, e das coletividades, de participarem da tomada de decisões oficiais na órbita doméstica ou internacional, bem como o direito de fiscalizar o cumprimento destas normas, máxime as normas relacionadas aos Direitos Humanos. Sendo correto estender este raciocínio às normas relacionadas à tributação, como àquelas que dizem respeito à instituição, fiscalização, arrecadação e destinação dos recursos públicos.

## **1.2 IDEOLOGIA E CONSCIENTIZAÇÃO**

Não podemos falar em cidadania sem abordamos, ainda que superficialmente, um de seus elementos mais importante que é a conscientização dos indivíduos e das coletividades.

---

<sup>12</sup> SOARES, Maria Victória de Mesquita Benevides. **Cidadania e direitos humanos**. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Disponível em: <[www.iea.usp.br/artigos](http://www.iea.usp.br/artigos)>. Acesso em: 14 abr. 2010.

A propósito da importância do tema conscientização, se nos afigura oportuno lembrar a lição dos filósofos gregos da antiguidade que afirmavam “não haver vento favorável para quem não sabe para onde quer ir”.

A máxima citada é de total aplicação ao tema da cidadania, pois não há como dizermos que estamos exercendo a cidadania sem estarmos conscientes da realidade que nos cerca. Aliás, esta foi a razão de intitularmos o tópico precedente como cidadania crítica.

Destas considerações pode se retirar uma boa lição a de se compreender da importância da conscientização para se tornar um cidadão, ou uma coletividade, com condições de participar, crítica e conseqüentemente nas tomadas de decisões, na ordem interna ou internacional, que venham repercutir na vida da sociedade onde vivam.

Lado outro, nada como falar de ideologia para melhor apreendermos o significado de conscientização. Se a ideologia não for o reverso da moeda da conscientização, seguramente, é, ao lado da alienação, um de seus maiores adversários. Senão vejamos.

Nossa pretensão ao criarmos este tópico, foi a de chamar a atenção do leitor para um instrumento importante utilizado por diversas correntes de pensamentos para o convencimento do acerto das idéias que são propugnadas.

É dizer, não temos a intenção de execrar as ideologias, mas sim a de advertir que através do uso deste instrumento podem se perpetuar idéias irreais, com consequências irreparáveis para indivíduos, coletividades e, até mesmo, para um Estado.

Ademais, a ideologia, é também utilizada por aqueles que estão no exercício da cidadania. Conforme relata Alberto Melucci, ao se referir às funções dos movimentos sociais, destaca que são as lideranças destes

movimentos que promovem a busca dos objetivos, desenvolvem estratégias e táticas para a ação e formulam uma ideologia.<sup>13</sup>

A ideologia se vale de diversas estratégias para fazer valer seus ideais. Uma delas é auxiliada pelo uso da Dogmática que procura acentuar o grau de abstração das conceitualidades. E tal como a própria dogmática procura criar dogmas de forma a evitar maiores contestações.

Na atualidade, onde os meios de comunicações se valem das melhores tecnologias, devendo nossa atenção ser redobrada, pois até mesmo mensagens subliminares são transmitidas com o propósito de influenciar na vontade, e escolha, dos ouvintes/assistentes e/ou contribuintes/cidadãos.

Conforme nos relata Marilena Chaui<sup>14</sup>, o filósofo Aristóteles afirmou que só há conhecimento da realidade “quando há conhecimento da causa – ‘conhecer é conhecer pela causa’. Para tornar possível o conhecimento, elaborou então uma teoria da causalidade que ficou conhecida como teoria das quatro causas”.

E é esta mesma autora quem nos esclarece a respeito dos efeitos na vida prática da utilização da ideologia como forma de esconder a verdade e criar dogmas, e a importância da conscientização como contra-ideologia. Vejamos:

*Em sociedades divididas em classes (e também em castas), nas quais uma das classes explora e domina as outras, essas explicações ou essas idéias e representações serão produzidas e difundidas pela classe dominante para legitimar e assegurar seu poder econômico, social e político. Por esse motivo, essas idéias ou representações tenderão a esconder dos homens o modo real como suas relações sociais foram produzidas e a origem das formas sociais de exploração econômica e de dominação política. Esse ocultamento da realidade social chama-se ideologia. Por seu intermédio, os dominantes legitimam as condições sociais de exploração e de dominação, fazendo com que pareçam verdadeiras e justas. Enfim, também é um aspecto fundamental da existência histórica dos homens a ação pela qual podem ou reproduzir as relações sociais existentes, ou transformá-las, seja de maneira*

---

<sup>13</sup> MELLUCCI, Alberto. **De planying self**. Cambridge, Cambridge Un.Press 1996.

<sup>14</sup> CHAUI, Marilena. **O que é Ideologia**. 2. ed., São Paulo: Brasiliense, 2008. (Coleção Primeiros Passos, 13)

*radical (quando fazem uma revolução), seja de maneira parcial (quando fazem reformas). Em outras palavras, uma ideologia não possui um poder absoluto que não possa ser quebrado e destruído. Quando uma classe social compreende sua própria realidade, pode organizar-se para quebrar uma ideologia e transformar a sociedade. Os burgueses destruíram a ideologia aristocrática (nos séculos XVI, XVII e XVIII), e os trabalhadores podem destruir a ideologia burguesa (como propôs Marx).*

Importante, portanto, compreender por que a ideologia é possível, qual sua origem, quais seus fins, quais seus mecanismos de propagação. Aliás, o lema do positivismo ilustra bem a necessidade destas providências, confira-se: “*Saber para prever, prever para saber.*” Já ouvimos falar, também, que o poder pertence a quem possui o saber.

A importância da ideologia foi percebida por notáveis autores, dentre estes Marx que elaborou um texto intitulado de “A Ideologia Alemã”.

Embora Marx tenha escrito sobre a ideologia em geral, o texto em que realiza a caracterização da ideologia tem por título: “*A Ideologia Alemã*”. Isso significa que a análise de Marx tem como objetivo privilegiado um pensamento historicamente determinado, qual seja, o dos pensadores alemães posteriores ao filósofo alemão Hegel. Aliás, este autor trabalhou com um tema muito próximo ao significado de ideologia, ou seja, com o termo alienação.

A elaboração propriamente materialista da alienação no modo de produção capitalista é feita por Marx em O Capital.

Assim, em lugar de a mercadoria aparecer como resultado de relações sociais enquanto relações de produção, ela aparece como um bem que se compra e se consome. Aparece como valendo por si mesma e em si mesma, como se fosse um dom natural das próprias coisas.

Daí concluir com precisão Marilena Chauí<sup>15</sup>, ao afirmar que:

*A forma inicial da consciência é, portanto, a alienação, pois os homens não se percebem como produtores da sociedade, transformadores da natureza e inventores da religião, mas julgam que há um ‘alienus’, um outro (deus, natureza, chefes) que definiu e decidiu suas vidas e a forma*

---

<sup>15</sup> CHAUI, Marilena. *Ob. cit.*, p.65.

*social em que vivem. Submetem-se ao poder que conferem a esse outro e não se reconhecem como criadores dele. E porque alienação é a manifestação inicial da consciência. a ideologia será possível: as idéias serão tomadas como anteriores à práxis, como superiores e exteriores a ela, como um poder espiritual autônomo que comanda a ação material dos homens.*

Ainda é a filósofa brasileira, Marilena Chaui, que lembra que Marx e Engels dão à teoria um sentido inteiramente novo enquanto crítica revolucionária: a teoria não está encarregada de “conscientizar” os indivíduos, não está encarregada de criar a consciência verdadeira para opô-la à consciência falsa, e com isso mudar o mundo. A teoria está encarregada de desvendar os processos reais e históricos enquanto resultados e enquanto condições da prática humana em situações determinadas, prática que dá origem à existência e à conservação da dominação de uns poucos sobre todos os outros. A teoria está encarregada de apontar os processos “objetivos” que conduzem à exploração e à dominação, e aqueles que podem conduzir à liberdade.

Das considerações acima alinhavadas, podemos verificar que, em termos do materialismo histórico e dialético, é necessário reconhecer que a ideologia como uma das formas de lutas entre classes e um dos instrumentos da dominação de classe, fazendo com que esta não seja percebida como tal pelos dominados.

É dizer, todos esses procedimentos consistem naquilo que é a operação intelectual por excelência da ideologia: a criação de “universais abstratos”, isto é, a transformação das idéias particulares da classe dominante em idéias universais de todos e para todos os membros da sociedade. Essa universalidade das idéias é abstrata porque não corresponde a nada real e concreto, visto que no real existem concretamente classes particulares e não universalidade humana. As idéias da ideologia são, pois, universais abstratas.

Destas considerações pode se constatar a importância da conscientização para se tornar um cidadão, ou uma coletividade, com condições de participar, crítica e conseqüentemente nas tomadas de decisões,

na ordem interna ou internacional, que venham repercutir na vida da sociedade onde vivam.

Afigura-nos oportuno trazer a colação os escólios do professor Dalmo de Abreu Dallari, que esclarece que o trabalho de conscientização pode ser exercido no plano individual, nas relações diretas entre duas ou mais pessoas, como pode também ser exercido em maior amplitude, falando ou escrevendo a coletividades. E que é sumamente importante a conscientização pelo exemplo, ou seja, pela demonstração concreta de que não se aceita negociação com a dignidade humana e de que a atitude de resistência é sempre possível no plano da consciência<sup>16</sup>.

Enfim, para finalizar este tópico lembramos mais um dos escólios do professor Dallari, *“in verbis”*: *“conscientizar uma pessoa é ajudá-la a fugir da alienação e despertá-la para o uso da razão, dando-lhe condições para que perceba as exigências morais da natureza humana”*<sup>17</sup>.

De igual importância para a realização da cidadania é o elemento participação que será objeto de nossas considerações no tópico seguinte.

### **1.3 PARTICIPAÇÃO**

Neste tópico pretendemos abordar o elemento participação como elemento do conceito de Cidadania.

O estudo do elemento “participação” é, ao lado da conscientização, de extrema importância para melhor compreendermos o significado e o exercício da cidadania.

Diante da narrativa já desenvolvida, torna-se mais fácil a nossa abordagem do presente tópico.

---

<sup>16</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Ob. cit.*, pp. 51-52.

<sup>17</sup> *Ibidem*, pp. 52-53.

Retomamos o curso de nossa caminhada lembrando que a Declaração Universal dos Direitos Humanos considera a participação política um direito fundamental de todos os indivíduos. Determina o artigo 21 desta Declaração que, todo ser humano tem o direito de tomar parte no governo de seu país e que a vontade do povo será a base da autoridade do governo.

Outrossim, ao tratar do tema participação política, não podemos deixar de consultar os trabalhos do professor Dalmo de Abreu Dallari, máxime aqueles que dizem respeito à temática da “Democracia”.

Segundo este autor, *“um sistema político só é democrático quando as decisões são tomadas com liberdade e se respeita a vontade da maioria. Ora, quando muitos se negam a participar das decisões é inevitável que a tarefa de decidir fique nas mãos da minoria, ou seja, a omissão de muitos impede que se tenha um sistema democrático.”*<sup>18</sup>

E prossegue o brilhante autor:

*Aquele que por sua vontade não participar de uma decisão é tão responsável como aquele que decidiu. É preciso que as pessoas tenham consciência de que o simples fato de viver acarreta a necessidade de tomar decisões. Se todos reconhecerem essa necessidade e assumirem positivamente sua responsabilidade os conflitos serão superados de modo mais justo e mais de acordo com as necessidades comuns, em benefício de cada indivíduo e de toda a sociedade.*<sup>19</sup>

Destas advertências podemos extrair uma primeira conclusão, a saber: A participação não depende da vontade dos indivíduos, pois mesmo aqueles que se omitem (“passivos”) são utilizados pelos grupos mais ativos.

Já mencionamos, neste estudo, que foi através de muitas lutas no Século XIX, que se chegou ao direito de participação política, ampliando-se consideravelmente o número de pessoas às quais se reconhece tal direito.

---

<sup>18</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. *Ob. cit.*, p. 24.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 25.

Por este motivo, e pelos escólios citados acima, podemos também concluir que a não-participação é uma atitude alienada e, como salienta Dallari<sup>20</sup>, “*moralmente injusta*”. Isto para não referir ao dever de solidariedade que deve pautar as relações humanas. Aliás, não será a primeira vez que se afirma que “*a degradação de um ser humano representa a degradação de toda a humanidade.*”

Outrossim, a participação pode se dar de forma individual ou coletiva.

Individualmente, podemos participar falando, escrevendo, discutindo, denunciando, cobrando responsabilidades. Isso pode ser feito em casa, no lugar de trabalho, na escola, ou em qualquer outra circunstância em que as pessoas possam dialogar.

Entretanto, quando temos em mente alcançar grandes objetivos políticos é indispensável um trabalho organizado. Isso porque toda proposta de modificação encontra a resistência dos interesses estabelecidos, daí a necessidade de um trabalho constante e sistemático para que as reivindicações sejam aceitas e concretizadas.

Dallari indica as reuniões como exemplo de participação coletiva. Segundo o autor: “*Quando várias pessoas querem defender ou promover certos interesses de alguma importância no meio social, uma das primeiras providências a serem adotadas será a realização de reuniões.*”<sup>21</sup>

Assim procedendo, os interessados poderão serem informados a respeito do assunto, bem como podem trocar pontos de vista, e melhor avaliarem as providências a serem adotadas para à resolução do impasse.

Outra importante forma de participar é aquela que se refere à crítica. Já salientamos, no primeiro tópico de nosso trabalho, o quanto é relevante para o exercício da cidadania o elemento crítica. Não foi por acaso que intitulamos aquele tópico de “Cidadania Crítica”.

---

<sup>20</sup> Ibidem, p. 36.

<sup>21</sup> Ibidem, p. 68.

Consoante a manifestação de Dallari, que também tem preocupação com esta temática, o exercício da crítica *“fornece elementos para que cada indivíduo proceda conscientemente ao tomar suas próprias decisões e ajude os demais a formarem suas respectivas opiniões.”*<sup>22</sup>

Importante é que a participação seja consciente, ou seja, que tenha por base uma avaliação crítica, de modo a que a participação política seja menos sujeita à influência da demagogia.

Há, contudo, vários perigos que precisam ser evitados por quem exerce a crítica. Um deles é a confusão entre a aparência e a realidade, entre o que parece estar acontecendo e aquilo que realmente acontece. A vida social de nosso tempo é muito dinâmica, a organização social é um emaranhado de situações, e muitas vezes o mesmo indivíduo exerce vários papéis diferentes, sendo difícil distinguir quando ele age numa ou noutra qualidade.

Muito perto do preconceito está a intolerância. O intolerante é também incapaz de crítica, pois só admite como boas as suas verdades. Em consequência, mesmo que veja a realidade como ela é, recusa tudo que não está de acordo com a sua vontade, considerando mal ou errado o que contraria suas preferências.

Estas razões nos permitem afirmar que devemos ser críticos e organizados, na medida e extensão reclamadas para a resolução de uma questão. Pois, só assim alcançaremos êxito na tentativa de demonstrar que a solução propugnada por nós é a mais adequada para o deslinde do impasse.

#### **1.4 PARTIDOS POLÍTICOS E MOVIMENTOS SOCIAIS**

O objetivo central, que motivou a elaboração deste tópico, foi o de explicar, ainda que em linhas gerais, as formas de participação de que podemos nos valer na atualidade: A participação nos partidos políticos e nos

---

<sup>22</sup> Ibidem, p. 68.

movimentos sociais, como formas de participação do Cidadão/Contribuinte nas decisões estatais que influirão nos destinos da coletividade.

Dentre as diversas transformações que as organizações sócio-políticas passaram, a relativa ao Estado Democrático de Direito é a que se mostrou mais viável para propiciar ao ser humano garantia e respeito pelos seus direitos, razão última da vida em sociedade. Não há Direitos Humanos sem Democracia, nem Democracia sem Direitos Humanos.

É dado também que a democracia, ao menos a representativa, se realiza por intermédio da organização política partidária.

O que são partidos políticos?

Em determinados países o conceito é dado pela própria legislação partidária.

A Constituição mexicana, por exemplo, reconhece os partidos políticos como sendo entidades de interesse público.

Já o ordenamento de outros países parece seguir uma linha de coerência, de identificação, quanto ao que entender por partidos políticos.

É dizer, todos eles partem do princípio que são associações de cidadãos, constituídas em torno de um ideário comum, com atuação permanente, com funções nas casas legislativas, cujos membros têm legitimidade para representar seus mandatários.

Por seu turno, a doutrina vem apresentando conceitos diversos, inclusive antagônicos, assim é que certas linhas teóricas caminham no sentido de identificar os partidos políticos como órgãos de Estado, e outras correntes, de forma diametralmente oposta, pugnam por ver nos partidos políticos natureza privada, ou seja, associações cívicas.

Por certo, ambos os extremos são inadequados. Os partidos políticos a nosso ver têm características tanto públicas como privadas.

Uma das principais missões dos partidos políticos é, justamente, a de proporcionar o diálogo entre a sociedade civil e o Estado, relação na qual é possível verificar a participação dos indivíduos.

Sérgio Praça e Simone Diniz afirmam que os partidos políticos são canais de participação política usados pela sociedade civil para tornar possível a realização de demandas populares.<sup>23</sup>

Segundo os autores acima citados, costuma-se exigir dos partidos políticos duas funções principais: a) estruturar as preferências do eleitorado, funcionando como ponto de partida para que os cidadãos escolham seus representantes; e b) fazer parte do governo e organizar o processo de tomada de decisões no Legislativo, por meio de seus líderes, possibilitando assim o estudo e a aprovação de projetos de lei.<sup>24</sup>

Indiscutível a importância dos partidos políticos na vida social da comunidade, entretanto, na atualidade, assiste-se a uma crise de credibilidade da política e das instituições democráticas no mundo ocidental, circunstância que nos leva a pensar em outras formas de participação cidadã, para veicularmos nosso discurso e nossas reivindicações.

Os partidos políticos não possuem mais a mesma legitimidade de outrora.

Alfonso de Julios Campuzano, abordando o tema da legitimidade do sistema de partidos, dispara: *“El análisis del sistema de partidos es la clave para la comprensión del funcionamiento real de los sistemas democráticos, y también el punto de partida de cualquier propuesta superadora de las disfunciones que el sistema de partidos creó en el modelo democrático.”*<sup>25</sup>

---

<sup>23</sup> PRAÇA, Sérgio; DINIZ, Simone. **Partidos políticos: funcionam?** São Paulo: Paulus, 2005, p. 5. (Coleção Questões fundamentais do Cotidiano).

<sup>24</sup> Ibidem, p. 5.

<sup>25</sup> CAMPUZANO, Alfonso de Julios. Problemas de legitimidad en el sistema de partidos. **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 33, n. 130, abr./jun. 1996.

Entretanto, sobre o relacionamento no momento existente entre a democracia e os partidos políticos, o autor em pauta, apresentou a seguinte crítica:

*Desde esa perspectiva intentaremos mostrar que en alguna medida asistimos en la actualidad a un sistema estático y fosilizado de representación através de partidos que, en general, encubre un simulacro de democracia, y que, por tanto, esa distinción categorial entre sistemas abiertos y cerrados es, en nuestros días, bastante confusa, ya que, salvada la apariencia formal de la democracia en los regímenes constitucionales, el sistema de partidos ha generado prácticas que atentan profundamente contra los principios democráticos de igualdad, autogobierno y representación de la voluntad de los ciudadanos. El triunfo de la democracia es, así, una imprecación victoriosa de los saciados de poder que llevados de un triunfalismo interesado proclaman la derrota definitiva de los sistemas totalitarios y se apresuran a tomar posiciones en la toma del poder por las minorías oligárquicas de los.*

Em verdade, além das críticas já expostas acima, outras muitas têm sido feitas a respeito da inoperância dos partidos políticos. Não vamos aqui a descer a detalhes, como as relacionadas à corrupção, não demanda muitos esforços interpretativos para reconhecermos que este sistema encontra-se afundado numa grave crise.

Muito bem. Se o Estado Democrático não se encontra apto, tampouco os partidos políticos, a oferecer aos indivíduos uma efetiva participação na busca do bem comum, qual a alternativa pode ser buscada para viabilizar a participação dos cidadãos na tornada de decisões do Estado?

Ao nosso sentir, a resposta a esta indagação encontra-se nos movimentos sociais.

Para compreendermos melhor a importância dos movimentos sociais na atualidade, faremos um apanhado genérico dos principais temas que são tratados pelos expertos em movimentos sociais. Ou seja, procuraremos fazer uma aproximação do conceito de movimento social, de suas características e classificações, de seus objetivos e funções, bem como das razões que os fizeram nascer.

Assim fazendo, acreditamos poder propiciar ao leitor uma visão, ainda que panorâmica, de um assunto recorrente nas agendas da maioria dos países que compõem a comunidade internacional e dos próprios organismos internacionais, que têm a responsabilidade de articular os interesses de todos.

Os movimentos sociais promovem as relações conflituosas que são estabelecidas entre os Estados nacionais e aquelas que possam surgir entre indivíduos, ou coletividades com seus respectivos Estados e até mesmo com outros que de alguma forma estejam criando dificuldades ou impedindo o livre exercício de direitos.

Muitos exemplos destas intermediações dos movimentos sociais poderiam neste momento serem citados.

Portanto, nesta quadra de nossa exposição, onde estamos a tratar dos movimentos sociais de forma genérica, é recomendável, que apresentemos apenas duas das várias espécies que podem revestir os movimentos sociais.

Assim, com o objetivo de demonstrar a esfera de penetração dos movimentos sociais, escolhemos duas de suas espécies, localizadas nas extremidades do âmbito de alcance dos efeitos de suas atividades. Elas permitem constatar o grau de importância e a elasticidade que são reconhecidas a estas formas de participação social.

Pois bem, as espécies eleitas, como exemplos de manifestações dos movimentos sociais, são as associações de bairros e as ONGs, aquelas com interações locais e estas em âmbito internacional.

As associações de bairros têm por escopo resolver questões mais próximas à vida familiar dos moradores de determinadas localidades, geralmente da periferia das cidades, onde os serviços de infra-estrutura são precários, quando existem!

Já as ONGs representam verdadeiros canais de veiculação das opiniões e reivindicações sociais a respeito de importantes questões que possam repercutir na vida coletiva e individual dos cidadãos. Eis aqui, mais

uma das diversas formas que podem revestir o ideário de um movimento social.

Feitas estas considerações preliminares, passamos a seguir à análise dos movimentos sociais.

Começamos nossa abordagem recordando a advertência feita pela Professora Maria da Glória Cohn<sup>26</sup>, uma das maiores especialistas do assunto no Brasil, a respeito da dificuldade que os autores têm em descrever de forma precisa o conceito de movimento social. Na verdade, os estudiosos preferem desviar, ou abordar com argumentos a contrario senso, ao se verem diante da necessidade de apresentarem um conceito para os movimentos sociais.

A autora aponta como uma das dificuldades para os teóricos definirem com nitidez os movimentos sociais, a profusão de tipos e espécies que eles comportam e que são tratados como se fosse a mesma coisa, sem qualquer distinção.

Ou seja, constata-se que, em regra, os autores se referem aos movimentos sociais propriamente ditos, sem se cuidarem que existem diferenças entre estes e outras formas de ações coletivas.

Outro complicador para se alcançar uma definição dos movimentos sociais é que estes apresentam particularidades diversas a cada momento histórico e geográfico.

Turner e Killian<sup>27</sup>, dois dos clássicos no cenário internacional, que cuidaram da temática em pauta, publicaram na década de 50 um livro intitulado “*Collective Behavior*” que se tornou de leitura obrigatória para os estudiosos da sociologia. Neste livro, com mais de 200 páginas dedicadas ao estudo dos movimentos sociais, os autores apontam as características e a dinâmica dos

---

<sup>26</sup> GOHN, Maria da Glória. **Teorias dos movimentos sociais: paradigmas clássicos e contemporâneos**. São Paulo: Loyola, 1997.

<sup>27</sup> TURNER, Ralph H., KILLIAN, Lewis M. **Collective Behavior**. Nova York: Prentice-Hall, Inc. 1957

movimentos sociais, e formulam uma definição a respeito do que se deve entender por estas manifestações.

Para os autores citados, os movimentos sociais podem ser definidos como a ação de uma coletividade, com alguma continuidade, que tenha por fim promover mudança, ou impedir que elas ocorram. Alterações estas que tenham conseqüências na vida da sociedade ou no grupo do qual o movimento deite as suas raízes.<sup>28</sup>

Segundo Maria da Glória Gohn, a questão da continuidade dos movimentos sociais é um elemento importante para distinguir os movimentos sociais de outros tipos de ação coletiva. “É ela que garante a formulação de objetivos, as estratégias, a divisão de funções - inclusive o papel dos líderes e a formação de um sentido de identidade grupal.”<sup>29</sup>

A importância do elemento continuidade, na caracterização de um movimento social, pode também ser constatada nas lições de Herbet Blumer<sup>30</sup>. Este autor esclarece que:

*No início um movimento social é amorfo, organizado pobremente, e indefinido; o comportamento coletivo é primitivo e os mecanismos de interação são elementares. Com o tempo os movimentos se desenvolvem e adquirem as características de uma sociedade: organização, forma, corpo de costumes e tradições, lideranças, divisão de trabalho duradoura, valores e regras sociais - em resumo, cultura, organização e um novo esquema de vida.*<sup>31</sup>

São Thurner e Killian<sup>32</sup>, que advertem que quando os movimentos sociais perdem esta característica da estabilidade, cessa de ser um movimento social, desaparece ou torna-se uma forma social diferente.

---

<sup>28</sup> Ibidem, p. 308.

<sup>29</sup> GOHN, Maria da Glória. *Op. cit.*, 1997, p. 43.

<sup>30</sup> BLUMER, Herbet “Social Movements”, in LEE, Alfred. **Princípios of Sociology**. Nova York: Barnes & Noble -1951.

<sup>31</sup> Ibidem, p. 199.

<sup>32</sup> TURNER, Ralph H., KILLIAN, Lewis M. *Op. cit.*, 1957, p. 480.

Noutras palavras, um movimento se institucionaliza quando alcança um alto grau de estabilidade interna e conquista uma posição reconhecida dentro de um setor da sociedade ou de toda ela.

Heberle<sup>33</sup> nos indica duas funções-chaves dos movimentos sociais na sociedade: formação da vontade comum ou da vontade política de um grupo e o auxílio no processo de socialização, treinamento e recrutamento líderes.

Os movimentos seriam sintomas de descontentamento dos indivíduos com a ordem social vigente e seus objetivos principais seriam a mudança dessa ordem.

A questão do senso de comunidade é aplicada por Heberle<sup>34</sup> para analisar o comportamento de líderes e lideranças nacionais, assim como movimentos de natureza sociopolítica.

Os primeiros cientistas sociais compreendiam os movimentos sociais como esforços da coletividade em promover mudanças, ou como meio de impedir – resistir - que elas acontecessem.

Para estes cientistas, os movimentos sociais se diferenciam das instituições, das associações, dos grupos de pressão, por se aterem, justamente, à promoção ou resistência das mudanças de valores e normas sociais.

Na ótica destes teóricos, as condições que propiciariam a emergência dos movimentos sociais são de três ordens: cultural (mudança de valores), social (desorganização e descontentamento) e política (injustiça social).

Os movimentos seriam sintomas de descontentamento dos indivíduos com a ordem social vigente e seus objetivos principais seriam a mudança dessa ordem.

---

<sup>33</sup> HERBELE, Rudolf. **Social Movements: An Introduction to Political Sociology**. Nova York: Appleton-Century-Crofts Inc, 1951.

<sup>34</sup> Ibidem.

Importa mencionar, que estas mudanças só aconteciam, ou deixavam de acontecer, em virtude da conscientização e da ação dos interessados. É o comportamento dos indivíduos e das coletividades junto às instituições que teriam o condão de promover, ou de resistir, às mudanças.

Contudo, não devemos perder de vista que não basta identificar as causas que dão origem aos movimentos sociais, para que estes logrem êxito. É também condição “*sine qua non*”, que os cidadãos envolvidos tenham capacidade de sentir indignação diante das normas e valores vigentes, que estão causando alguma insatisfação ou obstruindo o exercício de direitos, e, também, que exista uma formação da vontade comum - vontade política - de um grupo em promover as mudanças necessárias para se estabelecer ou restabelecer o ideal buscado.

Aliás, o senso de comunidade, que deve pautar todos os movimentos sociais, é da essência da solidariedade social ou do senso de comunidade e é considerado o fundamento de uma ordem social. Daí nossa adesão ao pensamento de Heberle<sup>35</sup> e Lyman<sup>36</sup>, quando afirmam que mesmo em certas entidades sociais que existem por mero utilitarismo - como a maioria das relações contratuais e associações - não podem ser mantidas a menos que haja um mínimo de senso do comunitário entre seus membros.

Outro elemento importante, para a existência dos movimentos sociais, é o dos recursos: humanos, financeiros e de infra-estrutura. Aliás, existem autores que sustentam que os movimentos surgiriam quando os recursos se tornassem disponíveis.

Modernamente, entretanto, não só os recursos são suficientes para viabilizar o nascimento de um movimento social, mas outros fatores também influenciam, como, por exemplo, quando se tem presente oportunidades políticas para ações coletivas, bem como quando existem facilidades e líderes estão em disponibilidade.

---

<sup>35</sup> HERBELE, Rudolf. *Op. cit.*

<sup>36</sup> LYMAN, S. **Social Movements; Critiques, Concepts, Case-Studies**. Nova York: Un. Press, 1995, p. 57.

Para Gohn<sup>37</sup> a construção de um movimento social reclama a presença de quatro elementos básicos: oportunidades políticas, repertórios, redes e marcos referenciais.

Ao nosso sentir, a razão mais importante que faz surgir um movimento social é aquela que lhe dá causa. Ou seja, os movimentos sociais começam como reação a mudança ou às novas políticas, que afetam negativamente os interesses ou o modo de vida de muitas pessoas.

Na verdade vários são os fatores que fazem aflorar o poder social. Oberschall<sup>38</sup> assinala que não basta uma justa causa. De fato, é preciso que haja uma série de requisitos além dos já mencionados. Além, claro, de espaços políticos dentro da sociedade civil.

Outra circunstância que influencia a formação de novos movimentos sociais é a relacionada à forma pela qual determinado Estado exerce seu poder. Os Estados nacionais fracos e sociedades civis fortes contribuem para a participação social e para o surgimento de movimentos sociais. Estados fortes e centralizados destroem as autonomias locais e não propiciam condições para o surgimento de movimentos sociais. O Estado é visto não apenas como um agente que penetra na sociedade. Ele a integra; ao produzir políticas para a população, padronizar procedimentos etc., o Estado provê metas para a mobilização.<sup>39</sup>

Finalmente, se mostra oportuno assinalar que o tema dos movimentos sociais é demasiado aberto e complexo. E, por isto, não vamos nos atrever a apontar qualquer conceito como sendo o correto. Tampouco, reconhecer como certa quaisquer das posições assumidas pelos autores ao tratarem dos assuntos afetos aos movimentos sociais. Aliás, são estes especialistas que entendem “ser um despropósito querer finalizar uma abordagem sobre o tema com alguma síntese única ou com a proposta de um modelo de teoria geral e universal. Talvez a única conclusão geral a que

---

<sup>37</sup> GOHN, Maria da Glória. *Op. cit.*, 1997, p. 98.

<sup>38</sup> OBERSCHALL, Anthony. **Social Conflict and Social Movements**. Englewood Cliffs. New Jersey: Prentice Hall Inc, 1973.

<sup>39</sup> TARROW, S. **Power in Movement**. Cambridge, Un. Press, 1994, p. 66.

chegamos é a de que não há uma teoria única, assim como não há uma só concepção para o que seja um movimento social, e não há também um só tipo de movimento social”.<sup>40</sup>

Como assentado, os partidos políticos e os movimentos sociais são na atualidade os canais de participação dos Cidadãos na tomadas de decisões do Estado.

## 1.5 CIDADANIA TRIBUTÁRIA

A partir da compreensão dos elementos que compõem o conceito de cidadania e das formas que esta pode se expressar, se mostra de todo conveniente a particularização do tema da cidadania sob a ótica tributária.

Quando falamos em conscientização estamos a tratar de nossa realidade. Ou seja, de nossos problemas políticos, econômicos, sociais e culturais, sejam eles provenientes do exterior ou do interior de determinado país.

E quando tratamos de consciência fiscal, nossa análise é dirigida aos problemas oriundos das relações conflituosas que são estabelecidas entre o Estado, que detém o Poder de Tributar, e os Contribuintes, que têm o Dever de pagar Tributos.

Neste cenário, denominado por alguns autores de arena, encontramos o Estado armado com sua Soberania e os Contribuintes escudados nos Direitos Humanos.

Combate-se: no momento da instituição do Tributo, onde se elege a hipótese de incidência e a carga tributária; no decorrer da fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias, com o estabelecimento do lançamento e aplicação de multas; por ocasião da arrecadação, que se faz através dos executivos fiscais com constrição de bens

---

<sup>40</sup> GOHN, Maria da Glória. **Teorias dos movimentos sociais: paradigmas clássicos e contemporâneos**. São Paulo: Loyola, 1997.

e valores do executado; e, finalmente, no decorrer da destinação dos recursos arrecadados.

Inúmeras e inimagináveis são as hipóteses de conflitos de interesses que sói ocorrer no decorrer da realização da atividade tributária do Estado. Basta lembrar as estatísticas que são apresentadas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF e pelos diversos Tribunais e Juízos que compõem o Poder Judiciário, para ter-se uma idéia da dimensão e universo das lides tributária.

Até entre os entes da Federação Brasileira surgem sérios e complexos conflitos relacionados à competência tributária e à distribuição dos recursos públicos. União, Estados-membros e Municípios disputam diuturnamente a respeito de quem é o competente para tributar determinada hipótese de incidência e todos reivindicam o direito a receber desta ou daquela forma os valores da discriminação de rendas estabelecidas na Carta Política.

Imagine ainda as artimanhas que são utilizadas nas “Guerras Fiscais” que são travadas entre os Estados-membros; os subsídios e/ou isenções que são criadas por estes entes federados para atrair investimentos para seus territórios; o enquadramento, pela União de certas hipóteses de incidência no universo das contribuições que, como se sabe, não são objeto de partilha com os demais entes federados; os tratados internacionais que subtraem recursos que deveriam ser repartidos para outro(s) ente(s) da Federação; etc.

Os Tribunais da República têm se desincumbido de solucionar estas questões, máxime o Supremo Tribunal Federal - STF que, além de decidir em última instância as lides desta natureza, possui competência originária para conhecer e julgar tais conflitos de interesse.

Note-se que os conflitos não são travados somente perante o Poder Judiciário, mas também nas interações entre os Cidadãos-Contribuintes e a função legislativa e a executiva do Estado. Isto para nos limitarmos às questões internas do Brasil, pois é sabido que complexos assuntos de natureza

tributária nascem na seara internacional e muitos deles são levados à apreciação de organismos internacionais, como, por exemplo, a OCDA.

Acresça-se que estes problemas estão apenas surgindo, mas cresceram muito em quantidade e complexidade com o desenvolvimento dos diversos países que constituem a comunidade internacional. Isto é tão certo como a morte e a tributação. Aliás, já existe em nossa Doutrina quem propugne por um Tribunal Internacional Tributário.

Ao abordarmos o tema da conscientização tributária é inadmissível olvidar de sérios problemas de nossa realidade fenomênica, pois, cabe ao Estado, em maior medida, em razão de seu Poder Tributário, implementar políticas públicas nos diversos setores da sociedade, com vistas a solucionar ou, ao menos, minimizar as dificuldades por que passam os indivíduos e a coletividade. Aliás, é isto que se espera de quem tem como missão maior a busca do “bem comum” dos habitantes de uma nação.

Impossível, também, deixar de mencionar a outra face que complementa nossa realidade que é a “Globalização”. Aliás, debitamos à conta dos efeitos da globalização, máxime dos grandes grupos econômicos, a responsabilidade por ocasionar os mais graves problemas que a humanidade vivencia na atualidade.

É dizer, nesta quadra da História, a concorrência destas forças, relativizam a soberania dos Estados, inclusive no plano do Poder de Tributar.

Além, de limitar o Estado, tais circunstâncias levam a que o detentor do poder de tributar, proceda com outras finalidades não só as arrecadatórias, mas também com objetivos extrafiscais, com vistas a equacionar as distorções que o embate de forças, entre grupos econômicos, Estado e indivíduos, ocasiona no seio da sociedade.

A conscientização em matéria tributária não é só conhecimento dos problemas que nos rodeia, ela demanda também a predisposição dos indivíduos de não somente pagar seus tributos, mas também a de fiscalizar o emprego dos recursos públicos; exigir que todos contribuam para o tesouro

público e punição para os sonegadores, enfim cobrar do Estado todas as medidas necessárias para a realização da tão esperada Justiça Tributária.

Ao tratarmos da temática da consciência tributária, devemos ter em mente que faz parte desta o conhecimento das limitações financeiras do poder estatal em realizar o bem comum e/ou a Justiça tributária, pois, ao contrário dos problemas, os recursos financeiros são finitos.

Importante salientar que, a consciência tributária não é esperada somente dos Cidadãos e da Sociedade como um todo, mas também do próprio Estado que deve estar consciente das necessidades e problemas que aflige seu povo. Aliás, deste se espera mais, posto que seus representantes, ao menos em tese, são vocacionados para tratar das questões de ordem pública.

Ademais, oportuno lembrar que o Estado pode e deve contribuir para a conscientização do Contribuinte, seja por intermédio da educação fiscal ou do marketing público social.

Contudo, a cidadania tributária não se resume a ter consciência da realidade fática que nos cerca e das normas e circunstâncias que limitam o funcionamento do Estado. Pois, como vimos nos tópicos precedentes, a Cidadania exige, também, a participação do indivíduo nas tomadas de decisões do Estado, seja por intermédio da atuação junto aos partidos políticos ou nas diversas espécies de ação coletiva, como, por exemplo, os movimentos sociais.

Note-se que os contribuintes, ao participar das decisões do Estado, estão, também, concordando, legitimando, as políticas adotadas pelo poder constituído para a solução dos problemas sócio-econômicos e culturais da sociedade em que vivem e, por via de consequência, concorrendo para a realização do “bem comum” de todos.

Deste enunciado, podemos extrair outra importante conclusão: a de que o Estado pode encontrar nos Contribuintes verdadeiros aliados na condução de muitas questões que dizem respeito à tributação. Além de nos propiciar, também, a percepção de que, em muitos casos, o Estado e os Contribuintes não estão em pólos opostos, mas sim em situação de sintonia,

harmonia, em relação a determinadas providências a serem adotadas na solução de certos impasses de índole tributária. E, ainda, permite a ambos identificar os reais inimigos da sociedade como aqueles cujos interesses se chocam com aqueles perseguidos pelo Estado e pelos seus Cidadãos.

Indubitavelmente, faz-se necessário, ao implementar novas políticas públicas, máxime na seara tributária, que se conheça os opositores, adversários das mudanças pretendidas pelo Estado e pelos Contribuintes, que a estas aderem. A importância de tal estratégia se revela também ao proporcionar a eleição da melhor forma de tratar cada um dos adversários. Inclusive verificar, inicialmente, se dentre estes é possível conseguir alguma adesão ou pelo menos a neutralidade de alguns deles, pois é sabido que, em regra, é mais fácil lutar contra menos adversários.

Para que sejam proveitosos os relacionamentos entre Estado e Contribuintes é importante determinar quem são os aliados, os motivos que os fazem aliados, e, até mesmo verificar quais são os aliados principais e quais são os aliados secundários

Não é tarefa fácil identificar quem são os aliados. Na ocasião de se determinar quem são os aliados, os interessados devem se lembrar que as aparências enganam e que muitas pessoas que podem parecer aliados na verdade não são.

Há atividades que podemos realizar sozinhos, mas existem outras que só podemos alcançar êxito se conseguirmos a adesão de outrem. Isto se aplica às problemáticas que vivenciamos no nosso dia a dia, e, sem dúvidas, também se aplica às questões relacionadas às atividades tributárias em geral.

É elementar que quando não podemos realizar uma ou mais atividades sozinhos, saberemos que há necessidade de procurar aliados.

Apenas a guisa de exemplo, podemos indicar os grandes grupos econômicos e os sonegadores como adversários, senão inimigos, de qualquer iniciativa que tenha por finalidade o aumento da carga tributária ou que visem à criação de obrigações acessórias e/ou pesadas multas.

Providências que os verdadeiros contribuintes sempre estarão dispostos a acatar, pois, além de não terem nada a perder com iniciativas deste jaez (a não ser o tempo - tão reclamado - que se gasta com o cumprimento de certas obrigações acessórias), passam a ter expectativas de que a arrecadação poderá ser maior e, conseqüentemente, poderão vislumbrar uma diminuição dos valores a serem pagos no futuro. Ou seja, não temos dúvidas que em muitas iniciativas que buscam a realização da Justiça Tributária, Estado e Contribuintes poderão conjugar seus esforços na realização do “bem comum”.

Em síntese, a cidadania fiscal, também, pode ser realizada com alianças entre o Estado e Contribuintes. Não acreditamos que desta relação possa surgir um casamento, mas acreditamos que podem concretizar ao menos episódicos e necessários flertes.

Melhor uso da figura de linguagem metafórica é aquela realizada por Plínio Arruda Sampaio, para retratar o pensamento que vimos de expor. Este autor reproduziu em seu livro o pensamento de um lavrador do Brasil, para esclarecer a diferença entre companheiro e aliado, nestes termos: *“Companheiro é quem me acompanha sempre; aliado é quem se junta comigo por um tempo e para fazer uma coisa determinada”*.<sup>41</sup>

De fato, quem sempre nos acompanha, participa do nosso modo de viver, conhece melhor os nossos problemas, tem interesses iguais aos nossos. Assim, a nossa união pode ser mais firme, mais sólida e mais duradoura, levando tudo isto a uma maior confiança entre estes. Maior confiança significa dizer que podem ser mencionados fatos e conferir mais responsabilidades a um companheiro do que a um aliado.

Em outras palavras queremos alertar que, em toda iniciativa ou proposta de solução de um impasse, deve haver três tipos de tratamento diferentes: o tratamento que os companheiros estabelecem entre si, o

---

<sup>41</sup> SAMPAIO, Plínio Arruda. **Construindo o poder popular**: as seis condições de vitória das reivindicações populares. São Paulo: Paulus, 2004.

tratamento que eles dispensam aos seus aliados e outro, bem diferente, que é dispensado pelos companheiros e/ou aliados aos seus adversários.

Do exposto, podemos concluir este tópico assinalando que a “Cidadania Tributária” se realiza com:

- a conscientização do Estado (governantes) e dos Contribuintes (governados) quanto aos inúmeros problemas de natureza tributária que permeiam o dia-a-dia dos Cidadãos nas tratativas entre si e entre os entes federados dotados de capacidade tributária;

- o conhecimento dos efeitos indesejáveis irradiados por fenômenos exógenos, como aqueles provocados pelos grandes grupos econômicos, pela “Globalização” etc;

- a participação de todos na busca de soluções viáveis para a solução dos conflitos de interesses na relação inevitável que são estabelecidas entre Contribuintes e Estado;

- a conscientização de que o Estado e Contribuintes podem em determinadas hipóteses estarem em estreita sintonia na forma de condução problemas tais como o combate à sonegação e a melhoria da distribuição da renda. Além de outras iniciativas, voltadas, como estas, a alcançar a almejada Justiça Tributária;

- a compreensão de que a participação pode ocorrer com o auxílio mútuo entre Estado e Contribuintes; e

- o entendimento, a conscientização, de que a tributação não se realiza contra os Contribuintes, mas em seu benefício, e que os direitos têm seus custos e como diz o ditado “dinheiro não nasce em árvores”.

## **PARTE II ESTADO E PODER DE TRIBUTAR**

### **2.1 SÍNTESE EVOLUTIVA DO ESTADO E DAS FORMAS DE TRIBUTAR**

Neste tópico pretendemos apontar as principais fases do exercício do poder de tributar no transcorrer da história da civilização. Tal propósito tem por escopo chamar a atenção do leitor para a correlação existente entre a forma de organização política de uma sociedade e sua tributação. Veremos que, o poder de tributar é moldado ou resultante da relação de poder entre governo e governado.

Não temos dúvidas de que a evolução da tributação segue em grande monta o próprio desenvolvimento das formas de organização do poder, da sociedade e da economia. Quanto a esta questão, compartilhamos do entendimento esposado por Werther Botelho<sup>42</sup> no sentido de que a tributação deve ser sempre estudada em consonância com a realidade social, dentro do contexto de época.

Advertimos que a tributação, além de refletir a relação existente entre o poder de tributar e os indivíduos, pode também levar a alterações radicais na própria estrutura da organização política do Estado.

Vale notar que o exagero na tributação levou à queda de governos e até de impérios. Muitos historiadores atribuem a queda do Império Romano ao excesso de impostos, bem como a Revolução Francesa e a Revolução Russa de 1917 tiveram razões na pesada e insuportável taxaço.

A independência dos Estados Unidos da América do Norte foi proclamada pelos ingleses que para lá imigraram em face dos sucessivos lançamentos de tributos.

---

<sup>42</sup> BOTELHO, Werther. **Da Tributação e sua Destinação**, Del Rey – Belo Horizonte - 1994 p. 19.

A propósito desse último acontecimento histórico, André Mourois<sup>43</sup> assinala que a proclamação da Independência Americana teve as suas origens na discordância dos americanos da cobrança de impostos sobre eles lançados pela Inglaterra. Primeiro, o “*Sugar Act*”; depois, o “*Stamp Act*” (Lei do Selo) e, finalmente, o imposto sobre o chá que, apesar de sua insignificante alíquota, foi a gota d’água que fez explodir a paciência dos emigrados e gerou o conseqüente movimento insurrecional de que resultou a Independência Americana e a sua célebre “Declaração de Direitos”, de 4 de julho de 1.774.

Kyoshi Harada<sup>44</sup> a propósito da questão lembra que:

*O estudo histórico não deixa dúvida de que a tributação foi a causa direta ou indireta de grandes revoluções ou grandes transformações sociais, a Independência das Colônias Americanas e, entre nós, a Inconfidência Mineira, o mais genuíno e idealista dos movimentos de afirmação da nacionalidade, que teve como fundamental motivação a sangria econômica provocada pela metrópole por meio do aumento a derrama.*

Eis aí uma lição histórica que os governantes nunca aprenderam.

Autores, como Sampaio Dória,<sup>45</sup> Marciano Seabra de Godoi<sup>46</sup> e Werther Botelho,<sup>47</sup> dentre outros, afirmam que a origem da tributação remonta ao tempo das primeiras sociedades organizadas politicamente. Ou seja, o tributo teria acompanhado o ser humano desde as mais remotas e primitivas organizações sociais. Aliomar Baleeiro<sup>48</sup> sintetiza o que expomos em sua célebre metáfora do seguinte teor: “*o tributo é vetusta e fiel sombra do poder político há mais de 20 séculos. Onde se ergue um governante, ela se projeta sobre o solo de sua dominação*”.

---

<sup>43</sup> MOUROIS, André. **Hitóire dès États-Unis**, pág. 169.

<sup>44</sup> HARADA Kyoshi, **Direito Financeiro e Tributário**, pp. 181 e seg.

<sup>45</sup> DÓRIA, António Roberto Sampaio. **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**, pp. 37-38.

<sup>46</sup> GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**, p. 173.

<sup>47</sup> BOTELHO, Werther. *Ob. cit.*, p. 20.

<sup>48</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 1.

Segundo Werther Botelho<sup>49</sup> na antiguidade procurou-se conciliar a liberdade com a exação, concentrando a tributação sob a forma de imposições indiretas de consumo, aduana e similares: *“As imposições diretas – agressoras da liberdade individual – foram substituídas pelas liturgias, ou seja, doações espontâneas dos cidadãos tendentes a financiar atividades de interesse comum, tais como festas e construções de monumentos públicos.”*

Conclui o autor citado<sup>50</sup> que: *“Transformando-se a realidade social, deve a tributação adequar-se à mesma”*.

Em Roma, a tributação era mais complexa, pois deveria suportar os custos dos exércitos que seriam utilizados para a realização dos ideais expansionistas da época. Assim, de acordo com o professor Werther Botelho:<sup>51</sup> *“além da tributação indireta, institui-se o ‘tributum civium’, com a função de custear o exército, depois transformado em ‘tributum ex censu’, baseado nos resultados de um censo sobre a situação dos cidadãos de Roma. Não obstante esse fato, ainda persistia entre os romanos, a exemplo dos gregos, uma aversão às imposições diretas, o que obrigava o Estado a devolver a quantia arrecadada, em caso de campanha vitoriosa”*.

Com o sucesso dos planos expansionistas, Roma coloca em segundo plano a tributação direta sobre os romanos, passando a tributar com prioridade os povos vencidos. Tal tendência permanecerá até o início do período de decadência de seu império, quando ainda se tentou voltar a carga tributária para os romanos sem, contudo lograr êxito. Com a queda do império romano, inicia-se o período da Idade Média onde a organização social e política caracteriza-se pela vinculação de vassalagem. De acordo com o autor:<sup>52</sup> *“inicia-se, assim, uma era de pequenos reinos e de uma nobreza poderosa, em virtude, principalmente, da fragilidade do poder real e da necessidade de segurança da população em relação às constantes invasões, bárbaras. Devido à quase inexistência de uma máquina administrativa ou de*

---

<sup>49</sup> BOTELHO, Werther. *Op. cit.*, p. 20.

<sup>50</sup> Idem. *Ibidem*.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 22.

*serviços públicos, a tributação à época constituía basicamente uma forma de exploração e manutenção da extrafiscalização social”.*

No feudalismo, a tributação advinha do direito de propriedade tanto da monarquia como da nobreza e, em carácter excepcional, para atender às necessidades específicas do monarca. Quanto a estas não havia uma regularidade de ingressos, pois estas receitas vinculavam-se à noção de ingresso – gasto para justificar a tributação. As receitas derivadas desta exação assemelhavam-se às nossas atuais contribuições de melhoria e taxas.

As arrecadações dessas exações eram feitas pela nobreza que estava dispensada de seu pagamento. Aliás, conforme registra Werther Botelho<sup>53</sup> *“Em tese, a única tributação sobre os nobres era o serviço militar, ou o pagamento da FONSADERA, tributo exigido para gastos de guerra, reparo de fossas e castelos, sendo pago somente por aqueles que não podiam ir em pessoa ao campo de batalha”.*

Este quadro permaneceu até o surgimento dos burgos e dos pequenos aglomerados urbanos. Diante da nova realidade passou-se a pensar em novas fontes de arrecadação para fazer frente aos então necessários serviços públicos e ao fortalecimento da Coroa enfraquecida com os privilégios da nobreza.

Assim passou-se à instituição de novas exações com prévia autorização da cúria régia, organismo composto inicialmente pela nobreza e o clero e mais tarde com a participação dos burgueses, com a finalidade de assessorar o rei nas questões de governo.

Tal evolução na estrutura da relação entre o rei e os súditos, onde a centralização do poder é a característica maior, acaba por originar o Estado Moderno. Estado que, com a unificação política e territorial, reclama o reaparelhamento do sistema tributário.

Na novel forma de organização social e política, absolutista, no campo tributário acaba-se com o voluntarismo dos impostos diretos que

---

<sup>53</sup> Idem. Ibidem.

predominaram outrora. Conforme salienta Marciano Seabra de Godoi:<sup>54</sup> “A *dissolução gradual das relações de vassalagem vigentes no feudalismo, bem como o desenvolvimento da economia urbana acima abordada, encaminhavam a Europa Ocidental para a formação dos Estados Modernos, configurações sociais nas quais se originou o tributo com as características básicas apresentadas hodiernamente*”.

Ricardo Lobo Torres<sup>55</sup> ao abordar o desenvolvimento da atividade financeira do “Estado” indica quatro momentos, abrangentes do declínio da estrutura feudal até os nossos dias:

*“a) O Estado Patrimonial, que vive precipuamente das rendas provenientes do patrimônio do príncipe, que convive com a fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja e que historicamente se desenvolveu até o final do século XVII e início do século XVIII;*

*b) o Estado de Polícia, que aumenta as receitas tributárias e centraliza a fiscalidade na pessoa do soberano e corresponde à fase do absolutismo esclarecido (século XVIII);*

*c) o Estado Fiscal, que encontra o seu substrato na receita proveniente do patrimônio do cidadão (tributo) e que coincide com a época do capitalismo e do liberalismo; e*

*d) o Estado Socialista, que vive do patrimônio público, especialmente das rendas industriais, e no qual o tributo, pela quase inexistência de propriedade privada, exerce papel sub-alterno”.*

O mencionado autor<sup>56</sup> salienta ser “*inútil procurar o tributo antes do Estado Moderno eis que surge ele com a paulatina substituição da relação de vassalagem do feudalismo pelos vínculos do Estado Patrimonial.*” Mas, salienta que somente com “*o advento do liberalismo se transforma o tributo na categoria básica da receita*”.

A liberdade, por seu turno, se une essencialmente ao Estado Financeiro em sua origem, para atingir a plenitude da época liberal. Ao tempo do Estado Patrimonial exhibe a característica de liberdade estamental, com o

---

<sup>54</sup> GODOI, Marciano Seabra de. *Op. cit.*, p. 174.

<sup>55</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **A Idéia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**, p. 1.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 2.

exercício da fiscalidade, dividido entre o rei, a Igreja e o senhorio. No Estado de Polícia cresce a liberdade do príncipe, com o recuo do poder dos estamentos. No Estado Fiscal aparece a liberdade individual.

Liberdade e tributo, conseqüentemente, caminhavam juntos no decurso da evolução do Estado Financeiro, pelo que se pode cogitar de uma liberdade fiscal:

*O tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade, pois é o instrumento que distancia o homem do Estado, e pode implicar na opressão da liberdade. Se o não contiver a legalidade. O relacionamento entre liberdade e tributo é dramático, pois vive sob o signo da bipolaridade: o tributo é garantia da liberdade e, ao mesmo tempo possui a extraordinária aptidão para destruí-la; a liberdade se auto limita para se assumir como fiscalidade e se revolta, rompendo laços da legalidade, quando oprimida pelo tributo ilegítimo.<sup>57</sup>*

De acordo com Aliomar Baleeiro,<sup>58</sup> o histórico da tributação no transcorrer dos tempos, seguiu em síntese as seguintes fases: “a) parasitária (extorsão parasitária contra os povos vencidos); b) dominial (exploração do patrimônio público); c) regaliana (cobrança de direitos realengos, como pedágio etc.); d) tributária; e) social (tributação extrafiscal sócio-política).”

Na atualidade, tempo dos Estados Modernos, os tributos contribuem, em suas funções instrumentais, para a concretização de uma sociedade mais justa, inserida no Estado Democrático de Direito. O Estado para se manter e realizar suas funções constitucionais necessita de recursos econômicos. Justifica-se assim a cobrança de tributos, de longe, a maior fonte de receitas dos Estados modernos.

## **2.2 LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR NA ATUALIDADE**

Embora sejam imprescindíveis os tributos, igualmente importante é fixar limites para o exercício do Poder de Tributar nos Estados Modernos.

---

<sup>57</sup> Idem, *Ibidem*, p. 3.

<sup>58</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**, 15.<sup>a</sup> ed., p. 135.

Atualmente, a atividade tributária do Estado encontra limites de ordem interna e externa.

No campo do Direito interno, pelos limites impostos pelas Constituições por princípios constitucionais tributários, por normas constitucionais e demais normas infraconstitucionais, que em seu conjunto formam o sistema tributário de um país.

Dentre os mais importantes princípios cabe mencionar os seguintes:

- Princípio Republicano;
- Princípio Federativo;
- Princípio da Competência;
- Princípio da Legalidade;
- Princípio da Anterioridade;
- Princípio da Igualdade;
- Princípio da Segurança Jurídica;
- Princípio da Eficiência;
- Princípio da Moralidade;
- Princípio da Razoabilidade e Proporcionalidade;
- Princípio da Transparência;
- Princípio da Solidariedade;
- Princípio da Boa-fé;
- Princípio do Direito de Petição;
- Princípio da Motivação do Ato Administrativo;
- Princípio da Livre Iniciativa e da Propriedade Privada; e
- Princípio da Proteção à Concorrência Econômica

Os princípios citados acima limitam o Poder do Estado de forma geral. Ou seja, são princípios constitucionais administrativos que têm

aplicabilidade nos diversos setores onde o Estado exerce o seu mister de buscar o “bem comum”, inclusive no tributário. Já os abaixo indicados são vocacionados a nortear a atividade tributária do Estado de instituir, fiscalizar e arrecadar tributos, bem como o de destinar os recursos públicos. Vejamos:

- Princípio da Justiça Tributária;
- Princípio do Não-confisco;
- Princípio da Imunidade;
- Princípio da Capacidade Contributiva ;
- Princípio da progressividade;
- Princípio Seletividade;
- Princípio da Pessoalidade;
- Princípio da Extrafiscalidade

Não iremos, neste momento de nossa exposição, tratar de cada um dos princípios citados, pois assim fazendo estaremos afastando da nossa proposta de trabalho. Contudo, realizaremos uma abordagem genérica dos princípios que estruturam os Estados Democráticos de Direito, com ênfase nas relações jurídicas tributárias que são estabelecidas entre Estado, detentor do poder de tributar, e o Contribuinte, sujeito de deveres e direitos.

É conveniente lembrar que, a atividade tributária do Estado também encontra limites em fenômenos externos como o Direito Internacional Público - DIP - que vem se desenvolvendo como nunca; os Organismos Internacionais – que oferecem estrutura e funcionamento ao DIP; bem a Globalização que trouxe balizas ao poder de tributar, seja ao criar terreno fértil para a doutrina do neoliberalismo se desenvolver ou propiciar a universalização dos Direitos Humanos.

Gize-se que as duas correntes doutrinárias citadas - Direitos Humanos e Neoliberalismo - são contrapostas entre si, mas, em relação à atividade tributária, ambas produzem o efeito de balizar, mitigar, o poder do Estado. Senão vejamos:

No tocante a influência dos Direitos Humanos, basta-nos ver que as normas que regulam a tributação decorrem dos fundamentos dos Direitos Humanos e do Estado Democrático de Direito. Nesse sentido é a lição do mestre dos mestres, Aliomar Baleeiro<sup>59</sup>, que assevera: “*A Carta Fundamental brasileira, ao contrário da alemã, estabelece as bases em que se assenta o Estado Democrático de Direito, fixando-lhe metas de justiça e igualdade social e, coerentemente, faz repercutir o princípio no capítulo do Sistema Tributário. Pessoalidade, seletividade, extrafiscalidade progressividade são princípios que espelham a busca da maior justiça tributária*”.

De outra parte, o princípio tributário da isonomia, acolhido em nosso sistema, tem nítida inspiração nos Direitos Humanos. Até mesmo o poder de tributar é admitido nas Declarações de Direitos Humanos, mas sempre acompanhado da advertência que este poder deve ter por limite a capacidade contributiva – princípio este também inserido em nossa Carta Política, portanto garantia dos contribuintes e limite ao poder de tributar.

Nesta esteira, lembramos que ao tratar da formação dos Estados de Direito do Estado Democrático de Direito, exaltamos a importância da supremacia da constituição e das leis para caracterizar esta forma de organização política das sociedades. A legalidade também é transposta para o nosso sistema tributário, considerada, por grandes autores, por suas implicações políticas e jurídicas como a mais importante limitação ao poder de tributar – princípio da legalidade.

A propósito desta questão Ricardo Lobo Torres, com muita propriedade, sentencia:

*O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais. O tributarista e constitucionalista alemão G. Wacke diz que é uma revolução no Direito Tributário (Revolution in Stenevecht) a vinculação das imposições aos direitos fundamentais, anotando que há mais Direitos Tributários na Constituição de Bonn do que aparece no Capítulo X, dedicado à ordem financeira.*

---

<sup>59</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.**, p. 9.

Outros exemplos poderiam ser mencionados para demonstrar que o poder de tributar do Estado encontra seus limites, também, nos princípios de um Estado Democrático de Direito e nos Direitos Humanos.

Feitas estas observações, voltaremos a tratar dos princípios que compõem as limitações ao poder ativo de tributar. O adjetivo ativo, usado para qualificar o substantivo poder, foi empregado propositadamente para diferenciar das limitações ao poder de não-tributar ou isentar. Exemplo clássico de limitação de não-tributar, que decorre dos princípios da Federação e da Competência, é o que proíbe a União de isentar imposto estranho à sua competência.

Quanto aos princípios cabe lembrar a lição de Celso Antonio Bandeira de Mello<sup>60</sup>, que afirma:

*Violar um princípio é muito mais grave que transgredir uma norma. A desatenção ao princípio implica ofensa não apenas a um específico mandamento obrigatório, mas a todo o sistema de comandos. É a mais grave forma de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, conforme o escalão do princípio atingido, porque representa insurgência contra o sistema, subversão de seus valores fundamentais, contumélia irremissível a seu arcabouço lógico e corrosão de sua estrutura mestra.*

Iniciamos o estudo dos princípios constitucionais tributários pelo princípio da legalidade, em face de sua importância em um Estado de Direito.

Este princípio resultou da luta dos povos contra a tributação não consentida. Hoje ele se concretiza na lei que deve ser a manifestação mais legítima da vontade do povo. Daí porque se diz que pelo fato do tributo ser instituído em lei ele é consentido. Em respeito a este princípio, ao Estado é vedado exigir ou aumentar tributo sem que a lei o estabeleça. Imaginemos se fosse dado à Administração o Poder de, livremente, decidir como, quando e de quem cobrar tributos.

O comando do princípio da legalidade não se restringe à autorização do legislador para que a Administração institua um tributo. O

---

<sup>60</sup> MELLO, Celso Antonio Bandeira. **Elementos de Direito Administrativo**, p. 230.

Estado Legislador, ao instituir uma exação, deve respeitar também as balizas traçadas pelas leis complementares. No Brasil, o Código Tributário Nacional – CTN determina que a lei que institui um tributo deve definir todos os dados necessários à identificação do fato gerador da obrigação tributária, o sujeito passivo (Contribuinte ou Responsável tributário), à quantificação do tributo etc. Tudo para que não restem margens para que a autoridade tributária possa, discricionariamente, eleger fatos geradores, sujeitos passivos, valores, penalidades etc.

Em função do princípio da legalidade, o Estado não pode exigir tributo sem que exista norma legal que o estabeleça. O princípio da legalidade relaciona-se com a necessidade de segurança em face do arbítrio estatal, e dele podem ser extraídos outros princípios e regras, como a tipicidade cerrada, a impossibilidade da utilização de analogia para a cobrança de tributos (art. 109 do CTN), a anterioridade, dentre outros.

Em outras palavras, a lei instituidora de um tributo deve disciplinar os aspectos substanciais da exação, a saber: material, temporal, espacial, subjetivo e quantitativo. De forma a dar maior efetividade aos comandos do princípio da legalidade, o legislador proibiu a interpretação extensiva e analógica que resulte em criação, aumento e isenção de tributos.

O constituinte de 1988 abriu uma exceção à regra da reserva da lei, traduzida na possibilidade de alteração de alíquota de determinados impostos por ato da Administração. É importante assinalar que a exceção se reporta apenas à alíquota, não pode, portanto, a Administração alterar a base de cálculo do tributo, nem mesmo criá-la na hipótese de ainda não existir. Ao fazer uso da faculdade de alterar alíquota de determinado tributo não pode a administração fixar, caso a caso (discricionariamente) a alíquota aplicável.

A exceção, aplicada aos impostos de importação, exportação de mercadorias e também o de produtos industrializados, se justifica, pois permite ao Administrador medidas rápidas exigidas pela política cambial e de comércio exterior ou pela política monetária industrial. Tais setores às vezes não podem aguardar o desenrolar de um processo legislativo.

Note-se que, dada à associação entre o princípio da legalidade e o da anterioridade torna evidente que a exceção à rigidez do primeiro princípio resulta também em uma ruptura com o segundo.

Considera-se, também, que a relação jurídica tributária não se esgota na instituição do tributo. Ela se desenvolve até a extinção ou exclusão do crédito tributário.

Vale dizer, presta-se o princípio da legalidade para garantir a segurança nas diversas relações do contribuinte com o fisco. Cumpre acrescentar, também, que este princípio rege “as mais diferentes situações relacionadas com a tributação, objetivando a formulação de uma ordem jurídico-tributária cada vez mais justa.

O referido princípio revela um conteúdo de liberdade, postulado dos Direitos Humanos, de primeira dimensão, traduzida na máxima – já positivada em nossa Carta Política – que proclama: *“Ninguém está obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*.

Dada a universalidade que caracteriza os Direitos Humanos este princípio encontra-se, hoje, inserto nas Constituições de quase a totalidade dos países. A tributação diz diretamente com a liberdade e a propriedade. Daí porque a matéria ser regulada somente por lei.

Note-se que o princípio da legalidade é uma forma de expressão do princípio republicano, pois a lei só emana do Poder Legislativo, órgão de representação da vontade do povo por excelência.

Importante lembrar quando tratamos do Princípio da Legalidade a advertência de Ricardo Lobo Torres<sup>61</sup>: *“(...) a legalidade tributária é princípio de mão dupla. Vincula a Administração Fiscal, que só pode agir nos limites da lei. Mas obriga também o contribuinte, que fica proibido de abusar do planejamento fiscal e de praticar a elisão lícita”*.

---

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo, **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**, vol. II, Renovar, 2005.

Outro princípio que informa e condiciona todo o sistema constitucional tributário brasileiro é o da igualdade ou isonomia, expresso no caput do art. 5º e enfatizado no art. 150, II, da CF.

Na clássica expressão de Ruy Barbosa:

*A regra da igualdade não consiste senão em aquinohar desigualmente os desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. Os mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.*

Outrossim, cabe lembrar que a nossa Constituição previu a regra da uniformidade dos tributos federais em todo o território nacional e que o imposto progressivo não fere o princípio da igualdade, antes o realiza.

Outro princípio de fundamental importância é o da Capacidade Contributiva, acolhido em nossa Constituição, no art. 145, com a seguinte redação:

*Art. 145... § 1º. Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultando à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte...*

Não seria cabível a instituição de impostos sem substrato na capacidade das pessoas para pagá-los.

Os destinatários deste princípio são os legisladores das três ordens de governo, que, na lição do professor Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>62</sup>, deverão cuidar para que a tributação ocorra de forma a obstar as incidências excessivas (princípio da razoabilidade) e preservar o mínimo vital.

---

<sup>62</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro, **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**, pág. 266.

Tudo para graduar a progressividade em nome da justiça e da igualdade tributárias.

Segundo Aliomar Baleeiro<sup>63</sup>:

*A capacidade contributiva do indivíduo consiste na sua idoneidade para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma fração qualquer do custo total de serviços públicos, cabendo ao legislador, através do fato gerador de cada imposto, estabelecer um sistema de indícios dessa capacidade fiscal. A capacidade contributiva varia de indivíduo, devido à existência de uma grande desigualdade social no que concerne à divisão da renda.*

Para Armando Zurita Leão<sup>64</sup>: “O conteúdo do princípio da capacidade contributiva é encontrado no princípio da isonomia, por envolver a idéia de justiça. É tratar a todos com igualdade. E, no Direito Tributário, a igualdade se realiza através do princípio da capacidade contributiva”.

No mesmo sentido, assinala Ricardo Lobo Torres<sup>65</sup> que: “A capacidade contributiva subordina-se à idéia de justiça distributiva. O princípio da capacidade tem por objetivo legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres menos. Esse princípio aparece, explicitamente no art. 145 da Constituição Federal de 1988”.

Do princípio da capacidade contributiva originam-se os sub-princípios da proporcionalidade, personalidade e seletividade. Tal princípio não se aplica aos impostos indiretos, já que quem suporta a carga econômica desses impostos não é o Contribuinte e, sim, o consumidor final da mercadoria. Por esse motivo, a Doutrina entende inconstitucional a instituição do imposto único, já que este representa burla ao princípio da capacidade contributiva.

---

<sup>63</sup>BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**, p. 259.

<sup>64</sup> LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário – O Princípio da Capacidade Contributiva**, p. 23.

<sup>65</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**, p. 79.

Finalmente, se nos afigura oportuno pinçar conclusões da Professora Regina Helena Costa<sup>66</sup> após estudo sobre o princípio do comento:

*- O princípio da capacidade contributiva é uma derivação do princípio maior da igualdade, um subprincípio deste que corresponde a uma das expressões da isonomia no campo dos impostos.*

*- Como princípio do sistema tributário, o postulado da capacidade contributiva relaciona-se com outros princípios de relevo constitucional, especialmente os da legalidade, da tipicidade, o republicano e o da segurança jurídica, os quais, em sua essência, abrigam a idéia de isonomia e se constituem nos pilares do próprio Estado de Direito.*

*- A norma constitucional que acolhe o princípio da capacidade contributiva tem eficácia plena e aplicabilidade direta, imediata e integral, uma vez que assim também ocorre com o princípio da isonomia. Dirige-se imediatamente ao legislador, porque a fenomenologia tributária exige, em todas as suas manifestações fundamentais, o necessário veículo legislativo.*

*- A hipótese de incidência tributária será inconstitucional quando a situação legislativamente descrita não revelar a aptidão abstrata de um sujeito para responder pelo gravame tributário, vale dizer, não demonstrar capacidade contributiva absoluta ou objetiva.*

*- A noção de capacidade contributiva afina-se com outros direitos constitucionais além do direito de propriedade, com o qual guarda relação necessária. Olvidando o respeito à capacidade contributiva, pode o legislador, também, vir a cercear ou obstar o exercício de outros direitos, tais como a liberdade de iniciativa e a liberdade de profissão.*

Doravante trataremos do Princípio da Segurança Jurídica.

Conforme ensinamento de Geraldo Ataliba<sup>67</sup>: “O Direito é, por excelência, acima de tudo, instrumento de segurança. Ele é que assegura a governantes e governados os recíprocos direitos e deveres, tornando viável a vida social. Quanto mais segura uma sociedade, tanto mais civilizada. Seguras estão as pessoas que têm certeza de que o Direito é objetivamente um e que os comportamentos do Estado ou dos demais cidadãos não discreparão”.

---

<sup>66</sup> COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**, pp. 101/104.

<sup>67</sup> ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**, pp. 156 e 157.

Por seu turno, Américo Masset Lacombe<sup>68</sup>, assevera que o princípio da segurança jurídica, embora não esteja expresso na nossa Carta Política, decorre do princípio da igualdade, pois só poderá haver igualdade (perante a lei e na lei) onde houver segurança jurídica. Ele pode ser extraído também do princípio da legalidade; pela garantia à coisa julgada, ao direito adquirido e ao ato jurídico perfeito, cujo corolário é a irretroatividade das leis. Vem ainda implementado pelo princípio da separação dos Poderes e pela possibilidade de recurso à Justiça, exercida por Magistratura independente.

Marcello Caetano.<sup>69</sup>, após salientar ser a segurança um dos fins do Estado, destaca que “a segurança não é só a organização da força posta ao serviço de interesses vitais: é também, por um lado, a garantia da estabilidade do bem, e por outro, a da duração das normas e da irrevogabilidade das decisões do Poder que importem justos interesses a respeitar, quer dizer, a certeza”. Isto nada mais é do que segurança jurídica.

Fundamental para nosso tema é o trabalho de Almiro do Couto e Silva<sup>70</sup>. Ele destaca que a noção de Estado de Direito apresenta duas faces, visto que pode ser apreciada pelo ângulo material e pelo ângulo formal. No primeiro sentido, as idéias dominantes são as de justiça e segurança jurídica. Apreciada pelo aspecto formal a noção de Estado de Direito possui vários componentes, tais como: a) a existência de um sistema de direitos e garantias fundamentais; b) a divisão das funções do Estado, a fim de limitar o poder estatal; c) a legalidade da Administração Pública; d) a proteção da boa-fé ou da confiança que os administrados têm na ação do Estado, quanto à sua correção e conformidade com as leis.

O art. 5º da Carta de 1988 contém inúmeros preceitos que revelam o princípio da segurança jurídica. Começa pelo princípio genérico da legalidade (art. 5º, II), mediante o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Daí decorrem a garantia do devido processo legal (art. mandado de segurança (art. 5º, LXVIII), do

---

<sup>68</sup> LACOMBE, Américo Masset. **Princípios Constitucionais Tributários**, p. 184.

<sup>69</sup> CAETANO, Marcello. **Direito Constitucional**, v. I, pp. 182-183.

<sup>70</sup> SILVA, Almiro do Couto e. **Princípios da Legalidade da Administração Pública e da Segurança Jurídica no Estado de Direito Contemporâneo**, pp. 84;46.

mandado de segurança (art. 5º, LXIX), do mandado de injunção (art. 5º, LXXI) e do habeas data (art. 5º, LXXII).

No que concerne especificamente ao direito tributário, as disposições do art. 150 têm por finalidade a segurança jurídica do contribuinte, possuindo todas elas a mesma natureza das disposições do art. 5º. Visam, portanto, à segurança jurídica o princípio específico da legalidade dos tributos (art. 150, I), a isonomia entre os contribuintes (art. 150, II), a irretroatividade das leis tributárias (art. 150, III, “a”), o princípio da anterioridade (art. 150, III, “b”), a vedação da utilização de tributos com efeito de confisco, decorrência da garantia ao direito de propriedade (art. 150, IV), e as diversas imunidades (art. 150, VI) – entre as quais se destaca a imunidade tributária recíproca (art. 150, VI, “a”), que garante e assegura a existência da Federação.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>71</sup>, o princípio da segurança jurídica revela-se, em relação à questão tributária, na exigência do devido processo legal, quando a Administração Fazendária for apurar a prática de eventuais irregularidades por parte de um contribuinte para, se for o caso, sancioná-lo.

Encerrando este tópico, voltamos a alertar que não só os princípios e as normas de ordem interna impõem limites aos Estados de Direito na atualidade. Não podemos perder de vista que a “globalização” também interfere na formulação do Direito interno de todos os países do mundo, salvo raras exceções.

A título de exemplo, lembramos os grandes grupos econômicos que expandem seus negócios por todas as partes do planeta e acarretam profundas mudanças na organização sócio-econômica, política e cultural dos diversos países por onde passam. Sendo que os sistemas tributários são os mais modificados para atender aos interesses destes grupos econômicos.

Outro exemplo, não menos importante, de limitação exógena do poder de tributar, são os Direitos Humanos proclamados pelos organismos

---

<sup>71</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**, 13.<sup>a</sup> ed., p. 304.

internacionais. Tais Direitos será objeto de nossa atenção na Terceira Parte do presente Trabalho, cabendo neste tópico apenas salientar que, na atualidade, os Direitos Humanos e Fundamentais constituem a razão e o objetivo a ser alcançado pela tributação.

Outros centros de força no setor internacional também podem ser mencionados como limitadores ao poder de tributar do Estado; como os diversos organismos internacionais - alguns com legitimidade até para impor sanções a países faltosos, as comunidades econômicas etc.

Finalizando este tópico, teceremos a seguir algumas considerações a respeito da interpretação e aplicação de princípios de alta estatura como os que aqui foram tratados e postos a cotejo.

Dada a complexidade das questões que podem surgir quando interpretamos os direitos fundamentais é louvável a liberdade de escolha de métodos, e mesmo a conjugação de métodos, (topói) para se chegar à melhor exegese.

Lembramos aos intérpretes do Direito Constitucional e dos Direitos Humanos que a Constituição, aqui incluídos os Direitos Fundamentais, é um sistema de valores e não um sistema de normas. Lúcia Alvarenga<sup>72</sup> destaca que: *“Alguns conceitos, como justiça, eqüidade, responsabilidade moral, dignidade da pessoa humana, e outros valores, estão pela Jurisprudência dos interesses, situados num plano superior. Por isso, o fundamento último de toda a aplicação do Direito há de ser a conscientização das valorações sobre que assente a nossa ordem jurídica”*.

Portanto, as normas devem ser interpretadas tendo como meta a realização dos valores consagrados pelo constituinte.

Paulo Branco<sup>73</sup>, assinala que:

*Essa característica dos princípios de funcionarem como mandados de otimização revela-lhes um elemento essencial. Eles possuem um caráter prima facie. Isto significa*

---

<sup>72</sup> ALVARENGA, Lúcia Barros Freitas de. *Ob. cit.*, p. 85/86.

<sup>73</sup> BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Ob. cit.*, pp. 183-184.

*que o conhecimento da total abrangência de um princípio, de todo o seu significado jurídico, não resulta imediatamente da leitura da norma que o consagra, mas deve ser complementado pela consideração de outros fatores. A normatividade dos princípios é, nesse sentido, provisória, 'potencial, com virtualidades de se adaptar à situação fática, na busca de uma solução ótima', assim, o direito à privacidade, prima facie, impede que se divulguem dados não autorizados acerca de uma pessoa a terceiros. Esse direito, porém, pode ceder, em certas ocasiões, a um valor, como a liberdade de expressão, que, no caso concreto, se revele preponderante, segundo um juízo de ponderação.*

O importante é perceber que essa prevalência somente é possível de ser determinada em função das peculiaridades do caso concreto. Não existe um critério de solução de conflitos válido em termos abstratos. No máximo, pode-se colher de um precedente uma regra de solução de conflitos, que consistirá em afirmar que, diante das mesmas condições de fato, num caso futuro, um direito haverá de prevalecer sobre o outro.

O juízo de ponderação a ser exercido assenta-se no princípio da proporcionalidade, que exige que o sacrifício de um direito seja necessário para a solução do problema e que seja proporcional em sentido estrito, i. é, que o ônus imposto ao sacrificado não sobreleve o benefício que se pretenda obter com a solução.

Devem-se comprimir no menor grau possível os direitos em causa, preservando-se a sua essência, o seu núcleo essencial. Põe-se em ação o princípio da concordância prática, que se liga ao postulado da unidade da Constituição, incompatível com situações de colisão irredutível de dois direitos por ela consagrados.

Esse juízo de ponderação entre os bens em confronto pode ser feito tanto pelo juiz, para resolver um caso concreto, quanto pelo legislador, determinado que, em dadas condições de fato, um direito há de prevalecer sobre o outro. O último caso ocorre, por exemplo, quando o legislador define que atividades devem ser consideradas como essenciais e, por isso, insuscetíveis de greve, realizando uma ponderação entre o próprio direito de greve e valores outros, como a saúde ou a segurança pública.

Embora extensa, julgamos oportuno transcrever o pensamento do Professor Willis Santiago Guerra Filho<sup>74</sup> a respeito da temática que estamos a tratar:

*De posse desses elementos, cabe agora introduzir nosso tema no contexto da diferença entre normas que são “regras” daquelas que são “princípios”, sendo entre essas últimas que se situam as normas de direitos fundamentais. As regras trazem a discriminação de estados-de-coisa formado por um fato ou um certo número deles, enquanto nos princípios há uma referência direta a valores. Daí se dizer que as regras se fundamentam nos princípios, os quais não fundamentariam diretamente nenhuma ação, dependendo para isso da intermediação de uma regra concretizadora. Princípios, portanto, têm um grau incomparavelmente mais alto de generalidade (referente à classe de indivíduos à que a norma se aplica) e abstração (referente à espécie de fato a que a norma se aplica) do que a mais geral e abstrata das regras. Por isso, também, poder-se dizer com maior facilidade, diante de um acontecimento, ao qual uma regra se reporta, se essa regra foi observada ou se foi infringida, e, nesse caso, como se poderia ter evitado sua violação. Já os princípios são ‘determinações de otimização’ (Optimierungsgebote), na expressão de Alexy (1985, p. 75 e s.), que cumpre na medida das possibilidades fáticas e jurídicas, que se oferecem concretamente.*

E, finalmente, enquanto o conflito de regras resulta em uma antinomia, a ser resolvida pela perda de validade de uma das regras em conflito, ainda que em um determinado caso concreto, deixando-se de cumpri-la para cumprir a outra, que se entende ser a correta, as colisões entre princípios resulta apenas em que se privilegie o acatamento de um, sem que isso implique o desrespeito completo do outro. Já na hipótese de choque entre regra e princípio, é curial que esse deva prevalecer.

Outrossim, voltamos a lembrar que, na atualidade, duas outras forças contrapostas também fixam balizas para o exercício do poder de tributar dos Estados, ambas com influências em todo o mundo, a saber: De um a lado encontramos os grandes grupos econômicos e de outro os Direitos Humanos.

Estes poderes se tornaram ainda mais fortes com os fenômenos: da “Globalização”, da formação dos blocos econômicos, da evolução do Direito Internacional Público, com a instituição de novos organismos internacionais, e

---

<sup>74</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. Ob. cit., p. 44/45.

com a criação e evolução de inúmeros movimentos sociais representativos da sociedade civil.

É dizer, a concorrência destas forças, relativizam a soberania dos Estados, inclusive no plano do Poder de Tributar.

Além, de limitar o Estado, tais circunstâncias levam a que o detentor do poder estatal exerça-o com outras finalidades que não só a arrecadatória, mas também com objetivos extrafiscais, com vistas a equacionar as distorções que o embate de forças, entre grupos econômicos e indivíduos, ocasionam no seio da sociedade.

Outrossim, oportuno lembrar, como vimos na Primeira Parte desse ensaio, que a Cidadania Tributária participa não só da elaboração do ordenamento jurídico, mas também em sua aplicação na realidade fática.

### **2.3 FUNÇÕES E IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO NA ATUALIDADE**

A importância da tributação pode também ser avaliada tendo-se em conta às funções que desempenha no decorrer da atividade tributária.

O Estado necessita de recursos para cumprir sua missão de propiciar o “bem comum” de seus nacionais e a tributação tem se revelado um instrumento eficaz de financiamento da atividade estatal.

É possível afirmar que sem os recursos provenientes da tributação o Estado não teria como se manter e proporcionar aos contribuintes, dentre outras garantias e direitos: a garantia da ordem interna, a defesa de invasões externas, a preservação da propriedade e da vida de seus cidadãos, e de prestar toda a gama de serviços públicos, inclusive os relacionados à própria tributação e outros que são realizados em regime de monopólio estatal.

As demais fontes alternativas de angariar recursos para os cofres públicos como a pilhagem, a produção de dinheiro, o endividamento externo, a venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público etc, não se mostram viáveis na atualidade.

Andréa Lemgruber Viol<sup>75</sup>, em interessante artigo, apresenta a inviabilidade da não adoção destas formas alternativas de obtenção de recursos pelo Estado. Vejamos alguns trechos das razões apresentadas pela citada autora:

### **Endividamento**

*A maior restrição do uso do endividamento é também a insustentabilidade a longo-prazo, por muitos países atingirem uma proporção dívida/PIB muito alta, significando uma grande parcela de juros a ser paga, além do difícil acesso a crédito nos mercados internacionais. No entanto, é importante destacar que a dívida nada mais é do que transferir o pagamento dos impostos atuais para as gerações futuras. A opção pelo endividamento não é precisamente uma alternativa à tributação, mas apenas seu adiamento, considerando-se que o país irá honrar seus compromissos. Dessa forma, o endividamento guarda similaridade com a pilhagem, no sentido que ambos têm a característica de impor o ônus do financiamento a outrem – seja em termos jurisdicional ou temporal.*

### **Venda de Bens e Serviços Públicos**

*Outra alternativa à tributação é o Estado vender seus bens e serviços colocados à disposição da população, à semelhança do mercado privado. Isto é, por que o Poder Público opta por tributar e não apreçar seus bens e serviços? Interessantemente, as pessoas têm uma percepção muito mais positiva do sistema de preços, mesmo que ele exclua parte da população da possibilidade de consumo, inclusive de bens considerados básicos, do que do sistema tributário. A resposta demanda uma melhor definição de tributo e de suas diferenças em relação a preço.*

*Tributo é uma contribuição compulsória que, em uma ampla definição econômica, pode ser paga em bens, serviços forçados ou dinheiro, os quais devem ser entregues pelos indivíduos a seus governos, sem direta contraprestação em termos de benefícios recebidos. Nessa concepção, tributo*

---

<sup>75</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**, disponível na internet. <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02/afinalidadedatributacao.pdf>

*também inclui bens e serviços que o Estado tem o poder de comprar e remunerar a preços abaixo de mercado, como, por exemplo, o serviço militar compulsório. São a compulsoriedade e a falta de relação clara entre o pagamento e o benefício recebido que distinguem tributo de preço, e abrem espaço para o questionamento quanto à sua legitimidade e ao seu adequado nível e limite.*

*Há pelo menos duas razões pelas quais o Estado não pode vender todos os seus bens. Primeiro, por definição própria, o Estado administra bens públicos que, por se destinarem a toda a coletividade, não podem ser excluídos do consumo individual, caso este indivíduo não pague seu preço. O clássico exemplo dos livros de finanças públicas é a defesa nacional. Caso parte dos cidadãos não quisesse comprá-la, eles, mesmo assim, seriam automaticamente defendidos em caso de guerra, financiados pelos seus vizinhos, que assumiriam todo o ônus da cobrança.*

Mas não é só a função de propiciar recursos para o financiamento do Estado que realça a importância da tributação. Igualmente importante é sua função econômica e social de redistribuir a riqueza de forma a realizar a Justiça Tributária.

A finalidade ou função econômica pode ser verificada na capacidade do Estado de poder interferir no mercado, promovendo além de outros efeitos a de alocar recursos, estabilizar a economia e de redistribuir riquezas.

É por intermédio desta função que os governantes executam suas políticas econômicas.

A propósito destas questões Andrea Lemgruber Viol, com apoio nos escólios de Richard Goode<sup>76</sup>, adverte que *“a tributação não apenas restringe a capacidade de gasto das famílias e das empresas, mas influencia a alocação de recursos econômicos, reconhece custos sociais que não estão refletidos nos preços de mercado e afeta a distribuição de renda e riqueza. Assim, a tributação tem clara finalidade alocativa, redistributiva e de estabilização.”*

---

<sup>76</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**, disponível na internet. Apud. Goode, Richard, **Taxation: A General Discussion in Government Finance in Developing Countries**, p. 75, The Brookings Institution, 1984.

Note-se também que, a função alocativa pode ocorrer mediante incentivos econômicos, como aqueles concedidos a certos setores ou regiões específicas.

Assim, a tributação exerce influência direta e indireta sobre a alocação de recursos na economia, podendo ser importante instrumento incentivador do crescimento econômico e desenvolvimento de uma nação ou parte dela, caso utilizado corretamente. Mas, se mal utilizada, também tem o poder de influenciar negativamente, como a competitividade entre as empresas.

Andréa Lemgruber Viol<sup>77</sup> aponta outra finalidade econômica da tributação que é a de ajudar a sociedade a internalizar no sistema de preços as externalidades – que, em si mesmas, são falhas que o mercado privado, em geral, não consegue corrigir sozinho. Confira-se:

*Isso justamente acontece porque a decisão privada não leva em consideração o impacto de suas decisões na sociedade, e o quanto suas alocações podem prejudicar a coletividade. O clássico exemplo é a poluição, que firmas privadas tendem a gerar em nível acima do ótimo social porque não consideram, em seu preço, o mal que causam a outrem. Mais uma vez, o tributo pode ser usado como a ponte que leva as decisões individuais a se transformarem em coletivas. Neste caso, o imposto é um meio de internalizar no preço de um produto químico, por exemplo, as externalidades que ele causa no meio-ambiente.*

Outra função, ao nosso sentir a mais importante, que a tributação pode desempenhar é a social, que se traduz na equitativa instituição de tributos e distribuição dos recursos públicos. Igualdade aqui reconhecida como o tratamento desigual dos indivíduos e coletividades na medida de suas desigualdades.

Andréa Lemgruber Viol<sup>78</sup> salienta que o bom uso desta função pode representar eficácia ao princípio da Justiça Tributária. Oportuno lembrar,

---

<sup>77</sup> Ibidem.

<sup>78</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**, disponível na internet. <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02/afinalidadedatributacao.pdf>

com apoio nos escólios de Andréa Lemgruber Viol,<sup>79</sup> que é a percepção da justiça fiscal uma das maiores fontes para a legítima aceitação da tributação e de seu cumprimento por parte da sociedade. Confira-se: “*Caso se pergunte à população quais devem ser os princípios orientadores do sistema tributário, justiça estará certamente dentre eles, e muito provavelmente em primeiro lugar. Levada ao extremo, esta noção diz que uma tributação que seja socialmente percebida como injusta implica a quebra do contrato social e torna-se, assim, pilhagem ou confisco ilegítimo por parte do poder soberano.*”

Oportuno lembrar sobre este tema a função extrafiscal que a tributação pode ter no seio da sociedade.

Acreditamos ser despiciendo alongar mais no tratamento desta função social que a tributação pode desempenhar. Pois, acreditamos que ninguém duvide que a tributação possa ser um dos maiores instrumentos de mudanças sociais.

Das razões acima lançadas, podemos aquilatar a importância da tributação e das suas funções, para busca do bem comum dos indivíduos e da coletividade de determinado país, objetivo maior a ser alcançado pelo Estado.

## **2.4 O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS**

Após realçarmos a importância e as funções da tributação, já deixamos antever as razões que serão apresentadas para justificar o dever de pagar tributos.

Em face da importância deste tema, tornou-se recorrente, no setor editorial jurídico, a edição de livros versando a matéria. Entre os autores que publicaram seus livros, versando diretamente a questão, temos: José Cassalta Nabais<sup>80</sup>; Ricardo Antonio Lucas Camargo<sup>81</sup>, Roberto Wagner Lima

---

<sup>79</sup> Ibidem.

<sup>80</sup> CASSALTA NABAIS, José. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos – Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.**

Nogueira<sup>82</sup>; José María Lago Montero<sup>83</sup> Holmes Stephen e Sustain Cass<sup>84</sup> etc. Diversos artigos também foram publicados em revistas especializadas em tributação e muitos outros disponibilizados na internet.

Tal fato é curioso, pois, na atualidade os livros que têm melhor saída são os que dizem respeito a direitos. Corrobora este entendimento as colocações do Professor Cassalta Nabais, nestes termos:

*Estou seguro de que o objecto que escolhi para esta minha exposição não está na moda nos tempos que correm. A bem dizer, não está na moda há muito tempo. Pois a linguagem politicamente correcta deste tempo, que é o nosso, não ousa falar senão de liberdade e dos direitos que a concretizam. Compreende-se assim que a outra face, a face oculta da liberdade e dos direitos, que o mesmo é dizer da responsabilidade e dos deveres e custos que a materializam, não seja bem-vinda ao discurso social e político nem à retórica jurídica.*

*E todavia eu proponho-me a falar-vos dos deveres e dos custos dos direitos. Isto é, da face oculta do estatuto constitucional do indivíduo. Face oculta que, como a face oculta da lua, não obstante não se ver, é absolutamente necessária para a compreensão correcta do lugar do indivíduo e, por conseguinte, da pessoa humana em sede dos direitos fundamentais ou dos direitos do homem.*

*É, por isso, importante, muito importante mesmo, que, em conferências, seminários, congressos, encontros, etc., sobre os direitos fundamentais, se trate também desse outro lado dos direitos, desta outra face.*<sup>85</sup>

Nesta palestra o renomado professor indica algumas obras europeias que propugnam a tese de que os deveres devam vir antes dos direitos, posto que somente o cumprimento daqueles torna-se possível a cobrança destes. Nas palavras deste Professor: *“Pelo que todos temos simultaneamente o dever de suportar financeiramente o estado e o direito de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar.”*

---

<sup>81</sup> CAMARGO, Ricardo Antonio Lucas Camargo. **“Custos dos direitos” e reforma do estado.**

<sup>82</sup> LIMA NOGUEIRA, Roberto Wagner. **Fundamentos do dever tributário.**

<sup>83</sup> LAGO MONTERO, José María. **La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios.**

<sup>84</sup> STHEPHEMES, Holmes e CASS, Sustain. **The Cost of Rights.**

<sup>85</sup> CASSALTA NABAIS, José. *Ibidem.*

Ele faz também uma importante advertência a respeito do apego aos direitos fundamentais ao tratar de tributação:

*A nosso ver, o esquecimento da problemática dos deveres tem, nos dias de hoje, ainda um outro suporte, um apoio suplementar. Na verdade, esse desprezo pelos deveres está presentemente ancorado também naquilo que podemos designar por discurso quantitativo dos direitos fundamentais, um discurso que, convém dizer-lá, é mais amplo e perturba ou domina mesmo a nossa visão do estado, da sociedade e da vida.*

(...)

*Assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa. Uma ideia que bem precisa de ser reforçada na época actual, em que a afirmação do individualismo possessivo, apresentado aliás como um dos apports da pós-modernidade, é cada vez mais omnipresente.<sup>86</sup>*

Como se vê o autor traça uma diferença entre os deveres, qualificando alguns como fundamentais, justamente porque eles existem em função do atendimento dos direitos fundamentais.

Eis aqui, portanto, mais uma clara demonstração da estreita correlação existente entre os Direitos Humanos e Fundamentais com a Tributação.

O Professor Cassalta Nabais apresenta uma sutil circunstância que nos leva a perceber a diferença entre os Direitos Humanos e os Direitos Fundamentais. Vejamos:

*Por seu lado, no que concerne à inaplicabilidade directa dos preceitos constitucionais relativos aos deveres fundamentais, é de salientar que, ao contrário do que ocorre em matéria de direitos, liberdades e garantias, as normas constitucionais respeitantes aos deveres não são directamente aplicáveis aos seus destinatários subjectivos. Desde logo porque os deveres fundamentais, por via de regra, não têm o*

---

<sup>86</sup> Ibidem.

*seu conteúdo concretizado ou concretizável na constituição, sendo, pois, deveres de concretização legal.*<sup>87</sup>

Estas razões nos levam a concluir que, não existem direitos e garantias gratuitas e que os recursos amealhados pelo Estado, via tributação, visam também a atender outras necessidades da organização social, que não àquelas relacionadas aos direitos fundamentais, individuais.

Daí decorre nossa adesão a assertiva lançada pelo Professor Cassalda Nabais de que não há suporte lógico a idéia, *“assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e protecção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários. Ou, dito de outro modo, não tem a menor base real a separação tradicional entre, de um lado, os direitos negativos, que seriam alheios a custos comunitários e, de outro lado, os direitos positivos, que desencadeariam sobretudo custos comunitários.”*<sup>88</sup>

Após estes esclarecimentos, conclui o autor em questão, com toda a razão, que todos os direitos têm por suporte meios financeiros públicos, ou, *“noutras palavras, atenta à natureza fiscal do estado contemporâneo, todos os direitos têm por suporte fundamentalmente a figura dos impostos.”*

Por estas razões, e outras constantes de seu texto em questão, o Professor Nabais apresenta algumas conclusões que a nosso ver são oportunas serem reproduzidas neste tópico de nosso trabalho.

A primeira delas é a de que:

*A outra face, a face oculta dos direitos fundamentais se revela nos deveres fundamentais ou custos lato sensu dos direitos. Os deveres ou custos dos direitos que outra coisa não são senão a responsabilidade comunitária que os indivíduos assumem ao integrar uma comunidade organizada, mormente uma comunidade organizada no estado (moderno). O que faz dos indivíduos, verdadeiras pessoas, ou seja, membros ao mesmo tempo livres e responsáveis da respectiva comunidade estadual.*

---

<sup>87</sup> Ibidem.

<sup>88</sup> Ibidem.

Outra conclusão, apontada pelo autor em pauta, é a de que: “o entendimento dos direitos fundamentais não possa ter-se por adequado e completo sem a consideração também dos correspondentes deveres fundamentais.”

E, também, que:

*Uma qualquer teoria dos direitos fundamentais, que pretenda naturalmente espelhar a realidade jusfundamental com um mínimo de rigor, não pode prescindir dos deveres e dos custos comunitários dos direitos. Assim, parafraseando Ronald Dworkin, tomemos a sério os deveres fundamentais e, por conseguinte, tomemos a sério os custos que todos os direitos fundamentais desencadeiam.*

E, finalmente, arremata o autor:

*Pois, somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos lograr um estado em que as ideias de liberdade e de solidariedade não se excluam, antes se completem. Ou seja, somente com uma consideração adequada dos deveres fundamentais e dos custos dos direitos, poderemos desfrutar de um estado de liberdade e de um estado de liberdade a um preço moderado. Por isso, não podemos esquecer o que, com uma clarividência que ainda hoje impressiona, dizia Alexis de Tocqueville: ‘a reclamação de direitos e a sua realização não é suficiente; os cidadãos têm também deveres.*

Sem sombras de dúvidas, muito outros pontos poderiam ser abordados sobre este tema, contudo nos parece suficientes os pontos já comentados do trabalho do Professor Cassalta Nabais, que bem esclarecem a importância do dever de pagar tributos. Assim sendo, deixaremos para uma segunda oportunidade o aprofundamento a respeito deste empolgante tema.

Este tópico também explicita as razões que levam os contribuintes a exigirem a contraprestação do Estado.

## 2.5 PRINCIPAIS PONTOS DE CONFLITOS ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES

Este tópico poderia ser objeto de um tratado, mas nosso interesse no tema, para a realização desse trabalho, encontra-se limitado a traçar linhas gerais dos principais pontos de conflito entre Fisco e Contribuintes, como o título do item está a sugerir.

Não temos dúvidas em afirmar que uma das principais causas de litígios entre Fisco e os Contribuintes é aquela que decorre da prática de toda a sorte de ilícitudes tributárias de que se valem certos “contribuintes” para não cumprir todas as obrigações tributárias, para com o Estado, ou para cumpri-las apenas parcialmente.

Esclarecemos que não estamos aqui a tratar do planejamento tributário como atividade legal, pois como anotado no parágrafo anterior, estamos a nos referir a atividades ilícitas. Sendo oportuno ressaltar que, não raramente, os comportamentos ilícitos se encontram, justamente, maquiados pela “legalidade” dos planejamentos tributários. Não é por outra razão que a temática do planejamento tributário se encontra na agenda de todos quantos militam nas áreas financeira, tributária, fiscal, empresarial e, por que não incluir, a penal.

A razão e consequências destas práticas ilícitas são bem analisadas por Jorge Inácio de Aquino<sup>89</sup> que nos apresenta estatísticas alarmantes: Confira-se:

*Dados recentes divulgados pela Fundação Getúlio Vargas (FGV), mostram que em 2009 as transações econômicas da economia informal ou submergida no país foram da ordem de 578 bilhões de reais, ou 340 bilhões de dólares, valor equivalente ao PIB da Argentina e que representa 18,4% do PIB do Brasil. Isto implica em uma perda de receita tributária da ordem de 200 bilhões de reais, em face da sonegação dos diversos tributos, ilicitude que, ao menos em nosso país, é a maior causa de litigiosidade entre o Estado e os seus contribuintes, já que quando*

---

<sup>89</sup> AQUINO, Jorge Inácio de. Os órgãos de julgamento administrativos do contencioso tributário no Brasil.

*flagrados na ilicitude iniciam as lides tributárias sejam no âmbito administrativo ou judicial.*

A propósito desta matéria, José Inácio de Aquino nos brinda com uma feliz citação da obra “*De la Litigiosidad y la Justicia Tributária*” de autoria de José Maria Lago Montero, Professor da Faculdade de Direito Administrativo, Financeiro e Processual da Universidade de Salamanca” – USAL.

Eis a citação formulada por Aquino<sup>90</sup> a respeito a respeito das “causas remotas” “causas mediatas” e “causas imediatas” indicadas pelo Mestre espanhol:

*Nesse trabalho, o insigne Professor estima que as “causas últimas ou remotas” se encontram na tensão intrínseca entre o dever de contribuir e o direito a fazê-lo da maneira mais vantajosa, sendo este o primeiro e principal fundamento do conflito tributário; causa remota, mas certa, à qual se une a desconfiança do cidadão em um sistema tributário muito oneroso somente para alguns, e pouco neutral no tratamento de operações análogas, tanto no plano normativo como no aplicativo, o que conduz a uma frágil consciência fiscal. Junto a estas causas, Lago Montero distingue as causas mediatas e imediatas da litigiosidade, normativas e aplicativos, respectivamente.*

*Lago Montero sinaliza como causas mediatas de caráter normativo: a) A complexidade do ordenamento tributário pelo galopante ritmo de modificações de leis e regulamentos que, por conseqüência, produz novas “gretas” para prática de fraude tributária; b) A proliferação de regimes especiais e benefícios fiscais, que compromete a generalidade e igualdade do sistema tributário; c) A proliferação de conceitos jurídicos indeterminados, tais como o valor de mercado ou o valor real, de presunções e de cláusulas anti-abusivas de conteúdo normativo incerto, que produzem, em algumas ocasiões, mais insegurança jurídica que as que tratam de esclarecer e, por último; d) Também é causa de litígio tributário o peso desmedido dos deveres formais impostos aos contribuintes e de difícil cumprimento.*

*Por fim, no trabalho citado, Lago Montero aponta como sendo as causas imediatas, de caráter aplicativo, causadoras de litigiosidade tributária, as seguintes: a) Incapacidade das Administrações Tributárias para medir a capacidade econômica real de todos os contribuintes. Entende ele, que os meios de pessoal e material dos quais dispõe a Administração não guardam proporção com a complexidade do sistema que se preordena*

---

<sup>90</sup> Ibidem.

*aplicar, o que produz uma deficiente motivação dos atos administrativos de toda classe e condição; b) Em conexão com a anterior causa, expressa a freqüente queixa de autores sobre a prepotência histórica da Administração, tributária ou não, desde a revolução francesa até nossos dias, na que detectam complacência no “ordenamento e mando” em setores fundamentais da Administração Pública.*

Conforme observou o Aquino, “*não há lugar para duvidar que as causas arroladas pelo distinto Mestre da Universidade de Salamanca, são importantes causadores de litigiosidade tributária. Entretanto, entendo que sua lista não é taxativa, mas exemplificativa, pois que ainda existem outras grandes causas de litigiosidade tributária.*”<sup>91</sup>

Tamanha a gama de problemas que afligem tanto os governantes como os governados que, nos parece possível estabelecer uma classificação, ainda que seja com o objetivo único de sistematizar o tratamento da matéria.

Com esse pensar, podemos classificar os pontos de conflito em quatro espécies, que, aliás, corresponde a realização natural da atividade tributária, a saber: Instituição, Fiscalização, Arrecadação e Destinação dos recursos públicos.

A instituição, que envolve também boa aplicação da norma tributária, reclama esforços das três funções do aparelho estatal: legislativa, executiva e judiciária. Contudo, nos parece sobrepôr às demais, a função legislativa. Vejamos as razões da procedibilidade dessa assertiva.

Inegável a contribuição que a função legislativa traz para tornar mais amistosa a difícil relação que se trava entre o poder de tributar do Estado, de um lado, e o contribuinte, titular de Direitos Humanos, de outro.

Uma das principais críticas que se faz à função legislativa é a de ser inconstante, mostrar-se confusa e extensa, circunstâncias que dificultam sua interpretação e aplicação. Um sistema tributário de qualidade permite que sejam arrecadados os volumes de recursos necessários ao financiamento do Estado, de forma justa e eficiente. Aliás, a prática indica claramente que nos

---

<sup>91</sup> Ibidem.

sistemas tributários complexos e pouco transparentes prolifera-se a elisão fiscal. Luiz A. Villela adverte que: “A relação de cooperação entre o Fisco e os legisladores deve ser intensa, pois os fiscais, em geral, são os agentes públicos que melhor conhecem as possíveis brechas legais que protegem e dificultam a identificação de sonegadores ou que são usadas para o planejamento tributário e a elisão”.<sup>92</sup>

A propósito da assertiva cumpre trazer à colação os escólios do professor Alfredo Augusto Becker que se expressa:<sup>93</sup>

*As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decreto-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia: RIR.*

Nesse diapasão arremata o mencionado mestre:

*Na dimensão tributária, a permanência desse tipo de aparato tributário desregulado e irracional permite exatamente a manutenção do arbítrio, na medida em que uma parte da população é esmagada sob o aspecto fiscal e uns poucos tiram partido dessa situação mediante defesas bem produzidas por profissionais altamente qualificados. Isso para não falar na “cifra negra” da sonegação que vem assumindo níveis astronômicos, para deixar livre de tributação fortes segmentos do mercado (empresas e pessoas físicas), tornando ainda mais dramática a situação dos assalariados, em cima de quem recai o peso mais forte. Compensa-se, através desse iníquo mecanismo, a parcela do tributo sonegado.*

*Os problemas que vêm afligindo a vida dos contribuintes e até mesmo do Fisco não têm por causa o bem estruturado sistema constitucional tributário, mas a existência de uma legislação inadequada e sobretudo defasada, ao lado de uma renitente instabilidade normativa provocada pela imponderada atuação do Legislativo, que se agrava com a utilização abusiva, pelo Executivo, de medidas provisórias, tudo a criar um ambiente de incerteza e de desfuncionalidade, levando a sociedade e o próprio Estado a uma sensação de impotência.*

Outras tantas questões polêmicas podem também surgir no instante da regulamentação dos tributos instituídos pela lei.

---

<sup>92</sup> Seminário Internacional Sobre Elisão Fiscal 06 A 08 de agosto de 2010 Brasília-DF.

<sup>93</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**, p. 17.

Mas não só a forma de legislar que acarreta atrito entre Estado e Cidadão, Poder Tributário e Contribuinte. Conflitos bem maiores são decorrentes também da materialidade dos tributos.

É dizer, a eleição da hipótese de incidência mobiliza grande parte da sociedade. Tais como as greves, a eleição do fato a ser tributado, sempre leva a que os descontos iniciem movimentos tendentes a manter seu “*status*” ou com vistas à diminuição dos valores que poderão ser cobrados.

Como recomenda o ditado popular, devemos ter “*muita calma nesta hora.*”

O descontentamento dos contribuintes não só diz respeito à carga tributária ou a sua distribuição entre as pessoas, físicas e jurídicas, indicadas, como “sujeitos passivos”. Aliás, paradoxal a denominação de sujeitos passivos, posto que bem ao contrário da passividade, os assim denominados, neste momento da relação jurídica tributária, se mostram contestadores.

Como já assinalamos no início desse tópico, conflito entre Estado e Contribuinte também soi acontecer por ocasião da Fiscalização das obrigações, sejam estas principais ou acessórias, máxime quando da aplicação de pesadas multas.

A Fiscalização e Arrecadação dos tributos dependem, em grande parte, da atuação da Administração Fiscal, mesmo porque certas exações somente se tornam exigíveis a partir de um ato específico da autoridade fiscal, que é o lançamento.

Embora seja consentida a tributação, pelo pacto social, é importante ressaltar que à Administração Fiscal, no seu mister de identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte, deve respeitar os direitos individuais e atuar nos termos da lei.

Com o surgimento do Estado de Direito, em que a atividade da Administração Pública se encontra limitada pela lei, o Direito Administrativo, que antes era o Direito do Estado, passou a ser visto como garantia do Direito do Cidadão. Vê-se agora o contribuinte não como alguém que lesa o Poder

Público, mas como alguém que merece proteção, contra os eventuais abusos do Poder Público.

O Direito Administrativo Fiscal não é mais tido como um Direito de pressão sobre o contribuinte, mas sim um Direito que assegura o efetivo recolhimento do tributo, nos termos constitucionais e legais.

A autoridade tem o dever de fiscalizar, mas, para isso, deve respeitar o processo legal e observar os direitos do indivíduo. Não pode agir fora do que a lei previamente tenha autorizado - princípio genérico da legalidade.

Embora o Direito Administrativo tenha alcançado progresso, notamos que, em matéria de Direito Processual Penal, até pouco tempo atrás, o contribuinte vinha sofrendo abusos por parte de órgãos institucionais que tentavam servir-se da Justiça como instrumento para a cobrança de tributos.

Não temos a intenção de defender àqueles que têm a evidente intenção de sonegar tributo. Ao contrário, quanto a estes esperamos dos operadores do Direito a pronta e exemplar repressão. O que pretendemos ressaltar é a diferença entre àqueles e os contribuintes que deixam de pagar o devido tributo pela absoluta impossibilidade de fazê-lo, seja em razão de dificuldades financeiras, seja porque têm dúvidas quanto a legitimidade das exações que foram instituídas.

É sabido que o nascimento da obrigação tributária não produz, desde logo, o crédito tributário, ele, ainda, não é exigível. A exigibilidade só se aperfeiçoa com o lançamento.

Ademais, não é raro assistirmos o fisco exigir o pagamento de tributos que mais tarde são declarados inconstitucionais.

Enquanto a instância administrativa ou judicial não decidir acerca da exigibilidade do tributo pretendido, o STF, em julgamento tomado por maioria de votos, decidiu recentemente que não pode ser instaurada a instância penal, sob pena de se estar condenando a pessoa por crime impossível, conforme definição contida no art. 17, do Código Penal.

Não seria justo, nem correto, somente abordar os equívocos ou excessos cometidos pela Administração Fiscal. Pois, temos notícias que demonstram o esforço do Estado Brasileiro em tornar mais amistosas as relações jurídico-tributárias que estabelece com seus contribuintes.

A guisa de exemplo, lembramos que não faz muito tempo, o Legislador introduziu nas normas fiscais dispositivos legais determinando que a representação fiscal ao Ministério Público para fins penais só deva ocorrer após a decisão final na esfera administrativa acerca da exigência do crédito em questão.

O Legislador vem adotando outras medidas que buscam racionalizar as ações administrativas de forma a desafogar o Judiciário e a tornar mais amistosa a relação entre fisco e contribuintes. São elas:

a) Dispensa de constituição de créditos, inscrição em Dívida Ativa, ajuizamento de execução fiscal e cancelamento dos lançamentos e inscrições relativamente a nove situações devidamente identificadas;

b) Autorização para a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional não interpor recursos ou desistir dos que tenha interposto em relação aos assuntos já arrolados e as novas matérias pacificadas no Supremo Tribunal Federal ou no Superior Tribunal de Justiça, mediante ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional aprovado pelo Ministro da Fazenda;

c) Não ocorrência do duplo grau de jurisdição obrigatório em relação às matérias relacionadas.

A Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, em seu art. 77, estabelece a possibilidade do Poder Executivo disciplinar as hipóteses em que a Administração Tributária Federal, relativamente aos créditos tributários baseados em dispositivo declarado inconstitucional por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal:

a) Deixe de constituí-los;

b) Retifique seus valores ou os declare extintos;

c) Desista de ações de execução fiscal ou deixe de interpor recursos judiciais.

O Decreto nº 2.346/97, em seu art. 4º, autoriza o Secretário da Receita Federal e o Procurador-Geral da Fazenda Nacional, no âmbito de suas competências, a dar conseqüências administrativas às decisões definitivas do Supremo Tribunal Federal pela inconstitucionalidade de dispositivo legal. Tais providências consistem em:

- a) não constituir e retificar ou cancelar créditos;
- b) não inscrever débitos em dívida ativa da União;
- c) rever, retificar ou cancelar débitos inscritos; e
- d) desistir de execuções fiscais em curso.

O art. 5º, do citado Decreto autoriza o Procurador-Geral da Fazenda Nacional a declarar, mediante parecer fundamentado, aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, matérias em relação às quais é dispensada a apresentação de recursos a partir de manifestações jurisprudenciais reiterada e uniforme e decisões do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em suas respectivas áreas de competência. Não obstante estas iniciativas do legislador, atualmente o Direito Administrativo busca um equilíbrio entre as prerrogativas da Administração Pública e os direitos do cidadão. Não só o controle judicial, mas inúmeras garantias são previstas em benefício do cidadão.

A doutrina, também, vem influenciando de forma decisiva na formação de novo relacionamento entre fisco e contribuintes, daí proporem uma Carta de Direitos do Contribuinte, com o objetivo principal de obrigar a Administração a maior respeito pelo cidadão que pretende cumprir corretamente seu dever fiscal. Direitos como: *1. O direito a comportamentos de boa fé por parte da administração; 2. O direito à tutela por excesso de pressão legislativa e à certeza do direito; 3. O direito à informação sobre a interpretação das leis e sobre a conseqüência do seu próprio comportamento; 4. O direito de ser informado e ouvido; 5. O direito de não ser obrigado a deveres inúteis ou excessivamente dispendiosos com relação aos resultados; 6. O direito à*

*rapidez e oportunidade de ação administrativa no campo fiscal; 7. O direito de não pagar mais do que está previsto em lei; 8. O controle sobre a aplicação da lei; 9. O direito à transparência estatística e ao conhecimento dos agregados econômicos tributários; 10. O direito a ser posto no mesmo plano da Administração no que se refere aos pagamentos, juros e reembolsos.*

Não poderíamos deixar de mencionar também nessa oportunidade, a existência do CARF, que propicia aos contribuintes, o direito de ver apreciadas as suas irrisignações por um Colegiado especializado isento, até mesmo porque não é formado somente por representantes da Administração Fiscal, mas também por representantes de diversos setores de nossa economia.

A existência do CARF, de per si, já demonstra respeito ao Contribuinte, aliás, outrora, denominava-se Conselho de Contribuintes.

Costuma-se apontar o CARF também como garantia posto que, por intermédio do processo administrativo, a Administração Pública obriga-se a seguir determinados ritos, que são erigidos em benefício do cidadão.

O procedimento fiscalizatório deve seguir certos princípios de forma a garantir a defesa do contribuinte. Vamos nos valer, nesta quadra de nossa exposição, de um trecho de nossa dissertação de Mestrado, intitulada de “*Os Direitos Humanos como Limites ao Poder de Tributar do Estado*”, posto tratar especificamente dos princípios e ritos processuais no âmbito do processo administrativo fiscal. Confira-se:

*Passemos ao exame dos mais importantes destes princípios.*

*Princípio da objetividade da ação fiscal, que busca realizar o princípio superior da segurança jurídica, que exige que toda ação fiscal seja previamente conhecida e que possam os administrados organizar suas vidas de forma a cumprir com suas obrigações. O fiscalizado não pode ser surpreendido na condução de seus negócios e a tudo abandonar com vistas a atender ao procedimento fiscal, como também não pode se furtar ao procedimento fiscalizatório, entretanto o fisco deve respeitar seus direitos. Desse princípio decorre a regra de que o procedimento fiscal somente pode ser iniciado após um*

*período razoável de tempo de preparação do fiscalizado para atender à fiscalização.*

*Pelo princípio da objetividade se exige da fiscalização uma delimitação do objeto a ser fiscalizado. Pois, só assim o contribuinte poderá se valer da denúncia espontânea. Somente o que não é objeto da fiscalização poderá recair a denúncia espontânea. Daí o porquê de não se admitir fiscalização genérica de objetivo ou conteúdo incertos. Nesse sentido, a Súmula nº 439 do Supremo Tribunal Federal, proclama que estão sujeitos à fiscalização tributária ou previdenciária quaisquer limos comerciais, limitando o exame aos pontos objeto da investigação. É vedado ao fisco mudar o objeto da investigação no transcorrer da fiscalização.*

*A razão deste princípio é de duas ordens. A primeira se refere à garantia do contribuinte contra as fiscalizações deflagradas como medida punitiva para àqueles que se recorrem do Judiciário para afastar os desvios e/ou abusos do fisco. A segunda diz respeito ao direito de defesa do contribuinte. Ora, o fiscalizado, para exercer seu direito de defesa precisa conhecer antecipadamente o objeto da investigação. O fisco deve indicar o dia da fiscalização, pois o direito de liberdade do contribuinte não pode ficar adstrito aos interesses do Estado, sujeitando-se à fiscalização por prazo indeterminado. A propósito, inúmeros são os casos em que após a realização das notificações inaugurais nenhuma outra providência é tomada pela Administração. A lei obriga que os documentos estejam sempre disponíveis, mas não o contribuinte. O prazo final da fiscalização deve ser cumprido, salvo culpa do próprio fiscalizado.*

*O princípio da audiência do interessado, assegura ao contribuinte o direito de ser ouvido sobre os fatos e direitos relacionados ao objeto da investigação. A Administração deve buscar a verdade material para formalizar o quantum exato do crédito tributário e aplicar sanções. Tal princípio tem a finalidade de atender ao mandamento constitucional pelo qual a elaboração de decisões que resultem na imposição de deveres ou penalidades prescindem de regular contraditório. Como se vê qualquer das duas hipóteses pode resultar no atingimento do direito de propriedade do contribuinte, e assim faz-se mister o contraditório.*

*Com apoio neste princípio, exige-se que o fiscalizado seja informado das diligências que serão realizadas, bem como dos resultados das já realizadas. Deste princípio decorre o direito do contribuinte de requerer, em paridade com a Administração Fiscal, todo ato processual que entender necessário à comprovação de seus direitos.*

*O presente princípio é de capital importância para a validade do processo fiscalizatório, já que realiza princípios constitucionais das garantias individuais mais expressivas de nosso sistema.*

*A amplitude do exercício das competências do agente fiscal e a necessidade da demonstração da ocorrência do fato jurídico tributário, todavia, não podem ser realizados à custa do sacrifício dos princípios da ação administrativa – Legalidade, Finalidade, Motivação, Publicidade, Razoabilidade e Proporcionalidade – e nem com desrespeito aos direitos constitucionais dos fiscalizados, verdadeiras garantias contra atos de arbitrariedade há séculos rechaçados pela consciência do povo. A obediência a estes limites pela autoridade fiscal denominamos de regular extinção probatória. Permeada a ação fiscal pela obediência a tais princípios, válido será o ato de lançamento.*

*Passamos ao exame de algumas condutas que poderão indicar a nulidade do procedimento fiscalizatório e ou do lançamento:*

*- Ao fisco não compete iniciar a coleta de documentos, sem antes notificar o contribuinte sobre o início do procedimento fiscal, a duração, escopo e extensão definidos. Não se recomenda realizar a apreensão de documentos, papéis, computadores, correspondências e similares de forma indiscriminada. Tal conduta demonstra que o agente fiscal desconhece o que exatamente procura, apreende primeiro, para analisar depois. Tal conduta torna nula a fiscalização porque viola os princípios da ampla defesa, ciência da acusação, publicidade, contraditório, finalidade e motivação do ato, a razoabilidade e a proporcionalidade. A coleta deve ser necessariamente de documentos ligados ao escopo da atividade fiscalizatória. Não se pode, do mesmo modo, realizar a coleta de quaisquer papéis ou documentos sem a presença do fiscalizado ou de seu representante legal. A apreensão de documentos para além do necessário constitui abusividade do fisco. Só devem ser apreendidos os que oferecem indícios de sonegação ou fraude, devendo o exame da documentação ser realizado nas dependências da empresa, em horário normal de funcionamento.*

*- Ademais, não cabe ao contribuinte o dever de fazer prova contra si. Tem o dever sim de facultar meios de prova cuja valoração caberá exclusivamente ao fisco. A autoridade fiscal não pode esquecer do princípio da privacidade durante o procedimento fiscalizatório. O direito à intimidade abrange a inviolabilidade do domicílio, sigilo de correspondência e o segredo profissional. Por este princípio, a autoridade fiscal está impedida de apreender agendas pessoais, registro de despesas pessoais, planos de investimentos, etc. Por outro lado, e com supedâneo no mesmo princípio, o fiscalizado não tem o dever de exibir estes documentos e sequer tolerar sua leitura pela autoridade fiscal.*

*Aspecto que merece detida atenção dos legisladores e juízes diz respeito à violação de domicílio praticada pela Administração Fiscal, sob o fundamento do poder de polícia. A nossa Constituição não só impede tal procedimento, como*

*fulmina de nulidade absoluta as provas assim obtidas. A Constituição reconhece que o homem tem o direito fundamental a um lugar onde, só ou com sua família, gozará de uma esfera jurídica privada e íntima que terá de ser respeitada, inclusive pelo Estado. O direito à intimidade constitui um direito fundamental, “a casa é o asilo inviolável do indivíduo” (art. 5º XI).*

*Não é demais lembrar que domicílio é também o escritório onde se trabalha, o estabelecimento industrial. Estes locais de atividade podem conter uma parte aberta ao público, mas há compartimentos com destinação específica ao exercício da profissão ou atividade. Lugares estes que não é dado a terceiros entrarem sem o consentimento de quem de direito, sob pena de invasão de domicílio. Tal entendimento se aplica principalmente às autoridades públicas. As autoridades fiscais somente poderão adentrar nas áreas reservadas dos estabelecimentos comerciais ou industriais, se devidamente autorizados pelos responsáveis.*

*Se violado o domicílio, conforme exposto, a atuação fiscal será ilegítima e inconstitucional, viciando por consequência o ato de lançamento. O inciso LVI, do art. 5º da Constituição da República do Brasil prevê a inadmissibilidade no processo de provas obtidas por meios ilícitos. A produção de provas deve ser feita de forma equilibrada onde se propicie ampla fiscalização pelo contribuinte, podendo este requerer sua realização, indicar peritos e assistentes, bem como acompanhar sua realização e seus resultados. Tais regras se aplicam tanto aos exames, às vistorias quanto às avaliações. A recusa de produção de prova, requerida pelo fiscalizado, somente pode ser dar se devidamente motivada esta decisão.*

*Em matéria de prova, é oportuno lembrar que o ônus da prova dos fatos tributários irregulares pertence exclusivamente ao fisco, descabendo exigi-los do fiscalizado. Isto porque ao lado do princípio de que ninguém é obrigado à auto-acusar-se temos o princípio de que ninguém é obrigado a fazer prova contra si. Não cabe falar em presunção de legitimidade dos atos administrativos. Pelo contrário, no que tange a infrações milita em favor do fiscalizado a presunção constitucional de inocência. Ademais, a aludida presunção não tem o condão de exonerar a Administração de provas os fatos que afirma. Cabe salientar que o uso de provas emprestadas – de outros lançamentos – não têm tido o beneplácito da doutrina, que rechaça, também o arbitramento do imposto, pois presume-se a ocorrência do fato gerador, o que foge à legalidade. O art. 148 do CTN dispõe sobre o que pode ser objeto de arbitramento é o valor ou o preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos.*

*- Outro princípio de aplicação à fiscalização tributária diz respeito à preclusão do procedimento, segundo o qual finalizado o procedimento fiscalizatório, sem que tenha sido realizado qualquer lançamento ou qualquer auto de infração, o*

*procedimento não pode ser revisto. O fato de a fiscalização não ter chegado ao resultado que se previa, não se constitui em razão para reiniciar o procedimento fiscalizatório com o mesmo objeto.” (pag. 130)*

*- Outro princípio que merece registro, quando estamos a tratar de procedimento fiscalizatório, é o da revisibilidade das decisões “interlocutórias”. Por este princípio fica assegurado ao fiscalizado o direito de ter revista uma decisão que lhe seja desfavorável (tomada no curso da fiscalização antes da conclusão do procedimento). Consiste no desdobramento da garantia constitucional do direito de petição previsto no inciso XXXIV do art. 5º da Constituição Federal. É importante lembrar que durante todo o procedimento fiscal, o fiscalizado tem o direito de se ver representado e ou assistido.*

*- Outro princípio que deve guiar o procedimento fiscal é o relativo à verdade material, trata-se de um direito do contribuinte a exatidão legal do tributo.*

*- Pelo princípio da oficialidade compete à Administração todo o impulso do procedimento fiscal, daí porque a falta de providências do contribuinte não pode ser motivo para que o fisco não realize seus trabalhos dentro do prazo estipulado.*

*Finalizando, o princípio da gratuidade assegura que os custos do procedimento administrativo sejam suportados pela Administração.<sup>94</sup>*

Como se pode constatar, pelo conteúdo destas observações e comentários, o Estado Brasileiro tem sim contribuído para a pacificação das tratativas resultantes do exercício do poder de tributar.

Merece também registro o fato dos órgãos da função judiciária, estarem desempenhando com nobreza a função de judicar matérias tributárias, máxime o Superior Tribunal de Justiça – STJ, que tem por missão maior a uniformização do direito federal em todo o território nacional, e o STF, que tem o poder de dar a última palavra em questões de natureza constitucional-tributária.

Por fim, teceremos algumas considerações a propósito do tema da Destinação dos recursos públicos.

---

<sup>94</sup> CARVALHO, Márcio Menezes de. **Os Direitos humanos como limites ao poder de tributar do estado**. 2001. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito Público) - Universidade Federal de Pernambuco - UFPE. Orientador: Prof. Dr. João Maurício Adeodato Titular da Universidade Federal de Pernambuco – UFPE.

Esta é outra questão que coloca em confronto os Direitos Fundamentais dos Contribuintes e o Poder de tributar do Estado, é a da aplicação dos recursos arrecadadores pelo Estado, a título de tributo.

Alguns autores propugnam o entendimento segundo o qual o Direito Tributário somente cumpre cuidar das relações jurídicas entre o contribuinte e o Estado fiscal de forma a proceder à arrecadação de forma mais adequada quanto possível e só. Onde o Estado vai aplicar as receitas obtidas pela tributação é tarefa do Direito Financeiro, mais precisamente da parte orçamentária deste outro ramo do direito.

Nesse sentido confira-se a lição do professor Alfredo Augusto Becker:<sup>95</sup>

*O Tributo é o objeto da prestação jurídica. Uma vez efetuada a prestação, a relação jurídica tributária se extingue. O que acontece depois com o bem que dava consistência material ao tributo, acontece em momento posterior e em outra relação jurídica, esta última de natureza administrativa. A regra jurídica que disciplinar a destinação e utilização de tributo é regra jurídica de natureza administrativa.*

(...).

*O contribuinte do imposto é devedor do imposto, independentemente do fato de ser aplicado, direta ou indiretamente, em seu proveito, ou da exatidão e exação com que, se tinha destinação, foi destinado, ou, dentro do seu destino, empregado. O que o contribuinte pode exigir é que a imposição seja de acordo com as regras jurídicas de competência, o princípio de isonomia ou igualdade perante a lei e a inserção no orçamento. O contribuinte nada tem como a política financeira, que se seguiu para a decretação do imposto; nem com a política e a técnica da destinação. Se for inconstitucional a destinação, nem por isso se tem por inconstitucional a decretação.*

Em que pese a autoridade de autores como Alfredo Augusto Becker, que professam tal entendimento, ousamos discordar, pois, ao nosso sentir, a aplicação dos recursos públicos interessa sim ao contribuinte, e, conseqüentemente, ao Direito Tributário.

---

<sup>95</sup> BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**, p. 286/289.

A insatisfação dos contribuintes com a má aplicação das receitas públicas acarreta conseqüências na relação fiscal/contribuinte. Exemplo do que ora se afirma encontramos em um noticiário da imprensa carioca onde os contribuintes moradores dos Bairros de Copacabana e Ipanema organizaram-se para exigir da Prefeitura do Rio de Janeiro que determinasse a limpeza destes bairros sob pena destes contribuintes não pagarem mais o Imposto Predial Territorial Urbano de competência daquela municipalidade.

Daí a razão de propugnarmos a tese de que deveríamos acrescentar a aplicação dos recursos a clássica tríade do poder de tributar do Estado - instituir, fiscalizar e arrecadar.

Não podemos aceitar a tese de que o objeto do direito tributário encontra seus limites na arrecadação, uma vez que tributação ainda acontece no momento da destinação da receita, e também porque nos parece óbvio que a malversação do dinheiro público se reflete diretamente na própria arrecadação.

Perguntamos: Quem não se sente revoltado quando vê nos noticiários informações de que importâncias astronômicas dos cofres públicos foram desviadas para interesses pessoais ou para paraísos fiscais? E quando não vemos os serviços públicos sendo prestados conforme se espera? Ou quando não se vê na política fiscal do governo uma atenção maior para o caráter extrafiscal que a tributação pode ter para minimizar os grandes problemas nacionais, como por exemplo, o da má distribuição da renda?

Estas são as linhas que dedicamos ao presente item.

## PARTE III

### OS DIREITOS HUMANOS COMO LIMITES AO PODER DE TRIBUTAR

#### 3.1 INTER-RELAÇÕES ENTRE DIREITOS HUMANOS E PODER DE TRIBUTAR

A Tributação e os Direitos Humanos e Fundamentais possuem diversos pontos de vinculação. A forma como o Estado exercita o seu poder de imposição e os fatos que elege como hipóteses de incidência de tributos; como fiscaliza o cumprimento das obrigações tributárias; como pune o Contribuinte infrator; onde aplica os recursos arrecadados dos Contribuintes, são exemplos onde a vinculação se apresenta de forma mais nítida.

Como já salientamos no presente estudo, o poder de tributar, nos Estados Modernos, encontra limites nos direitos humanos, como exemplo disto indicamos o direito de propriedade.

Ora, o tributo recai justamente sobre uma parcela da propriedade do contribuinte. Daí a correlação de interesses. Outros pontos de contatos entre os Direitos Humanos e o Direito Tributário podem ser identificados, senão vejamos:

Sabemos, até mesmo porque consentimos pelo “*Contrato Social*”, que o Estado necessita de recursos para cumprir sua finalidade de propiciar aos seus nacionais, bem como aos estrangeiros que por aqui residem ou transitam, dignidade e bem estar. Portanto, ao proceder à fiscalização das obrigações dos contribuintes, bem como a arrecadação de seus créditos tributários, o Estado deve pautar-se dentro dos limites traçados pelos Direitos Fundamentais sob pena de nulidade e responsabilização dos atos praticados por seus servidores.

Conforme já afirmamos, em um Estado de Direito, os agentes do Estado devem cumprir seus deveres pautando-se por princípios acolhidos na

Constituição de seu País. A instituição, a fiscalização, a arrecadação e a destinação dos tributos devem acontecer dentro dos limites impostos pelo constituinte e pelas leis infraconstitucionais de regência.

Neste ponto, o registro é feito tão somente para estabelecer mais uma correlação entre o Poder de Tributar e os Direitos Fundamentais. O legislativo ao eleger certos fatos ou atividades como hipóteses de incidência de tributos, ou quando inclui no ordenamento jurídico leis que viabilizam a aplicação dos “Direitos Fundamentais”, encontra-se a traçar justamente os contornos que deverão permear a relação entre o Poder de Tributar do Estado e os Direitos Fundamentais.

De igual forma, o executivo ao levar a efeito o procedimento fiscal com vistas à constatação da regularidade fiscal dos contribuintes e arrecadação, deve nortear-se pelos princípios adotados em nossa Carta Política, bem como as leis que foram editadas para otimizar a sua aplicação. Estes princípios e normas que regulamentam a relação entre o poder de tributar e o contribuinte formam um sistema que a doutrina batizou de “Estatuto do Contribuinte”.

Na relação entre o Estado Fiscal e o contribuinte, merece destaque a função judiciária, pois é quem dá a última palavra nas hipóteses de conflitos de interesse. Ao julgador cabe a difícil tarefa de interpretar o Direito e a realidade a fim de dar a melhor solução aos litígios.

Outra questão que confronta os Direitos Fundamentais dos Contribuintes com o Poder de tributar do Estado é a que diz respeito à destinação dos recursos arrecadadores pelo Estado, a título de tributo. Como salientado no item precedente interessa sim ao Direito Tributário e, portanto, ao Fisco e aos Contribuintes, a destinação adequada da receita, inclusive a tributação não só se faz de impostos, mas também de taxas, contribuições etc.

Ao tratar das funções fiscais e extrafiscal que podem inspirar o Estado a tributar, também, verificar-se outro liame entre a tributação e os Direitos Fundamentais dos Contribuintes. Pois, a finalidade e a forma como se tributa refletem diretamente nos direitos dos contribuintes, assim como

estimula ou não que estes adotem uma ou outra atitude em seus negócios e até mesmo em suas relações familiares.

Outrossim, cumpre noticiar que muitos artigos de revistas e seminários vem abordando esta temas relacionados aos Direitos Humanos conjugados com a Tributação, o que, mais uma vez, demonstra a relação por nós sustentada.

A propósito, o Centro de Extensão Universitária, no ano de 2000, organizou seu 25º Simpósio Nacional de Direito Tributário e o tema objeto de estudo foram dedicados aos Direitos Fundamentais do Contribuinte.

A própria contraposição de interesses entre o fisco e o contribuinte está a evidenciar a simbiose existente entre os Direitos Humanos e Fundamentais e a Tributação.

A inserção do tributo no rol dos Direitos humanos se evidencia, para exemplificar, nas “I Jornadas Internacionais de Direitos Humanos”, com a presença de juristas, estudiosos de direito tributário, integrantes da recém-criada Asociación Internacional de tributación y Derechos Humanos, merecendo destaque uma de suas conclusões:

*Que la violación a estos Derechos esenciales de las personas puede originarse por la acción en distintos campos y entre ellos da actividad dirigida a obtener ingresos tributarios. Por ese motivo ha inevitable conexión entre estos dos conceptos<sup>96</sup>.*

Não se pode, a nosso entender, falar em Estado Democrático sem trazer a debate a temática tributária. Nesse sentido, é clara lição de Roque Antonio Carrazza:<sup>97</sup>

*A pessoa política, ao levar a cabo a tributação, deve observar os limites que a ordem jurídica lhe impôs, inclusive no que atina aos direito subjetivos públicos das pessoas. Com estes preceitos, a Constituição determinou, de modo negativo, isto é, através de proibições, o conteúdo possível das leis tributárias e, indiretamente, dos regulamentos, das portarias,*

---

<sup>96</sup> Revista de Direito Tributário nº 49, p. 247.

<sup>97</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed., p. 438.

*dos atos administrativos tributários etc. Noutros termos, a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal, ao exercitarem suas competências tributárias, devem respeitar os direitos individuais e as garantias. O contribuinte, de seu turno, tem a faculdade de, mesmo sendo tributado pela pessoa política competente, ver respeitados todos seus direitos públicos subjetivos, constitucionalmente garantidos.*

Alberto Nogueira<sup>98</sup>, também, é do mesmo sentir, conforme se vê deste excerto: *“A efetividade dos direitos e garantias constitucionais – pedra de toque da modernidade – tem plena adequação à matéria tributária, encontrando seus limites nos parâmetros fixados pelo Estado Democrático de Direito. Pode-se falar, nessa perspectiva, em Estado Democrático de Direito Tributário”.*

Geraldo Ataliba<sup>99</sup>, ainda sob o regime da Carta de 1967/69, já constatava as apontadas vinculações existentes entre o poder de tributar do Estado e os direitos humanos:

*Com efeito, o estado constitucional e de direito erigiu universalmente em matéria constitucional a declaração dos direitos fundamentais do homem e do cidadão. Destarte, a matéria tributária – em suas linhas gerais, pelo menos – haverá de ser tratada na Constituição. É que, por dúplice razão, esta se envolve diretamente com o princípio da submissão do estado ao direito e com a liberdade e as propriedades individuais. A tributação é a transferência compulsória de parcela da riqueza individual para os cofres públicos; daí sua conexão com a propriedade. É também, forma de controle ou indução da liberdade individual, enquanto instrumento – liberado ou não – se estímulo ou desestímulo de comportamentos, quando não de compulsão.*

Outros pontos de contato entre os Direitos Humanos e o poder de tributar do Estado poderiam ser identificados e trazidos à crítica. Mas, acreditamos que nosso objetivo em abordar esta temática já se encontra atingido, posto que os motivos apresentados acima são suficientes para demonstrar a simbiose existente entre o poder de tributar e o contribuinte.

---

<sup>98</sup> NOGUEIRA, Alberto. **Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena Jurídica: ataque e defesa**, p. 148.

<sup>99</sup> ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**, p. 10.

### 3.2 OS DIREITOS HUMANOS COMO INSTRUMENTO DE PACIFICAÇÃO ENTRE FISCO E CONTRIBUINTES

Do que vimos de expor, não se afigura difícil perceber que os Direitos Humanos e Fundamentais podem oferecer um parâmetro seguro para que a tributação possa se realizar de forma conseqüente e pacífica.

É dizer, Contribuintes e o Estado no exercício de seu poder de tributar, podem se inspirar nos Direitos Humanos para nortear suas respectivas relações jurídicas.

Basta verificar que os princípios maiores do sistema tributário de um Estado Democrático encontram-se em posição de complementariedade com os princípios que asseguram os Direitos Humanos.

Note-se por exemplo que o princípio tributário da isonomia, acolhido em nosso sistema, tem nítida inspiração nos Direitos Humanos. Até mesmo o poder de tributar é admitido nas Declarações de Direitos Humanos, mas sempre acompanhado da advertência que este poder deve ter por limite a capacidade contributiva – princípio este também inserido em nossa Carta Política, portanto garantia dos contribuintes e limite ao poder de tributar.

A propósito desta questão Ricardo Lobo Torres,<sup>100</sup> com muita propriedade, sentencia:

*O poder de tributar nasce no espaço aberto pelos direitos humanos e por eles é totalmente limitado. O Estado exerce o seu poder tributário sob a permanente limitação dos direitos fundamentais e de suas garantias constitucionais. O tributarista e constitucionalista alemão G. Wacke diz que é uma revolução no Direito Tributário (Revolution in Stenevecht) a vinculação das imposições aos direitos fundamentais, anotando que há mais Direitos Tributários na Constituição de Bom do que aparece no Capítulo X, dedicado à ordem financeira.*

---

<sup>100</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário. Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia**, p. 14.

A nossa narrativa permite afirmar que o nosso sistema tributário é inspirado nos princípios que decorrem dos Direitos Humanos e os dos Estados Democráticos de Direito, espelhando a correlação entre os princípios decorrentes dos Direitos Humanos e Fundamentais e aqueles que norteiam o exercício do poder de tributar do Estado.

Os princípios tributários, antes de se contraporem, se complementam de forma a erigir um sistema para proteger os contribuintes dos eventuais abusos ou desvios do Estado, ao exercer seu poder de tributar. A capacidade contributiva do indivíduo consiste na sua idoneidade para suportar, sem sacrifício do indispensável à vida compatível com a dignidade humana, uma parcela dos gastos públicos.

É dizer os princípios maiores do Direito Tributário decorrem dos princípios estruturantes do Estado Democrático de Direito e dos postulados dos Direitos Humanos, e revelam-se como poderoso instrumento de limitações ao poder de tributar do Estado.

A complementariedade demonstrada nos autoriza afirmar, sem medo de errar, que os Direitos Humanos e Fundamentais podem servir sim de parâmetros seguros para que o Estado realize sua atividade tributária e que lhe permitirá seguir na busca do “bem comum”, sem reiterados atritos com os contribuintes.

Concluindo este item, arriscamos a sentenciar que os Direitos Humanos são o parâmetro maior no qual o Estado deveria balizar-se no exercício da sua tarefa de instituir, fiscalizar, arrecadar e empregar os tributos. Isto, até mesmo porque os Direitos Humanos estão acima do Estado.

### **3.3 OUTRAS FORMAS DE APRIMORAMENTO DAS RELAÇÕES TRIBUTÁRIAS**

Em qualquer sociedade existe uma resistência a tributação. São várias as causas deste sentimento, como por exemplo, a superestimação das

receitas em relação às reais necessidades públicas, a outorga de privilégios fiscais, e o gasto supérfluo dos recursos públicos.

Esta resistência poderia ser mitigada por intermédio da educação fiscal e através de eventos na mídia.

As experiências neste sentido, em outros países, revelam os bons frutos que podem ser colhidos com iniciativas desta natureza.

Quanto a isso é correto reconhecer que a Administração Fiscal e certas associações de classes têm oferecido à sociedade brasileira diversas atividades que podem aprimorar as relações do Poder Estatal com os contribuintes. Note-se que a ESAF, disponibiliza um curso de pós-graduação cujo programa é, justamente, o de “Cidadania Fiscal”.

Mas não é só. Na presente data o Sindicato dos Procuradores da Fazenda Nacional – SIMPROFAZ, fez chegar às nossas mãos o “*Manual do Contribuinte- Guia para a Cidadania Fiscal*”, publicada justamente para homenagear o dia da Educação Fiscal.

Não poderíamos, neste momento de nosso trabalho, deixar de lembrar e exaltar o significativo trabalho que o Estado presta aos Contribuintes através dos órgãos de julgamento administrativo do contencioso tributário.

A importância destes órgãos de julgamento administrativos é, sem dúvidas, é, como afirma Aquino<sup>101</sup> “*um dos mais importantes avanços do Estado Democrático de Direito para defesa e garantia de seus direitos fundamentais.*” E o autor justifica sua assertiva lembrando que esta relação entre Contribuintes e Estado, “*encontra-se vinculada ao princípio do Estado de Direito, e à regra da legalidade*” e que “*a Administração Pública pode e deve rever seus próprios atos, sempre que estes estiverem maculados por erro ou ilegalidade, no exercício do que a doutrina chama de autocontrole da Administração Pública.*”

---

<sup>101</sup> AQUINO, Jorge Inácio de. Ob. cit.

As vantagens de todos contarmos com esta estrutura administrativa de contencioso tributário podem ser facilmente reconhecidas. Aquino<sup>102</sup> é objetivo em abordar esta importante questão:

*Dentre as vantagens, se destacam as seguintes:*

*a) O processo administrativo é, em regra, mais célere, menos formal, menos dispendioso, não exige a contratação de advogado nem impede que este nele funcione, e, em seu transcurso, os gravames causados pelo ato impugnado mantêm-se suspensos;*

*b) Também como regra geral, as autoridades julgadoras possuem maior conhecimento da legislação específica, e das peculiaridades dos fatos em questão;*

*c) O eventual êxito do contribuinte nesta esfera faz coisa julgada formal a seu favor, não podendo a Administração recorrer ao Poder Judiciário contra a decisão administrativa;*

*Em conclusão, do exposto se pode extrair que a valoração, confiança, reconhecimento, enfim, a credibilidade dos órgãos judicantes incrustados na Administração Pública, decorre de sua prática imparcial e isenta para resolver as questões tributárias que lhes são afetas e, para tanto, ao menos duas condições se impõe: Primeiro, é condição sine qua non que para desenvolver suas atribuições, os membros desses órgãos precisam ter ampla e plena ciência e consciência dos princípios que pautam a atividade judicante e estejam preparados tecnicamente para o desempenho dessa função, pautado na imparcialidade vista na livre formação do seu convencimento para decidir mediante estrita obediência à ordem legal, inclusive atentando para um dos mais basilares e fundamentais princípios na interpretação do direito que é o sentido da vigência da lei, pois que esta há que regular os fatos futuros. Excepcionalmente alguma lei pode até retroagir seus efeitos, mas apenas em casos especiais a exemplo de lei penal benéfica e tributária que fixa sanções menos gravosas, na forma prevista no art. 106 do Código Tributário Nacional-CTN.*

Devemos nos orgulhar de termos esta estrutura administrativa “jurisdicional”, pois além de diminuir a quantidade enorme de processos que aportam nos Tribunais Judiciais, proporciona ao Estado corrigir seus equívocos ou confirmar os acertos da Fiscalização e ao Contribuinte ver respeitado seu direito de petição e o de ter uma solução mais rápida para as suas questões de ordem tributária. Tudo concorrendo para o alcance da desejada segurança jurídica e da Justiça Tributária.

Embora reconheçamos que muito tem sido feito pelo Estado, na busca de aprimorar a relação entre Fisco e Contribuinte, temos também que admitir que muito pode e precisa ser feito.

---

<sup>102</sup> Ibidem.

Eis aqui alguns exemplos de que o Estado e a sociedade sabem que iniciativas como estas podem sim surtir efeitos nas relações jurídico-tributárias que, diuturnamente, são estabelecidas entre contribuintes e Fisco.

Outras providências que o Estado poderia tomar como forma de minimizar os conflitos com os contribuintes seriam a de tornar mais transparente a destinação dos recursos públicos e também proporcionar ao Contribuinte a participação da lei orçamentária.

Um último ponto que merece registro neste item é o que diz respeito à figura do sonegador.

Estes merecem todo o rigor da lei, bem como a reprovação de toda a sociedade.

A sonegação é um dos males que comprometem o desenvolvimento nacional e se coloca em direção diametralmente oposta ao Estado Democrático de Direito e aos Direitos Humanos e Fundamentais.

## CONCLUSÃO

Muitas conclusões podem ser extraídas do que vimos de expor, contudo, neste momento culminante do trabalho, faremos uma breve síntese das principais idéias ventiladas.

De notar, inicialmente, que no decorrer de toda a narrativa vivenciamos a articulação, entre si, dos três elementos que compõem o Título de nossa monografia: “*Cidadania, Tributação e Direitos Humanos*”.

O texto permite concluir que “*Cidadania, Tributação e Direitos Humanos*” não podem ser analisados separadamente, posto que todos os três elementos realizam-se de forma a complementar uns aos outros. E mais, são também interdependentes e universais.

Uma conclusão, premissa de todas as demais, é que o Estado necessita de recursos para cumprir sua missão de propiciar o “bem comum” e que a tributação tem se revelado um instrumento eficaz de financiamento da atividade estatal.

As demais fontes alternativas de angariar recursos para os cofres públicos como a pilhagem, a produção de dinheiro, o endividamento externo, a venda de bens e de serviços produzidos pelo poder público etc, não se mostram viáveis na atualidade.

Avoluma-se, portanto, a importância do Contribuinte cumprir com o seu dever fundamental de pagar Tributos ao Estado.

Aqui se revela a “face oculta” dos Direitos Humanos e Fundamentais, ou seja, os custos destes direitos correspondem ao dever de pagar tributos.

Mas não é só a função de propiciar recursos para o financiamento do Estado que realça a importância da tributação. Igualmente importante é sua

função econômica e social de redistribuir a riqueza de forma a realizar a Justiça Tributária.

Não nos esqueçamos, também, que a Tributação pode se desenvolver com vistas a cumprir diversas outras funções que não só a arrecadatória. A importantíssima função extrafiscal é um bom exemplo disto.

A finalidade ou função econômica pode ser verificada na capacidade do Estado de poder interferir no mercado, promovendo além de outros efeitos, os de alocar recursos, estabilizar a economia e de redistribuir riquezas.

É por intermédio desta função que os governantes executam suas políticas econômicas, que a ninguém é dado duvidar que a tributação possa ser um dos maiores instrumentos de mudanças sociais.

Das razões acima lançadas, podemos aquilatar a importância da tributação e das suas funções, para busca do bem comum dos indivíduos e da coletividade de determinado país, objetivo maior a ser alcançado pelo Estado.

Assim verificamos, mais uma vez, justificada a afirmação do Professor Cassalta Navais: *“Pelo que todos temos simultaneamente o dever de suportar financeiramente o estado e o direito de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar.”*

Aqui verificamos o porquê de denominarmos o dever de pagar os tributos como “fundamentais”, é que ele existe em função do atendimento dos direitos fundamentais.

Eis aqui, portanto, mais uma clara demonstração da estreita correlação existente entre os Direitos Humanos e Fundamentais com a Tributação.

Assim, a tributação exerce influência direta e indireta sobre a alocação de recursos na economia, podendo ser importante instrumento incentivador do crescimento econômico e desenvolvimento de uma nação ou parte dela, caso utilizado corretamente. Mas, se mal utilizada, também tem o

poder de influenciar negativamente como, por exemplo, a competitividade entre as empresas.

Contudo a Tributação não se realiza de forma pacífica, mas sim por intermédio de acirradas lutas, que às vezes são necessárias e vezes não. Até mesmo entre os diversos Entes Federados, que gozam de autonomia financeira, existem controvérsias intermináveis como, por exemplo, as chamadas “guerras Fiscais”.

Dentre as necessárias o texto indica como uma das principais aquela que decorre da prática de toda a sorte de ilicitudes tributárias de que se valem certos “contribuintes” para não cumprir todas as obrigações tributárias, para com o Estado, ou para cumpri-las apenas parcialmente.

Tamanha a gama de problemas que afligem tanto os governantes como os governados que, é possível estabelecer uma classificação, ainda que seja com o objetivo único de sistematizar o tratamento da matéria. Nossa sugestão é a de que os pontos de conflito podem ser divididos em quatro espécies, o que, aliás, corresponde a realização natural da atividade tributária, a saber: Instituição, Fiscalização, Arrecadação e Destinação dos recursos públicos.

A maneira mais adequada de tratar estes problemas é com a Cidadania das partes que compõem as relações jurídico-tributárias.

O Estado Moderno deve exercitar o Poder de Tributar com inspiração e limite nos Direitos Humanos e com a participação de seus Cidadãos, seja contribuindo, fiscalizando a aplicação dos recursos públicos ou mesmo se beneficiando do “bem comum” que é destinado à sociedade.

Conscientizar é compreender nossa realidade, é ter consciência de nossos problemas políticos, econômicos, sociais e culturais, sejam eles provenientes do exterior ou do interior de determinado país. Isto também faz parte da “Cidadania Tributária”.

“Cidadania Tributária” é também reconhecer que passos de gigantes já foram dados pelo Estado com a finalidade de tornar mais amistosas as relações que trava com os Contribuintes.

É verdade que há muito por fazer, mas devemos reconhecer importantes avanços, como, por exemplo, o de termos uma eficiente estrutura administrativa “jurisdicional”.

Esta, além de diminuir a quantidade enorme de processos que aportam diariamente nos Tribunais Judiciais, proporciona ao Estado oportunidade para corrigir seus equívocos, ou para confirmar os seus acertos e, ao Contribuinte ver respeitado seus direitos de petição e de ter uma solução mais rápida para as suas pendências tributárias. Todos concorrendo para o alcance da desejada Segurança Jurídica e da Justiça Tributária.

Tudo isto é também um pouco de “Cidadania Tributária”.

Outra conclusão que pode ser extraída do presente texto é a que diz respeito ao interesse comum da Tributação dos Direitos Humanos e da Cidadania.

Ambos têm como adversários os graves problemas sociais de nossa realidade, bem como são conscientes dos efeitos da prática nefasta da doutrina do neoliberalismo, ou se preferir neocolonialismo. Prática que reduz, relativiza, a soberania (“ou Cidadania”) dos Estados-Nações em geral, máxime a dos Estados em Desenvolvimento.

Inovidável que a atividade tributária do Estado também encontra limites em fenômenos externos como o Direito Internacional Público – DIP, que vem se desenvolvendo como nunca; os Organismos Internacionais – que oferecem estrutura e funcionamento ao DIP; bem como a Globalização que trouxe balizas ao poder de tributar, seja ao criar terreno fértil para a doutrina do neoliberalismo se desenvolver ou propiciando a universalização dos Direitos Humanos.

Os grandes grupos econômicos, porta vozes e beneficiários imediatos da política neoliberal, ao ditar as normas que devem prevalecer no

mercado diminuem o campo de ação dos governantes, inclusive em seu Poder de Tributar. Em conseqüência, enfraquece também a Cidadania que terá estreitado o seu raio de ação. O mesmo pode ser dito aos Direitos Humanos em todas as suas formas de manifestação.

Estado e Cidadão devem se unir para proporcionar a realização dos Direitos Humanos.

Poder de Tributar e Cidadania Tributária podem e devem caminhar juntos, em favor da promoção do bem comum da sociedade e da relativização do poder dos grandes grupos econômicos.

Cidadania Tributária é também o Cidadão cumprir com seus deveres para com o Estado, como o fundamental de pagar tributos.

Embora seja um fato que muito tem sido feito pelo Estado, na busca de aprimorar a relação entre Fisco e Contribuinte, temos também que admitir que muito ainda pode e precisa ser feito.

É correto concluir também que os Direitos Humanos são o parâmetro maior no qual o Estado deveria balizar-se no exercício da sua tarefa de instituir, fiscalizar, arrecadar e empregar os tributos. Isto, até mesmo porque os Direitos Humanos estão acima do Estado.

Restou claro também em nosso texto que a sonegação é um dos males que comprometem o desenvolvimento nacional e se coloca em direção diametralmente oposta ao Estado Democrático de Direito e aos Direitos Humanos.

Os temas analisados, em nossa exposição, nos permitem dar respostas seguras às nossas inquietações, que motivaram a elaboração do trabalho. Nossas indagações são aquelas descritas na Introdução, a saber:

Nos dias que correm, pode-se afirmar que, o atual sistema democrático de governo assegura aos cidadãos/contribuintes o exercício de seus direitos, bem como oferece condições adequadas para o cumprimento de seus deveres? Quais os principais obstáculos encontrados pelo Estado na

busca do bem comum? O que pode ser feito para tornar mais amistosas as relações entre Fisco e Contribuintes?

Não podemos afirmar que na atualidade o sistema tributário adotado pelo Estado Brasileiro proporciona aos seus Cidadãos-Contribuintes “um paraíso fiscal”, tampouco podemos concluir que vivenciamos “um inferno fiscal”. O que o texto nos permite deduzir é que muitos esforços de todos já foram envidados com a finalidade de tornar mais tangível o ideal de Justiça e Segurança Tributária, e que muito ainda pode ser feito, também por todos, na busca de realização deste “bem comum”.

Os principais instrumentos dos quais podemos nos valer para vencer estes obstáculos e tangenciar o ideal acima mencionado, é a conscientização dos Cidadãos, em especial dos Cidadãos e Cidadãs Contribuintes, da realidade que os cercam; da importância do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos e de participarem na formação das decisões do Estado que dizem respeito à Tributação; da possibilidade e importância de estabelecer com o Estado uma aliança para contra-atacar os nefastos efeitos que nos são impostos pela “Globalização”, máxime pela prática indiscriminada da Doutrina do Neoliberalismo (Neocolonialismo) exercitada pelos os Grandes Grupos Econômicos.

Para que a parceria entre o Estado e os Contribuintes possa ser exitosa faz se necessário tornar menos litigiosa a relação entre todos e isto pode ser alcançado com providências a cargo de todos os envolvidos na relação jurídico tributária.

Os exemplos de como isto pode se concretizar foram indicados no transcorrer da elaboração desse ensaio, cabendo agora somente apontar os mais relevantes, sem esquecer que muito já foi realizado por todos na busca deste ideal.

A tarefa é difícil, pois existe uma resistência a tributação. São várias as causas deste sentimento, como por exemplo, a superestimação das receitas em relação às reais necessidades públicas, a outorga de privilégios fiscais e o gasto supérfluo dos recursos públicos.

Contudo, sabemos que esta resistência poder ser mitigada por intermédio da conscientização do Contribuinte, da transparência da atividade financeira e tributária do Estado, da educação fiscal, através de eventos na mídia etc.

É hora de pensarmos em outra forma de realizar a Tributação que não a do presente cenário, denominado por alguns autores de arena, onde o Estado apresenta-se armado com sua Soberania e os Contribuintes escudados nos Direitos Humanos e Fundamentais.

É chegado o momento de todos se conscientizarem que objetivamos um ideal comum e que se não for possível estabelecer uma relação de “companheiros” ao menos saibamos que em muitas oportunidades poderemos ser “aliados”.

Diagnosticar os principais problemas que incidem nas relações jurídicas tributárias, é contribuir para que as “Reformas Tributárias”, que tanto ouvimos falar, sejam mais conscientes e mais objetivas ao formular regras visando à melhor estabilidade nas relações entre de todos.

O “*Estatuto do Contribuinte*” adormecido nos meandros do Congresso Nacional, a exemplo de inúmeros outros projetos de lei que visam mudanças em nossa realidade tributária, pode ser uma boa oportunidade de aproximação da boa convivência entre o Estado - titular do Poder de Tributar - e os Contribuintes - sujeitos de deveres e direitos.

## BIBLIOGRAFIA

ALVARENGA, Lúcia Barros Freitas de. **Direitos humanos, dignidade e erradicação da pobreza: uma dimensão hermenêutica para a realização constitucional**. Brasília: Brasília Jurídica, 1998

AQUINO, Jorge Inácio de. **Os órgãos de julgamento administrativos do contencioso tributário no Brasil**.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. edição. Edição revista e complementada, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 14. ed., Rio de Janeiro: Forense, 1992.

\_\_\_\_\_. **Uma introdução à ciência das finanças**. 15. ed., atualizada por Djalma de Campos. Rio de Janeiro: Forense 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. Edição – São Paulo: Lejus. 1988.

BERENGUEL, Luis Hernández, **Algumas Vinculações de la tributación con los Derechos Humanos**. Revista de Direito Tributário, ano 14, Outubro – Dezembro de 1990, nº 54, p. 129/140.

BLUMER, Herbet. **Social Movements”, in LEE, Alfred. Principium of Sociology**. Nova York: Barnes & Noble -1951.

BORGES, José Souto Maior. **Iniciação ao direito financeiro**. Imprensa Universitária. Recife, 1966.

BOTELHO, Werther. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Hermenêutica constitucional e direitos fundamentais**. Coordenadores: Gilmar Ferreira Mendes, Inocêncio Mártires Coelho, Paulo Gustavo Gonet Branco. Brasília: Brasília Jurídica, 2000.

CAMPUZANO, Alfonso de Julios. **Problemas de legitimidad en el sistema de partidos**. Revista de Informação Legislativa, Brasília, ano 33, n. 130, abr./jun. 1996

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 6. ed., p. 438.

CARVALHO, Márcio Menezes de. **Os Direitos humanos como limites ao poder de tributar do estado**. 2001. Dissertação de Mestrado (Mestrado em Direito Público) - Universidade Federal de Pernambuco - UFPE.

CHAUI, Marilena. **O que é ideologia**. 2. ed., São Paulo: Brasiliense, 2008. (Coleção Primeiros Passos, nº 13)

CORTINA, Adela. **Cidadãos do mundo, para uma teoria da cidadania**. São Paulo: Loyola, 2005.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **O que é participação política**. São Paulo: Brasiliense, 2004. (Coleção Primeiros Passos, nº 104)

\_\_\_\_\_. **Direitos humanos e cidadania**. São Paulo: Editora Moderna, 1998.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio . **Direito Constitucional Tributário e “Due Process of Law”**, 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1981.

FERREIRA, Gular. **Vanguarda e subdesenvolvimento**.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, igualdade e direito tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOHN, Maria da Glória. **Teorias dos movimentos sociais: paradigmas clássicos e contemporâneos**. São Paulo: Loyola, 1997.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo constitucional e direitos fundamentais**. São Paulo: Celso Bastos Editor, 1999.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 3. edição, Editora Atlas, São Paulo – 1998.

HENDERSON, Enrique Vidal. **Poder Tributário y Drechos Humanos**.

HERBELE, Rudolf. Social Movements: **An IntrodUCCIÓN to political sociology**. Nova York: Appleton-Century-Crofts Inc, 1951.

HOLMES. **Justice: Suprema Corte dos EUA**, 1927.

LEAL, Rogério Gesta. **Hermenêutica e direito – considerações sobre a teoria do direito e os operadores jurídicos**. 2. ed. Santa Cruz do Sul: EDUNISC, 1999.

LUQUE BUSTAMANTE, Javier. **Algunas Reflexiones sobre Las Relaciones entre Los Derechos Humanos y La Tributación**. Revista de Direito Tributário, ano 14, Abril – Junho de 1990, nº 52, p. 54/65.

LYMAN, S. **Social Movements; Critiques, Concepts, Case-Studies**. Nova York: Un. Press, 1995

MEDRANO, Humberto. **Derechos Humanos y Tributación**. Revista de Direito Tributário, ano 14, Janeiro – Março de 1990, nº 51, p. 155/171;

MELLUCCI, Alberto. **De planying self**. Cambridge, Cambridge Un.Press 1996.

MOUROIS, André. **“Hitóire dès États-Unis”**.

NOGUEIRA, Alberto. **Os Limites da Legalidade Tributária no Estado Democrático de Direito. Fisco X Contribuinte na arena Jurídica: ataque e defesa**.

OBERSCHALL, Anthony. **Social Conflict and Social Movements. Englewood Cliffs**. New Jersey: Prentice Hall Inc, 1973.

PAOLINELLI MONTI, Italo. **Derechos Económicos Fundamentales y Tributación**. Revista de Direito Tributário, ano 14, Janeiro – Março de 1990, nº 51, p. 21/28.

PINSKY, Jaime e BASSANEZI PINSKY Carla. **História da Cidadania**. 3. Ed., São Paulo: Contexto, 2005.

PRAÇA, Sérgio; DINIZ, Simone. **Partidos políticos: funcionam?** São Paulo: Paulus, 2005, p. 5. (Coleção Questões fundamentais do Cotidiano).

SAMPAIO, Plínio Arruda. **Construindo o poder popular: as seis condições de vitória das reivindicações populares**. São Paulo: Paulus, 2004.

SOARES, Maria Victória de Mesquita Benevides. **Cidadania e Direitos Humanos**. Instituto de Estudos Avançados da Universidade de São Paulo. Disponível em: <[www.iea.usp.br/artigos](http://www.iea.usp.br/artigos)>. Acesso em: 14 abr. 2010.

TARROW, S. **Power in Movement**. Cambridge, Un. Press, 1994

TORRES, Ricardo Lobo. **A idéia de liberdade no estado patrimonial e no Estado fiscal**, Editora Renovar: Rio de Janeiro, 1991;

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário, volume III; Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia.**

TRAIBEL, Montero. **Derechos Humanos como a la potestad tributária.**

TURNER, Ralph H., KILLIAN, Lewis M. **Collective Behavior**. Nova York: Prentic-Hall, Inc. 1957.

VIDAL HENDERSON. **Poder Tributário y Drechos Humanos**. Revista de Direito Tributário, ano 14, Julho – Setembro de 1990, nº 53, p. 57/76.

VIEIRA, Liszt. **Cidadania e globalização.**

VILLEGAS, Hector B. **El Pacto de San José de Costa Rica y los Derechos Humanos de los Contribuintes**. Revista de Direito Tributário, ano 14, Janeiro – Março de 1990, nº 51, p. 11/20;

VIOL, Andréa Lemgruber. A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade, disponível na internet. <http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/exto02afinalidadedatributacao.pdf>

VIRGA, Pietro. **Libertà giuridica - e diritti fondamentali**, MILANO, Giuffrè, 1947.