

**XXVI ENCONTRO NACIONAL DO  
CONPEDI BRASÍLIA – DF**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II**

**JONATHAN BARROS VITA**

**LIZIANE ANGELOTTI MEIRA**

**ANTÔNIO DE MOURA BORGES**

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria – CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

**Vice-presidente Sudeste** - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

**Vice-presidente Norte/Centro** - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

**Secretário Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

**Secretário Adjunto** - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

**Representante Discente** – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

#### **Secretarias:**

**Relações Institucionais** – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

**Educação Jurídica** – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

**Eventos** – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

**Comunicação** – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Liziane Angelotti Meira; Antônio de Moura Borges - Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-438-9

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Desigualdade e Desenvolvimento: O papel do Direito nas Políticas Públicas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Tributos. 3. Imunidade.

4. Impostos. XXVI Encontro Nacional do CONPEDI (26. : 2017 : Brasília, DF).

CDU: 34



# XXVI ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI BRASÍLIA – DF

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

---

### **Apresentação**

O XXVI Encontro Nacional do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito ocorreu em Brasília entre os dias 19 e 21 de julho de 2017, no Centro Internacional de Convenções do Brasil, em Brasília-DF, sob o tema: “DESIGUALDADES E DESENVOLVIMENTO: O papel do Direito nas políticas públicas”.

Esse evento foi realizado em parceria com o Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado e Doutorado, da UNB - Universidade de Brasília, Universidade Católica de Brasília – UCB, Centro Universitário do Distrito Federal – UDF e com o Instituto Brasiliense do Direito Público – IDP.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que produzem obras agregadas sob o tema comum do mesmo.

Neste sentido, para operacionalizar tal modelo, os coordenadores dos GTs são os responsáveis pela organização dos trabalhos em blocos temáticos, dando coerência à produção e estabelecendo um fio condutor evolutivo para os mesmos.

No caso concreto, assim aconteceu com o GT DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II. Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Liziane Angelotti Meira e Antônio de Moura Borges, vez que o referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra.

O direito tributário e financeiro hoje vem ganhando espaço importante nas discussões acadêmicas, o que vem se refletindo no volume e qualidade de trabalhos apresentados, colocando esses ramos didaticamente autônomos do direito em posição de destaque nas discussões contemporâneas, vez que afetam fortemente os cidadãos.

Tendo como pano de fundo esses ramos didaticamente autônomos do direito, foi possível agrupar os 16 trabalhos apresentados em alguns grupos, os quais se seguem, partindo da Teoria Geral do Direito Tributário (artigos 01 e 02) para a prática, perpassando Processo administrativo tributário (artigos 03 a 05), Deveres instrumentais (artigos 06 e 07), Temas

contemporâneos internacionais da tributação (artigos 08 e 09), Tributação, extrafiscalidade e meio ambiente (artigos 10 a 12), Políticas tributárias (artigos 13 e 14) e Elementos de tributos em espécies (artigos 15 e 16), como pode ser visto no sumário abaixo.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram no campo do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos, para a promoção e o incentivo da pesquisa jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

Finalmente, deixamos aos leitores nosso desejo de uma boa leitura, fruto da contribuição de um Grupo de trabalho que reuniu diversos textos e autores de todo o Brasil para servir como resultado de pesquisas científicas realizadas no âmbito dos cursos de Pós-Graduação Stricto Sensu de nosso país.

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita - Unimar

Profa. Dra. Liziane Angelotti Meira - Universidade Católica de Brasília

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges - Universidade Católica de Brasília e Universidade de Brasília

**DIREITOS FUNDAMENTAIS DO CONTRIBUINTE E DEVER DE PAGAR  
TRIBUTOS: ANÁLISE À LUZ DO CONSTITUCIONALISMO FRATERNAL**

**FUNDAMENTAL RIGHTS OF THE CONTRIBUTOR AND DUTY TO PAY TAXES:  
ANALYSIS BASED ON FRATERNAL CONSTITUTIONALISM**

**Yan Wagner Cápua da Silva Charlot  
Patricia Veronica Nunes C Sobral De Souza**

**Resumo**

O presente estudo analisa os direitos fundamentais dos contribuintes através de dois princípios básicos: legalidade e não confisco. Investiga também a relação entre o pagamento de tributos e a condição de cidadania. Existe um dever fundamental de pagar tributos consubstanciado numa ótica ético-moral? A premissa adotada é que a responsabilidade pela construção de uma sociedade livre, justa e solidária não é somente do Estado, mas de cada indivíduo, inclusive por meio de um dever fundamental de pagar tributos. Adotou-se o método dedutivo, com referência à legislação existente, à Constituição Federal, à doutrina, além de decisões do Supremo Tribunal Federal.

**Palavras-chave:** Constitucionalismo, Direitos fundamentais, Direito tributário, Fraternidade, Limitações ao poder de tributar

**Abstract/Resumen/Résumé**

The present study analyzes the fundamental rights of taxpayers through two basic principles: legality and non-confiscation. It also investigates the relationship between the payment of taxes and the citizenship. Is there a fundamental duty to pay taxes embodied in an ethical-moral view? The premise adopted is that the responsibility for the construction of a free, just and solidary society is not only of the State, but of each individual, including through a fundamental duty to pay taxes. The deductive method was adopted, with reference to the existing legislation, the Federal Constitution, the doctrine, besides decisions of the Supreme Court.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Constitutionalism, Fraternity, Fundamental rights, Limitations on the power to tax, Tax law

## INTRODUÇÃO

O presente artigo nasceu de uma inquietação quanto às circunstâncias atuais do Brasil. Num contexto de grave crise política e econômica que vem ocorrendo há alguns anos, é natural que o governo procure saídas para a retomada do crescimento. Medidas como controle do gasto público, congelamento de salários e aumento de tributos são soluções ao alcance do Estado.

Com esse cenário, torna-se importante preservar os princípios e regras jurídicas que asseguram os direitos fundamentais dos cidadãos. É de conhecimento notório que o constitucionalismo brasileiro ainda apresenta falhas no que se refere à concretização dos direitos fundamentais. Nessa toada, entende-se que o reforço epistemológico dos direitos fundamentais do contribuinte, altamente negligenciados na prática, pode contribuir para aprimorar a consciência fiscal dos cidadãos e, inclusive, reverberar num melhor controle social da eficiência das políticas públicas.

Assim, sob a perspectiva de direitos fundamentais do contribuinte, foram apresentados dois princípios tributários de suma importância: o princípio da legalidade tributária e o princípio do não confisco. Buscou-se extrair seus fundamentos do arcabouço normativo, jurisprudencial e doutrinário, vinculando-os ao aspecto de cidadania.

Por outro lado, se é possível afirmar a existência de direitos fundamentais que limitam o poder de tributar do Estado, é igualmente necessário tratar do dever de pagar tributos. Inerente à própria concepção do Estado, em que a população, conjuntamente, destina recursos a esse ente jurídico para que possa, de modo eficiente, garantir a consecução do interesse público, questiona-se: qual seria o fundamento desse dever fundamental de pagar tributos? Seria puramente jurídico, num aspecto meramente positivista, ou haveria um substrato axiológico básico?

Por meio de pesquisa bibliográfica e adotando-se o método dedutivo, buscou-se um possível fundamento ao dever de pagar tributos na concepção de constitucionalismo fraternal.

Na primeira seção tratou-se de delimitar o conceito aqui empregado de contribuinte, de molde a fixar objetivamente o presente objeto de estudo. Na próxima seção, apresentou-se um conceito de direitos fundamentais. Objetivou-se dar preferência aos princípios da legalidade e do não confisco, fixando-se os contornos jurídicos dos institutos para, ao final do artigo, correlacionar o dever de pagar tributos à categoria jurídico-constitucional da fraternidade.

## 1 DO CONTRIBUINTE

*A priori*, de molde a melhor circunscrever o objeto do presente estudo, é necessário explicitar o conceito de “contribuinte”. Ricardo Lobo Torres (2005, p. 256), a respeito das diferenças entre as concepções de contribuinte e responsável, esclarece que enquanto o contribuinte detém o débito (dever de prestação) e a responsabilidade, ou seja, a sujeição de seu patrimônio ao credor, o responsável possui a responsabilidade sem o débito, uma vez que paga o tributo por conta do contribuinte. A posição do contribuinte se origina, assim, da realização do pressuposto aduzido na lei que disciplina a responsabilidade.

Depreende-se, portanto, que o que caracteriza o contribuinte é o fato de ser detentor do débito, pagando o tributo por conta própria. E sua condição nasce da prática do fato gerador. Esta compreensão é facilmente deduzível do artigo 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, que conceitua o contribuinte como “pessoa, física ou jurídica, que tenha relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”.

Daí poder considerar-se o contribuinte como sujeito passivo direto. A participação direta do sujeito no fato gerador, com benefícios econômicos, e o correspondente dever de pagar o tributo *lato sensu*, constitui a responsabilidade como originária. É possível afirmar, assim, que o Código Tributário Nacional incorporou um critério de ordem econômica para a incidência (SABBAG, 2012, p. 703).

Fato que merece destaque na formulação do conceito aqui adotado de contribuinte é que, apesar de não serem todos os cidadãos sujeitos passivos tributários, todos arcam com o

seu pagamento, sobretudo levando-se em conta a proporção dos impostos incidentes sobre o consumo. Logo, ainda que não se considerem como tais, sob este aspecto, todos os cidadãos são efetivamente contribuintes. E isto ressalta a importância de um incremento da consciência fiscal (MACHADO, 2009, p. 38).

Outro ponto fundamental é fixar a possibilidade de incluir no conceito de contribuinte, para fins de titularidade dos direitos fundamentais, as pessoas jurídicas. É certo que a relação jurídico-tributária abrange tanto pessoas físicas quanto jurídicas, mas, computados apenas os contribuintes de direito, verifica-se a flagrante predominância das pessoas jurídicas. Afirma-se, assim, que inexistente motivo para afastar tais sujeitos do gozo dos direitos ditos fundamentais (MACHADO, 2009, p. 40).

Nesse sentido, tendo auferido vantagem econômica, surge para a pessoa (física ou jurídica) o dever de pagar tributo. Tudo conforme as disposições legais, obviamente. E assim, com essa noção de contribuinte, pretende-se explorar as duas faces da moeda: tanto os direitos fundamentais a ele inerente, quanto o dever justificado à luz do constitucionalismo fraternal de pagar tributo.

## **2 DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS**

Acerca da relevância dos direitos fundamentais, Sarlet (2005, p. 70) argumenta o seguinte:

Os direitos fundamentais, como resultado da personalização e positividade constitucional de determinados valores básicos (daí seu conteúdo axiológico), integram, ao lado dos princípios estruturais e organizacionais (a assim denominada parte orgânica ou organizatória da Constituição), a substância propriamente dita, o núcleo substancial, formado pelas decisões fundamentais, da ordem normativa, revelando que mesmo num Estado constitucional democrático se tornam necessárias (necessidade que se fez sentir da forma mais contundente no período que sucedeu à Segunda Grande Guerra) certas vinculações de cunho material para fazer frente aos espectros da ditadura e do totalitarismo.

Percebe-se, do exposto, que o conceito de direitos fundamentais está fortemente ligado a uma carga axiológica básica. No Brasil, a Constituição Federal de 1988 instituiu



como fundamento da República a dignidade da pessoa humana. Portanto, admite-se a existência de direitos essenciais a uma vida digna devidamente tuteláveis.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 34), ao introduzir a temática dos direitos fundamentais do contribuinte, exalta a importância do direito à legalidade tributária. Segundo o jurista, ainda que se valha do princípio da solidariedade na aplicação dos recursos arrecadados, não se pode preferir jamais a observância da legalidade.

Justifica-se uma abordagem específica dos direitos fundamentais do contribuinte de forma a melhor conscientizar os cidadãos nesta seara tão negligenciada (são constantes os relatos de abusos ou violações às garantias dos contribuintes). Segundo Machado (2009, p. 37), apesar de muito estudados, os direitos fundamentais não são enfocados suficientemente na perspectiva do contribuinte. Ainda assim, existem significativos estudos que fundamentam a titularização de direitos fundamentais pelo contribuinte.

Manoel Cavalcante de Lima Neto (2010) analisa os direitos fundamentais do contribuinte inicialmente à luz dos direitos ditos de primeira geração (que objetivam proteger a propriedade, a liberdade, a igualdade). Segundo o autor, explica-se a necessidade de aplicação desses direitos na relação jurídico-tributária pelo inegável envolvimento e comprometimento no mundo prático. É fundamental, portanto, que se limite a ingerência do Estado na vertente arrecadatória.

O chamado “Estatuto do Contribuinte”, dessa forma, explicita um complexo de normas regulador da relação entre contribuinte e ente estatal. Pode-se notar uma ambivalência do conceito: além de um viés garantista, está presente uma vertente limitadora do poder de tributar titularizado pelo Estado (ÁVILA, 2008, p. 1).

Em análise histórica sobre os direitos fundamentais do contribuinte, Octavio Campos Fischer (2008, p. 75) explica que foi a primeira Constituição brasileira a ordenar de modo sistemático as normas protetoras dos contribuintes. O capítulo do Sistema Tributário, além de conferir destaque e visibilidade, prescreveu alguns dos mais relevantes (em caráter meramente exemplificativo) direitos e garantias dos contribuintes.

Como ressalta Humberto Ávila (2008, p. 2) a Constituição de 1988 aduz muitos dispositivos considerados ponto de largada para a garantia dos direitos dos contribuintes e

para limitação do poder de tributar. Em suma, esses artigos exteriorizam princípios, direitos e garantias fundamentais, definição de espécies tributárias e extensas regras de competência.

Outra ideia que necessita de reforço é a extensão dos direitos fundamentais além dos capítulos próprios da Constituição Federal. Especificamente no vértice tributário, é errôneo limitar o sistema tributário aos artigos 145 a 162 da Constituição Federal. A Suprema Carta em si enuncia expressamente que o sistema tributário inclui outras garantias asseguradas ao contribuinte (art. 150, *caput*), sejam elas explícitas no próprio texto constitucional ou oriundas de princípios fundamentais da Constituição (art. 5º, § 2º) (ÁVILA, 2008, p. 3).

Lima Neto (2010) reforça o entendimento pela existência de direitos fundamentais tributários fora do “catálogo” constitucional (arts. 150 a 152, da CF). Para tanto, vale-se do conceito material de direitos fundamentais. Ademais, o tributarista classifica os direitos do contribuinte com base no próprio artigo 5º da Constituição Federal:

Diante desse quadro, os direitos dos contribuintes que têm por objeto a liberdade são as imunidades, a liberdade de tráfego, a unidade tributária, o livre exercício de atividade econômica. Os que se reportam à igualdade: a isonomia tributária, a tributação federal uniforme, a isonomia da tributação dos títulos da dívida pública e dos vencimentos dos servidores públicos e a vedação de isenções pela União de tributos estaduais e municipais. Os relativos à segurança: legalidade tributária, irretroatividade tributária, anterioridade tributária, transparência dos impostos incidentes sobre mercadorias e serviços, reserva de lei para incentivos em matéria tributária e restituição preferencial imediata quanto a fato gerador presumido. O direito ligado diretamente à propriedade reproduz-se na vedação ao confisco. (LIMA NETO, 2010)

Portanto, com ponto de partida nos direitos à liberdade, à igualdade e à segurança, é possível classificar de modo muito interessante os direitos fundamentais tributários.

## **2.1 LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS AO PODER DE TRIBUTAR**

A Constituição Federal de 1988, apelidada de “Constituição-cidadã”, justamente por ter consolidado normas de cunho altamente democrático, estatuiu nos artigos 150 a 152 princípios e imunidades tributárias. Nestes dispositivos estão presentes aquilo que se apresenta como “limitações constitucionais ao poder de tributar”.

É notório que num Estado democrático de direito é imprescindível que não só os administrados se submetam ao império da Lei, mas também o próprio ente estatal. A evolução da história comprovou a necessidade de que o conjunto legislativo se aplique a todos. Como paradigma dessa mudança, cita-se frequentemente a Magna Carta de 1215, na Inglaterra, que impôs ao soberano a obrigatoriedade de limitações, inclusive no aspecto tributário.

O Estado não pode (mais) tudo, pelo contrário, deve observância estrita ao ordenamento jurídico vigente, com prioridade ao estabelecido na Constituição Federal.

### **2.1.1 Princípio da legalidade**

Insculpido no art. 150, inciso I, da Constituição Federal, o princípio da legalidade introduz a ideia de que os entes federativos (União, Estados, Municípios e Distrito Federal) não podem exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

É possível associar este preceito ao contexto da Revolução Americana, no século XVIII, em que os colonos se revoltaram contra a tributação oriunda da Coroa inglesa, com o *slogan No Taxation Without Representation* (nenhuma taxação sem representação).

Está intrinsecamente ligado à questão da soberania popular, consolidada no artigo 1º, parágrafo único, da Constituição de 1988: “todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.” Assim, o Poder Legislativo, enquanto representante do povo, é legitimamente autorizado a instituir ou majorar tributos.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 53) leciona que a legalidade tributária se reveste num autêntico direito fundamental do contribuinte. E é possível compreendê-la em dois sentidos. Primeiramente que a exigência do tributo necessita do consentimento dos cidadãos a ela sujeitos. Segundo, que há de ser cobrado conforme regras objetivas, para garantir a segurança entre sujeito ativo e passivo na relação tributária.

O Código Tributário Nacional, artigo 97, reitera o princípio em análise. Observe-se: “somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção; II - a majoração de tributos, ou sua redução (...)”.

Humberto Ávila (2008, pp. 7-8) tece as seguintes considerações sobre o tema:

A Constituição de 1988 estabelece o princípio democrático como sendo fundamental (art. 1º). Além disso, institui a legalidade como sendo garantia fundamental (art. 5º, inc. II). Mais ainda: no “Sistema Tributário Nacional”, a Constituição eleva a legalidade à limitação específica ao poder de tributar (art. 150, inc. I): só a lei pode instituir ou aumentar tributos. Ao fazê-lo, institui o procedimento parlamentar de discussão e votação como essencial a instituição de tributos. A consensualidade passa a ser elemento de validade dos tributos. A jurisprudência, no entanto, tem - equivocadamente - analisado a legalidade como regra semanticamente autônoma relativamente ao princípio democrático. Com efeito, o Supremo Tribunal Federal aceita não só a instituição de tributos mediante medida provisória, como permite a reedição sucessiva delas e a convalidação de efeitos das anteriores pela última.

O que se percebe do seu pensamento é uma observação crítica da aplicação da legalidade tributária pelos tribunais. Ponto importante é que a própria Constituição Federal (art. 62, § 2º) e o STF (AI 236.976/MG-AgR) admitem a instituição e majoração de tributos através de medida provisória. Porém, é necessário delimitar que algumas matérias tributárias exigem a edição de lei complementar, sendo impossível a utilização de medidas provisórias, conforme art. 62, § 1º, inciso III, da Constituição Federal.

No que tange às exceções ao princípio da legalidade, urge sublinhar que não se trata de excepcionar a regra de que os tributos devem ser criados e extintos por lei, mas sim que é possível a majoração ou redução por outros meios, em alguns casos.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 44) explica que o interesse coletivo pode fundamentar a majoração de um tributo, ou, inclusive, a criação de outro. Porém, caso se necessite aumentar a arrecadação, não se pode nunca desrespeitar a legislação. Em outras palavras, o bem comum não pode justificar o abandono do cumprimento da lei *lato sensu*. A legalidade, enquanto princípio, gera segurança jurídica, fundamental num Estado dito democrático (SILVEIRA, 2014, p. 208).

É possível enunciar, com base no texto constitucional (artigo 153, § 1º), que os seguintes impostos podem ter suas alíquotas majoradas ou minoradas por atos infralegais:

imposto de importação (II); imposto de exportação (IE); imposto sobre produtos industrializados (IPI); imposto sobre operações financeiras (IOF). E isto se justifica pelo fato de serem esses impostos “dotados de extrafiscalidade - poderoso instrumento financeiro empregado pelo Estado a fim de estimular ou inibir condutas, tendo em vista a consecução de finalidades não meramente arrecadatórias”. (SABBAG, 2015, p. 76).

Com o advento da Emenda Constitucional nº 33/2001, surgiram mais duas situações de exceção ao princípio da legalidade tributária: 1) CIDE-Combustíveis (artigo 177, § 4º, inciso I, alínea “b”); 2) ICMS-Combustíveis (artigo 155, § 4º, inciso IV). Neste último caso, impende registrar que as alíquotas não serão fixadas por ato do Poder Executivo (decreto), mas através de deliberação dos Estados e do Distrito Federal, via convênios interestaduais, pelo Conselho de Política Fazendária (CONFAZ).

### **2.1.2 Princípio do não confisco**

Esse princípio está previsto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal de 1988. Perlustre-se: “sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios (...) utilizar tributo com efeito de confisco”.

Como explica Eduardo Sabbag (2015, p. 240), a Suprema Corte brasileira, em sede de julgamento da ADI n. 1.075/DF, de relatoria do Ministro Celso de Mello, já em 1998, apontava para a viabilidade de colegiado analisar se dado tributo ofende, ou não, o princípio constitucional em comento. Desta maneira, é possível afirmar que o princípio se dirige inicialmente ao legislador infraconstitucional e, posteriormente, ao intérprete e aplicador da lei.

Alerta a doutrina que o que a Constituição Federal pretendeu impedir é a tributação com efeito confiscatório, e não o confisco em si (SABBAG, 2015, p. 241). Outrossim, é notória uma certa imprecisão em se definir objetivamente parâmetros que identifiquem uma suposta confiscatoriedade.

É necessário alertar para o fato de o próprio texto constitucional, em outra passagem, precisamente no artigo 5º, inciso XLVI, alínea “b”, estabelecer a possibilidade de perdimento de bens como sanção. Seria possível aplicar penalidade de perda de bens na seara tributária?

Hugo de Brito Machado (2009, pp. 153-154) responde afirmativamente à indagação *retro*. Ensina o tributarista que o que não pode ocorrer é o efeito *confiscatório* do *tributo*. Mas em se tratando de *pena* ou *multa* tributária, é totalmente admissível o perdimento de bens naqueles casos de infrações consideradas graves.

Ademais, o próprio Código Tributário Nacional anuncia:

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que **não constitua sanção de ato ilícito**, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada. (Original sem grifos)

Com base nessa interpretação sistemática, evidencia-se que o que o ordenamento jurídico pretende impedir é que a tributação seja de tal magnitude que aparente uma suposta punição. Uma vez expostos os pilares dos direitos fundamentais do contribuinte, pode-se agora averiguar a concepção de um dever fundamental de pagar tributos.

### **3 DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS À LUZ DO CONSTITUCIONALISMO FRATERNAL**

Percebeu-se a existência de uma série de direitos fundamentais dos contribuintes. Direitos esses que servem de limitação ao poder do Estado de tributar. O questionamento que se apresenta, então, é o seguinte: é possível afirmar a existência de um dever fundamental de pagar tributos, vinculado à condição de cidadania do contribuinte?

É irrefutável que os cidadãos estão inseridos num contexto social e, portanto, é natural que deles se exijam prestações para o sucesso do Estado na concretização do interesse público. Como dito alhures, o Estado corporifica a vontade geral dos indivíduos, sendo

diretamente responsável pelo bem-estar comum. É inegável que, para tanto, necessite de recursos materiais.

Hugo de Brito Machado (2009, p. 22) argumenta que este encargo de contribuir com o pagamento de tributos: “integra o feixe de relações jurídicas que se pode denominar o estatuto do cidadão. Embora nem sempre tenha sido assim, pagar tributo é atualmente um dever fundamental do cidadão. Há mesmo quem diga que o tributo é o preço da cidadania.”

Logo, ao mesmo tempo em que se pode defender a observância de direitos fundamentais do contribuinte pela sua condição de cidadão, é lícito ao Estado, através dos diversos meios que lhe competem, exigir o recebimento da prestação pecuniária correspondente. O status de cidadão não outorga puramente direitos, mas igualmente deveres de natureza jurídica. Como corolário disso, qual seria o fundamento desse dever fundamental de pagar tributos?

O tributarista Marciano Buffon (*apud* SANMARTIM; FORTES, 2015, p. 9) esclarece que antigamente (nos períodos absolutista e liberal) o dever fundamental de pagar tributos era voltado à conservação do próprio Estado. Não havia uma base ético-moral da relação tributária. Essa decorria diretamente da soberania e verticalidade entre indivíduo e Estado. A partir do Estado social e, posteriormente, democrático de direito, o dever de contribuir ganhou uma nova perspectiva: passou a ter um aspecto de solidariedade, vinculado à faceta de justiça social do Estado.

Pode-se, portanto, buscar o fundamento do dever de pagar tributo na ideia de constitucionalismo fraternal. Analisando especificamente a Constituição vigente no Brasil, observa-se já no seu preâmbulo o compromisso com a fraternidade, nos seguintes termos:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade **fraterna**, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL.  
(Original sem grifos)

Ademais, o artigo 3º, inciso I, da Constituição, aduz como objetivo fundamental da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e **solidária**.

Em comentário sobre esses dispositivos, o jurista Carlos Augusto Alcântara Machado (2014) interpreta que o Constituinte formulou um Estado não mais puramente liberal (Estado Liberal) ou social (Estado Social), ou até mesmo liberal social, mas um Estado Fraternal.

Segundo o autor, a Constituição, já no próprio preâmbulo, secularizou a concepção cristã de fraternidade universal, traduzida no ideal de que *muito mais do que iguais somos irmãos*. O constituinte reincorporou o princípio esquecido da fraternidade, convocando a todos para a construção de uma sociedade fraterna. Nessa concepção há uma nova ética com relação à responsabilidade com o outro, trata-se, portanto, de uma *nova ética de fraternidade*.

Difunde-se no meio social uma nova forma de amor, de origem cristã, fundada num amor fraterno, que transcende o privado, atingindo esferas públicas, superando obstáculos sociais importantes (*idem, ibidem*).

Apesar de no passado o dever de pagar tributos estar abstraído de fundamentos axiológicos evidentes, com o passar do tempo surgiu um ideário de solidariedade, de sorte que a Constituição de 1988 dispôs sobre o objetivo de construir uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos:

A Constituição do Brasil busca, assim, com a dimensão fraternal, uma integração comunitária (BRITTO), uma vida em comunhão. Reconheceu-se na Carta Magna vigente que, se as pessoas viverem em comunidade, com responsabilidades recíprocas, de fato, estarão em comum unidade, em ambiência de fraternidade. ” (MACHADO, 2014).

Entende-se, portanto, que é possível fundamentar o dever fundamental de pagar tributos numa visão fraternalista. Ainda que se observe que a origem do conceito remonte a origens cristãs, pode ser aplicado em diversas sociedades e povos, no ideário de responsabilidade recíproca entre os cidadãos.

Somos seres humanos multidimensionais, inseridos num determinado contexto social. Mas de que forma se pode concretizar os valores constitucionais e lograr o alcance de uma sociedade fraterna? O jurista Carlos Augusto Alcântara Machado (2015, p. 16) anuncia a receita, presente na própria Carta:



(...) garantindo o desenvolvimento nacional; erradicando a pobreza e a marginalização; reduzindo desigualdades sociais e regionais; promovendo o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação (art. 3º, II a IV - CF).

Com efeito, o eminente constitucionalista (*idem, ibidem*) destaca que o constituinte ressuscitou o princípio da fraternidade, ordenando a todos o cumprimento do compromisso de construir uma sociedade fraterna. E o vetor é, sem dúvida, o princípio da dignidade da pessoa humana.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do exposto, é possível perceber que, ainda que a conjuntura político-econômica aponte para momentos de turbulência no país, não se pode em absoluto abrir mão dos direitos fundamentais caros ao contribuinte. Ainda que não se tenha obtido um nível adequado de concretização desses direitos, não se pode retroceder.

É necessário, outrossim, que se compreenda que apesar de muitas vezes o indivíduo não se considerar efetivamente como contribuinte, ele arca de fato com o custo daqueles tributos, que no Brasil oneram excessivamente o consumo.

Verificou-se a existência de um chamado “Estatuto do Contribuinte”, que aponta para um conjunto de direitos fundamentais que protege o sujeito passivo da relação tributária. Neste universo, privilegiou-se para análise os princípios da legalidade e do não confisco.

Constatou-se que o princípio constitucional da legalidade demanda lei para a exigência e majoração de tributos, mas que em situações excepcionais um tributo pode ser majorado ou minorado por um ato infralegal, como um decreto do Poder Executivo, por meio de alteração de suas alíquotas.

Com relação ao princípio do não confisco, notou-se que o ordenamento jurídico proíbe que os tributos possuam *efeito confiscatório*, o que não elide a possibilidade de

aplicação de multa/penalidade tributária de perda de bens. O *men legis* é precisamente evitar os excessos arrecadatários do Estado, de forma a não sufocar economicamente o contribuinte.

Por fim, explicou-se que anteriormente, nos períodos absolutista e liberal, vigia uma perspectiva puramente pragmática do dever de pagar tributos. Ou seja, os indivíduos eram coagidos a tanto pela própria verticalidade e soberania típica do Estado.

Com o advento de um novo paradigma de Estado, agora vinculado a uma concepção social e democrática e, sobretudo fraternal, é possível identificar um novo fundamento do dever fundamental de pagar tributos.

A Constituição Federal da República Federativa do Brasil de 1988, no próprio texto preambular, evidencia o compromisso com a fraternidade. Posteriormente introduz como objetivo da República a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A fraternidade é de tal forma importante no ordenamento jurídico brasileiro que é possível falar diretamente de um Estado não mais liberal, social ou liberal-social, mas fraternal.

Trata-se de uma nova ética de fraternidade, em que o outro assume importância. O Estado não pode mais privilegiar somente o bem-estar individual de alguns. Uma vivência fraterna implica, igualmente, a responsabilidade de cada cidadão com seu semelhante.

O ser humano integral, compreendido em todas as suas dimensões, é um fim em si mesmo, dotado de dignidade e um plexo de direitos humanos. O bem-estar da coletividade passa (deve passar) pela possibilidade de cada cidadão se realizar plenamente enquanto pessoa, dotada de necessidades as mais variáveis.

É possível, portanto, vincular o dever fundamental de pagamento de tributos ao próprio estatuto de cidadão. Existe uma carga axiológica intrínseca à concepção.

Porém, em que pese o dever de pagar tributos ser essencial à construção de uma sociedade livre, justa e solidária, não se pode preterir os direitos fundamentais do contribuinte e, em especial, a legalidade tributária e o não-confisco.

## REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. *Estatuto do Contribuinte: conteúdo e alcance*. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico (REDAE), Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, n.º 12, nov./dez./jan., 2008. Disponível em: «<http://www.direitodoestado.com.br/redae.asp>». Acesso em: 1º mai. 2017.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: «[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)». Acesso em: 1º mai. 2017.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Disponível em: «[https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)». Acesso em: 1º mai. 2017.

FISCHER, Octavio Campos. *20 anos da Constituição e os direitos fundamentais dos contribuintes*. Cadernos da Escola de Direito e Relações Internacionais, n.º 09, 2008. Faculdades Integradas do Brasil. Disponível em: «<http://www.egov.ufsc.br/portal/conteudo/20-anos-da-constitui%C3%A7%C3%A3o-e-os-direitos-fundamentais-dos-contribuintes>». Acesso em: 1º mai. 2017.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. *Direitos fundamentais dos contribuintes como limitação ao poder de tributar*. Jornal Carta Forense, 2010. Disponível em: «<http://www.carteforense.com.br/conteudo/artigos>». Acesso em: 1º mai. 2017.

MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. *A garantia constitucional da fraternidade: constitucionalismo fraternal*, 2014. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2014.

MACHADO, Carlos Augusto Alcântara. *Constitucionalismo Fraternal*. Revista Diálogos Possíveis, Salvador, ano 14, número 2, p. 3-19, jul./dez. 2015. Disponível em: «<http://www.faculdadesocial.edu.br/revistas/index.php/dialogospossiveis/article/viewFile/307/241>». Acesso em: 1º mai. 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. *Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição*. Tese (Doutorado em Direito). Programa de Pós-Graduação em Direito, Centro de Ciências Jurídicas /FDR, Universidade Federal de Pernambuco, Recife, 2009.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SANMARTIM, Cleidiane; FORTES, Francielli Silveira. *A solidariedade como dever fundamental de pagar tributos: uma leitura a partir da observância da capacidade contributiva e do mínimo existencial como forma de garantir a dignidade da pessoa humana*. XI Seminário Nacional de demandas sociais e políticas públicas na sociedade contemporânea. I Mostra Nacional de Trabalhos científicos. Universidade de Santa Cruz do Sul. Disponível em [«https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/download/14288/2739»](https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/snpp/article/download/14288/2739). Acesso em: 1º mai. 2017.

SARLET, Ingo Wolfgang. *Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na constituição federal de 1988*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

SILVEIRA, Paulo A. Caliendo V. *Direitos fundamentais do contribuinte e interpretação tributária: conceito e aplicação do princípio in dubio contra sacrificium*. Scientia Iuris, Londrina, v.18, n.1, p.181-216, jul. 2014. DOI: 10.5433/2178-8189.2014v18n1p181.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.