

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

*O QUE REALMENTE SIGNIFICA
E COMO VEM INFLUENCIANDO
NOSSA JURISPRUDÊNCIA?*

MARCIANO SEABRA DE GODOI
SERGIO ANDRÉ ROCHA
[ORGS.]

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

*O QUE REALMENTE SIGNIFICA
E COMO VEM INFLUENCIANDO
NOSSA JURISPRUDÊNCIA?*

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS

*O QUE REALMENTE SIGNIFICA
E COMO VEM INFLUENCIANDO
NOSSA JURISPRUDÊNCIA?*

MARCIANO SEABRA DE GODOI
SERGIO ANDRÉ ROCHA
[ORGS.]



Copyright © 2017, D'Plácido Editora.
Copyright © 2017, Os Autores.

Editor Chefe
Plácido Arraes

Produtor Editorial
Tales Leon de Marco

Capa, projeto gráfico
Tales Leon de Marco

Diagramação
Bárbara Rodrigues da Silva

Editora D'Plácido
Av. Brasil, 1843, Savassi
Belo Horizonte – MG
Tel.: 31 3261 2801
CEP 30140-007



WWW.EDITORADPLACIDO.COM.BR

Todos os direitos reservados.
Nenhuma parte desta obra pode ser reproduzida,
por quaisquer meios, sem a autorização prévia
do Grupo D'Plácido.

Catálogo na Publicação (CIP)
Ficha catalográfica

Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?. GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. -- Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017.

Bibliografia.

ISBN: 978-85-8425-793-5

1. Direito 2. Direito Tributário. I. Título.

CDU340

CDU341.39

GRUPO
D'PLÁCIDO



*
Rodapé



SOBRE OS AUTORES

ALESSANDRO MENDES CARDOSO

Mestre em Direito Tributário pela UFMG. Professor dos cursos de pós-graduação em Direito Tributário do IBMEC-BH e do IEC-PUC Minas. Advogado.

CARLOS ALEXANDRE DE AZEVEDO CAMPOS

Mestre e Doutor em Direito Público pela UERJ. Professor-Adjunto de Direito Financeiro e Tributário na graduação, mestrado e doutorado da UERJ. Ex-Assessor de Ministro do STF. Advogado. Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro – ABDF, da Sociedade Brasileira de Direito Tributário – SBDT e da International Fiscal Association – IFA.

CAROLINA CANTARELLE FERRARO

Mestranda em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Especialista em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV-Rio. Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Advogada.

ÉRICO TEIXEIRA VINHOSA

Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Juiz Federal.

GUSTAVO CARVALHO GOMES SCHWARTZ

Mestrando em Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Advogado.

LEONARDO VARELLA GIANNETTI

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela PUC Minas. Professor de pós-graduação em Direito Tributário no IEC-PUC Minas. Advogado.

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Doutor (Universidade Complutense de Madri) e Mestre (UFMG) em Direito Financeiro e Tributário, com pós-doutorado (bolsista CAPES) na Universidade Autônoma de Madri. Professor da PUC Minas. Advogado.

SERGIO ANDRÉ ROCHA

Professor de Direito Financeiro e Tributário da UERJ. Livre-Docente em Direito Tributário pela USP. Advogado e Parecerista.

SUMÁRIO

APRESENTAÇÃO	9
---------------------------	----------

PARTE 1

1. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA	15
---	-----------

Sergio André Rocha

2. EXISTE O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NO SISTEMA TRIBUTÁRIO BRASILEIRO?	41
--	-----------

Carolina Cantarelle Ferraro

3. A TEORIA DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS NO BRASIL: UMA ANÁLISE DA DOCTRINA TRIBUTÁRIA BRASILEIRA	65
--	-----------

Gustavo Carvalho Gomes Schwartz

4. DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: UMA ABORDAGEM À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL E DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA	101
--	------------

Érico Teixeira Vinhosa

PARTE 2

5. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR “TRIBUTOS” NA CONSTITUIÇÃO DE 1988.....135

Carlos Alexandre de Azevedo Campos

6. O QUE ESTÁ EM JOGO COM A AFIRMAÇÃO DE QUE O PAGAMENTO DE TRIBUTOS É UM *DEVER* FUNDAMENTAL?.....185

Marciano Seabra de Godoi

7. O QUE ESTÁ EM JOGO COM A AFIRMAÇÃO DE QUE O PAGAMENTO DE TRIBUTOS É UM DEVER FUNDAMENTAL?.....213

Alessandro Mendes Cardoso

8. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS EM TEMPOS DE CRISE FISCAL.....229

Leonardo Varella Giannetti

ENTREVISTA DO PROFESSOR SERGIO ANDRÉ ROCHA COM O PROFESSOR JOSÉ CASALTA NABAIS, REALIZADA EM SETEMBRO DE 2017.....265

APRESENTAÇÃO

Fiz uma palestra, em 2016, onde mencionei, de passagem, o tema do dever fundamental de pagar impostos segundo a teoria de José Casalta Nabais. Naquela ocasião, apenas fiz uma referência a como a tese do Professor da Universidade de Coimbra havia sido utilizada por alguns Ministros do Supremo Tribunal Federal na análise da questão relacionada ao acesso das autoridades fiscais a dados bancários do contribuinte. Foi claramente perceptível a reação negativa dos participantes daquele congresso em relação ao tema, reação esta que ia desde a rejeição da teoria até afirmações de que nem mesmo o Professor Português a sustentaria atualmente.

Já naquele primeiro instante, lembro-me de ter ligado para o Professor Marciano Seabra de Godoi para debater as manifestações que eu havia ouvido. Naquele instante, surgiu a ideia que, um pouco mais de um ano depois, resultaria neste livro.

No segundo semestre de 2016, ofereci, no Programa de Pós-Graduação *Stricto Sensu* da Universidade do Estado do Rio de Janeiro, na Linha de Finanças Públicas, Tributação e Desenvolvimento, a matéria Justiça Tributária, a qual, naquele semestre, se dedicou exclusivamente ao estudo da tese de doutorado do Professor José Casalta Nabais.

Logo no início daquele semestre, fiz contato com o Professor Casalta Nabais, informando-lhe do nosso propósito e do nosso objetivo principal com esta pesquisa, que era apresentar a sua obra ao leitor brasileiro para além do título, que vem gerando reações de acentuado apoio ou de rejeição absoluta.

Participaram da matéria oferecida na UERJ os alunos Carolina Cantarelle Ferraro, Érico Teixeira Vinhosa e Gustavo Carvalho Go-

mes Schwartz, cujos artigos integram este livro e com quem tive um semestre de profícuos debates sobre a obra do Professor português.

Durante todo o semestre, mantive interlocução com o Professor Marciano Seabra de Godoi, que já havia sido convidado a participar do livro resultado de nossa pesquisa. Também o Professor Casalta Nabais foi sendo informado sobre nossos avanços. Durante a concepção deste livro, senti que seria muito importante contar com uma entrevista com o próprio Casalta Nabais, que poderia nos brindar com uma interpretação autêntica de alguns aspectos de sua obra. A entrevista, gentilmente concedida pelo Professor, integra este volume.

Com a evolução do projeto e seu direcionamento para a conclusão, foi absolutamente natural que dividisse a coordenação deste livro com o Professor Marciano Seabra de Godoi, que esteve ao meu lado desde as primeiras elucubrações que resultaram no trabalho que ora apresento.

É importante ressaltar que o foco deste livro é, antes de mais nada, esclarecer o leitor brasileiro sobre a obra de Casalta Nabais. Em um campo altamente marcado pela ideologia, como é o Direito Tributário, muitas vezes a pré-compreensão do leitor tem um papel devastador sobre a compreensão da produção acadêmica. Obras longas e densas como a tese do Professor José Casalta Nabais não raro são alvo de críticas ou são abraçadas calorosamente por pessoas que não a leram. Dessa maneira, esperamos que este trabalho tenha um papel relevante na apresentação da tese do Professor de Coimbra ao leitor brasileiro.

A convite do Professor Marciano Seabra de Godoi, também foram incluídos neste livro artigos preparados por Leonardo Varella Giannetti e Alessandro Mendes Cardoso, ambos autores que realizaram pesquisas em torno da obra do Professor português. O livro conta, ainda, com texto de autoria do Professor da UERJ Carlos Alexandre de Azevedo Campos, que também participou de alguns de nossos encontros na matéria oferecida em nossa Universidade.

Os textos preparados por mim e meus alunos seguiram uma organização pré-estabelecida. O artigo de minha autoria teve como objetivo apresentar uma síntese da tese do Professor Nabais. Na sequência, o artigo de Carolina Cantarelle Ferraro buscou analisar a existência do dever fundamental de pagar impostos no ordenamento jurídico brasileiro. O texto de Gustavo Carvalho Gomes Schwartz teve como foco analisar como a tese do Professor de Coimbra foi assimilada pela doutrina brasileira. Por fim, Érico Teixeira Vinhosa

examinou os reflexos da tese do direito fundamental de pagar impostos nas decisões de nossos tribunais.

Como esses quatro estudos foram pensados, desde o início do projeto, como uma sequência encadeada, eles foram agrupados na primeira parte deste livro. Na sequência, aparecem as contribuições dos Professores Carlos Alexandre de Azevedo Campos e Marciano Seabra de Godoi, seguidos dos artigos de Alessandro Mendes Cardoso e Leonardo Varella Giannetti.

Deixo registrado meu agradecimento a todos que participaram deste projeto e, em especial, ao Professor José Casalta Nabais, pela solicitude com que atendeu ao nosso convite. Espero que este livro alcance seu objetivo, que é provocar um debate mais equilibrado sobre o dever fundamental de pagar impostos no ordenamento jurídico brasileiro.

Sergio André Rocha

Professor de Direito Financeiro e Tributário da UERJ

PARTE 1



O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: DIREITO FUNDAMENTAL A UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

1

Sergio André Rocha

1. INTRODUÇÃO

Em 1998 foi publicada a primeira edição do livro **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**, do Professor da Universidade de Coimbra, José Casalta Nabais, que teve origem em sua tese de doutorado.¹ O título deste livro é provavelmente o mais controverso da literatura tributária de língua portuguesa.

O objetivo deste primeiro capítulo é apresentar as linhas gerais da teoria do Professor português. Trata-se de uma obra densa, de aproximadamente 700 páginas, que gera reações apaixonadas, favoráveis e contrárias, muitas vezes sem que se tenha dado ao trabalho de lê-la. Desta forma, o propósito deste capítulo circunscreve-se à apresentação da teoria de Casalta Nabais àqueles que não conhecem sua obra, sem a preocupação, neste primeiro momento, de apresentar considerações mais aprofundadas de paralelo com o ordenamento jurídico brasileiro.

2. O PONTO DE PARTIDA: O RECONHECIMENTO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Uma das grandes motivações do livro de Casalta Nabais foi recuperar a categoria jurídica dos deveres fundamentais. Logo no

¹ Utilizamos neste texto a primeira edição, de 1998, do livro de Casalta Nabais. Como as edições seguintes foram reimpressões, não há nenhuma perda no uso da primeira edição em nossas referências.

primeiro parágrafo de sua tese, o autor destacou que “o tema dos deveres fundamentais é reconhecidamente considerado dos mais esquecidos da doutrina constitucional contemporânea”.²

Aponta Nabais que constituições editadas após regimes ditatoriais “preocuparam-se de uma maneira dominante, ou mesmo praticamente exclusiva, com os direitos fundamentais ou com os limites ao(s) poder(es) em que estes se traduzem, deixando por conseguinte, ao menos aparentemente, na sombra os deveres fundamentais, esquecendo assim a responsabilidade comunitária que faz dos indivíduos seres simultaneamente livres e responsáveis, ou seja, pessoas”.³

Consequência deste “esquecimento” dos deveres fundamentais é o fato de eles “não disporem de um regime constitucional(mente traçado) minimamente parecido com o previsto para os direitos (*maxime*, para os direitos fundamentais em sentido estrito ou os, entre nós, designados ‘direitos, liberdades e garantias’)”.⁴ Além da falta de um regime constitucional dos deveres fundamentais, Nabais aponta que se verifica também um tratamento doutrinário bastante escasso do tema.⁵

Ao estudar os deveres fundamentais, Casalta Nabais busca delinear sua natureza jurídica, atribuindo-lhes natureza própria e desvinculando-os dos direitos fundamentais. Em suas palavras, “os deveres fundamentais, ao contrário do que o seu esquecimento ou fraco tratamento constitucional parecem sugerir, não são, nem um aspecto – o aspecto dos limites – dos direitos fundamentais, nem um aspecto – o aspecto dos reflexos individuais – dos poderes estaduais, mas sim uma categoria constitucional própria colocada ao lado da dos direitos fundamentais”.⁶

Dessa maneira, para bem compreendermos a teoria o Professor da Universidade de Coimbra, devemos ter em conta que os deveres

² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 15.

³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 17-18.

⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 23.

⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 24.

⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 36.

fundamentais, segundo suas lições, não são o anverso dos direitos fundamentais. Tratam-se de categoria jurídica com natureza própria. Como arremata Nabais, “os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isso pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para a realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais”.⁷

3. O CONCEITO DE DEVERES FUNDAMENTAIS

Ao apresentar uma definição de deveres fundamentais, José Casalta Nabais sustenta que eles são “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais, permanentes e essenciais”.⁸

O autor analisa cada uma dessas características dos deveres fundamentais da seguinte forma:

- **Posições jurídicas passivas**, “porque os deveres fundamentais, exprimindo a situação de dependência dos indivíduos face ao estado, revelam o aspecto ou lado passivo da relação jurídica fundamental entre os indivíduos e o estado ou comunidade, lado este que, como veremos em breve, tem por titular ou sujeito o indivíduo”.⁹

⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 37-38.

⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 64.

⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 65.

- **Autónomas**, no sentido de que não devem ser confundidas com deveres que são contrapartidas de direitos fundamentais. Portanto, das posições jurídicas passivas que configuram deveres fundamentais “são de se excluir as posições passivas correlativas de direitos fundamentais, ou seja, os deveres (ou as sujeições) correlativos, relacionais, reversos ou simétricos dos direitos fundamentais ou deveres (ou sujeições) de direitos fundamentais”.¹⁰
- **Subjectivas**, “ou seja, posições subjectivamente imputadas ao indivíduo pela própria constituição, e não posições fundamentalmente objectivas resultantes da consagração constitucional dos poderes e competências estaduais e das condições de validade de seu exercício”.¹¹
- **Individuais**, por serem “posições referidas aos indivíduos ou pessoas humanas”, o que, como destaca Nabais, não afasta a possibilidade de “as pessoas (ou organizações) colectivas serem titulares ou destinatários de deveres fundamentais – dos deveres fundamentais compatíveis com a sua natureza”.¹²
- **Universais ou permanentes**, uma vez que “de um lado, os deveres fundamentais são encargos ou sacrifícios para com a comunidade nacional, que valem relativamente a todos os indivíduos e não apenas relativamente a alguns deles, ou seja, os deveres fundamentais pautam-se pelo princípio da generalidade ou da universalidade, não sendo admissíveis discriminações com base neles”.¹³ Prossegue o autor asseverando que, “de outro lado, os deveres fundamentais configuram-se como posições jurídicas duradouras ou permanentes ou, por outras palavras, ‘gerais no tempo’, o que tem a ver, designadamente, com a característica, que por via de regra lhes é apontada, da irrenunciabilidade tanto para o legislador ordinário como para o legislador da revisão constitucional”.¹⁴

¹⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 65.

¹¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 67.

¹² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 69.

¹³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 71.

¹⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 72.

- **Essenciais**, no sentido de que “tais posições hão-de ser do mais elevado significado para a comunidade ou, o que é a mesma coisa, hão-de revelar-se importantíssimas para a existência, subsistência e funcionamento da sociedade organizada num determinado tipo constitucional de estado ou para a realização de outros valores comunitários com forte sedimentação na consciência jurídica geral da comunidade, sedimentação esta a que, por certo, não será de todo alheia a própria graduação ou categorização tradicional (histórica) de que têm sido alvo certos deveres. Em suma, posições que traduzam a quota parte constitucionalmente exigida a cada um e, conseqüentemente, ao conjunto dos cidadãos para o bem comum”.¹⁵

4. DEVERES FUNDAMENTAIS SÃO DEVERES CONSTITUCIONAIS

Uma característica importante da teoria do Professor Casalta Nabais é que não existem deveres fundamentais extraconstitucionais. Todo dever fundamental deve estar, **explícita ou implicitamente**, previsto na Lei Maior. Em suas palavras, “um problema relativo ainda ao conceito de deveres fundamentais é o de saber se estes se limitam aos previstos na constituição ou se abarcam também deveres extraconstitucionais ou deveres sem assento constitucional, como acontece relativamente aos direitos fundamentais. Em nossa opinião, podemos desde já adiantar que os deveres fundamentais, diferentemente do que se passa com os direitos fundamentais, obedecem ao princípio da tipicidade ou do *numerus clausus*: apenas são de considerar como tais os que a constituição expressa ou implicitamente prevê”.¹⁶

Uma questão relevante para o tema do dever fundamental de pagar impostos, é a ressalva de que os deveres fundamentais, na teoria de Casalta Nabais, **podem ser implícitos**, inferidos do texto constitucional. Para o Professor português, afirmar que os deveres fundamentais seguem o princípio da tipicidade “não quer dizer que tenham que estar expressamente previstos na constituição. Efectivamente, os deveres fundamentais bem podem ter aí uma expressão implícita na medida em que se não apresentam formulados como

¹⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 73.

¹⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 87.

tal na constituição, antes resultam de normas constitucionais que, embora primordial ou mesmo totalmente movidas por preocupações de outra índole, mormente preocupações de organização política ou de organização económica, os têm como pressuposto ou como consequência”.¹⁷

A previsão implícita do dever fundamental de pagar impostos é afirmada pelo autor português, que ressalta que para o reconhecimento dos deveres fundamentais basta “uma consagração implícita como acontece actualmente entre nós com o dever de pagar impostos, dever este que ninguém duvida que tem uma consagração na nossa Constituição, pois que ele resulta claramente, quer da ampla e desenvolvida ‘constituição fiscal’ que contém (arts. 106 e 107), quer da própria natureza do estado fiscal que incorpora e que o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais pressupõe”.¹⁸

5. DEVERES FUNDAMENTAIS NÃO EXISTEM APENAS NO ESTADO SOCIAL

É natural que se faça uma vinculação intuitiva da existência de deveres fundamentais aos Estados Sociais e às complexas sociedades contemporâneas. Contudo, os deveres fundamentais em geral, e o dever fundamental de pagar impostos em especial, são encontrados em todos tipo de Estado, liberal ou social, onde as atribuições estatais sejam limitadas ou abrangentes, mesmo que o alcance dos deveres fundamentais seja distinto em cada caso.

De acordo com Casalta Nabais, “compreende-se que os deveres fundamentais (*rectius*, os deveres constitucionais) do estado liberal se reconduzam aos deveres de defesa da pátria e de pagar impostos, os quais, para além de constituírem verdadeiros pressupostos da existência e funcionamento do estado, de algum modo se revelam como a outra face respectivamente da liberdade e da propriedade, os dois direitos que, no fundo, resumem todo o conjunto dos direitos fundamentais da época”.¹⁹

¹⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 93.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 63.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 48.

Naturalmente, com a mudança do perfil do Estado notou-se uma expansão dos deveres fundamentais. Este ponto foi destacado pelo Professor português, para quem “este panorama, porém, vai alterar-se significativamente à medida que os direitos fundamentais deixam de ser apenas os clássicos direitos de liberdade (camada ou geração liberal) e passam a integrar também os direitos de participação política (camada ou geração democrática), os direitos (a prestações) sociais (camada ou geração social) e os direitos ‘ecológicos’ (camada ou geração ‘ecológica’). Ora, todos estes direitos, se por um lado, como direitos que são, exprimem exigências do indivíduo face ao estado, assim alargando e densificando a esfera jurídica fundamental do cidadão, por outro lado, também limitam de algum modo essa mesma esfera através da convocação de deveres que lhes andam associados ou coligados”.²⁰

6. TITULARES ATIVOS DOS DEVERES FUNDAMENTAIS

Comentamos acima que os deveres fundamentais recaem sobre indivíduos, incluídos neste conceito, no que aplicável, as pessoas jurídicas.²¹ Por outro lado, neste item cuidamos dos titulares ativos dos deveres fundamentais. A este respeito, Casalta Nabais ressalta que “como claramente resulta de seu próprio conceito, todos os deveres fundamentais são, em certo sentido, deveres para com a comunidade (e, portanto, deveres dos membros desta ou dos cidadãos), isto é, estão directamente ao serviço da realização de valores assumidos pela colectividade organizada em estado como valores seus”.²²

Todavia, ao aprofundar a análise desta questão da titularidade ativa dos deveres fundamentais, Nabais separou o tema em quatro categorias:

- **Deveres fundamentais clássicos**, que “seriam verdadeiros pressupostos da existência e do funcionamento da comuni-

²⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 49-50.

²¹ Cf. NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 109-110.

²² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 102.

dade organizada politicamente em um estado democrático”. Seria o caso do “dever de defesa da pátria, do dever do serviço militar e os deveres sucedâneos deste, com o dever de pagar impostos e com os deveres políticos, em que se incluem o dever de voto, o dever de recenseamento eleitoral e o dever de colaboração com a administração eleitoral. Ora, estes deveres estão intimamente associados, respectivamente, à existência, ao funcionamento económico e ao funcionamento democrático da comunidade estadual. Não admira, por isso, **que estejamos aqui perante deveres fundamentais cujo titular activo é exclusivamente a comunidade estadual, ou seja, perante deveres fundamentais para com o estado.** E quem diz estado, diz estados federados, no caso de estados com estrutura federal, os quais para além da titularidade activa de deveres fundamentais, dispõem também de soberania constitucional e de soberania em matéria de disciplina legal dos deveres fundamentais. E diz, ainda em alguma medida, as comunidades infra-estatais (comunidades menores não soberanas) em que a comunidade estatal se desdobre e a que sejam constitucionalmente deferidos deveres, como acontece entre nós com as regiões autónomas relativamente aos deveres de votar e de pagar impostos e com as autarquias locais relativamente ao dever de votar (e até ao dever de pagar impostos se se entender, como nós admitimos, que a nossa constituição autoriza o legislador a conceder às comunidades locais poder tributário próprio)”.²³ (Destaque nosso)

- **Deveres fundamentais de conteúdo económico, social ou cultural**, “que, sendo fundamentalmente fruto do estado social, se destinam a tutelar determinados valores sociais que, pela sua importância para a coletividade, a constituição entendeu privilegiar. **Estes deveres têm por titular activo, não tanto ou sequer o estado, mas sim a colectividade.** Assim, deveres como o dever de trabalhar, o dever de cultivar a terra, o dever de defender e promover a saúde, o dever de defender o ambiente, o dever de escolaridade obrigatória, o dever de preservar, defender e valorizar o património cultural, são deveres cujo cumprimento tem sobretudo a ver com a existência de uma *dada* sociedade e não com a existência do próprio estado”.²⁴ (Destaque nosso)

²³ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 102.

²⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 103.

- **Direitos de certas categorias ou grupos de pessoas** “enquanto titulares de direitos fundamentais, como é o caso do dever dos pais de manutenção e educação dos filhos, um dever para com os filhos que assume uma complexa configuração dado ser simultaneamente um direito–dever de liberdade dos pais e um dever destes correlativo do direito dos filhos de serem mantidos e educados de modo a desenvolverem livremente a sua personalidade”.²⁵
- **Deveres fundamentais do próprio destinatário**, que “é o caso do dever de defender e promover a saúde enquanto dirigido à defesa e promoção da saúde própria, a qual, como componente da saúde pública, é assumida como valor jurídico–constitucional e suporte de imposição de comportamentos aos indivíduos”.²⁶

7. NÃO SE TRATAM DE NORMAS PROGRAMÁTICAS

Um aspecto do regime dos deveres fundamentais, destacado por Casalta Nabais, é que não se tratam as normas que os veiculam de meras normas programáticas. Segundo o autor, “os preceitos constitucionais relativos aos deveres não são meramente proclamatórios, nem contêm simples normas programáticas no sentido tradicional ou (actualmente) no sentido estrito de normas consagradoras de meras directivas de facção estadual de alcance essencialmente político. Eles são antes normas jurídico–constitucionais e normas jurídico–constitucionais com uma específica eficácia jurídica que vai muito para além da que é própria daquelas normas programáticas, já que consagram posições jurídicas subjectivas dos cidadãos embora passivas”.²⁷

Embora não sejam normas meramente programáticas, sustenta Nabais que, ao contrário das normas que veiculam direitos fundamentais, que são aplicadas diretamente, aquelas que estabelecem deveres fundamentais **dependem da intermediação do legislador infraconstitucional para a sua aplicação**. Salienta

²⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 103-104.

²⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 105.

²⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 157-158.

o Professor de Coimbra que “ao contrário do que acontece com os preceitos constitucionais relativos aos direitos, liberdades e garantias, que são directamente aplicáveis (ainda que nem sempre exequíveis), os preceitos relativos aos deveres fundamentais apenas são indirecta ou mediatamente aplicáveis. Isto é, enquanto os direitos, liberdades e garantias têm o seu conteúdo concretizado politicamente (enquanto opções políticas) na própria constituição (feitas, portanto, pelo legislador constituinte) impondo-se directamente aos operados jurídicos concretos (juiz, administração e os próprios particulares), que devem aplica-los mesmo sem lei ou mesmo contra a lei se esta claramente os violar, os deveres fundamentais não têm o seu conteúdo concretizado, ou totalmente concretizado, na constituição ou, mesmo que os tenham, não são directamente aplicáveis. Por isso, os preceitos constitucionais que os consagram ou disciplinam são preceitos dirigidos primordialmente ao legislador ordinário a fim de este lhes dar conteúdo ou concretizar em conformidade com as opções políticas que vierem a ser feitas, ou de os tornar aplicáveis se e na medida em que estas opções estiverem concretizadas na constituição”.²⁸

Casalta Nabais reforça a ideia de que “os deveres fundamentais dirigem-se fundamentalmente ao legislador ordinário”,²⁹ sendo, para este, “em parte, imposições constitucionais de carácter permanente (se bem que indirectas) e, em parte, autorizações ou habilitações para legislar”.³⁰ Em alguns casos, em que presente a reserva de lei parlamentar, a ação do legislador se formalizará pela edição de lei. Porém, nos casos em que ausente a reserva de lei formal, a concretização do dever fundamental caberia “ao legislador sem qualquer exigência de reserva de lei (parlamentar) ou até à administração se e na medida em que esta seja constitucionalmente admitida a actuar sem uma *interpositio legis(latoris)*”.³¹

²⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 148-149.

²⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 164.

³⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 165.

³¹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 169-170.

8. O PONTO DE PARTIDA DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS: A PREVALÊNCIA DOS ESTADOS FISCAIS

Na transição da análise dos deveres fundamentais em geral para o exame do dever fundamental de pagar impostos em especial, Casalta Nabais ressalta a relevância de se identificar que os Estados modernos são, majoritariamente, Estados Fiscais, ou seja, estados “cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos”.³²

O autor sustenta, então, lição entre nós defendida por Ricardo Lobo Torres, no sentido de que o tributo é o preço da liberdade.³³ Para Nabais “a ideia de estado fiscal parte do pressuposto, frequentemente considerado ultrapassado ou superado com a instauração do estado social, de que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade. Não uma separação estanque ou absoluta (*rectius*, uma oposição total) como esta característica do estado liberal oitocentista, mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade (civil) se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo assim esta, no essencial, não estadual”.³⁴ E prossegue o autor afirmando que “a ‘estadualidade fiscal’ significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.³⁵

9. ESTADOS FISCAIS E ESTADOS TRIBUTÁRIOS

Casalta Nabais distingue os Estados Fiscais dos Estados Tributários, que seriam “um estado predominantemente assente, em termos financeiros, não em tributos unilaterais – impostos –, mas sim em tributos bilaterais – taxas, contribuições especiais, etc. Por outras palavras, um estado para respeitar o dualismo essencial estado/

³² NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 192.

³³ TORRES, Ricardo Lobo. *A Ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 38.

³⁴ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 195.

³⁵ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 196.

economia ou o sistema de economia privada (assente portanto na liberdade individual), não carece de estabelecer o primado e muito menos o exclusivismo dos impostos como contributo do cidadão para as despesas necessárias à realização das tarefas estaduais, podendo estas serem maioritariamente suportadas através de tributos bilaterais (*maxime* taxas)”³⁶.

Nada obstante, conforme salienta o autor, a grande maioria das tarefas assumidas pelos Estados modernos deve ser suportada por impostos, de modo que não seria a instituição de um Estado de Taxas uma solução para a crise do financeira do Estado Fiscal.³⁷

Nesta parte, ganha destaque uma passagem que mostra claramente como as leituras apressadas – ou, quem sabe até, a falta de leitura – levam a interpretações equivocadas quando ao autor e à obra. A defesa da existência de um dever fundamental de pagar impostos normalmente é vista como uma defesa de um Estado grande e prestador. Contudo, não há nenhuma relação de causalidade entre uma posição e a outra. Desta maneira, não pode ser considerada surpreendente a posição de José Casalta Nabais no sentido de que a crise do Estado Fiscal deve ser solucionada não pela sua substituição por um Estado Tributário (de taxas), mas sim pela contenção do próprio Estado. Em suas palavras:

“Depois torna-se cada vez mais claro que o problema da actual dimensão do estado, mera decorrência do crescimento da sua actuação económico-social, apenas pode solucionar-se (*rectius*, atenuar-se) através da moderação desse intervencionismo, moderação que implicará, quer o recuo na assunção das modernas tarefas sociais (realização dos direitos económicos, sociais e culturais), quer mesmo o abandono parcial de algumas tarefas tradicionais. Com efeito a crise do actual estado, diagnosticada e explicada sob as mais diversas teorias, passa sobretudo pela redefinição do papel e das funções do estado, não com a pretensão de o fazer regressar ao estado mínimo do liberalismo oitocentista, actualmente de todo inviável, mas para o compatibilizar com os princípios da liberdade dos indivíduos e da operacionalidade do sistema económico, procurando evitar que

³⁶ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 199.

³⁷ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 200-201.

o estado fiscal se agigante ao ponto de não ser senão um invólucro de um estado sem substância dono (absoluto) da economia e da sociedade pela via (pretensamente) fiscal.

Em suma, há que encontrar a via adequada para que a autor-responsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento e pelo sustento de suas famílias, não obstante a sua afirmação teórica ou em abstracto, não venha a ser totalmente postergada na prática ou, o que é a mesma coisa, para que o actual estado social continue a ser ‘parasita’ dos cidadãos e da economia privada e não, ao invés, estes ‘parasitas’ do estado.’³⁸

Portanto, temos que o Estado Fiscal tem limites. Tem um **limite mínimo**, consistente na “existência de um nível de gastos abaixo do qual o estado seria incapaz de cumprir as suas funções mais elementares. Por isso, ele tem de poder impor e cobrar os impostos necessários ao cumprimento daquelas tarefas que, independentemente do tempo e lugar, indiscutivelmente lhe correspondem”.³⁹ De outra parte, reconhece o autor que o Estado Fiscal também tem um **limite máximo**. Com efeito, “quando hoje em dia se apela para a ideia de estado fiscal, questionando a sua dimensão ou constatando nele uma crise, são preocupações relativas ao seu limite máximo que estão presentes. **Procura-se, ao fim e ao cabo, sabe até onde pode ir o ‘despotismo mascarado’ ou o ‘leviatão fiscal’, que o crescimento contínuo das despesas públicas e dos impostos, nos termos já há muito prognosticados por A. Wagner, tem vindo a alimentar e com clara expressão na crescente percentagem que, por toda a parte do mundo desenvolvido, já ultrapassou os 30%, aproximando-se mesmo em alguns casos dos 50%’**”.⁴⁰ (Destaque nosso)

Diante do crescimento do Estado e dos recursos necessários para o seu custeio, alerda Casalta Nabais para o risco da tributação se desenvolver com carácter confiscatório, podendo atingir quota superior a 50% do PIB. É neste cenário que o Professor português destaca que

³⁸ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 202-203.

³⁹ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 216.

⁴⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Coimbra: Almedina, 1998. p. 216-217.

O dever fundamental de pagar impostos é uma construção utilizada com bastante frequência nos votos proferidos atualmente pelos ministros do Supremo Tribunal Federal.

Com base nessa visão do tributo e do direito tributário, diversos casos importantes e paradigmáticos foram decididos recentemente por nossa Suprema Corte, como a decisão no sentido da constitucionalidade do acesso do fisco a dados bancários dos contribuintes sem a necessidade de prévia autorização judicial.

Os artigos deste livro estudam a origem histórica da concepção do dever fundamental de pagar impostos, seu desenvolvimento no direito comparado e sua recepção pela ordem jurídica nacional, bem como as consequências práticas que ela pode trazer para os direitos e deveres dos contribuintes brasileiros.

O livro também traz uma entrevista inédita e esclarecedora com o jurista português cuja tese sobre o *dever fundamental de pagar impostos* influenciou notavelmente a jurisprudência e a doutrina brasileira do direito tributário nos últimos anos.

