



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Emely Alves Perez

**O IMPOSTO COMO PRESSUPOSTO DO
ESTADO FISCAL:
PREÇO DA LIBERDADE, CUSTOS DOS
DIREITOS E DEVER FUNDAMENTAL DE
PAGAR IMPOSTO**

**Dissertação no âmbito do Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas com menção em
Direito Fiscal, orientada pelo Professor Catedrático Doutor José Casalta Nabais e
apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra**

Maio de 2023



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Emely Alves Perez

**O IMPOSTO COMO PRESSUPOSTO DO ESTADO
FISCAL:
PREÇO DA LIBERDADE, CUSTOS DOS DIREITOS E
DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTO**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2º. Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas com menção em Direito Fiscal.

Orientador: Professor Catedrático Doutor José Casalta Nabais

**COIMBRA
2023**

Ao redor de dois pontos candentes, gira toda a vida do gênero humano: o indivíduo e a coletividade. Compreender a relação entre ambos, unir harmoniosamente essas duas grandes potências que determinam o curso da história, pertence aos maiores e mais árduos problemas com que a ciência e a vida se defrontam. Na ação, como no pensamento, prepondera ora um, ora outro dentre esses fatores.

Georg Jellinek¹

¹ Citado por Bonavides, p. 1

AGRADECIMENTOS

A Deus, por toda sabedoria, perseverança e refúgio.

Aos meus pais, que mesmo diante de diversas dificuldades, com amor e esperança, priorizaram os estudos e a formação profissional de seus filhos.

Aos meus irmãos, que são suporte e abrigo.

Aos meus sobrinhos, que com seus poucos anos de vida dão-me força para inspirá-los.

Ao meu noivo, que me acompanhou nessa jornada acadêmica e fez de Coimbra poesia.

Ao meu orientador, que apresentou o Direito Fiscal sob uma nova perspectiva, para além do olhar de mais de uma década dedicada à defesa dos contribuintes no âmbito da advocacia.

RESUMO

No contexto de recentes manifestações doutrinárias e políticas no sentido de impor ao imposto a natureza de restrição dos direitos fundamentais de propriedade e liberdade, o presente estudo desponta para a retomada dos fundamentos do estado fiscal que caracterizam grande parte dos Estado Moderno, isto com o objetivo de legitimar o imposto como pressuposto do estado fiscal e elucida-lo como instrumento de libertação do homem, de efetivação do primado da dignidade da pessoa humana e do livre exercício dos direitos fundamentais, sejam dos direitos individuais de liberdade e de propriedade privada sejam dos direitos sociais, econômicos e culturais. A partir de pesquisa bibliográfica e documental de obras especializadas e relacionadas aos temas da formação do estado, da história do imposto, dos custos dos direitos fundamentais e dos deveres fundamentais, o trabalho se propõe a compreender a a constituição do Estado Moderno como estado de direito e fiscal encerra a relação intrínseca e virtuosa entre liberdade, responsabilidade e imposto. Essa responsabilidade traduz-se no “preço” suportado pelos cidadãos para assegurar suas liberdades. A partir da noção do imposto como preço da liberdade, o estudo dedica-se a lançar luz para os custos dos direitos fundamentais, especialmente com o objetivo de justificar a imposição tributária como instrumento necessário e adequado para a materialização dos direitos fundamentais, ocasião em que são expostas as ações estatais como consequência jurídica da consagração de tais direitos e os custos que lhe são inerentes. Nesta altura, busca-se o entendimento da expressão custos dos direitos fundamentais, relacionando-a às preocupações fiscais e orçamentárias do estado voltadas para a consecução dos direitos consagrados no estado de direito, sejam de ordem individual, social, econômica ou cultural. Finalmente, a partir da elucidação da formação e das características do estado fiscal, apresentando-se o imposto como preço da liberdade e instrumento de realização e concretização dos direitos fundamentais à luz dos custos que lhe são inerentes, estará formada a base teórica necessária para perquirir a posição jurídica da obrigação de pagar imposto na ordem constitucional vigente, assinalando-a como dever fundamental.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Fiscal; Estado Fiscal; Preço da liberdade; Custos dos direitos fundamentais; Deveres fundamentais; Dever fundamental de pagar imposto.

ABSTRACT

In the context of recent doctrinal and political manifestations in the sense of imposing to the tax the character of restriction of the fundamental rights of property and freedom, the present study emerges for the resumption of the fundamentals of the rule of law and fiscal state that characterize great part of the Modern State, that is with the objective of legitimizing the tax as a presupposition of the fiscal state and elucidating it as an instrument for the liberation of man, for the realization of the primacy of the human dignity and the free exercise of fundamental rights, whether individual rights of freedom and property deprived of social, economic and cultural rights. Based on a bibliographical and documentary research of specialized works related to the formation of the state, the history of the tax, the costs of fundamental rights and fundamental duties, the work proposes to understand the constitution of the Modern State as a rule of law and fiscal state tax encloses the intrinsic and virtuous relationship between liberty, responsibility and tax. This responsibility translates into the “price” borne by citizens to secure their liberty. From the notion of tax as the price of liberty, the study is dedicated to shedding light on the costs of fundamental rights, especially with the aim of justifying tax imposition as a necessary and adequate instrument for the materialization of fundamental rights, when are exposed as state actions as a legal consequence of the consecration of such rights and the costs that are inherent to it. At this point, an understanding of the expression costs of fundamental rights is sought, relating it to the fiscal and budgetary concerns of the state treated for the attainment of rights enshrined in the rule of law, whether of an individual, social, economic or cultural nature. Finally, from the elucidation of the formation and characteristics of the fiscal state, presenting the tax as the price of liberty and an instrument of realization and realization of fundamental rights pursuant to the costs that are inherent to it, the necessary theoretical basis will be formed to investigate the legal position of the obligation to pay tax in the current constitutional order, marking it as a fundamental duty.

KEYWORDS: Tax Law; Fiscal State; Price of liberty; Costs of fundamental rights; Fundamental duties; Fundamental duty to pay tax.

ÍNDICE

INTRODUÇÃO.....	8
CAPÍTULO I	
O IMPOSTO E A FORMAÇÃO DO ESTADO FISCAL: RELATO HISTÓRICO ..	11
1. PRIMEIROS REGISTROS HISTÓRICOS: SUMÉRIA E ANTIGO EGITO	11
2. O IMPOSTO NA GRÉCIA ANTIGA	14
3. O SISTEMA TRIBUTÁRIO NA ROMA ANTIGA	17
4. A TRIBUTAÇÃO NA IDADE MÉDIA E O DESPONTAR DO ESTADO FISCAL	25
CAPÍTULO II	
O ESTADO FISCAL	30
1. ILUMINISMO, ESTADO MODERNO E ESTADO FISCAL	30
2. DO ESTADO FISCAL LIBERAL PARA O ESTADO FISCAL SOCIAL	37
3. CRISE FISCAL E REFORMULAÇÃO DO ESTADO SOCIAL	48
CAPÍTULO III	
CUSTOS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E O PREÇO DA LIBERDADE.....	52
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	52
2. PREÇO DA LIBERDADE	55
3. OS CUSTOS DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	59
3. 1. UMA COMPREENSÃO SOBRE A EXPRESSÃO CUSTOS DOS DIREITOS E SUAS PREOCUPAÇÕES FISCAIS E ORÇAMENTÁRIAS	59
3. 2. DIREITOS FUNDAMENTAIS, AÇÕES DO ESTADO E CUSTOS DOS DIREITOS	63
CAPÍTULO IV	
O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTO	75
1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS	75
2. LEGITIMAÇÃO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS	76
3. A IDENTIFICAÇÃO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS NOS TEXTOS DO ESTADO MODERNO	85
4. ESTRUTURA JURÍDICO CONSTITUCIONAL DOS DEVERES FUNDAMENTAIS	87
4. 1. OS DEVERES FUNDAMENTAIS COMO CATEGORIA JURÍDICA AUTÔNOMA E CIRCUNSCRITA À MATÉRIA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS	87
4. 2. CONCEITO DOS DEVERES FUNDAMENTAIS	91
4. 3. CONCEITO EXCLUDENTE DOS DEVERES FUNDAMENTAIS: FIGURAS JURÍDICAS PRÓXIMAS	95
5. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTO	98
CONSIDERAÇÕES FINAIS	109
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....	115

INTRODUÇÃO

A frase “dai a Cesar o que é de Cesar” é bastante popular e, de maneira até que simplória, sinaliza que a cobrança de imposto é posta em causa há bastante tempo, tendo sido proferida diante de indagações acerca da legitimidade do pagamento de impostos pelos judeus ao Império Romano. Sem qualquer interesse no seu cunho religioso, atenta-nos o fato de que a legitimidade do imposto há séculos é objeto de calorosos debates, o que de um certo modo e dadas as devidas proporções não está tão distante da realidade atual. Evidentemente que o debate em torno do sistema fiscal é saudável e necessário, sobretudo, na atual ordem econômica e social. Preocupa-nos, no entanto, o levante de ideários desconexos dos princípios formadores do estado fiscal e de direito, que a pretexto de uma visão liberal, projetam o imposto como *restrição* dos direitos fundamentais, mais especificamente, dos direitos individuais de propriedade e liberdade.

Neste contexto é que desponta o presente estudo com o objetivo de (re)afirmar a legitimação do imposto como pressuposto do estado de direito e fiscal erigido nos Estados Modernos e, sob a perspectiva² do preço da liberdade, dos custos dos direitos e dos deveres fundamentais, elucidá-lo como instrumento de libertação do homem e de efetivação do primado da pessoa humana e do livre exercício dos direitos fundamentais, sejam dos direitos individuais de liberdade e de propriedade privada sejam dos direitos sociais, econômicos e culturais.

Inicialmente, será percorrido o caminho que leva à formação do estado fiscal.

Este percurso parte dos primeiros contributos exigidos na Suméria e Egito, segue pela cobrança do imposto na Antiguidade, passando pelo estado patrimonial da Idade Média, em que a estrutura dos estados descentralizados é sustentada pela exploração dos seus próprios bens e propriedades, até chegar ao Estado Moderno, por meio do qual o estado deixa de ser um agente econômico e gerador da sua própria riqueza e, influenciado pelo liberalismo econômico clássico, passa a não mais intervir na economia, dedicando-se tão-somente à sua proteção (da economia) e à proteção da propriedade privada como direito fundamental e pressuposto da liberdade do indivíduo. A fim de exercer a função que agora

² A autora esclarece que o presente artigo é escrito conforme o vocabulário ortográfico divulgado pela Academia Brasileira de Letras e segundo as regras do Acordo Ortográfico, porém, dá preferência aos vocábulos comumente utilizados no Brasil.

lhe cabe, o estado é custeado pelos indivíduos que desfrutam de suas prestações básicas através do pagamento de impostos. Nesse contexto é erigido o estado de direito e fiscal liberal. Mais adiante, face às necessidades coletivas e sociais, o estado fiscal liberal dá lugar ao estado fiscal social. Nessa altura, o estado preocupa-se em assegurar um ambiente social e economicamente sadio e para que assim seja é que os impostos deixam de ser estar vinculados ao custeio da estrutura mínima do estado e passam a ser exigidos com o fim de atingir os novos objetivos constitucionais, alterados segundo a consagração jurídica de novos direitos fundamentais para além dos direitos individuais de propriedade e de liberdade.

A partir do contexto histórico do imposto e da formação do estado fiscal já é possível apreender que o imposto surge como instrumento de libertação do homem das suas obrigações servis, feudais e comunitárias e, consubstanciando-se como preço da liberdade, revela-se como instrumento adequado para a materialização do primado da pessoa humana e dos direitos fundamentais reconhecidos no estado de direito na medida em que consiste na principal fonte de financiamento dos custos públicos que a consecução desses objetivos exige.

Nessa parte, o estudo dedica-se a demonstrar que a constituição do Estado Moderno como estado de direito e fiscal encerra a relação intrínseca e virtuosa entre liberdade, responsabilidade e imposto. Essa responsabilidade traduz-se no “preço” suportado pelos cidadãos para assegurar suas liberdades e, na ordem constitucional, revela-se como dever fundamental.

A partir da noção do imposto como preço da liberdade, o estudo dedica-se a lançar luz para os custos dos direitos fundamentais, especialmente com o objetivo de justificar a imposição tributária como instrumento necessário e adequado para a materialização dos direitos fundamentais, ocasião em que são expostas as ações estatais como consequência jurídica da consagração de tais direitos e os custos que lhe são inerentes. Nesta altura, busca-se o entendimento da expressão *custos dos direitos fundamentais*, relacionando-a às preocupações fiscais e orçamentárias do estado voltadas para a consecução dos direitos consagrados no estado de direito, sejam de ordem individual, social, econômica ou cultural.

Finalmente, a partir da elucidação da formação e das características do estado fiscal, apresentando-se o imposto como preço da liberdade e instrumento de realização e concretização dos direitos fundamentais à luz dos custos que lhe são inerentes, estará

formada a base teórica necessária para perquirir a posição jurídica da obrigação de pagar imposto na ordem constitucional vigente, assinalando-a como dever fundamental.

Nesta parte final, busca-se a compreensão dos deveres fundamentais como categoria jurídico-constitucional autônoma, legitimando-a na articulação entre a dignidade da pessoa humana e a soberania estadual, a partir do que se constrói a base para o enfrentamento do dever fundamental de pagar imposto, exposto de tal forma a esclarecer que esse tal dever não significa a sobreposição do poder tributário aos direitos fundamentais, ao revés, comprova que, como dever fundamental, o imposto está atento aos primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade, que, por sua vez, passam pelo respeito ao direito de propriedade, sobretudo porque a própria *estadualidade fiscal* e o estado de direito só existe enquanto assegurado livre (porém, responsável) exercício de tal direito fundamental.

No que respeita à metodologia da presente investigação, a sua base teórica decorre primordialmente de pesquisa bibliográfica focada na análise criteriosa e reflexiva de livros, artigos científicos, dissertações de mestrado e atos normativos que enfrentam, de forma direta ou indireta, os fatos históricos e os conceitos e domínios filosóficos e jurídicos que norteiam o presente trabalho. As informações contidas nesse material, as exposições e posições de seus respectivos autores foram avaliadas, observadas e processadas através de método cognitivo, descritivo e reflexivo. Todo o material teórico colhido e investigado classifica-se como de relevante valor para o desenvolvimento do presente estudo.

CAPÍTULO I

O Imposto e a Formação do Estado Fiscal: Relato Histórico

O tributo é vetusta e fiel sombra do poder político (...).

Aliomar Baleeiro (1960, p. 11)

1. Primeiros registros históricos: Suméria e Antigo Egito

A frase “dai a Cesar o que é de Cesar” é bastante popular e, de maneira até que simplória, sinaliza que a cobrança de imposto é posta em causa há bastante tempo, tendo sido proferida diante de indagações acerca da legitimidade do pagamento de impostos pelos judeus ao Império Romano. Sem qualquer interesse no seu cunho religioso³, interessa-nos o fato de que essa frase expressa um questionamento sobre a legitimidade dos impostos (notadamente face aos direitos fundamentais), que, embora tenham evoluído e adquirido novos contornos em vista da evolução do próprio estado ao longo da história, ainda é objeto de inquirição e frutíferos debates.

A despeito da famigerada frase proferida já no Império Romano, verdade é que o registro histórico da incidência do imposto sobre o patrimônio do indivíduo como espécie de contributo para os gastos pertinentes a toda a sociedade remonta a seis mil anos, tendo sido encontradas inscrições sobre a cobrança de impostas em lápides de argila na região da Suméria, uma das mais antigas civilizações, localizada ao sul da Mesopotâmia, entre os rios Tigres e Eufrates.

Dentre os registros históricos dessa antiga civilização está o seguinte provérbio que poderia ter sido proferido em qualquer momento da história dos tributos, inclusive nos dias correntes: o homem pode ter um Deus ou um Rei, porém, o que ele verdadeiramente teme é o cobrador dos impostos (Davidson & Cottrel, citados por Adams, p. 3).

³ Que por sinal está bastante associada à legitimação do poder do Estado no contexto do Cristianismo. Cf. BROWN, J. (1839). *The law of Christ respecting civil obedience, especially in the payment of tribute*. 3ª edição, William Ball. Londres. p. 182-184.

O prelúdio da história dos impostos também é contado a partir da civilização egípcia, através da qual se identifica a existência de um dos primeiros sistemas tributários, caracterizado por uma expressiva tributação e marcado pela figura dos escribas, responsáveis pela arrecadação tributária, inclusive por meio de uma auditoria anual, (Blankson, p. 9). A expressiva tributação do Antigo Egito é retratada por Adams através da afirmação de que “se o Antigo Egito não era uma terra anualmente inundada pelo Nilo, era perenemente inundada por cobradores de impostos”, que asseguravam a arrecadação justificada na própria figura do faraó, representante de Deus e autoridade máxima para a manutenção da ordem terrena.

E apesar de a tributação ser exercida com mão de ferro e incidir sobre diversos signos presuntivos de riqueza, como escravos, estrangeiros, importação, exportação, produção agrícola – que, por sinal, era submetida a uma taxa de 20% sobre a produção *esperada* e não real –, o sistema tributário egípcio também foi marcado pela justiça e humanidade por meio de políticas de remissão de impostos (*filantropo* – termo que dá origem à palavra filantropia), o que se nota pela orientação dada aos escribas no sentido de agirem com gentileza para com os mais pobres, admitindo-se a redução das taxas ou remissão das taxas em tempos de grande pressão causada pelos impostos.

Todavia, o rumo da tributação é alterado por volta dos anos 1000AC com destino certo à opressão:

We do not know if the Egyptians invented tribute, but they were operating a fairly tribute system long before the time of Moses, and they did so successfully for so long that one wonders how they could have done so. In later times, tribute was an ugly form of colonialism. With the early Egyptians during the zenith of Egyptian power the system operate smoothly and without revolts, as far as we can tell. The system was “a testimony to the mild and kindly rule, coupled with ceaseless watchfulness, by means of which the Egyptian Empire was built and maintained”.

Tribute, then, starts out in our earliest recorded history as a wise tax, only in later periods around 1000 B.C does it become ugly, brutal and oppressive. Yes this is an old story that seems to repeat itself throughout history. (Adams, p. 9)

A opressão a que chegou o sistema tributário egípcio é confirmada por inúmeros documentos antigos, dentre os quais está a Pedra de Rosetta. Sobre tal documento lapidado em pedra, como o próprio nome indica, Adams assevera que a proclamação de paz e as benesses fiscais (concessão de imunidade tributária para templos e suas plantações e anistia

fiscal para os devedores, com devolução de bens confiscados pela falta de pagamento dos impostos) nela eternizadas não eram a tradução de uma política destinada a estimular a economia ou a desonerar a população da alta carga tributária que assolava o Egito durante longos anos – a inscrição na Pedra de Roseta ocorreu por volta de 200 AC, no reinado de Ptolomeu V, um dos reis de dinastia grega que governou o Egito por mais de 300 anos –, mas a evidência de que a carga tributária estava destruindo o Egito, tomado pelo caos social e econômico: o encarceramento em massa de maus pagadores de impostos e a fuga daqueles que não haviam se submetido a prisões tiveram como resultado a falta de mão de obra e o confisco de propriedades resultou em terras e diques abandonados que colocavam em risco todo o Egito em razão das inundações do Nilo⁴.

Até a conquista de Roma sobre o Egito em 31 AC, outros documentos foram celebrados pela dinastia Ptolomeu a fim de conter a desordem social que assolava esse grande império. E apesar de não se saber ao certo o que determinou a queda do império Egípcio e a sua baixa resistência quando da invasão romana, há análises sobre esse período, dentre as quais a realizada pelo historiador russo Rostovtzeff (citado por Adams, p. 23), que atribui a decadência e o fracasso do Egito Antigo ao contínuo desrespeito às leis, especialmente no que diz respeito ao sistema tributário, marcado pela opressão na cobrança dos impostos que desestimulava os atores da própria sociedade e economia, isto é, os trabalhadores, agricultores e empresários, que ou fugiam das penalidades impostas aos não pagadores (encarceramento) ou abandonavam suas terras em busca de um ambiente menos agressivo.

Num contexto social e econômico de declínio, a invasão romana não apenas não foi resistida, como representou uma libertação do povo, com a restauração do Egito e de sua prosperidade iniciada por Otaviano (Cesar Augusto). Sugere-se, inclusive, que tal renascimento da prosperidade egípcia tenha sido acompanhado de mudanças no sistema tributário, o que é bastante plausível se considerado que o caos civil e econômico a que

⁴ Blankson exemplifica a opressão e injustiça a que sucumbiu o sistema tributário através do meio pelo qual os cidadãos eram forçados a renovar o óleo de cozinha: a população tinha a sua casa violada e vasculhada pelos escribas com o fim de impedir a reutilização do óleo e obriga-la a adquirir um novo produto como forma de incrementar a arrecadação do imposto. as pessoas não tinham permissão para reciclar óleo de cozinha velho (p. 9).

mergulhou o Egito antes da invasão romana esteve vinculado à opressão que tomou conta da ordem fiscal.

Nota-se a partir desse pequeno relato que a civilização egípcia também exerceu influência na área do Direito Fiscal e no que hoje conhecemos do sistema tributário, seja sob o aspecto das obrigações tributárias (auditoria anual realizada pelos escribas) seja sob o aspecto da influência que a política fiscal exerce sobre a sociedade e a economia, podendo inclusive ser responsável pela queda de seus governantes (Adams, pp. 6-23).

2. O imposto na Grécia Antiga

É incontestável que a Grécia Antiga influenciou o desenvolvimento social, político, econômico e científico de toda a nação. Incontáveis são os feitos realizados pelos gregos e numerosos são os reflexos de cada um deles.

No Direito Fiscal, destacamos como herança precípua o respeito à liberdade, à democracia e à propriedade privada. A Grécia inventou a democracia e descortinou às civilizações antigas, até então baseadas na tirania, a possibilidade de se construir uma sociedade civilizada preservando-se a liberdade de seus cidadãos.

O respeito à liberdade, por sua vez, traduziu-se no respeito à democracia e à propriedade privada, esta última inclusive foi considerada por historiadores o fator de distinção entre os governos tiranos e os governos democratas: no primeiro a propriedade não era respeitada, sendo inclusive objeto de massiva tributação, no segundo, respeitava-se o direito a tal instituto e prevalecia uma tributação voltada para impostos indiretos. Os impostos e taxas recaíam sobre atividades comerciais (venda de mercadorias e imóveis, importação, leilões, escravos) e sobre a utilização dos serviços e bens públicos. E como a tendência era de que os mais ricos praticassem atos de comércio, incluindo os estrangeiros interessados no poderio monetário e econômico grego, pode-se afirmar que existia uma maior tributação dessa parcela da população.

Um outro reflexo do respeito à liberdade recai sobre as penalidades impostas aos maus pagadores: em detrimento das penas de prisão, características dos governos despóticos, o descumprimento do dever de pagar imposto era penalizado com a majoração do tributo e com o confisco dos bens, no que respeita aos estrangeiros.

Ao lado da tributação progressiva, estava presente na Grécia uma espécie de contribuição voluntária para com os gastos do estado, desprovida de burocracia e do poder de polícia, portanto, e exercida preponderantemente pelos cidadãos ricos sempre que se vislumbrava a necessidade de melhorias públicas, como obras de engenharia, eventos culturais e artísticos, jogos, suprimentos de guerra, etc. Referida contribuição era denominada *liturgia*, que, de um lado, se revestia de um sentimento público de patriotismo, generosidade e honra para com a cidade-estado e, de outro, de um dever de compartilhamento por usufruir de uma sociedade em desigualdade de riquezas. A liturgia inclusive foi responsável pela intensificação da frota marítima grega que contribuiu significativamente para o seu poderio bélico, pela construção de grandiosos e esplêndidos monumentos, pautada até mesmo numa disputa de honra entre os mais ricos, e, igualmente, por contribuir com o arcabouço cultural herdado dessa civilização. (Vigorita & Mercogliano, como citado em Schoueri, p. 43).

Relevante destacar que a liturgia estava intimamente ligada ao conceito de propriedade privada estabelecido na Grécia. Adams explica que “a propriedade privada envolvia mais direitos do que deveres” e que “o racional era de que a propriedade, pela ordem natural, era concedida àqueles mais capazes para adquiri-la e administra-la, os quais, em contrapartida, eram obrigados a mantê-la para a comunidade conforme o necessário”, esclarecendo que “esse sistema permitia a gestão da riqueza excessiva de um cidadão para toda a sociedade sem que fosse necessária a burocracia governamental”⁵.

O sistema tributário progressivo e a liturgia grega fizeram frente às burocracias e aos governos déspotas de existência concomitante nas civilizações do oriente.

Para os gregos, um governo tirano era causa e efeito de um sistema tributário opressivo e violador da liberdade e da propriedade. Adams comenta que a maior ofensa ao grego democrata era o sistema tributário dos governos tiranos: “para ele (o grego democrata), tirania e tributação direta eram sinônimos”. Os gregos tiveram a percepção de que “o despotismo de uma sociedade, ou a sua liberdade, poderia ser melhor medido por meio do seu sistema tributário”.

⁵A liturgia perdurou enquanto existentes as cidades-estados. Após a conquista pelos romanos, a contribuição voluntária tornou-se compulsória e considerada como um confisco da propriedade sem a justa compensação.

Os tributos diretos rechaçados pelos democratas gregos resumiam-se aos impostos dos estrangeiros, àqueles incidentes sobre a colheita e sobre determinadas profissões consideradas de pouco valor, como a prostituição, a adivinhação e a medicina. A propósito disto, embora a tributação direta fosse abominada e considerada um signo de humilhação, os impostos exigidos dos estrangeiros existiam até mesmo na Grécia democrata sob a denominação *metoikion* em referência aos *metics*, isto é, aos estrangeiros.

Um outro imposto direto admitido na Grécia democrata era a *eisphora*, imposto extraordinário exigido em tempos de guerra para financiamento das forças militares. Enquanto defensora de uma justa tributação – e ao menos enquanto Atenas ainda não havia sido corrompida pelo poder –, a Grécia democrata de fato manteve a cobrança da *eisphora* como imposto excepcional, cessando-a ao término da terra, e com o dever de destinar eventuais bens confiscados em razão da vitória no confronto armado ao reembolso ou recomposição do fundo constituído por esse imposto (Blankson, pp. 13-14).

A cobrança da *eisphora* inclusive marcou o princípio do que conhecemos como um sistema tributário justo, baseado na proporção e capacidade de pagamento⁶, sendo tal métrica atribuída a Aristides, general ateniense responsável pela administração das receitas arrecadadas a este título no âmbito da Confederação de Delos⁷, tendo sido reconhecido como “um grande e justo tributarista” no exercício desta função.

A justiça do sistema tributário grego, contudo, não perdurou no período pós-guerras. O amor à liberdade e a rejeição a sistemas tributários até então considerados tiranos foram absorvidos pela corrupção e pelo apego ao poder experimentado por Atenas enquanto liderava as guerras.

Os cofres da Liga de Delos, que até então mantinham-se na ilha de mesmo nome e cuja receita remanescente, decorrente da *eisphora*, era suposto ser restituída às polis porque, afinal, sua cobrança detinha caráter extraordinário, foram transferidos à Atenas, utilizados na construção do seu Império (Era de Ouro) e incrementados pela exigência de novos impostos por meio de um verdadeiro sistema tributário opressivo. A opressão não era apenas

⁶ Os cidadãos pobres estavam isentos do pagamento do *eisphora*.

⁷ Liga militar organizada durante as Guerras Médicas visando à defesa das polis gregas dos ataques persas. A Confederação estava sediada na Ilha de Delos. Para as guerras, as grandes polis disponibilizam o poderio bélico, enquanto as menores contribuía com a *eisphora*.

no âmbito fiscal, mas também político e bélico. Qualquer tentativa de uma polis desvincular-se da Liga de Delos era respondida por Atenas através da crueldade contra o seu povo: os homens eram mortos e as mulheres e crianças escravizadas. Conforme Adams, foram reproduzidos na Grécia os mesmos males espalhados pelos persas e contra os quais os gregos lutaram: uma política imperialista, de tributação tirana e de vassalo.

A tirania do sistema tributário⁸, a arrogância e o desejo pelo imperialismo de Atenas culminaram na sua derrota por Esparta na Guerra do Peloponeso. E tal derrota nem mesmo é atribuída à falta de poderio bélico e econômico, mas à ausência de lealdade das polis que integravam a Liga (Império) de Atenas, o que era bastante razoável se considerado que o Império de Atenas foi construído a base de submissão política, bélica e tributária.

Não obstante a decadência dos ideais de justiça e liberdade que caracterizaram o sistema tributário grego, é possível verificar a influência de tais atributos sobre o sistema romano de cobrança de impostos, especialmente no que se refere à proibição de tributação direta dos seus cidadãos. (Adams, pp 55-72)

3. O sistema tributário na Roma Antiga

Historicamente, a civilização romana pode ser dividida entre República, enquanto governada pelo Senado, e Império, iniciado sob o governo de Otaviano (Cesar Augusto) por volta do ano 30 DC. No que diz respeito ao sistema tributário, Adams submete-o a uma divisão em quatro períodos, sendo esta metodologia seguida nas páginas seguintes para melhor compreensão do seu desenvolvimento. Tais períodos de política tributária são marcados pelo início da República, pela presença dos publicanos (cobradores de impostos), pela Pax Romana na primeira parte do Império e pela tributação desenfreada e voraz da segunda parte do Império até a sua queda.

No primeiro período, a tributação iniciou-se por uma fase tímida e especialmente caracterizada por impostos indiretos incidentes sobre o comércio (inclusive de escravos), o que se justificava porque as despesas do estado eram essencialmente reduzidas pelo

⁸ Sobre a influência de um sistema tributário opressivo, Blankson comenta sobre o controle da produção, preço e tributação de determinados produtos pela administração pública e como exemplo cita o que ocorria com o azeite: o preço era controlado pelo estado por meio de seu envolvimento em todo o processo de produção, desde à sua cultura e extração através do uso de mão de obra camponesa até o licenciamento de pontos de venda do produto manufaturado. Além de assegurar a tributação pelo controle do preço, o estado utilizou-se também de uma outra medida: a taxação do produto importado em 50% (pp.13-14).

exercício voluntário das funções públicas (quer administrativas, quer militares) pelos cidadãos romanos.

À semelhança do que ocorrera na civilização grega, as despesas decorrentes da expansão (e conquista) militar romana culminaram na cobrança do imposto de guerra dos seus cidadãos, ricos ou pobres, excetuando-se apenas os estrangeiros sob a justificativa do sentimento patriota que repercutia nesse imposto⁹. Tratava-se de um imposto direto (que gravava a riqueza, portanto) e progressivo segundo o critério da majoração da base de cálculo de determinados itens, como por exemplo, artigos de luxo. Os mais ricos também poderiam ser onerados com empréstimos compulsórios. E assim como ocorria na Grécia, os bens conquistados e confiscados durante as guerras eram destinados à restituição dos impostos ou recomposição do seu fundo.

O imposto de guerra foi abolido em meados do século II DC por uma razão simples: os gastos militares do avanço imperialista romano passaram a ser suportados por meio da tributação indireta exigida dos territórios conquistados por meio do colonialismo romano. A partir da revogação do imposto de guerra, os romanos deixaram de ser gravados por uma tributação direta durante séculos, especialmente porque Roma herdou dos gregos a ideia de que a tributação direta violava a liberdade¹⁰.

A fim de assegurar a arrecadação tributária em cada província conquistada, Roma lançou mão de dois mecanismos de sucesso: alocação de um governador com poderes ditatoriais e acompanhado de uma legião permanente, bem como a preservação do sistema tributário já praticado na região, inclusive com a manutenção da sua carga tributária, incluindo eventuais imunidades. Ao lado disso, Roma justificava a arrecadação dos impostos aos seus cofres através da ordem e da paz que eram asseguradas por suas legiões, sendo isso frequentemente bem aceito pelas províncias.

Não obstante os resultados favoráveis obtidos a partir da conjugação de ambos os mecanismos, o bem-sucedido sistema tributário romano foi levado ao declínio com a

⁹ Recorde-se que na Grécia esse imposto era a *eisphora*, exigida inclusive dos estrangeiros, mas dispensada para os cidadãos pobres. Em Roma, os estrangeiros eram dispensados da arrecadação, porém, até mesmo os cidadãos pobres eram gravados pelo imposto de guerra.

¹⁰ Cícero defendia que a tributação direta, isto é, sobre a propriedade, deveria ser evitada ao máximo e que todas as providências deveriam ser tomadas para que isso não ocorresse. Por outro lado, caso não fosse possível evitá-la, o governo que a instituisse deveria esclarecer ao povo que não haveria outra alternativa senão o colapso nacional (ADAMS, p. 81-82).

ascensão dos publicanos, denominação dada aos fiscais e cobradores dos impostos, iniciando o segundo período do sistema tributário romano. A atuação dos publicanos, aprovada pelo Senado, foi acompanhada da instituição da *decuma*, imposto correspondente a 10% da colheita das províncias romanas exigido independentemente da carga tributária preexistente, que por anos fora preservada por Roma por meio de tratados fiscais, e inclusive nas regiões que até então gozavam de imunidade tributária (região da Itália). Interessante esclarecer que os publicanos estavam vinculados ao Senado por meio de um contrato de leilão do direito de arrecadar o imposto e sob a obrigação de antecipar a receita da arrecadação e, posteriormente, recuperá-la mediante a *decuma*¹¹.

A despeito das diversas rebeliões destinadas a condenar a *decuma* e a abusividade e a brutalidade pela qual era fiscalizada e arrecadada pelos publicanos¹², o Senado justificava a manutenção da sua cobrança e a quebra dos compromissos firmados nos tratados fiscais até então em vigor com base no interesse sobre os altos valores arrecadados. Essa postura do Senado foi duramente criticada por Cícero, conforme se verifica das seguintes palavras reproduzidas por Adams: “But will people forever incorrigibly see advantage in what is wrong? Governments cannot do without the splendid reputation and good will of their allies. So how can unpopularity and infamy possibly be to their advantage?” (p. 93).

Quando os publicanos decidiram por terceirizar a cobrança da *decuma*, subcontratando agentes fiscais, o Senado apercebeu-se da sua prescindibilidade e obsolescência e afastou-os do sistema fiscal. Tal afastamento, contudo, não evitou as guerras civis que assolaram o território romano e culminaram na decadência da República.

Logo após a queda dos publicanos, seguiram-se anos de voraz tributação nas províncias, interrompida ligeiramente pelo sistema tributário implantado por Júlio Cesar ainda na República, com característica mais flexível e benevolente. Após sua morte, contudo, houve a retomada do abusivo sistema tributário e somente com as conquistas de

¹¹ Os publicanos prestavam contas aos governadores, que, por sua vez, repassavam-nas ao Senado, órgão republicano responsável pelo controle dos cofres públicos (ADAMS, p. 98).

¹² Ainda que relativamente a um período posterior, já sob o governo de Cesar Augusto, primeiro imperador romano e que pôs fim ao sistema tributário dos publicanos, o comportamento abusivo desses cobradores de impostos e a repulsa que causavam nos habitantes das províncias foi registrada em algumas passagens bíblicas do Novo Testamento, por meio das quais demonstra-se o descontentamento com a cobrança de impostos. São exemplos: Mateus 9:11-13, Lucas 3:12-13 e Marcos 12:14-17, estando nesta última a conhecida frase “Dai a César o que é de César”.

Otaviano por volta de 30 AC é que o sistema tributário romano foi reformado, pondo fim a qualquer resquício do sistema abusivo iniciado com os publicanos e inaugurando o terceiro período da tributação dessa civilização.

Não obstante tal feito, a ascensão de Otaviano, que figura como o primeiro imperador romano sob a alcunha de Cesar Augusto, significou o fim da representatividade política em Roma e o início do Império.

Adams refere-se a Otaviano como o “maior estrategista fiscal”, mas não o faz sem fundamentos, ao revés, pontua os feitos que justificam tal alcunha. De início assevera que Otaviano estabeleceu um departamento fiscal controlado diretamente por ele, retirando do Senado a função de controlar os cofres públicos – o que mais adiante justificará a decadência desse órgão e, conseqüentemente da República. A destituição definitiva dos publicanos nas províncias do leste (Grécia e afins), por sinal, foi o princípio do afastamento do Senado da função fiscal que exercia. A fim de controlar os valores arrecadados por meio dos tributos, instituiu representantes da receita em cada província, além de substituir governadores, que, aliás, já não possuíam qualquer controle sobre os impostos. Augusto também restabeleceu a prática de celebração de acordos fiscais com as cidades e províncias; para a função de arrecadação dos impostos sobre o comércio – antes exercida pelos publicanos – foram nomeados empresários sob a denominação de “condutores”. Outra medida adotada nesse contexto de reforma do sistema tributário consistiu na instituição de um imposto sobre a riqueza a alíquota de 1% e de um imposto de votação¹³. O novo sistema de tributação exigia o recenseamento da população e de seus respectivos bens com o fim de estabelecer uma avaliação equitativa em cada cidade e província e descentralizar a administração fiscal: a avaliação e controle que eram realizadas pelo governo central em Roma foi transferida para as administrações locais, através dos representantes da receita nomeados por Cesar Augusto¹⁴. Outra novidade da reforma foi o imposto sobre herança sob

¹³ Tratava-se, pois, de uma tributação regressiva, na medida em que a alíquota única onera em maior grau os menos afortunados.

¹⁴ O recenseamento realizado por Cesar Augusto inclusive é registrado em passagens bíblicas do Novo Testamento, conforme trecho da passagem de Lucas 2:1-7, retirado de <https://www.bibliaonline.com.br/nvi/lc/2/1-20>, acessado em 08.03.2022:

1. Naqueles dias César Augusto publicou um decreto ordenando o recenseamento de todo o império romano.
2. Este foi o primeiro recenseamento feito quando Quirino era governador da Síria.
3. E todos iam para a sua cidade natal, a fim de alistar-se.

a alíquota de 5%, com isenção para os bens recebidos por filhos legítimos e cônjuges, o que soaria estranho nos tempos modernos, mas que se justificava à época porque muitos romanos ricos deixavam seus bens para amigos e filhos adotivos.

Os imperadores que imediatamente seguiram Cesar Augusto, mantiveram o seu sistema tributário, por vezes aprimorado, como ocorreu sob o governo de Nero (anos 54DC a 68DC), por meio das seguintes inovações: publicidade ao regulamento tributário, prazo prescricional de um ano para a cobrança de impostos, prioridade na apuração de casos contra os agentes fiscais (cobradores) e isenção do imposto predial para navios mercantes.

Além dos aspectos destacados até aqui, Adams atenta para outra relevante característica do sistema tributário adotado no Império consistente na adoção de medidas visando o interesse dos contribuintes, dentre elas estão: o esforço para controlar o abuso de agentes fiscais na cobrança dos impostos – o que passava pela aplicação de multa aos próprios cobradores de impostos e até mesmo pela ordem de crucificação –, a concessão de moratória em tempos de fraca colheita e a prática de uma cobrança tributária reduzida, ou melhor, equitativa, sobre vilas que identificassem a fuga de um dos agricultores.

Com base nessa preocupação do Império em preservar os interesses dos contribuintes é que Adams afirma que “a Pax Romana foi em grande parte uma Pax-tax-Romana” e resultado da consciência histórica de que “os contribuintes furiosos eram uma ameaça maior que os bárbaros do norte”. Tal política tributária contribuiu para o período de maior grandeza da civilização romana, identificado como o período de 30AC a 180DC (governos de Cesar Augusto a Marco Aurélio), marcado por milhares de cidades por toda a Europa e “lugares agradáveis para se viver, com ruas pavimentadas, aquedutos de água doce, mercados e baixa criminalidade. Arenas esportivas, templos, ginásios e anfiteatros eram o orgulho da maioria das cidades. Piratas e ladrões desapareceram”.

A Pax Romana também viveu momentos de insurreições contra os impostos, entretanto, sempre que as asfixiavas o Império esquivava-se de represálias e adotava uma política de reconciliação com os contribuintes. Apesar da era de ouro do Império, Blankson afirma que “à medida que o Império crescia, a manutenção e o controle da paz e da lealdade das províncias tornavam-se mais custosas, resultando, em inflação e desvalorização da

4. Assim, José também foi da cidade de Nazaré da Galileia para a Judéia, para Belém, cidade de Davi, porque pertencia à casa e à linhagem de Davi.

moeda”. E como era de se esperar, tais custos foram repassados aos cidadãos através da criação de novos e numerosos impostos.

Os últimos anos do Império Romano sucederam-se sob o governo de Marco Aurélio, que apesar dos seus grandes esforços para equalizar as finanças públicas e o anseio dos contribuintes por uma carga tributária reduzida não foi capaz de evitar o seu soçobrar. Bem, Marco Aurélio considerava a tributação como um grande problema do Império. Ele tentou mitigar esse “mal” não apenas por meio de imunidades e moratórias – inclusive com a queima de registros fiscais –, mas também leiloando os próprios bens a fim de custear as despesas do governo. O empenho de Marco Aurélio, contudo, não impediu a queda do Império Romano, sucedida após nomear o seu próprio filho (Commodus) como sucessor, o que, aliás, não era a prática no período de Pax Romana, cujos imperadores eram escolhidos dentre os homens considerados mais capazes e competentes do Império.

O governo de Commodus foi brevemente interrompido pelo seu assassinato e pelo estabelecimento de um caos no governo, com diversos imperadores ascendendo ao governo por meio da corrupção dos soldados.

E como resultado das últimas tentativas de Marco Aurélio sustentar financeiramente o Império (com uma política fiscal sem planejamento e fundada na concessão de moratórias e imunidades desprovidas do lastro financeiro), o bem sucedido sistema tributário desenvolvido por Otaviano e aprimorado durante a Pax Romana entrou em colapso, inclusive porque a moeda romana (denário), cuja estabilidade suportava a política fiscal, desvalorizou-se ao longo dessa segunda fase do Império, que para o presente estudo inicia o quarto e último período de tributação da civilização romana.

A desvalorização do denário foi tamanha que os romanos já não o utilizavam como moeda de pagamento, sendo utilizados meios de trocas diversos, porém, mais confiáveis que a própria moeda. Os impostos passaram a ser pagos em coisas que o governo precisasse e a sua arrecadação retornou à forma abusiva e voraz anterior à Pax Romana.

Neste contexto de caos e desordem, Diocleciano (governo de 284DC a 305DC) surge como uma possibilidade de restaurar a ordem romana, porém, de forma diversa do que ocorreu durante a Pax Romana. Se na era de ouro romana, Otaviano estabilizou o Império por meio da descentralização do estado, da redução dos impostos e da influência do exército – Adams, inclusive, afirma que Otaviano figurava como um patrono do *laissez-faire* –, na

era Diocleciano, Roma passou a ser um estado centralizado, submetido ao nacionalismo, à pesada carga tributária, à abusiva e primitiva forma de cobrança¹⁵, bem como à burocratização do estado. O novo sistema tributário de Diocleciano inclusive aniquilou duas das principais liberdades dos cidadãos romanos e que até então lhe eram inerentes e intocáveis: liberdade e respeito à propriedade assegurada pela inexistência de impostos diretos e a liberdade de locomoção. A primeira aniquilada pela cobrança de impostos sobre a propriedade e por imposição de penas de confisco e até mesmo de morte para os inadimplentes; a segunda, a partir da obrigação de os agricultores permanecerem em suas terras para assegurar a arrecadação tributária.

A abusividade do sistema tributário seguiu-se sob o governo de Constantino (e dos demais imperadores que o sucederam, a bem da verdade), agora com a criação de um imposto geral e direto sobre o comércio e a indústria. A pena para os inadimplentes deveria ser tão pungente que há relatos de que os contribuintes vendiam seus filhos como escravos para sanar suas obrigações fiscais e de que Constantino havia proibido a tortura como meio de cobrança dos impostos, substituindo-a pela pena de prisão. Outro imposto que denuncia a barbárie do sistema fiscal desse período romano era o exigido para evitar o recrutamento de homens e animais para a guerra, porém, como deveria ser pago em ouro, apenas os mais afortunados adquiriam tal “imunidade”, seja através do pagamento, seja através da entrega de escravos adquiridos para serem utilizados para este fim específico.

Como consequência da voracidade de qualquer sistema fiscal, a evasão fiscal tornou-se prática de sobrevivência e é até mesmo apontada como um dos fatores que resultaram na queda do Império Romano em 476 DC, quando o governo central de Roma é subjugado pelo bárbaro Odoacro¹⁶. Dentre as práticas de evasão fiscal estavam a fuga da própria propriedade e a transferência das terras de pequenos agricultores aos chefes militares ou grandes proprietários, que teriam meios (leia-se suborno) para evitar os agentes fiscais. O governo

¹⁵ Diocleciano abandonou por completo o sistema tributário que durante séculos foi responsável pela bem-sucedida economia e sociedade romana e retomou às mais primitivas formas de tributação: a moeda não era mais meio de pagamento e os impostos eram arrecadados mediante a entrega de bens (trigo, cevada, óleo, vinho, carne e roupas ocupavam o topo da ordem de preferência). As cobranças voltaram a ser abusivas e vorazes, inclusive com o confisco de bens. (p. 114)

¹⁶ Mencionada queda respeita ao Império Romano do Ocidente, sediado em Roma. Recorde-se, neste contexto, que sob o governo do Imperador Teodósio, em 395 DC, o império foi subdividido em Império Romano do Ocidente e do Oriente (ou Império Bizantino), mantendo-se a sede do primeiro em Roma e a sede do segundo em Constantinopla, cidade antes erigida por Constantino em Bizâncio quando transferiu a sede de Roma para esta região como forma de proteger o governo do risco de invasões bárbaras.

romano tentou barrar a segunda prática por meio da proibição de fusão de pequenas e grandes propriedades, mas diante da natureza corruptível do ser humano e de algumas medidas legais, os grandes proprietários facilmente evadiam-se não apenas de tal proibição, mas das próprias cobranças dos impostos, inclusive por meio da influência política para a aprovação de anistias fiscais, acompanhadas inclusive da queima de registros fiscais. A sonegação e evasão fiscal eram igualmente praticadas pelos decuriões, cidadãos romanos ricos pertencentes às cúrias (casta social): os mais abastados tinham a possibilidade de ocupar cadeiras no Senado ou funções como oficiais de legiões, clérigos e serviços civis, que lhes concediam certos benefícios fiscais vinculados a tais cargos, os menos, tiveram de abdicar de suas propriedades, tal como ocorria com os pequenos agricultores, e tornaram-se camponeses.

Esse cenário de evasão fiscal, corrupção e centralização de terras sob a propriedade dos grandes latifundiários contribuiu para a formação de pequenas unidades políticas que mais a frente comporiam o cenário político, econômico e social da Idade Média.

Adams pondera que grande parte dos historiadores não atribuem ao sistema tributário o motivo (ou um dos motivos) da queda do Império Romano “talvez por causa da nossa própria tolerância a impostos pesados” e porque “ninguém gosta de pensar que estamos escrevendo nosso próprio obituário quando elaboramos uma legislação tributária moderna” e que a destruição de uma civilização poderia ocorrer por “algo tão simples e monótono como a tributação cotidiana” (p. 126). Não obstante a *monotonia* e *simplicidade* do sistema tributário, fato é que a abusividade e voracidade da política fiscal contribuiu para a decadência do Estado Romano do Ocidente¹⁷, a começar pela violação à liberdade que até então era direito inerente e inviolável dos cidadãos romanos, passando pela miséria decorrente da extorsão (disfarçada de tributação) a que eram submetidos e pela servidão a que foram forçados como forma de evasão fiscal, terminando na ausência de qualquer sentimento de nacionalismo que pudesse fazê-los lutar pela preservação de um Império que subjugava o seu povo. Já em 440DC, quase trinta anos antes da queda oficial, o colapso iminente do Império já era anunciado por estudiosos da época, tal como o francês Salvian (citado por Adams, p. 126-127), que de forma retórica questionava “onde estavam as

¹⁷ O Império Romano do Ocidente (Império Bizantino) preservou-se até 1453, quando Constantinopla foi tomada pelos turcos.

riquezas de Roma”, assinalando que as finanças imperiais foram reduzidas a indigências e misérias: já não haviam mais contribuintes para as despesas do estado: ou eles fugiam literalmente da pungente carga tributária ou, se afortunados e influentes, evadiam-se do sistema tributário por instrumentos legais e ilegais.

Disso tudo, compreende-se a afirmação de Blankson no sentido de que “o imposto foi, em essência, a criação e a destruição do Império Romano” e as de Adams, ao dizer que a “Pax Romana” na verdade configurou-se como uma “Pax-tax-Romana” e, que, em oposição, a queda do Império estava intimamente ligada à evasão fiscal, que inclui não apenas instrumentos legais e ilegais, mas também, e em larga escala, a fuga dos cidadãos romanos para outras terras e até mesmo a sua própria servidão. (Adams, pp. 81-128, Blankson, pp. 19-21).

4. A tributação na Idade Média e o despontar do estado fiscal

A partir da queda do Império Romano do Ocidente e a criação de feudos que marcaram a Idade Média¹⁸ – originários em parte da evasão fiscal pautada na transferência de terras de pequenos agricultores e de membros menos abastados da cúria aos grandes latifundiários, como vimos –, já não se pode falar na existência de um efetivo sistema tributário nessa região.

A nova sociedade (fragmentada) que surgia no antigo Império Romano do Ocidente manifestava sua reprovação aos impostos através da igreja, que repugnava a reinstituição de impostos antigos ou a cobrança de novos impostos e ministrava que a tributação excessiva imposta pelo rei era pecado e seria severamente punida por Deus¹⁹; de outra parte, a tributação modesta teria como contrapartida a prosperidade e riqueza do rei(no).

Nessa altura o sistema tributário não era a principal fonte da receita dos reinos e monarquias. O rei, a Igreja e o senhorio tinham sua estrutura financiada através da

¹⁸ A caracterização do estado na Idade Média não é tarefa fácil, como assevera Dalmo de Abreu Dallari, pois “no plano do Estado (...) se trata de um dos períodos mais difíceis, tremendamente instável e heterogêneo”. (p. 73).

¹⁹ “Deus certamente punirá quem reinstituir um imposto antigo, pois naquele mesmo dia, o filho do homem que reinstituiu o imposto sobre a terra pegou febre e três dias depois morreu” – Papa São Gregório I, Diálogos, cerca de 600 d.C., citado por Adams (p. 143). A propósito disto, para se livrarem desses seus pecados, os reis puniam agentes fiscais que agiam de forma abusiva e cancelavam eventuais impostos instituídos por condes ou senhorios feudais sem sua aprovação.

exploração dos seus próprios bens (propriedade), caracterizando o que se denomina Estado Patrimonial, consolidado no século XVI, mas ainda presente em alguns modelos de estado atuais, como citaremos mais adiante. Nesse período, ainda que “heterogêneo” e desprovido de uma unidade política ou “centro de poder” (Dallari, p. 73)²⁰, o Estado exsurge como um importante agente econômico, na medida em que inexistia um sistema monetário, econômico e tributário (Torres, 2008, p. 07).

Os senhorios sustentavam-se de seu domínio sobre a terra, privilegiando, ao lado de outros institutos jurídicos feudais – como o benefício e a imunidade –, a relação de vassalagem que, apesar de prever deveres recíprocos de proteção, implicava a submissão do vassalo (servo) ao suserano (senhor feudal), exigindo-se do primeiro – como dever decorrente da vassalagem e do usufruto da terra – parcela considerável da sua produção, além de algumas taxas²¹. Os reis, além da exploração do seu domínio, mantinham como receita adicional a cobrança de pedágios no comércio, multas, taxas de custódia e pagamentos a ele efetuados quando o filho mais velho de um vassalo tornava-se cavaleiro ou sua filha se casava-se. A Igreja, por fim, era possuidora de vastas e ricas terras, usufruindo-se da sua exploração e contando, ainda, com a isenção de taxas e pedágios justificada, evidentemente, na própria ira de Deus contra a cobrança de tributos. Diga-se, contudo, que nem todos os cidadãos estavam sob a proteção divina no que respeita à tributação: os judeus eram a exceção e acabaram por suportar o ônus da cobrança tributária (ADAMS, p. 147).

O Estado Patrimonial passa a agir mais fortemente na economia, deixando de ser mero agente econômico para figurar como verdadeiro intervencionista. A intervenção na economia e a sua atuação positiva nas questões sociais são financiadas através da exploração da propriedade e da cobrança de alguns impostos, utilizados não apenas como fonte de

²⁰ A descentralização do poder político e a heterogeneidade do Estado Medieval, embora possam ser vistas como uma desorganização do estado, ao menos se comparado ao Estado Romano, foram importantes fatores para a construção dos Estados Modernos, na medida em que revelaram “novas possibilidades e novas aspirações” à unidade. “Pode-se mesmo dizer que, quanto maior era a fraqueza revelada, mais acentuado se tornava o desejo de unidade política, que tivesse um poder eficaz como o de Roma e que, ao mesmo tempo, fosse livre da influência e dos fatores tradicionais, aceitando o indivíduo como um valor em si mesmo”. O desejo por uma unidade política e as deficiências sociais, políticas e econômicas do Estado Medieval determinariam “as características fundamentais do Estado Moderno” (DALLARI, pp. 74 e 77).

²¹ A entrega de parcela da produção e o pagamento de imposto não era uma imposição, mas um dos deveres decorrentes da relação de vassalagem, que, mesmo tratando-se de uma relação desequilibrada porque permanente e irresolúvel, decorria de atos livres. Cf. BARROS (pp. 222-224).

receita, mas como instrumento de direcionamento da economia e do comportamento dos indivíduos (súditos), principiando aqui a ideia de extrafiscalidade dos impostos, presente, inclusive, na Carta Magna assinada pelo rei João da Inglaterra em 1215 ao estabelecer a cobrança justa dos impostos (pedágios) no comércio, de modo a assegurar a livre circulação dos comerciantes no território inglês (Ruppe, como citado por Schoueri, p. 53).

A Carta Magna, aliás, é um dos marcos iniciais do período pós civilizações antigas no que respeita aos direitos humanos e, mais especificamente às garantias constitucionais tributárias reveladas não apenas na justa cobrança dos impostos sobre a circulação dos comerciantes, mas também pelo desenvolvimento da ideia de que a legitimidade do imposto exige uma despesa justa e de que um imposto extraordinário exigia “utilidade e necessidade evidentes e emergência terrível” (Henrique de Ghent, legislador parisiense do séc. XIII, citado por Adams, p. 165). Ao lado dessa vinculação do imposto à utilidade e necessidade estava o princípio de que o imposto extraordinário para a guerra seria aprovado pela Grande Conselho (órgão formado por barões e ricos plebeus e que deu origem ao Parlamento) apenas se fosse uma guerra pela defesa e não uma guerra ofensiva²². Imperava, igualmente, a ideologia de que os direitos do povo só estariam salvaguardados se ao rei fosse negado o poder de tributar: “o rei podia gastar, mas não tributar, o Parlamento podia tributar, mas não gastava; enquanto o poder de tributar e o de gastar estivessem separados, os ingleses viveriam para sempre” (ADAMS, p. 166). Está aqui a ideia precursora do princípio da legalidade tributária – posterior e amplamente propagado pelos intelectuais iluministas e liberais – e do orçamento público. (Adams, pp. 164-166)

Em que pese a influência da Carta Magna e de instrumentos semelhantes, as garantias neles explicitadas não foram suficientes para impedir as diversas revoltas camponesas quando a tributação tornou-se opressiva²³ e sufocante sobre esta classe social que, aliás, era a que de fato suportava os encargos tributários – uma vez que nobres e cleros ou eram imunes ou sujeitavam-se a tributação reduzida –, mas sem o desfrute da contrapartida de possuir

²² Esse conceito inclusive era defendido pelo povo, que por vezes rebelou-se contra a cobrança de impostos aprovada pelo Grande Conselho para financiar guerras consideradas por ele como guerras ofensivas.

²³ Na França, além do imposto de guerra, existiram impostos sobre o vinho, sobre as transações (imposto do selo), sobre o comércio e sobre a terra e riquezas (*faillie*). O *faillie*, imposto sobre a terra e as riquezas, tornou-se o mais relevante da França pré-Revolução e é apontado como um dos fatores mais relevantes de descontentamento dos camponeses dado a falta de equidade na sua cobrança: cleros e nobres estavam isentos ou sujeitavam-se a taxas reduzidas, os camponeses, por sua vez, não só experimentavam a cobrança do *taille* sobre a terra, mas sobre todas as suas riquezas.

representantes nos órgãos políticos de representação (tais como o Parlamento Inglês ou os Estados Gerais da França. Esse cenário coexistiu não apenas na Inglaterra ou na França, mas também nas demais nações da Europa do século XVI.

As revoltas camponesas ao longo da Europa eram revoltas fiscais. Não existiam nesse momento ideais revolucionários. Existiam, contudo, ira, violência e caos contra a tributação opressiva a que essa classe estava sujeita. Na França, as revoltas foram canalizadas contra os cobradores de impostos em inúmeros relatos de violência e crueldade; o rei e as classes altas (nobres e cleros) foram poupados em clara evidência do caráter reacionário e da cegueira dessas revoltas eminentemente fiscais.

Sem embargo das insatisfações e revoltas fiscais, sucederam-se anos de tributação opressiva e de poder absoluto da monarquia, revelado sobretudo na famigerada expressão “o Estado sou eu”, de Luís XIV, para o qual a opressiva tributação do Antigo Regime estava justificada na premissa de que se tudo lhe pertencia, logo, ele estava apenas a recuperar o que lhe era de direito. Por trás da frase “o Estado sou eu” estava o propósito fiscal de registrar decretos reais instituindo novos tributos, os quais haviam sido renegados pela Alta Corte (tribunal) enquanto Luiz XIV não podia exercer seus direitos plenos de monarca em razão da sua idade. A frase então foi proferida na mesma sessão em que se determinou o registro imediato de referidos decretos, com o restabelecimento de uma tributação excessiva e que havia sido atenuada pelo Tribunal, e enfatizou o poder absoluto da monarquia, inclusive sobre a Alta Corte, que passou a ser denominada tribunal supremo em alusão ao poder irrestrito do monarca (Adams, p. 234).

Em Portugal, o fortalecimento dos poderes e das funções do monarca, nomeadamente no exercício do poder tributário, levou ao enfraquecimento das Cortes como órgão de representação a partir de D. João II e o ano de 1668 marcou a última vez em que exerceram tal função. Em 1674, D. Pedro II dissolveu as Cortes por entender tumultuosa a votação dos impostos e convalidou a sua cobrança, ainda que sem a aprovação das Cortes e diante de recusa dos súditos justamente porque ausente a votação pelo órgão de representação, justificando tal medida nas “necessidades urgentes do erário” (Catarino, pp. 217-218)

Na França, durante o governo do próprio Luís XIV e de seus sucessores, até se intentaram reformas fiscais visando à redução das alíquotas, porém, restaram frustradas em virtude não só das práticas de evasão fiscal, mas também da impossibilidade política de

afastar a imunidade e benefícios fiscais até então “conquistados” pela nobreza e pelos cleros, classes dominantes da Alta Corte francesa, órgão representativo e detentor do poder de veto dos decretos tributários.

Nessa sequência de tentativas frustradas de reforma tributária e diante de um cenário político-social devastador é que filósofos e intelectuais compreenderam que para além de revoltas era necessária uma verdadeira revolução, culminando na divulgação da *Enciclopedia*, consistente manuscritos de ideais iluministas propagados por todas as nações vizinhas, como Inglaterra, Espanha e Holanda, com o fim de alterar a ordem política, social e econômica vigente até então, à qual eram inerentes as práticas tributárias do período, fadadas ao declínio após dois séculos de abusiva carga tributária (Adams, pp. 129-149, 160-166, 217-237).

Nas palavras de Catarino,

Era óbvio que quer a acção do Estado quer o exercício do poder de tributar necessitavam de uma maior estruturação jurídica. Era não o poder que se transformava, cujo exercício reclamava crescentemente uma maior organização jurídico-política do Estado, mas o seu exercício que reclamava maior liberdade de meios. A este facto não é alheio um outro, a saber, o da profunda alteração em curso, da posição jurídica do cidadão face ao poder político e face ao Direito, público e privado. (p. 218)

CAPÍTULO II

O Estado Fiscal

Assim que o imposto nascia, [...] ele representava a transformação de outras obrigações, do serviço militar, da armada, das prestações in natura, ele liberava o homem da constrição de caráter feudal ou comunitário, ele lhe restituía a disposição de seu tempo e de seu trabalho.

Gabriel Ardant (Torres, 2009, p. 522).

1. Iluminismo, Estado Moderno e Estado Fiscal

O pensamento iluminista surgiu como o elemento intelectual que faltava às revoltas camponesas, com críticas aos sistemas político, social e econômico da Idade Média. As revoluções eclodidas ao longo do século XVIII estavam sob a *pena*²⁴ dos filósofos iluministas e, assim como ocorreu ao longo da história egípcia, grega e romana, tiveram como causa comum a excessiva carga tributária.

Os filósofos iluministas construíram seus pensamentos sob a análise e julgamento dos sistemas político, econômico e tributário passados: Thomas Paine²⁵, por exemplo, asseverava que “quando um governo é justo, a carga tributária é baixa” (citado por Adams, p. 282), pensamento este que busca inspiração na filosofia grega de que um sistema tributário excessivo é característico de um governo tirano, conforme vimos mais acima ao descrever sinteticamente a tributação na civilização grega.

Nesse mesmo contexto, em “O Espírito da Lei”, Montesquieu afirma que as receitas do estado (leia-se, os impostos) são uma porção da propriedade dos súditos para que possam

²⁴ Termo utilizado por John Adams ao referir a importância dos pensamentos iluministas de Thomas Paine para a Revolução Americana: “Whithout the pen of Paine, the word of Washington would have been wielded in vain” (citado por Adams, p. 282). John Adams é um dos personagens importantes da Revolução Americana e da Independência dos Estados Unidos da Americana; tornou-se o primeiro vice-presidente e o segundo presidente do país.

²⁵ Thomas Paine teve um papel importante durante a Revolução Americana ao divulgar sua filosofia iluminista, notadamente através do ensaio *Senso Comum*, em que, já na sua primeira página revela a ideia de que o governo é um mal necessário: “na sua melhor versão, o Estado é um mal necessário; na sua pior, algo intolerável” (Adams, p. 282).

assegurar ou ter o gozo das prestações estatais. Tais receitas do estado devem ser fixadas segundo as necessidades reais dos seus súditos e não conforme as suas necessidades imaginárias. Ainda no contexto da tributação, Montesquieu asseverava que: (a) a liberdade carrega consigo a sua própria destruição, justificando seu pensamento ao afirmar que o homem em liberdade tende a tolerar a cobrança de altos impostos, porém, descobre em momento posterior que já não consegue recuar, exceto por meio da evasão fiscal, que, por sua vez, culmina na aplicação de severas penalidades e, por fim, à destruição da própria nação; (b) a evasão fiscal, nesta toada, era uma consequência da excessiva tributação; e, também, que (c) os impostos diretos são mais naturais à escravidão (fiscal), enquanto os impostos indiretos, são mais propensos à liberdade²⁶ (pp. 221-235).

A compreensão de Montesquieu sobre a evasão fiscal como consequência da excessiva tributação imposta por um governo é assimilada por John Locke e Adam Smith à luz da lei natural, no sentido de compreender que a evasão fiscal não poderia ser tipificada como ato criminoso porque consistente em uma “ofensa positiva” e não uma “ofensa natural”, em outros termos, tratava-se de uma ofensa à lei positivada e não à lei natural. (Adams, p. 286 e 287)

Tais pensamentos são parte da base filosófica do movimento liberal do período e colocaram em xeque o modelo de estado intervencionista e patrimonial da Idade Média²⁷ para dar lugar ao modelo de estado fiscal, por meio do qual o estado já não atua como um agente interventor, absolutista e detentor de bens a serem explorados, mas assume a figura de um estado mínimo, garantidor dos direitos fundamentais de primeira geração, nomeadamente, os direitos à liberdade e à propriedade privada. Os impostos, a partir da transferência da propriedade e das forças de trabalho à iniciativa privada, tornam-se, então, a sua substancial fonte de receita, mas diferentemente do que ocorria na história medieval então recente, o estado e a tributação estavam sob os olhos atentos dos cidadãos, inflamados pelos discursos de intelectuais e políticos iluministas.

²⁶ Adams esclarece que a *escravidão* referida por Montesquieu trata-se da *escravidão fiscal*, traduzida na sujeição do contribuinte a austero controle, severas penalidades e confiscos (p. 285). Tal pensamento alinha-se ao que era acolhido entre os gregos e os romanos no início da sua história, vide Capítulo I, subitens 2 e 3.

²⁷ Conforme assevera Canotilho, trata-se de uma época de *ruptura*, em que se busca a edificação de uma “nova ordem sobre os direitos individuais”, assinalando-se uma “ruptura com o antigo regime e a criação de um novo regime”, “de uma nova ordem social e não apenas uma adaptação político-social ou ajustamento prudencial da história” (p. 57).

As limitações à imposição de tributos e os princípios norteadores para uma justa tributação são centro de diversos ensaios e debates.

Em geral, o imposto é apresentado como um dever de contribuição para as despesas públicas, com expressões na Constituição de Massachusetts de 1780²⁸, na Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789²⁹, na Constituição Portuguesa de 1822³⁰ e também na Constituição Brasileira de 1824³¹ (Nabais, 2020a, pp. 44-46).

Com efeito, no campo do liberalismo econômico clássico, em que são privilegiados os direitos patrimoniais em detrimento do interesse público, os impostos limitavam-se a financiar a estrutura minimalista do estado e a reembolsar os serviços prestados aos cidadãos. Em outras palavras, “para se fazerem os consumos ou gastos públicos é que são [eram] estabelecidos os impostos” (Almeida, p. 88).

Tal característica restritiva dos impostos decorre do fato de que, no que respeita à justiça social, o liberalismo econômico clássico defendia que ela estava assente na liberdade econômica e no estado de livre concorrência, em que a distribuição de renda é naturalmente justa e correta. Qualquer intervenção do estado, especialmente pela via fiscal, afetaria não apenas a ordem econômica, que se autorregulava por leis naturais, mas também provocaria distorções sociais na medida em que alteraria a realidade (justa e correta) criada por ditas leis naturais³². A intervenção do estado destinava-se apenas a “corrigir os defeitos do estado natural e tutelar a segurança pública e a propriedade privada” (Locke, citado por Gallo, p. 48).

²⁸ O art. 10 da Constituição de Massachusetts de 1780 prevê que o cidadão deve contribuir para a proteção conferida pelo Estado por meio de serviços pessoais ou um equivalente. Por sinal, a Constituição de Massachusetts serviu de modelo para a Constituição dos Estados Unidos elaborada sete anos mais tarde.

²⁹ O artigo 13 da Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão dispõe que “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo com as suas possibilidades”.

³⁰ O dever de “contribuir para as despesas do Estado” está prescrito no artigo 19 da Constituição Portuguesa de 1822.

³¹ Art. 15, item 10, da Constituição Brasileira de 1824, que atribui ao Legislativo a competência de “fixar anualmente as despesas públicas e repartir a contribuição direta”, Cf. TORRES, R.L. 2009. p. 525.

³² Nas palavras de Montesquieu: “A natureza é justa com os homens: recompensa suas penas; torna-os laboriosos porque a maiores trabalhos liga as maiores recompensas. Mas, se um poder arbitrário retira as recompensas da natureza, volta o desgosto pelo trabalho e a inação parece o único bem” (p. 222).

É nesse contexto que exsurtem a formulação clássica *no taxation without representation*, inspirada na Carta Magna de 1215 e nos princípios liberais desenvolvidos por John Locke, e as primeiras proposições sobre o princípio da equivalência e da capacidade contributiva enunciadas por Adam Smith, para o qual os impostos são pagos à proporção do que cada um receberá do estado ou de acordo com o que cada um pode pagar³³, mas desde que autorizados e aprovados por decisão coletiva através de representantes políticos. A respeito dos princípios da proporção e do consentimento, em seu texto da proclamação da Revolução de 1688, John Locke exaltava que “é verdade que os governos não se sustentam sem grandes encargos e é justo que todos os que gozam da proteção devam pagar da sua fortuna a proporção devida para a manutenção da proteção. Mas ainda assim tal deve fazer-se com seu próprio consentimento, isto é, com o consentimento da maioria, concedido diretamente ou por representantes escolhidos pelos súditos” (Sanches, pp. 17-18).

Exsurtem também os princípios da legalidade e da tipicidade tributárias, conforme se expressão de Alexander Hamilton no sentido de que “o gênio da liberdade reprova tudo o que é arbitrário ou discricionário na tributação” e “exige que todo homem, por uma regra definida e geral, deve saber qual a proporção da sua propriedade para as despesas do Estado” (citado por Adams, p. 290). O princípio da legalidade tributária no estado fiscal liberal, cuja expressão inicial é atribuída à Magna Carta de 1215 por meio da limitação do poder tributário da Coroa³⁴, revelava-se como vetor de “compatibilização” entre a fruição dos direitos naturais à liberdade e à propriedade e a “tributação *contrária* ao patrimônio dos cidadãos” (Oliveira, p. 76-77).

A segurança e a certeza jurídicas buscadas por meio do positivismo da lei e da limitação à interpretação da lei fiscal derivada da tipicidade tributária decorrem da

³³ Adam Smith asseverava que o abandono do princípio da proporção conduziria ao campo da extorsão e explicava-o de maneira bastante elucidativa através da analogia com a administração e contribuição para as despesas de uma propriedade em condomínio: “The expense of government to the individuals of a great nation, is like the expense of management to the joint tenants of a great estate, who are all obliged to contribute in proportion to their respective interests in the estate. In the observation or neglect of this maxim consists, what is called the equality or inequality of taxation” (SMITH, *Wealth of Nations*, p. 498, conforme Adams, p. 291).

³⁴ A propósito da Magna Carta, Canotilho afirma que ela não representava uma “manifestação de direitos fundamentais inatos”, mas o “estabelecimento de um *modus vivendi* entre reis e barões” a fim de se reconhecer direitos e liberdades estamentais que forneceram “abertura para a transformação dos direitos corporativos [de algumas classes, apenas] em direitos do homem” e, portanto, de toda a sociedade. Diga-se, aliás, que a Magna Carta é uma das cartas de franquias assinadas àquele tempo, à semelhança do que também ocorreu em Portugal, França, Espanha, Polônia e Suécia (p. 382).

compreensão liberal de que o estado é “um ente na constante iminência de abusar dos poderes concedidos”, influenciada pela experiência ainda recente do Antigo Regime (Oliveira, p. 79). Smith refere-se à segurança e certeza da tributação nos seguintes termos:

O imposto que todo o indivíduo é obrigado a pagar deve ser certo e não arbitrário. O tempo de pagamento, o modo de pagamento, o quantitativo a ser pago, tudo deve ser claro e simples para o contribuinte e para todas as outras pessoas. Caso contrário, todas as pessoas sujeitas ao imposto são colocadas, mais ou menos, sob a alçada do cobrador de impostos, que ou pode agravar o imposto a um contribuinte desagradável, ou extorquir, pelo terror de tal agravamento, algum presente ou gratificação. A incerteza da tributação estimula a insolência e favorece a corrupção de uma classe de homens naturalmente impopulares, mesmo que não sejam nem insolentes, nem corruptos. A certeza de que cada indivíduo deve pagar é, na tributação, um assunto de tão grande importância que, parece, um grau considerável de desigualdade (creio-o pela experiência) não constitui de perto um mal tão grande como um pequeno grau de incerteza. (p. 486)

Sobre essa primeira fase dos princípios fundamentais da tributação no Estado Moderno, Diogo Leite de Campos assevera que se tratava de uma fase de *autotributação* baseada no contrato social, na representação do povo por meio do parlamento e na expressão da sua vontade por meio da lei positivada: os representantes exprimiam o desejo do povo quanto aos impostos que deveriam pagar, em que modos e em que proporção, daí porque caracterizar essa fase pela autotributação e pelo positivismo da lei (2007).

É neste cenário histórico-filosófico que é erigido o Estado Moderno e que se verifica a evolução do estado patrimonial característico da idade média – assim denominado porque, a despeito da cobrança de alguns impostos, as despesas das nações medievais eram sustentadas no patrimônio reclamado pelos reis e pela igreja – para o estado fiscal. Nesse novo espectro, há a transferência da propriedade e das forças de trabalho à iniciativa privada e o estado já não atua como um agente econômico. Como resultado, os impostos tornam-se a sua substancial fonte de receita em substituição aos rendimentos auferidos a partir da exploração de seus bens próprios.

Historicamente, portanto, é a partir das revoluções iluministas e do surgimento do Estado Moderno que é erigido o estado fiscal, caracterizado por suas vertentes tributária, orçamentária e financeira. Torres assevera que “do ponto de vista histórico, [...] é inútil

procurá-lo antes da modernidade, pois apenas se encontrarão formas especiais de tributação com a finalidade de carrear recursos para o poder público, ao lado dos ingressos provenientes da exploração do patrimônio do príncipe, que constitui a fonte mais importante de recurso. Sob este aspecto, Schumpeter, citado por Torres, é cirúrgico ao afirmar que o “tributo tem uma relação tão profunda com Estado, que a expressão Estado Fiscal poderia ser considerada como pleonasma” (2009, pp. 521-522).

A fiscalidade do estado sobrevém do novo modo de obtenção da receita pública que deriva fundamentalmente dos impostos como “ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte” (que, ao fim, acabam por garantir os ingressos derivados de empréstimos consentidos pelo poder legislativo) e está intimamente relacionada aos novos parâmetros político, financeiro e jurídico do Estado Moderno que resultam na “separação entre o *ius eminens*³⁵ e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia” (Torres, 2009, p. 524). A este respeito, Nabais assevera 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” (Nabais, 2005a).

A separação entre estado e economia, por seu turno, não se confunde com a existência de um *estado aeconômico* ou um *estado econômico negativo*, mas implica dizer que o estado terá por preocupação fundamental a política, enquanto a sociedade estará dedicada à economia. Dizer que a sua preocupação fundamental é a política não significa, por outro lado, afirmar que o estado estará afastado da economia, sobretudo em razão da sua responsabilidade pelo “equilíbrio global” do mercado e pela sua direção. A separação entre o *ius eminens* e o poder tributário e entre política e economia assinalada acima resulta em que o estado fiscal deve atentar-se à sua dimensão, de modo a não intervir na esfera econômica por meio de impostos exagerados ou de regulamentação restritiva, ocasião em que serão violadas a um só tempo as liberdades individuais de seus cidadãos e o princípio da subsidiariedade do estado no domínio econômico (Nabais, 2020a, p. 198-199).

Neste contexto é que o estado fiscal se revela como um dos pilares do estado de Direito, encontrando-se nele (no estado fiscal) as ferramentas para obtenção de recursos, provenientes da iniciativa privada e necessários à preservação da liberdade, da propriedade

³⁵ Expressão latina que traduz o poder supremo do estado.

e dos demais direitos fundamentais. Isso, evidente, em respeito aos princípios formadores do próprio Estado de Direito e, especialmente, aos primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade, que afinal são a sua essência. A este propósito, Torres observa que “só o Estado que cultiva a igualdade e a legalidade, no qual o poder tributário já nasce limitado pela liberdade, e que, ao mesmo tempo, necessita de recursos provenientes da economia privada, mais abundantes que os da polis e das comunidades medievais, é que se pode classificar como Estado Fiscal” e arremata afirmando que o “Estado de Direito só existe como Estado Fiscal e desaparecerá quanto este desaparecer” (2009, p. 522).

Nabais, por fim, explicita que um Estado Fiscal “significa um estado financiado fundamentalmente com base na figura dos tributos unilaterais ou impostos, e não com base em outros tributos ou outro tipo de receitas, acabando, deste modo, estes por terem um carácter marginal³⁶”. Tal financiamento do Estado, por seu turno, procede dos custos financeiros públicos (ou “custos comunitários”) de todos os direitos fundamentais, sejam eles individuais (direitos à liberdade e propriedade privada e que, acima de tudo, deveriam ser assegurados no estado fiscal liberal), sociais, econômicos ou culturais, sendo estes últimos assegurados no âmbito do estado fiscal social. Trata-se aqui da antecipação da ideia de custos dos direitos que será enfrentada mais adiante e que tem guardada na constatação de que “os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva dívida nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual”. Sob este

³⁶ Embora este não seja o objeto do presente estudo, é importante acrescentar que há simpatizantes à ideia de que o financiamento do estado deveria ocorrer predominantemente por meio de tributos bilaterais, como as taxas e contribuições, caracterizadas pela contraprestação e tal como era defendido no início do estado moderno liberal. No entanto, tal ideia esbarra em dois aspectos dos atuais estados: o primeiro pertinente à existência de bens públicos indivisíveis, isto é, que não podem ser repartidos pelos cidadãos em razão da sua própria natureza, como ocorre em relação à defesa e segurança nacional, às políticas externas, financeiras e econômicas; o segundo, ao fato de que os bens públicos relacionados aos direitos sociais, isto é, a saúde, educação, moradia, segurança social, cultura, etc. são constitucionalmente alçados ao patamar da universalidade, de modo que devem ser assegurados a todos os cidadãos, inclusive àqueles que não o possam suportar economicamente, sendo o seu custo suportado por aqueles que o podem, tudo isso em decorrência dos princípios da solidariedade e da capacidade contributiva. Diante dessas considerações é que, para a realização de tais bens públicos (por natureza ou por imposição constitucional), o imposto consiste na principal fonte de financiamento do estado, afastando-se pela atual estrutura constitucional do estado, a possibilidade dos seus custos serem financiados predominantemente por meio de tributos bilaterais, hipótese em que estaríamos diante de um “estado taxador” e não de um estado fiscal (NABAIS, 2014).

prisma é que os direitos podem ser abordados como “liberdades privadas com custos públicos³⁷” (Nabais, 2010, p. 112).

Partindo da fiscalidade como pressuposto do estado de direito, há de se revelar que o estado fiscal assumirá características distintas em função das duas vertentes do liberalismo econômico: liberalismo econômico clássico e liberalismo econômico igualitário e *welfarístico* (Gallo, p. 48). Tendo isso em conta é que, no *breve século XX*³⁸, o estado fiscal liberal configura-se como estado fiscal social, o qual, por sua vez, tem assumido novas características nesse século XXI e que segundo Torres justifica a sua denominação como estado fiscal democrático³⁹.

2. Do estado fiscal liberal para o estado fiscal social 40

Em que pese o liberalismo econômico e político clássico conceber a justiça social como resultado da liberdade econômica e do estado minimalista, a realidade histórica – nomeadamente a Revolução Industrial, seguida das duas Grandes Guerras – revelou os problemas sociais decorrentes de uma igualdade meramente formal⁴¹. Como assevera

³⁷ Ainda que sejam custos públicos indiretos, como ocorre em relação aos direitos e liberdades clássicas, consistentes em “custos gerais ligados à sua realização e proteção” e que, ao final, por não se concretizarem em despesas individualizáveis, mas em despesas gerais, ficam à sombra dos demais e deixam de ser considerados como realizados e protegidos pelo estado. A questão dos custos dos direitos será objeto de elucidação no Capítulo III do presente trabalho.

³⁸ Trata-se de expressão cunhada pelo historiador Eric Hobsbawm (*in* Era dos Extremos. O Breve Século XX (1914-1991). São Paulo: Companhia das Letras, 1995) em referência ao período de tempo dos acontecimentos políticos e jurídicos que marcaram o seu início e fim: Constituição de Weimar em 1919 e queda do muro de Berlim em 1989 e o início da implosão da União Soviética, submergida em 1991. Ou seja, um século cronologicamente alterado para 70 anos (Torres, 2009, p. 528).

³⁹ Ricardo Lobo Torres (2009, p. 523) subdivide o estado fiscal segundo as “fases de afirmação do Estado de Direito, a saber: Estado Fiscal Liberal (século XVIII e XIX), Estado Fiscal Social (no breve Séc. XX de 1919-1989) e Estado Fiscal Democrático (a partir dos anos 90 do Séc. XX)”. Assevera, ainda, que “as mutações foram precedidas de duas grandes crises, que criaram as condições para o surgimento do Estado Fiscal Social (anos 20 do século XX) e do Estado Fiscal Democrático (anos 70/80 do século XX)”.

⁴⁰ Cf. Torres (2009, p. 531), “o conceito de Estado Social, como já acontecia com o de Estado de Direito, é de quase impossível definição. Até mesmo a sua nomenclatura é precária: os publicistas alemães preferem a expressão Estado Social (Sozialstaat), enquanto os escritores de fala inglesa se inclinam pela denominação de Estado de Bem-Estar Social (Welfare State). Mas, para significar aproximadamente a mesma ideia, não há jurista importante que não tenha proposto a sua terminologia: Estado da Sociedade Industrial (Der Staat der Industriegesellschaft) para Forsthoff, Estado de Direito Material (materieller Rechtsstaat) para Hesse, Estado Pós-liberal (Stato Post-liberale) para Bobbio, Estado Funcional (Etat Fonctionnel) para Burdeau, Estado Distribuidor para Garcia-Pelayo, Estado Providência para Cappelletti. Isso para não mencionar os economistas e sociólogos, com o Estado Industrial ou o Estado de Abundância”.

⁴¹ Por decorrência da ideologia clássica do liberalismo econômico, ainda que diante de situações socioeconômicas díspares, os grandes industriais e o proletariado eram tratados igualmente.

Magalhães, o “liberalismo utópico do século XVIII, que afirma a neutralidade do Poder Público diante dos problemas sociais, conduziu os povos livres a um capitalismo absorvente, desumano e escravizador. A sociedade ficou reduzida a uma comunidade de cidadãos teoricamente livres e materialmente escravizados” (p. 131).

As distorções sociais decorrentes do liberalismo econômico clássico não eram eventos desconhecidos ou totalmente novos, pois foi, inclusive, prenunciada por Rousseau ao afirmar que a igualdade (formal) preconizada por tal ideologia clássica, “sob os maus governos”, seria “ilusória e aparente” e serviria para “manter o pobre na sua miséria e o rico na sua usurpação”. No cotejo de suas ideias sobre o liberalismo e analisando (*rectus* prevendo) as consequências de um estado mínimo, Rousseau defendia também a criação de condições mínimas aos cidadãos a fim de que no sistema econômico “nenhum cidadão seja [fosse] bastante opulento para poder comprar o outro e nenhum tão paupérrimo para necessitar vender-se” (citado por Oliveira, p. 100).

A igualdade formal presente no tratamento dos indivíduos perante a lei, por seu turno, tinha sido trasladada para o sistema fiscal para preconizar um “tratamento igualitário absoluto”, afastando-se do conceito de justiça fiscal qualquer medida que fizesse lembrar os benefícios concedidos ao clero e à nobreza da Idade Média. Nesse cenário, os impostos indiretos e as alíquotas proporcionais são os instrumentos de realização da *igualdade formal e aritmética* do Estado Fiscal Liberal, assim comentada pelo liberal português Ferreira Borges:

Como o governo deriva a necessidade da sua existência do bem geral dos sócios, é de justiça, que todos os sócios contribuam para a sua manutenção. Como, porém, o interesse dos sócios, ainda que geral, é desigual segundo são desiguais as fortunas de cada um, segue-se, que a contribuição só será justa quando tiver a qualidade do que em direito comercial se chama contribuição em avaria grossa; isto é, quando cada um fornecer uma parte da despesa na proporção da fortuna que é protegida e assegurada pelo governo. Logo, quem tiver cabedal como quatro deverá contribuir como quatro a respeito de quem tiver cabedal só como um. Logo, todo o tributo que, sendo possível, não for imposto neste sentido, é injusto, e consequentemente indevido. (citado por Catarino, p. 211).

Ao lado da igualdade formal, seguem-se, como já mencionado mais acima, os princípios da equivalência e da legalidade sintetizados no dever de pagar imposto à proporção do que cada um receberá do Estado e desde que autorizados e aprovados por decisão coletiva através da representação política, ambos alinhados para compatibilizar os

direitos naturais de liberdade e de propriedade privada à intervenção do Estado na esfera privada através do imposto.

Pois bem. O cenário descrito por Rousseau não tardou a chegar⁴². E, como consequências empíricas do liberalismo econômico clássico, especialmente verificada no decorrer da Revolução Industrial e da primeira Grande Guerra, ecoaram diversos movimentos sociais de operários e camponeses por direitos e garantias sociais, acompanhados da explosão de distintos pensamentos e ideologias direcionadas para a criação de um novo modelo de sociedade, dentre os quais os ideais marxistas, anarquistas e do socialismo cristão. Os emergentes conflitos sociais e as “ideologias negadoras do capitalismo” perturbam o liberalismo econômico assente nas ideias de liberdade individual, propriedade privada e na mão invisível do estado e conduzem o estado e o direito a assumirem novos papéis (NUNES, p. 30).

Surgem nesse período tentativas de constituição de novos modelos políticos de estado que, muito embora tenham sido frustradas, tiveram consequências significativas na história mundial: tratam-se dos estados socialista, corporativo e totalitário. Bonavides observa que até mesmo estes estados são considerados estados sociais, uma vez que em todos eles há a evidência da transformação “superestrutural” pela qual passou o estado liberal. Todavia, evidencia que o estado social não se confunde com o estado socialista (2011, p. 182):

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quarto estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende

⁴² Conforme Nunes (p. 61): “Em um número de 1813 escrevia-se na *Edimburgh Review*: “nunca em toda a história do mundo se verificou um fenómeno comparável ao progresso da Inglaterra no decurso do século passado; nunca e em parte alguma houve uma tal multiplicação de riqueza e de luxo; nunca as artes conheceram tão admiráveis invenções; nunca a ciência e a técnica produziram tanto; nunca a cultura do solo progrediu tanto; nunca o comércio se expandiu assim – e, contudo, este mesmo século viu o número dos indigentes quadruplicar na Inglaterra para atingir hoje um décimo da população total; apesar das somas enormes vindas do imposto ou de donativos privados e consagradas à assistência pública, apesar da destruição das guerras que arrebanharam muita gente, a tranquilidade do país está perpetuamente ameaçada pela violência de multidões esfomeadas”.

sua influência a quase todos os domínios que dante pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, nesse instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado social.

Quando a presença do Estado, porém, se faz ainda mais imediata e ele se põe a concorrer com a iniciativa privada, nacionalizando e dirigindo indústrias, nesse momento, sim, ingressamos na senda da socialização parcial.

É, à medida que o Estado produtor puder remover o Estado capitalista, dilatando-lhe a esfera de ação, alargando o número das empresas sob seu poder e controle, suprimindo ou estorvando a iniciativa privada, aí, então, correrá grave perigo toda a economia do Estado burguês, porquanto, na consecução desse processo, já estaremos assistindo a outra transição mais séria, que seria a passagem do Estado social ao Estado socialista.

Merece nota o fato de que no estado socialista a fiscalidade presente no Estado Moderno quase que desaparece como decorrência da transferência dos meios de produção da iniciativa privada para o estado, caracterizando-se nesta medida o estado empresarial, que se reaproxima do estado patrimonial da Idade Média:

Quando, durante o século XX, alguns países adotaram a ideologia do socialismo real, afastaram-se do Estado Fiscal e se reaproximaram do patrimonialismo. A fiscalidade, no Estado Socialista, perde toda a importância que tem no Estado de Direito. Aliás, a rigor, a ideia de socialismo é refratária à de tributação. Se ao Estado pertencem os meios de produção, a entrada financeira necessária aos gastos estatais se faz a título de preço público ou de contraprestação pelos bens fornecidos ou pelos serviços prestados. Até mesmo os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços, passam a ter a natureza do preço a que se agregam. Um que outro tributo direto pode haver na estrutura socialista, sem que, entretanto, daí se origine um vero sistema tributário. Quase se confundem as finanças públicas e a economia do país, diferencando-se, apenas, no que excede à estatização. (Torres, 2009, p. 523)

Apesar de tais movimentos e ideias não culminarem no abandono da ideologia liberal, um novo quadro social, político e econômico surgiu como “uma via capaz de sustentar e revigorar um sistema que já apresentava sinais de exaustão” (Oliveira, p. 102), culminando na adequação do estado liberal para um estado social, em que há a reavaliação dos direitos patrimoniais e individuais em face dos direitos públicos e sociais.

Sob o olhar sociológico, a transmutação do estado liberal para o estado social resulta da “cedência tática e oportunista” do estado burguês (Nunes, p. 30), que, “para sobreviver, [...] se adapta a certas condições históricas; ora recua, ora transige, ora vacila” (Bonavides, p. 183). Neste contexto, tanto Nunes quanto Bonavides apontam o reconhecimento do sufrágio universal como um marco para a superação da ideologia liberal: o primeiro consigna

que o sufrágio universal foi visto como uma “anestesia das organizações dos trabalhadores, uma espécie de apólice de seguro contra os riscos da subversão social” (p. 30), o segundo assevera que essa “penosa conquista” implicou a derrocada da conservação política do estado liberal e também observa que a “cedência” do estado burguês “salvou e preservou ideologicamente o que havia de melhor na antiga tradição liberal: a ideia da liberdade moderna, liberdade como valorização da personalidade, agora já no âmbito da democracia plebiscitária, vinculada ao Estado Social” (p. 188).

Como resultado da “cedência” ou de um altruísmo (menos provável) do estado burguês, certo é que no estado social, a proteção aos direitos fundamentais individuais é preservada, porém, eles deixam de ser prevalentes e dividem espaço com os direitos sociais e coletivos, os quais são vistos como instrumentos necessários à concretização dos primeiros. Sob esta nova ótica, a liberdade individual só é possível num ambiente social livre de desigualdade. Há não apenas a reformulação da ideia de liberdade, mas também do conceito de igualdade entre os cidadãos, que não mais será *formal e aritmética*, mas será material, substancial (Oliveira, p. 72). Os direitos sociais preocupam-se com as diferenças e a isonomia é palavra de ordem.

O estado abandona a inércia imposta pelo liberalismo económico clássico e passa a atuar ativamente para viabilizar a criação de um ambiente social sadio e igualitário – mediante a afirmação e a garantia dos direitos sociais, económicos e culturais –, no qual as liberdades individuais possam de fato ser exercidas⁴³. Da sua atuação ativa, resulta não apenas prestações positivas para suprir as necessidades sociais básicas, mas também o seu papel no desenvolvimento económico com o objetivo de evitar o abuso do poder financeiro e preservar, por conseguinte, os direitos fundamentais de carácter económico e social⁴⁴, que, ao final, serão condicionantes da atuação estatal.

Está-se, finalmente, diante do estado fiscal social, que será “movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia” e manterá o protagonismo do imposto como instrumento de financiamento do Estado, mas agora

⁴³ Princípio da indissociabilidade dos direitos fundamentais (Nunes, p. 32).

⁴⁴ A Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar (Alemanha) de 1919 são precursoras na materialização dos direitos sociais.

reformulado para atender às suas novas necessidades e preocupações da sociedade (Nabais, 2020a, p. 194).

É importante testificar que o estado social é Estado de Direito e esclarecer que a sua transformação ocorreu no âmbito do seu conteúdo, nomeadamente das suas novas preocupações e objetivos orientados não apenas para assegurar as liberdades individuais, mas também para percorrer a justiça social e o desenvolvimento económico. Neste sentido, García-Pelayo observa que o “Estado Social significa historicamente a tentativa de adaptação do Estado tradicional (o Estado liberal burguês) às condições sociais da civilização industrial e pós-industrial com seus novos e complexos problemas, mas também com suas grandes possibilidades técnicas, económicas e organizativas” (1977, p. 18). Torres, por sua vez, adverte que o estado social “é a simbiose entre o Estado tutor das liberdades individuais e o Estado redistribuidor de rendas” (2009, p. 522)⁴⁵.

Sem embargo do estado fiscal social que veio a ser implantado como decorrência das novas condições sociais e económicas, verdade é que muitos foram os debates e os anseios para que após o período de proeminente intervenção económica da Primeira Grande Guerra o Estado retomasse as suas características liberais clássicas, justificados sob o argumento de que a crise financeira experimentada no cenário pós-guerra era decorrência imediata do abandono do liberalismo clássico e da evidente intervenção estatal na economia. No âmbito da sociologia financeira, surgiu até mesmo críticas à manutenção do estado fiscal⁴⁶, o que levou Joseph Schumpeter a contestar essa teoria na obra “A Crise do Estado Fiscal” (*Die Krise des Steuerstaats*), através da qual de um lado observou que havia indícios de que o estado fiscal poderia desaparecer, mas, de outro, constatou que a sociedade seria desenvolvida sobre a empresa privada e sobre o estado fiscal na medida em que ele (o estado fiscal) não apenas instrumentaliza o estado de direito, mas com ele se conforma (citado por Torres, 2009, p. 527). Dentre os doutrinadores dedicados à sociologia financeira, cita-se o

⁴⁵ Sobre o imposto como vetor de redistribuição de rendas, ressalva-se que esta não é a sua finalidade primária e, inclusive, não pode ser suplantada a este patamar sob pena de violar a capacidade contributiva e negar a própria ratio do estado fiscal baseada na economia privada. Em outros termos, ofuscar a finalidade primária do imposto como instrumento de obtenção de receita e priorizar as suas funções extrafiscais, coloca em perigo a própria base tributável do imposto, que está justamente na propriedade privada e na economia de mercado.

⁴⁶ Cf. Torres (2009, p. 526), um desses críticos era Rudolf Goldscheid, para o qual o estado proprietário do absolutismo havia cedido aos “caprichos do capitalismo” e “transformara-se no Estado endividado do constitucionalismo”, asseverando, por fim, que o “a crise do Estado Fiscal, que se cifrava no antagonismo entre o povo e o Estado, seria superada com a metamorfose do “ Estado Fiscal endividado em Estado de economia reapropriada (aus dem verschuldeten Steuerstaat zum repropriierten Wirtschaftsstaat)”.

economista Adolph Wagner, que, à luz do socialismo catedrático, defendia que o imposto, para além da sua função fiscal e até mesmo independentemente dela, deveria assumir uma função político-social destinada a corrigir a repartição dos rendimentos auferidos enquanto o mercado atua em livre concorrência. Tal conceito, embora tenha sido utilizado como base teórica do imposto de renda (*Einkommensteuer*) instituído na Alemanha em 1891 (governada pelo Chanceler de Ferro, Otto von Bismark), não se manteve até os tempos atuais, notadamente porque teve por premissa a substituição do modelo liberal clássico pelo socialismo, o que evidentemente não se verificou, pois, apesar de haver a transmutação do estado fiscal liberal para o estado fiscal social, não se sucedeu o total abandono da teoria liberal e do capitalismo (Nabais, 2020a, p. 229).

A digressão acima demonstra que os acontecimentos históricos do início do *breve século XX* provocaram grandes debates sobre o modelo de estado que se erigia e que, ao final, culminou no estabelecimento do estado social como meio possível de aliar a teoria liberal às novas necessidades sociais advindas da Revolução Industrial e das duas Grandes Guerras e que exigiram a intervenção estatal (limitada pelo estado de direito) com vistas ao desenvolvimento e crescimento econômico alinhados ao bem-estar social. Frise-se que o objetivo de equilíbrio econômico e social do estado liberal mantém-se no estado social, porém, reconhece-se que a ordem social e a justiça social não seriam atingidas por meio das leis naturais e admite-se a necessidade da intervenção do estado na economia, a qual deixa de ser um “dado da ordem natural, para se tornar num objecto susceptível de conformação pelas políticas públicas” (Nunes, p. 29).

No que respeita ao suporte financeiro, a *estadualidade fiscal*⁴⁷ mantém-se como pilar do estado social de direito e, a bem da verdade, assume uma função ainda mais essencial do que aquela presenciada no estado liberal, pois é a partir da sua “dimensão fiscal” que o estado será capaz de assegurar as liberdades individuais ao mesmo tempo em “que redistribui as receitas entre os vários órgãos públicos, que promove o desenvolvimento econômico, que respeita a capacidade contributiva dos cidadãos, que procura a justa remuneração pelo fornecimento de serviços públicos, que objetiva o pleno emprego [e] que combate a inflação” (Torres, p. 536).

⁴⁷ Termo cunhado por Nabais, conforme visto mais acima, e que, pela dimensão do seu conteúdo, será utilizado por esta autora.

Sob este aspecto da *estadualidade fiscal*, recorde-se que, segundo os ideais liberais do século XVIII, o imposto assumia um caráter comutativo cujo pagamento ocorria como retribuição aos serviços prestados pelo estado em nítida consonância com a filosofia do estado mínimo e da justiça social e econômica segundo as leis naturais e de mercado. Ora, se a intervenção do estado na economia e na sociedade estava limitada a “corrigir os defeitos do estado natural e tutelar a segurança pública e a propriedade privada” (Locke, citado por Gallo, p. 48) e se suas despesas estavam vinculadas à prestação de determinados serviços públicos, o imposto de fato limitava-se a retribuir tais serviços.

No novo contexto político, social e econômico que se seguiu diante da Revolução Industrial e das duas Grandes Guerras e como corolário de um estado que passou da “neutralidade econômica e social” para um estado “economicamente interventor e socialmente conformador” (Nabais, 2020a, p. 194), constatou-se que aquele imposto tal como formulado pelos ideais liberais já não suportava os novos custos do estado social, exigindo-se, pois, um sistema fiscal mais amplo.

A respeito dessa mudança de paradigma, abrimos um pequeno parêntese para dizer que tanto o estado social quanto a nova “estadualidade fiscal” que lhe amparou tiveram como fundamento inicial a teoria econômica de Keynes exposta no livro *Teoria Geral do Emprego, dos Juros e da Moeda* com vistas a sustentar o intervencionismo estatal fora do cenário de guerra⁴⁸ (Nabais, 2010, p. 123, García-Pelayo, 1977, p. 20)⁴⁹. A relevância da doutrina de Keynes no estado social é reconhecida por Torres ao afirmar que a doutrina keynesiana “reservava ao fenômeno tributário lugar de muito destaque no contexto da vida econômica” (2009, p. 182).

⁴⁸ O'Connor (p. 207) descreve a intervenção estatal norte-americana no período das duas Grandes Guerras: “Toda a renda, além de 8% do capital investido, foi apropriada durante a Primeira Guerra; o Congresso baixou legislação tributando lucros não-distribuídos pelo fim da depressão (1936-1939); um imposto de 95% sobre lucros extraordinários foi estipulado na Segunda Guerra, sendo determinado que sua receita e a do imposto de renda das empresas não deveria ultrapassar 80% da renda líquida das corporações (a verdadeira taxa do tributo foi obscurecida por um complicado sistema de créditos e concessões)”.

⁴⁹ Segundo Nunes, Keynes reconhece que os sistemas capitalistas são marcados por dois vícios: o *desemprego involuntário* (ou natural) e o fato de que “a repartição da riqueza e do rendimento é arbitrária e carece de equidade”, admitindo-se, a partir daí, a intervenção do Estado para a “correção desses vícios”. Assevera que a propriedade privada e o lucro são fatores que estimulam o progresso econômico, porém, consigna que “a sabedoria e a prudência exigirão sem dúvida aos homens de estado autorizar a prática do jogo sob certas regras” e, ainda, que há “razões sociais e psicológicas” para justificar “desigualdades significativas de riquezas, mas não há qualquer justificação para desigualdades tão marcadas como as que actualmente se verificam” (Nunes, p. 66).

Ora bem, o surgir do estado social, com suas novas necessidades e preocupações, inevitavelmente culminou na alteração da formulação do imposto notadamente no que se refere à sua finalidade: sob o aspecto quantitativo alargou-se a base tributária com vista a suportar as despesas decorrentes das novas funções assumidas pelo estado, resultando no aumento do “nível de fiscalidade”, ou seja, da carga fiscal (Nabais, 2010, p. 124); sob o aspecto qualitativo, o imposto assume um papel importante na consecução dos objetivos constitucionais imputados ao estado para o “funcionamento global da sociedade e da economia” (Nabais, 2020a, p. 194), o que inclusive é evidenciado no artigo 104 da Constituição da República Portuguesa de 1976, segundo o qual “o sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”⁵⁰. No Brasil, por seu turno, a fiscalidade do estado social é alçada a preceito constitucional na Constituição de 1967, após alterações efetuadas em 1969, através da qual são explicitadas as funções do estado no âmbito econômico e social, destacados os limites da liberdade individual, bem como definidas as suas prestações positivas visando o desenvolvimento econômico e a efetivação da justiça social (Torres, 2009, p. 533).

Acerca da nova formulação do imposto, há de se consignar que diversas teorias foram erigidas com o fim de conformar a sua concepção às necessidades e preocupações do estado social. Para tratar de algumas dessas teorias e para além da conceituação político-social do imposto apresentada por Adolph Wagner no âmbito dos ideais socialistas, mencionada brevemente alhures, utilizamo-nos das considerações de Nabais, que descreveu de forma particularizada as formulações sucedidas nos países europeus (pp. 231-243):

a) Na Alemanha, cita a teoria do fim secundário (extrafiscal) do imposto, por meio da qual se confirma a obtenção de receita como o objetivo precípua do imposto, mas admite que ele pode assumir finalidades político-sociais como fim secundário. Tal teoria conformava a concepção liberal do imposto com as novas características e demandas do estado social e vigorou até a metade da década de 30. A partir da década de 60, a teoria do fim secundário (extrafiscal) do imposto é superada e dá lugar ao entendimento de que a

⁵⁰Este anunciado é reproduzido no artigo 5º da Lei Geral Tributária Portuguesa ao dispor que “a tributação visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas e promove a justiça social, a igualdade de oportunidades e as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento”.

extrafiscalidade do imposto no estado social é “consentânea com a natureza de estado social”, sendo patenteada a ideia de que é inerente à definição do imposto o seu objetivo fiscal, isto é, de obtenção de receitas, ainda que este seja um objetivo secundário ou que, mesmo se ausente tal objetivo na norma instituidora, a cobrança do encargo tenha efeitos sobre as receitas do orçamento de um ente público.

b) Na Itália, assevera que há muito é admitida a função extrafiscal do imposto, citando inclusive o entendimento do autor Fichera no sentido de que há a “incindibilidade da fiscalidade e extrafiscalidade da “imposição”” e a necessidade de compreender os impostos, sob essas duas funções, como meios de realização dos direitos sociais e de conformação das ordens econômica e social⁵¹

c) Na Espanha e na França, assevera que igualmente se admite o conceito de imposto segundo suas funções fiscal e extrafiscal, com a diferença de que no primeiro país há a positivação desse conceito na Ley General Tributaria e na Constituição, com amplo debate doutrinário e jurisprudencial, como ocorre na Alemanha, enquanto no segundo, essa formulação decorre do enfrentamento do tema pela ciência financeira e não propriamente pela ciência jurídica.

d) Por fim, consigna que em Portugal, assim como em França, inexistente um conceito legal de imposto, implicando que a matéria seja objeto de maiores debates no âmbito das finanças públicas. Na seara jurídica, por sua vez, o tema é abordado de forma dividida entre aqueles que definem o imposto de forma marginal e apenas segundo o seu aspecto fiscal, isto é, conforme a sua finalidade de obtenção de receitas, e outros que ampliam a sua formulação para o atingimento de “quaisquer finalidades públicas não sancionatórias”.

No Brasil, doutrina e jurisprudência admitem a extrafiscalidade como função do imposto e compreendem que na sua construção “nunca mais estará ausente o finalismo extrafiscal nem será esquecido o fiscal”, conforme consigna Becker (citado em Torres, 2009, p. 390). Essa concepção está presente na obra de Schoueri ao defender que “o tributo tem

⁵¹ No que respeita à realização dos direitos sociais, políticos e econômicos, a Constituição da República Italiana prescreve em seu artigo 3º que “Cabe à República remover os obstáculos de ordem social e económica que, limitando de facto a liberdade e a igualdade dos cidadãos, impedem o pleno desenvolvimento da pessoa humana e a efetiva participação de todos os trabalhadores na organização política, económica e social do País”. Conforme texto disponibilizado em https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST_PORTOGHESE.pdf

várias funções” e que “ao lado da mais óbvia – a arrecadadora – destacam-se outras, comuns a toda a atividade financeira do estado (receitas e despesas): as funções distributiva, alocativa (indutora) e estabilizadora” (p. 78).

Sobre a formulação do imposto no estado fiscal social, Nabais é cirúrgico em concluir que⁵²:

[...] no actual estado social, caracterizado por um sábio e dinâmico equilíbrio entre a intervenção económico-social do estado e a defesa da(s) liberdade(s) do cidadão, o conceito de imposto não pode deixar de ter por característica normal ou típica a finalidade primária de obter receitas. Com efeito, só esta permite respeitar os postulados básicos do modelo estrutural jusliberal de imposto inerente à própria ideia de estado fiscal, o qual, tendo subjacente o princípio da primazia individual, implica importantes limitações à instrumentalização económico-social do indivíduo. [...]

Por outro lado, a instrumentalização extrafiscal do imposto não pode subverter a racionalidade económica e política liberais, ou seja, a ratio liberal em que a figura do imposto assenta, nos termos da qual cabe aos cidadãos (contribuintes), através dos seus representantes (no parlamento), decidir, segundo o ideal democrático, qual a percentagem dos meios monetários disponibilizados pela economia privada que desejam entregar ao estado, para serem afectados à satisfação das necessidades públicas, em vez de destinadas às necessidades privadas. Ora, erigir o imposto em instrumento primordialmente orientado para finalidades extrafiscais, põe em perigo a racionalidade referida, uma vez que, nesse caso, o imposto já não terá por fundamento a capacidade contributiva dos indivíduos e empresas, proporcionada pelo funcionamento da economia privada, mas sim a sua adequação ou adaptabilidade ao programa económico e social em relação ao qual foi instrumentalizado, sendo assim mais fruto de uma reacção posterior a um dado curso conjuntural da política económica ou social do que uma decisão autónoma do parlamento. Daí porque tais impostos não possam deixar de constituir uma clara excepção num estado fiscal. (2020a, p. 245)

Conformar o conceito de imposto às necessidades e objetivo do estado social passa, portanto, por reafirmar a sua finalidade primária que é a obtenção de receitas, ajustando-a no que respeita ao seus aspectos quantitativo e qualitativo aos novos anseios e necessidades do estado social, preocupado, de modo geral, em percorrer não apenas o desenvolvimento económico, mas também a justiça social, o que ocorrerá através da harmonização entre a

⁵² Nabais ainda enfrenta o controle de constitucionalidade dos impostos fiscais e extrafiscais e conclui que: “seja numa visão mais radical ou mais moderada, há que fazer uma distinção dos impostos consoantes os seus objetivos e/ou os seus efeitos, já que os impostos extrafiscais não de ter por parâmetro constitucional material essencialmente os direitos fundamentais, e os impostos fiscais essencialmente o princípio da capacidade contributiva” (2020a, p. 251).

economia de mercado e as liberdades dos cidadãos, não mais limitadas às liberdades individuais do estado liberal, englobando também as liberdades e direitos sociais, econômicos e culturais.

3. Crise fiscal e reformulação do estado social

Não obstante o conceito de imposto ter sido conformado com vistas a suportar novas despesas públicas fundadas nos objetivos sociais e econômicos do estado social erigido no *breve século XX*, o cenário de desenvolvimento social e econômico experimentado nos seus anos dourados, de 1945 a 1975, depara-se com acontecimentos macroeconômicos, como os choques do petróleo, a instabilidade monetária e a crise financeira na década de 1970, que provocam desequilíbrios econômico-financeiros nas próximas duas décadas. As implicações diretas de tais eventos influenciariam qualquer estado fiscal, mas foram ainda mais impactantes nesse período porque o estado social havia adquirido um viés ainda mais acentuado, configurando-se como estado de bem-estar social, estado providência ou estado paternalista.

Os efeitos de tais eventos macroeconômicos no sistema fiscal desse estado de bem-estar social foram diretamente relacionados à teoria econômica keynesiana que lhe dava suporte no sentido de validar a intervenção do estado na economia com vistas à redistribuição dos rendimentos e da riqueza e à concessão de benefícios visando a efetivação dos direitos sociais por meio do princípio da responsabilidade social coletiva. E embora tivesse sido responsável pelo círculo virtuoso que marcou os anos dourados do estado social “entre aumento dos salários reais, elevação da produtividade e redução das distâncias sociais” (Faria, pp. 115-116), a teoria keynesiana foi considerada insuficiente para suportar a realidade econômico-financeira que submergia nas décadas de 80 e 90 e, ainda, a configuração de um estado social que havia se tornado paternalista. E mesmo diante da ampliação exagerada da carga fiscal, o crescimento da dívida pública, a existência de orçamentos sucessivamente deficitários e a crescente concessão de benefícios sem a contrapartida do ingresso de receitas levaram à inevitável crise fiscal do modelo desse estado providência e paternalista (TORRES, 2009, p. 540).

A pressão sobre o orçamento de um estado providência é descrita por Habermas ao tratar da crise de legitimação do estado no capitalismo:

O orçamento governamental é sobrecarregado com os custos comuns de um processo mais e mais socializado. Suporta os custos de estratégias imperativas de mercado e os custos de demanda de bens improdutivos (armamentos e viagens espaciais). Suporta os custos infraestruturais diretamente relacionados à produção (transporte e sistema de comunicação, progresso científico-técnico, treinamento vocacional). Suporta os custos de consumo social indiretamente relacionados à produção (construção de casas, transporte, assistência médica, lazer, educação e previdência social). Suporta os custos do bem-estar social, principalmente desemprego. E, enfim, suporta os custos externalizados do esforço ambiental brotando da produção privada. No fim, estas despesas têm que ser financiadas através de impostos. O aparelho do Estado, portanto, enfrenta simultaneamente duas tarefas. De um lado, supõe-se que eleve o nível necessário de impostos, subtraindo lucros e rendas, e use os impostos disponíveis racionalmente de modo que os distúrbios das crises de crescimento possam ser evitados. Por outro lado, o soerguimento seletivo de impostos, o padrão discernível de prioridades do seu uso e os próprios desempenhos administrativos precisam ser constituídos de tal maneira, que a necessidade de legitimação possa ser satisfeita. (p. 82)

Nesse mesmo contexto, destacamos também a análise sociológica e econômica feita por O'Connor, segundo o qual o sistema fiscal então vigente consistia num sistema de dominação de classes sociais. Sem adentrar no mérito da sua tese, inclusive sob pena de desviarmos do objetivo do presente estudo, sublinhamos que O'Connor critica o estado do bem-estar social no sentido de que, para suportar os seus elevados custos e despesas, ele amplia a carga tributária e ao fim toma recursos dos pequenos empresários e da classe trabalhadora, pois os impostos que oneram o lucro e o capital repercutem inevitavelmente nos consumidores na forma de preços mais elevados; como consequência direta da majoração da carga tributária, continua ele, está a limitação da capacidade de poupança de tal parcela da sociedade e, proporcionalmente, a ampliação da sua dependência do estado. Sob este aspecto, O'Connor conclui que os sistemas tributários do estado do bem-estar social detêm uma “interessante contradição [...]: por um lado o fardo dos impostos recai sobre a classe trabalhadora; por outro lado, a classe trabalhadora exige cada vez mais despesas (de consumo social e correntes de caráter social) exatamente porque tem o *status* de classe trabalhadora”. É como se o estado do bem-estar social tivesse criado uma verdadeira rodaviva⁵³ de exploração tributária e dependência social do estado, pois quanto “maior [fosse] o

⁵³ Essa expressão remete à canção de Chico Buarque de Hollanda de mesmo título, artista brasileiro que retrata a “rodaviva” como uma força aniquiladora e estagnadora do desenvolvimento de algo. A canção é uma crítica à ditadura militar brasileira, mas a expressão é de tamanho significado que, na opinião da autora, é capaz de exprimir o cenário de exploração tributária e dependência social do estado providência denunciado por O'Connor.

nível de exploração tributária mais elevado [seria] o nível de despesas governamentais e, portanto, a necessidade de mais exploração tributária” (pp. 213-214).

Os altos gastos e as elevadas despesas inerentes às políticas socioeconômicas adotadas no estado do bem-estar social aliados ao desequilíbrio da economia global em meados da década de 1970 e ao aumento significativo da carga tributária não tiveram outro resultado senão a uma crise fiscal⁵⁴ e à conseqüente necessidade de se repensar o estado social quanto aos seus aspectos financeiros, de modo a que passasse a ser conduzido por princípios orçamentários, financeiros e fiscais direcionados a conter os gastos públicos, a afastar e mesmo impedir o a assunção do caráter paternalista do estado. Tratam-se, por exemplo, dos princípios do equilíbrio orçamentários, da transparência financeira, da eficiência, da responsabilidade fiscal e da proteção da concorrência, aliados também a novas fontes de receitas que surgem da globalização e das novas atividades econômicas, que ampliam as bases tributáveis do estado, como, por exemplo, com a tributação de intangíveis e da era digital (Torres, 2009, p. 20).

Torres compreende esta reformulação dos aspectos financeiros do estado como o início de um novo modelo de estado, designando-o como estado fiscal democrático, e a descreve nos seguintes termos:

A mudança de ênfase operada nas relações entre Estado e Sociedade com o advento do Estado Democrático e Social Fiscal faz com que o Estado Orçamentário se redirecione no sentido de assumir as características de Estado Subsidiário. O fenômeno do primado da sociedade sobre o Estado, que se observa na fase presente do liberalismo social, trouxe a tendência de a própria sociedade resolver os seus problemas, restando ao Estado atuar subsidiariamente, nos espaços nos quais haja carência de meios e de recursos sociais. O Estado Orçamentário Subsidiário vai perdendo as grandes incumbências que assumira em décadas anteriores e a própria comunidade passa a se responsabilizar pelos gastos com o desenvolvimento econômico. O Estado Orçamentário Subsidiário é sobretudo o guardião da moeda, o regulador e garantidor da concorrência e do consumo e o prestador de serviços nas áreas de educação, saúde e seguridade para a defesa dos direitos fundamentais, sociais, econômicos e difusos” (2009, pp. 552-553).

⁵⁴ Pasquino, ao tratar do conceito de *governabilidade*, cita Antonio Pedone a fim de observar que “uma coisa é a crise fiscal do Estado e outra é a crise do Estado fiscal. Esta última verifica-se somente quando se produz uma contração drástica na esfera das atividades econômicas sujeitas à iniciativa privada, que tenha como consequência uma exaustão das próprias bases do Estado” (Bobbio et al, p. 550).

A estadualidade fiscal desde o estado liberal mantém-se na nova e atual configuração do estado, assim como o cariz social alcançado no decorrer do século XX, todavia, trata-se de um estado fiscal social simplificado e “podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira”. Em outras palavras, o imposto mantém-se como principal fonte de receita do estado, porém, o financiamento dos custos e despesas necessárias à consecução de seus objetivos constitucionalmente traçados reveste-se do “figurino do controle da dívida pública e da diminuição do tamanho do estado” (Torres, 2009, p. 543 e pp. 212-213, respectivamente).

CAPÍTULO III

Custos dos direitos fundamentais⁵⁵ e o preço da liberdade

Todo o imposto, contudo, é, para quem o paga, não um sinal de escravatura, mas de liberdade.

Adam Smith (p. 536)

1. Considerações iniciais

A primeira parte do presente trabalho dedica-se a trilhar os caminhos da história e da formação do estado com o objetivo de destacar a relevância e a influência da tributação na evolução da sociedade e dos direitos fundamentais e, sobretudo, que o imposto é signo de liberdade e exercício pleno dos seus direitos individuais e também sociais, econômicos e culturais.

Revelou-se que a vida em sociedade desde a Suméria e do Egito Antigo, passando pela Grécia e por Roma, caminhando pela descentralização da Idade Média e percorrendo a formação do Estado Moderno até os dias atuais, requer meios de financiamento da sua estrutura política e social e que isso ocorre por meio da cobrança de impostos. E mais do que isso, descortinou-se que os marcos da evolução (ou mesmo declínio) política e social das civilizações ocidentais foram precedidos por revoltas e revoluções eclodidas em razão da insatisfação dos cidadãos em relação ao sistema fiscal caracterizado pela injustiça, desrespeito e exploração instrumentalizada através da carga tributária.

Vimos que a tributação mostra-se como vetor relevante para o caminhar das civilizações, o que se extrai de grandes acontecimentos históricos, tais como: (a) a derrocada do Império Egípcio frente à invasão romana, não resistida em razão da penosa situação do povo egípcio causada pelo exploratório sistema tributário⁵⁶; (b) o apogeu de Atenas e Roma

⁵⁵ No que respeita à temática enfrentada nesta parte do trabalho, a expressão *custos de direitos* será utilizada como sinônimo de *custos de direitos fundamentais*, omitindo-se essa qualificadora em determinados trechos tão somente para conferir fluidez à leitura.

⁵⁶ Lembre-se que um dos provérbios egípcios dizia que o homem pode ter um Deus ou um Rei, porém, o que ele verdadeiramente teme é o cobrador dos impostos

nos períodos denominados Idade de Ouro de Atenas e Pax Romana⁵⁷, ambos assinalados por formas e regras de tributação justas e bem-sucedidas sob os aspectos financeiros e jurídicos, lembrando que diversos dos direitos e garantias atualmente asseguradas aos contribuintes já estavam consolidadas em tais obrigações – a propósito, malgrado o Império Egípcio tenha sucumbido diante de um sistema tributário que culminou no descontentamento do seu povo e na invasão não resistida do Império Romano, vimos na primeira parte desse estudo que ainda assim é possível notar a sua influência nas atuais ordens tributárias, especialmente no que tange às obrigações tributárias acessórias; (c) a fragmentação do Império Romano para o surgir da Idade Média, o qual, aliás, pode ser analisado como evasão fiscal na medida em que o refúgio no campo tornou-se a medida mais eficaz para a população esquivar-se da sanha arrecadatória do final do Império; (d) as revoltas fiscais ocorridas durante o período medieval; (e) e, finalmente, a Revolução Francesa e as demais revoluções fundadas nas ideias iluministas e liberais do século XVIII, que, no âmbito fiscal, demarcariam o abandono do estado patrimonial da Idade Média para a formulação do estado fiscal.

E ao tempo em que a história demonstra ser a tributação o cerne de inúmeras revoltas e revoluções atreladas ao desenvolvimento social e econômico de cada tempo, ela também elucida que o anseio das sociedades não estava direcionado para a extinção total dos impostos, mas para um sistema fiscal consentido, justo e legitimado nos primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade.

O anseio dessas sociedades nem poderia ser diferente, pois essa mesma história demonstrou desde a Suméria que a organização em sociedade demanda o seu financiamento coletivo, mas que tal deveria ocorrer sob a legitimação dos seus cidadãos e desde que respeitada a igualdade, a capacidade contributiva e os direitos à liberdade e à propriedade privada, o que foi definitivamente assegurado por meio da fiscalidade do estado, que coincide com a ideia de liberdade e de estado de direito. Sob este aspecto, aliás, retomamos as afirmações de Torres e de Schumpeter no sentido de que “o Estado de Direito só existe como Estado Fiscal e desaparecerá quando este desaparecer” e de que “o tributo tem uma relação tão profunda com Estado, que a expressão Estado Fiscal poderia ser considerada como pleonasma”, nesta ordem.

⁵⁷ “Pax-tax Romana”, conforme expressão cunhada por Adams.

Vimos que o Estado Moderno, segundo os princípios iluministas e liberais, teve sua legitimação no contrato social⁵⁸ e na ideia de liberdade e propriedade privada, tudo isso em contraposição ao modelo de Estado Absoluto, intervencionista e patrimonial da Idade Média. Vimos, também, que em concomitância com a (re)afirmação dos ideais de liberdade e propriedade privada houve o reconhecimento de que a garantia e proteção de tais direitos, bem como a realização das prestações estatais demandavam o financiamento do estado por parte dos cidadãos, instrumentalizado fundamentalmente na cobrança de impostos⁵⁹. E, por fim, que a formulação do estado fiscal coincide com a ideia de liberdade e de estado de direito⁶⁰, sendo o imposto o pressuposto do modelo de estado adotado de forma predominante na sociedade ocidental⁶¹.

Nesse contexto de transmutação do estado patrimonial para o estado fiscal, Gabriel Ardant assinala o surgimento do imposto como uma libertação do homem da “construção de caráter feudal ou comunitário” e restituição da “disposição de seu tempo e de seu trabalho” (citado por Torres, 2009, p. 522). Adam Smith, nesta mesma direção, sustentava que o imposto não era um signo de escravidão, mas sim de liberdade (p. 536). Montesquieu, por sua vez, afirmava que as receitas do estado (isto é, os impostos) são uma porção da propriedade dos cidadãos para que possam assegurar e ter o gozo da porção (de propriedade) restante e das prestações estatais (p. 221).

Há em tais assertivas duas ideias correlacionadas que serão objeto do presente capítulo: o imposto como preço da liberdade e os custos dos direitos reconhecidos no Estado Moderno.

⁵⁸ E aqui estamos a referir sobre os sistemas constitucionais influenciados pelas teorias de Hobbes, Locke, Rousseau e Sieyès sabendo-se da diferenciação quanto ao “modelo historicístico inglês”, conforme Canotilho (pp. 51 e seguintes).

⁵⁹ A redução do patrimônio do estado implica que suas despesas sejam financiadas pela sociedade.

⁶⁰ O tributo é “uma realidade integrada na orgânica e razão de ser do Estado” (Catarino, p. 194).

⁶¹ Diz-se predominante porque há estado em que a arrecadação de receita decorre em larga escala da exploração de matéria-prima como o ouro, o petróleo, o gás natural e até mesmo de jogos, conforme pontua Nabais (2005a).

2. Preço da liberdade

A expressão do imposto como um dos preços da liberdade⁶² tem relação direta com os custos dos direitos assegurados no Estado Moderno e decorre da liberação dos cidadãos de seus deveres pessoais para com o Estado Absoluto da Idade Média e à imediata restituição de sua liberdade, traduzida inicialmente na livre iniciativa, no direito à propriedade e no livre trabalho, de tal sorte a revelar-se como “preço da liberdade econômica”⁶³.

Para que tais liberdades pudessem ser efetivamente gozadas é que o imposto surge como instrumento de sua garantia: os cidadãos livres e *independentes* contribuem com as despesas públicas, mas em contrapartida livram-se da “construção de caráter feudal ou comunitário” e asseguram “a disposição de seu tempo e de seu trabalho” (Ardant, citado por Torres, p. 522). E se voltarmos os olhos para a história, o imposto revela-se como uma contrapartida eficiente e pouco custosa para assegurar o pleno exercício de liberdades e direitos limitados e violados em diversos momentos históricos (Nabais, 2005a).

Pode-se dizer que há uma relação intrínseca e virtuosa entre liberdade e responsabilidade, relação esta que exsurge da formação do estado de direito e também da compreensão de que “o homem é um ser político e está em sua natureza o viver em sociedade” (Aristóteles, p. 210) e que o convívio em sociedade presume um ser livre, porém, responsável. Tal responsabilidade traduz-se no “preço” suportado pelos cidadãos para assegurar suas liberdades, preço este alçado a deveres fundamentais, dentre os quais está o dever fundamental de pagar imposto⁶⁴, conforme será visto mais adiante. A este propósito, Nabais é cirúrgico ao asseverar que “o princípio da liberdade (ou da autonomia do indivíduo) não corresponde a uma emancipação absoluta ou anárquica, mas [a] uma liberdade acompanhada de responsabilidade social ou comunitária⁶⁵” (2020a, p. 62), responsabilidade

⁶² Aqui, cumpre esclarecer brevemente que, assim como o imposto, outros deveres fundamentais também são alçados a preço da liberdade, tais como o dever de prestação do serviço militar ou o dever de voto, na medida em que igualmente asseguram o livre e pleno exercício de direitos aos indivíduos.

⁶³ Cf. citação de Josef Isensee feita por Torres (2005b, p. 4): “Para o cidadão o imposto é o preço para a sua liberdade econômica”.

⁶⁴ “O tributo é um fardo coletivo que atinge a todos os cidadãos”, (Kirchhof, p. 19).

⁶⁵ Tal responsabilidade é explícita na Artigo 29 da Declaração Universal dos Homens, de 1948:

1. Todo ser humano tem deveres para com a comunidade, na qual o livre e pleno desenvolvimento de sua personalidade é possível.

2. No exercício de seus direitos e liberdades, todo ser humano estará sujeito apenas às limitações determinadas pela lei, exclusivamente com o fim de assegurar o devido reconhecimento e respeito dos direitos e liberdades

esta que não mais se traduz em deveres pessoais (com raras exceções, como ocorre com o serviço militar), mas em obrigação legal e pecuniária.

O imposto como preço da liberdade está legitimado no contrato social e no constitucionalismo que dele é tributário⁶⁶. Sob o contexto da legitimação e fundação do poder político e da constitucionalização das liberdades no estado de direito, Torres assevera que o imposto “nasce no espaço aberto pela *autolimitação [consentida] da liberdade* e constitui o preço da liberdade”. Refere-se à *autolimitação da liberdade* por entender que as liberdades individuais preexistentes ao pacto constitucional é que se autolimitam e abrem espaço à “atuação limitada do poder fiscal” (2005, pp. 03 e 59). Nesse sentido é que o imposto é compreendido como como *sacrifício* de parte da liberdade para a segurança do exercício de todo o resto: “realmente, cada indivíduo consente em sacrificar uma parte de sua liberdade para assegurar o resto; mas se a autoridade invade toda a sua liberdade, o sacrifício não terá finalidade” (Benjamin Constant citado por Torres, 2005, p. 158).

Buchanan, por sua vez, sinaliza que os indivíduos, através do contrato social instrumentalizado na instituição e cumprimento das leis, limitam sua liberdade (ou melhor, parte dela) e o seu comportamento a fim de obter benefícios ou ganhos potenciais, esclarecendo que essa restrição pode ser um mal aparente se considerada na esfera individual, mas que a sua aceitação visa à obtenção de benefícios decorrentes do igual sacrifício dos demais indivíduos. A (auto)limitação de liberdade está assente no cumprimento da lei como produto do contrato social e, ao final, o *sacrifício* de parte da liberdade assegurará o exercício do restante de suas liberdades em um ambiente “razoavelmente previsível e estável”⁶⁷. No que tange aos impostos, esclarece que intrínseco a este ambiente está o fato de que o contrato social e o constitucionalismo implicam o compartilhamento de custos entre os cidadãos⁶⁸. E sobre tal assinala que é como se no

de outrem e de satisfazer as justas exigências da moral, da ordem pública e do bem-estar de uma sociedade democrática.

3. Esses direitos e liberdades não podem, em hipótese alguma, ser exercidos contrariamente aos objetivos e princípios das Nações Unidas.

⁶⁶ Expressão emprestada de Aguiar (p. 122).

⁶⁷ Conforme Paulsen (p. 30), Tipke e Yamashita afirmam que o “imposto não é meramente um sacrifício, mas sim, uma contribuição necessária para que o Estado possa cumprir suas tarefas no interesse do proveitoso convívio de todos os cidadãos”.

⁶⁸ O compartilhamento dos custos será melhor compreendido a partir da temática dos custos dos direitos elucidada no item 3 do presente capítulo.

paradigma dos bens públicos existisse um esquema de partilha de impostos que independe das avaliações relativas dos indivíduos e que deve ser mantido como inviolável. Arremata afirmando que as condições inerentes ao contrato social suscitam a perda de um grau de liberdade (pp. 111 e 112).

Ao tratar da limitação da liberdade e do compartilhamento de custos, ao que denomina *tax limit*, Buchanan aproxima-se da ideia de que o imposto é preço da liberdade dado que se perfaz em instrumento necessário à obtenção de benefícios e de liberdades alçadas no âmbito do contrato social.

Albergar o imposto como preço da liberdade passa por compreender que, no estado fiscal de direito, ele assume um caráter ambivalente, pois ao mesmo tempo em que afeta (e não restringe) o direito de propriedade porque incide sobre o patrimônio de todo cidadão é também garantia do exercício desta e de outras liberdades e direitos reconhecidos no constitucionalismo ocidental⁶⁹. A propósito disso, Tipke assevera que:

No puede olvidarse que el Estado es el único poder jurídico general que puede garantizar y proteger la libertad de los ciudadanos. La libertad del ciudadano individual desaparecería pronto sin el ordenamiento jurídico estatal, sin tribunales y policía.

Si el Estado no garantizara el derecho a una libertad igual para todos, ésta desaparecería en poco tiempo. El Estado debe recaudar impuestos para poder desarrollar su tarea protectora de la libertad. Sin impuestos el ciudadano sólo disfrutaría fugazmente de mayor libertad. (...) La libertad de cada uno debe coexistir con la libertad de los demás. Sin límites a la libertad no puede existir paz jurídica ni libertad. (pp. 56-57)

E, neste sentido, é de bom alvitre frisar que no Estado de Direito o mesmo imposto que se expressa como preço da liberdade “por ela também se limita e pode chegar a oprimi-la” (Torres, 2005) quando assume viés confiscatório e viola, dentre outros, os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da razoabilidade. Quer dizer isto que, embora tenha a expressão de preço da liberdade, o imposto não pode ultrapassar os limites impostos pelas

⁶⁹A este respeito, a Convenção Europeia de Direitos do Homem, no artigo 1º do seu Protocolo Adicional, expressamente dispõe que o exercício do direito de propriedade não elide o pagamento de impostos:

Artigo 1º. Protecção da propriedade.

Qualquer pessoa singular ou colectiva tem direito ao respeito dos seus bens. Ninguém pode ser privado do que é sua propriedade a não ser por utilidade pública e nas condições previstas pela lei e pelos princípios gerais do direito internacional.

As condições precedentes entendem - se sem prejuízo do direito que os Estados possuem de pôr em vigor as leis que julguem necessárias para a regulamentação do uso dos bens, de acordo com o interesse geral, ou para assegurar o pagamento de impostos ou outras contribuições ou de multas.

liberdades constitucionalizadas no Estado Moderno, sob pena de tornar-se insuportável e confiscatório. Nesse contexto, referimo-nos ao dizer de John Marshal, juiz da Suprema Corte Americana, no sentido de que o poder ilimitado de tributar envolve o poder de destruir⁷⁰, complementando-o com a ideia de que o excesso do preço da liberdade resultará inevitavelmente na perda da própria liberdade.

E, de fato, a mesma história que demonstra ser o imposto um baixo preço para o exercício das liberdades também comprova que seu excesso implica a insustentabilidade do estado fiscal. Sob este aspecto e mais precisamente sob o tema da sustentabilidade do estado fiscal, Nabais assevera que uma “tributação asfixiante” constitui a “negação do próprio estado fiscal”:

Num estado fiscal, pela própria natureza das coisas, a sua sustentabilidade mais não é do que uma variável da sustentabilidade econômica, pois se o funcionamento da economia de mercado não proporcionar excedentes tributáveis adequados à correspondente dimensão do Estado, este torna-se insustentável. Por conseguinte uma tributação asfixiante da economia é simultaneamente uma tributação asfixiante da própria capacidade financeira do Estado, constituindo mesmo a negação do próprio estado fiscal, porquanto, sendo este um estado financeiramente parasita da economia, implica uma economia minimamente saudável de que se possa alimentar adequadamente. (2011, p. 25)

No estado fiscal há, portanto, uma relação de simbiose entre liberdade e imposto: um não se sustenta sem o outro, estando este evidentemente limitado por aquela muito embora seja também o seu garantidor. Sob esta perspectiva, arrematamos com a assertiva de Holmes no sentido de que a há uma “hostilidade imaginária” entre liberdade e imposto e que, se isto de fato fosse real e empírico, então “todas as nossas liberdades básicas estariam sob o risco de serem abolidas” (p. 27).

Para uma maior e melhor compreensão do imposto como pressuposto para o exercício pleno das liberdades reconhecidas no estado de direito, isto é, como um dos “preços da liberdade”, é imprescindível a abordagem da temática dos custos dos direitos fundamentais, sobretudo para explicitar que a sua realização e concretização além da consagração jurídica estão intrinsecamente relacionadas aos aspectos fiscais e orçamentários do estado, mesmo quando se tratam das liberdades individuais.

⁷⁰ Entendimento manifestado na decisão do caso *McCulloch versus Maryland*, considerada importante marco para a doutrina dos poderes implícitos e a teoria da imunidade tributária.

3. Os custos dos direitos fundamentais

3. 1. Uma compreensão sobre a expressão custos dos direitos e suas preocupações fiscais e orçamentárias

A fim de compreender a expressão *custos dos direitos fundamentais*, emprestamos o conceito utilizado por Duarte Baganha no âmbito da contabilidade de gestão no sentido de que custo é “um somatório de sacrifícios para obter algo” (citado por Maciel et al., p. 7), o que significa dizer que custo é o somatório dos gastos necessários para a obtenção de um bem ou serviço. Também pode ser definido como “valor monetário associado à utilização ou consumo de um recurso”, isto é, de um bem ou serviço necessário “ao desenvolvimento necessário da actividade da empresa e conseqüente concretização dos seus objectivos” (Franco et al, p. 21).

Embora aplicáveis às relações contábeis e ao direito privado, por assim dizer, os conceitos acima são um préstimo para a tradução da expressão *custos dos direitos fundamentais* como o somatório dos recursos públicos necessários à realização dos direitos fundamentais como objetivo do estado que é. É expressão talhada com o objetivo de elucidar que a efetivação e realização dos direitos fundamentais para além da sua consagração jurídica exigem esforços do estado e, sob o manto da estadualidade fiscal, esforços da própria sociedade. Veremos mais abaixo que tais esforços estão relacionados às funções estatais de defesa e de prestação dos direitos fundamentais.

Considerando o desenvolvimento do presente estudo, trataremos de dar respostas a duas indagações sobre esta temática: em que consistem esses custos e como são financiados?

A resposta à primeira indagação será elucidada mais abaixo.

O financiamento dos custos ou gastos públicos, por sua vez, já não é enigmático nessa altura e encontra guarida no modelo de estado fiscal do constitucionalismo ocidental, que tem na arrecadação dos impostos a sua principal fonte de receitas. Sob este aspecto, vimos que o imposto é pressuposto do estado fiscal e pressuposto dos próprios direitos fundamentais na medida em que constitui o “principal suporte financeiro” do Estado Moderno e contemporâneo. Neste sentido, Nabais assevera que, “atenta a razão de ser do Estado, que é a realização da pessoa no respeito pela sua eminente dignidade, o Estado Fiscal não pode deixar de se configurar como *instrumento* dessa realização”, concluindo que o

imposto é “o instrumento que historicamente se revelou *mais adequado à materialização desse desiderato*” (2011, p. 17).

Ora bem, a *materialização* da dignidade da pessoa humana asseverada por Nabais está diretamente relacionada aos direitos fundamentais e à obtenção e utilização de recursos para que tais direitos sejam realizados, isto é, aos custos de tais direitos. E se numa empresa privada o financiamento dos custos de um bem ou serviço ocorre através da capitalização da sociedade pelos sócios, no estado fiscal isso advém predominantemente da arrecadação dos impostos exigidos daqueles que integram a comunidade.

A respeito dessa questão, entendemos por bem tecer algumas breves e necessárias considerações sobre orçamento público, breves porque este não é o escopo do presente estudo, mas necessárias porque são um contributo para a compreensão de que, embora os custos dos direitos justifiquem a arrecadação fiscal, as receitas e despesas vinculadas ao seu financiamento são (e devem ser) submetidas a processo de gestão e controle, o que vem a ser instrumentalizado, ao menos de forma elementar, pelo orçamento público.

O orçamento público é aspecto intrínseco ao consentimento do imposto no estado de direito e tem suas primeiras manifestações nas cartas de franquia da Idade Média, notadamente na Carta Magna, considerada como marco inicial do período pós civilizações antigas no que respeita às garantias constitucionais tributárias, reveladas não apenas na justa cobrança dos impostos sobre a circulação dos comerciantes, mas também pelo desenvolvimento da ideia de que a legitimidade do imposto exige uma despesa justa e de que um imposto extraordinário exigia “utilidade e necessidade evidentes e emergência terrível” (Henrique de Ghent, legislador parisiense do séc. XIII, citado por Adams, p. 165). Ao lado dessa vinculação do imposto à utilidade e necessidade estava o princípio de que o imposto extraordinário para a guerra seria aprovado pelo Grande Conselho (órgão formado por barões e ricos plebeus e que deu origem ao Parlamento) apenas se fosse uma guerra pela defesa e não uma guerra ofensiva⁷¹. Imperava, igualmente, a ideologia de que os direitos do povo só estariam salvaguardados se ao rei fosse negado o poder de tributar: “o rei podia gastar, mas não tributar, o Parlamento podia tributar, mas não gastava; enquanto o poder de

⁷¹ Esse conceito inclusive era defendido pelo povo, que por vezes rebelou-se contra a cobrança de impostos, aprovada pelo Grande Conselho, para financiar guerras consideradas por ele como guerras ofensivas.

tributar e o de gastar estivessem separados, os ingleses viveriam para sempre” (Adams, pp. 164-166).

É, no entanto, nas constituições do século XIX, influenciadas pelo liberalismo econômico e instituídas em contraponto ao intervencionismo e absolutismo da Idade Média, que são afirmados, ao lado do princípio da legalidade fiscal, os princípios da aprovação do orçamento pelo órgão de representação e da publicidade da gestão do dinheiro público. Decorre disto que “nos Estados de Direito, aos Parlamentos é submetida anualmente uma previsão de receitas e despesas que o Estado pretende cobrar e realizar, sendo a mesma estruturada por itens, e devendo ser objecto de autorização parlamentar”. Ao parlamento, portanto, são incumbidas duas funções distintas: a de criação e instituição dos impostos e a de aprovação e votação do orçamento (Lavouras, 2002)⁷².

Segundo Pinto, “o orçamento responde historicamente pela função de controle do Estado, seja pela estimativa do quanto arrecada, seja do quanto se lhe autoriza que gaste” (p. 54). Lavouras afirma, também, que o “orçamento visa, por um lado, a delineação de um programa periódico (anual) de administração, obtendo deste modo um quadro de previsões totais de receitas e despesas, assentando as bases para a fiscalização das finanças estaduais, concedendo deste modo, periodicamente, ao executivo, os poderes necessários para o exercício das funções que constitucionalmente lhe estão acometidas” (2002).

E, não obstante o seu caráter jurídico e contábil, o orçamento assume-se como instrumento de política fiscal e intervenção econômica e social, o que significa dizer que a existência de um estado de menor ou maior intervenção é influenciada não apenas pela “equação entre receitas disponíveis e despesas autorizadas”, mas também pelo “complexo processo político em que as demandas sociais e econômicas tracejam o quanto de atuação a iniciativa privada promove por si e o quanto daquelas demandas somente o Estado é capaz de atender” (Pinto, p. 40). Sob este aspecto, Pinto assevera que “os recursos tomados à sociedade e ao mercado para financiar as atividades estatais passam pelo curso jurídico-discursivo de formação do que seja interesse público na forma do processo legislativo de aprovação das peças orçamentárias. O embate das prioridades governamentais é feito a partir

⁷² A propósito disto, no mesmo artigo Lavouras apresenta de maneira sóbria e sucinta as teorias sobre a natureza jurídica do orçamento e pondera, de “ânimo leve”, o conceito constitucional de orçamento segundo as constituições portuguesas.

da sua exposição ao Parlamento que as discute, as aprova e as controla diante do Executivo que as propõe e as promove diretamente” (p. 43).

É, pois, através do orçamento do Estado que se informa a previsão dos quantitativos das receitas disponíveis, advindas predominantemente da arrecadação fiscal, e das despesas cuja execução é autorizada pelo Parlamento no ano calendário que se sucede.

Sem embargo disso, há de se consignar que a previsibilidade da lei orçamentária não implica garantia da execução das despesas autorizadas, tanto é assim que o ciclo orçamental subdivide-se em previsão, execução e resultado⁷³, sendo este último submetido ao Tribunal de Contas⁷⁴. Em Portugal, é através da Lei nº 151/2015 que estão estabelecidos “os princípios e as regras orçamentais aplicáveis ao setor das administrações pública”, “o regime do processo orçamental, as regras de execução, de contabilidade e reporte orçamental e financeiro, bem como as regras de fiscalização, de controlo e auditoria orçamental e financeira” (artigo 1º). No Brasil, tais normas de finanças públicas estão previstas na Lei Complementar nº 101/2000.

Como dito mais acima, não se pretende neste trabalho discorrer sobre as normas e questões subjacentes ao orçamento do estado e finanças públicas, mas apresentar ideias gerais e breves sobre o tema a fim de elucidar que “a legitimidade do financiamento do Poder Público pela cobrança de tributos somente seria [é] sustentável mediante processo objetivo e consistente de controle” consubstanciado no orçamento do estado, que, como visto, apresenta-se também como “instrumento de planejamento e intervenção estatal na realidade socioeconômica” (Pinto, pp. 55 e 57).

Pois bem, é neste contexto das despesas públicas e prioridades governamentais objeto do orçamento público, financiadas predominantemente através dos impostos, que seguimos rumo ao escrutínio dos custos dos direitos fundamentais para darmos resposta à indagação feita mais acima: em que consistem esses custos?

⁷³ Tanto em Portugal como no Brasil, é possível aceder às leis orçamentárias e aos dados da execução e resultado dos orçamentos através dos seus respectivos portais de transparência.

⁷⁴ Figura institucional presente em Portugal e no Brasil.

3. 2. Direitos fundamentais, ações do estado e custos dos direitos

A fim de se alcançar o objetivo do presente estudo no sentido de elucidar o imposto como instrumento indispensável à materialização dos direitos fundamentais em razão dos custos que lhes são inerentes, faremos um recorte na temática dos direitos fundamentais e teceremos algumas breves considerações sobre as implicações jurídicas do reconhecimento desses direitos porque relevantes para a nossa investigação.

No que respeita às suas implicações para a fiscalidade do estado, atentamo-nos para a ideia de que direitos fundamentais são aqueles direitos considerados naturais e inalienáveis *incorporados* à ordem jurídica⁷⁵. Canotilho, ao citar Cruz Villaron, consigna que “direitos fundamentais são-no, enquanto tais, na medida em que encontram reconhecimento nas constituições e deste reconhecimento se derivem consequências jurídicas”, esclarecendo, ainda, que a falta de constitucionalização de um tal direito implica que ele seja outra coisa, de igual ou até de maior relevância, como ocorre com a dignidade da pessoa humana ou os direitos humanos, mas não propriamente direito fundamental (p. 377). Apesar das diversas classificações doutrinárias e históricas atribuídas aos direitos fundamentais⁷⁶, interessa ao presente trabalho a ideia geral dos direitos fundamentais e o fato de que o reconhecimento de tais direitos implica consequências jurídicas no que respeita ao funcionamento do estado e, mais especificamente, às suas questões orçamentárias e fiscais.

Acerca disto, vimos nos capítulos anteriores, que o conceito de imposto é reformulado à medida que são consagrados os direitos fundamentais. Sobre tal, Nabais afirma que a consagração de tais direitos anda “à volta da compreensão do lugar do indivíduo na sociedade e da posição deste e da sociedade face ao Estado”, complementando que, “até ao dealbar do século XXI, corresponde, em larga medida, à concretização progressiva da tríade que foi o lema da revolução francesa: *liberté, égalité et fraternité*” (2020b, p. 126).

⁷⁵ No que respeita à incorporação dos direitos naturais e inalienáveis à ordem jurídica para que sejam então alçados a direitos fundamentais, Canotilho enfrenta os institutos da “constitucionalização” e “fundamentalização formal e material” dos direitos a fim de elucidar que direitos fundamentais não constitucionalizados e fundamentalizados formalmente também serão reconhecidos como tal caso sejam materialmente fundamentais, isto é, caso o seu conteúdo seja “decisivamente constitutivo das estruturas básicas do Estado e da sociedade” (p. 378 e 379). Nesse sentido são os artigos 1º, 2º e 16º/1º da Constituição Portuguesa.

⁷⁶ Sobre o tema, ver Canotilho, p. 393 e seguintes.

Realmente, quando da afirmação dos direitos fundamentais de primeira geração, sintetizados no direito de propriedade e nas liberdades econômicas e políticas, é que exsurge o estado fiscal, não mais financiado predominantemente pela exploração de seus próprios bens e meios de produção⁷⁷ – mesmo porque tais bens foram transferidos à iniciativa privada –, mas sustentado pela arrecadação de impostos segundo os princípios da equivalência e da igualdade formal, limitando-se a arrecadação ao reembolso dos custos dos serviços públicos prestados pelo estado e ao sustento de um Estado Mínimo, voltado apenas para a correção dos “defeitos do estado natural” e para a tutela dos direitos patrimoniais. Trata-se, aqui, do estado fiscal liberal e da concretização da ideia de liberdade vinculada ao exercício dos direitos patrimoniais.

Mais adiante, sobrevém o liberalismo igualitário como decorrência do reconhecimento e afirmação dos direitos fundamentais de segunda geração, consubstanciados nos direitos sociais, econômicos e culturais e relacionados todos eles à ideia de igualdade material e não meramente formal: o imposto passa a ser medida de “direcionamento da economia e da conformação social”, sendo a principal fonte de receita para que o estado social tenha condições financeiras de criar e executar medidas necessárias à garantia de tais direitos. Esta mesma finalidade mantém-se em relação aos direitos de terceira geração, ligados intimamente à ideia de fraternidade e solidariedade e corporificados nos direitos ao meio ambiente, ao desenvolvimento ou progresso, à autodeterminação dos povos, à comunicação e à propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade (Nabais, 2020b, p. 127)⁷⁸.

Da consagração dos direitos fundamentais, exsurtem os seus atributos e funções no (e sobre o) Estado Moderno. Nesta seara, dada a relevância para o presente trabalho, servimo-nos das lições de Canotilho para destacar as funções de defesa e de prestação social dos direitos fundamentais:

a) *Função de defesa*, atribuída especialmente aos direitos, liberdades e garantias⁷⁹, que, *prima facie*, figuram como normas de competência negativa, o que significa dizer que

⁷⁷ Ao lado da exploração dos bens pelo rei e pela Igreja e ainda que desprovido de um sistema organizado, subsistia a cobrança de impostos, conforme suscitado no item 4 do Capítulo I do presente estudo.

⁷⁸ Para uma melhor compreensão da evolução dos direitos fundamentais, ver Canotilho, pp. 380-388.

⁷⁹ Sobre tal, ver Canotilho, p. 398.

são destinadas aos indivíduos e, sobretudo, ao estado no sentido de impor um dever de abstenção e uma proibição de agressão. Em razão dessa característica, são também classificados como direitos negativos. Canotilho pontua que esse atributo de direito negativo ou liberdade negativa não afasta o titular do direito de exigir prestações positivas do Estado, como o de assegurar que tais direitos, liberdades e garantias sejam de fato exercidas (liberdade positiva), o que pode ser exemplificado pelo dever do estado de proteger o direito à propriedade por meio de serviços de polícia, o direito à vida ao assegurar condições mínimas de sobrevivência e o direito à tutela jurisdicional efetiva mediante a criação de tribunais.

b) *Função de prestação social*, associada sobretudo aos direitos sociais, econômicos e culturais, caracterizados como direitos de prestação ou direitos positivos no sentido de que asseguram o direito de o indivíduo obter uma prestação ou atividade do estado, como ocorre na área da saúde, educação e segurança social⁸⁰.

Além das funções de defesa e de prestação, Canotilho também assinala as funções de proteção perante terceiros e de não discriminação: a primeira aplicada às relações entre os indivíduos e não entre eles e o estado, como ocorre na função prestacional, destacando-se que o Estado assume o dever de proteger os direitos fundamentais de um indivíduo perante os demais, a segunda associada ao dever do estado de “tratar os cidadãos como cidadãos fundamentalmente iguais”. Não obstante essa classificação pormenorizada, entendemos que a função de proteção perante terceiros é corolário da função de defesa, pois exige do Estado a proteção de um direito, uma liberdade ou garantia por meio de normas reguladoras das relações jurídico-civis, assim como a função de não discriminação também decorre das duas primeiras funções, de defesa e de prestação, justamente porque demandam a uma só vez a proteção e a prestação do Estado (pp. 407-409).

⁸⁰ Sob esta perspectiva, Canotilho aponta para três núcleos problemáticos dessa função, relacionando-os aos direitos sociais originários, direitos sociais derivados e às políticas sociais ativas, são eles: possibilidade de tais direitos conduzirem ao direito de exigir que as prestações sejam efetivamente realizadas, que o sejam de forma a criar participação igualitária e a vincular o poder público a instituir “políticas públicas socialmente ativas”. Assinala que as duas primeiras problemáticas são discutíveis, mas que em relação à terceira as normas de direitos sociais, econômicos e culturais da Constituição Portuguesa “individualizam e impõem políticas públicas socialmente activas” (p. 409). Para uma compreensão mais analítica dessa questão, inclusive no que respeita à função de defesa dos direitos fundamentais, recomenda-se a leitura das considerações feitas por Canotilho sobre o regime geral e específico dos direitos fundamentais (pp. 415 e seguintes).

A propósito das implicações dos direitos fundamentais, Alexy sugere que a compreensão dos direitos fundamentais no “campo dos direitos subjetivos” seja feita a partir da subdivisão do *supraconceito* de direitos subjetivos (“posições”) na tríade (i) direitos a algo, (ii) liberdades e (iii) competências. Sem embargo da relevância e complexidade das ideias e conceitos analisados e apresentados por Alexy em sua obra “A Teoria dos Direitos Fundamentais”, faremos aqui um recorte bastante específico para explorar as posições classificadas como “direitos a algo”, dada a sua especial importância para o presente estudo, com vistas a assinalar que a materialização desses direitos tem como contrapartida ações e custos estatais até mesmo quando revestidos da *função de defesa* (Canotilho) ou, por assim dizer, quando exigem ações negativas do Estado.

Alexy apresenta o *direito a algo*⁸¹ como a posição jurídica cujo enunciado é “*a* tem, em face de *b*, um direito a *G*”, em que *a* é o titular do direito, *b* o destinatário e *G* o objeto. Afirma que “o objeto de um direito [a algo] é sempre uma ação do destinatário”, seja ela negativa (assim entendida como abstenção) ou positiva⁸², e exemplifica esse enunciado através da disposição “*todos* têm direito à vida”, em que *a* é o titular do direito (“*todos*”), *b* é o Estado e *G*, a vida. Nesse contexto esclarece que tal direito prevê uma ação negativa do estado no sentido de que o titular tem o direito de que o Estado (destinatário) não o mate e uma ação positiva em direção ao direito de ter a sua vida protegida contra intervenções de terceiros.

⁸¹ Alexy esclarece a opção pelo uso do termo “direito a algo” nos seguintes termos: “A expressão “direito a algo” pode soar um pouco estranha. Alternativas possíveis seriam “direito (subjetivo)” e “pretensão”. Mas direitos (subjetivos) incluem também liberdades e competências. Por isso, essa expressão parece pouco adequada para designar posições que devem ser claramente distinguidas das liberdades e competências. A expressão “pretensão” é mais adequada. O conceito de “direito a algo” compartilha com o conceito de “pretensão” um caráter relacional. Tanto quanto uma pretensão, um direito a algo dirige-se sempre contra alguém, e o objeto é, em ambos os casos, sempre um fazer ou uma abstenção. Contudo, aqui se renunciará à utilização do conceito de pretensão em um sentido técnico. Esse conceito está onerado por inúmeras controvérsias que, no presente contexto, pouco interessam (cf., por exemplo, Ludwig Enneccerus/Hans C. Nawiasky, *Allgemeiner Teil des Bürgerlichen Rechts*, 15ª ed., v. 2, Tübingen: Mohr, 1960, pp. 1363 e ss.). Se se deixam de lado as controvérsias acerca do conceito de pretensão, as quais dizem respeito, por exemplo, à atualidade, à determinação da parte contrária e à exigibilidade judicial, então, o direito a algo poderia, sem problemas, ser designado como “pretensão”. De resto, é necessário salientar que falar em “direitos a algo” perde um pouco de seu caráter insólito quando se trata da formulação de direitos específicos. Por uma perspectiva linguística, o enunciado “*a* tem, em face de *b*, um direito a *G*” não é inferior ao enunciado “*a* tem, em face de *b*, uma pretensão a *G*””.

⁸² Aqui há de se referir que também são comumente utilizadas as expressões “direitos positivos” e “negativos”, as quais decorrem de uma das classificações feitas no âmbito dos direitos fundamentais, atribuída esta a Jellinek, conforme leciona Alexy ao expor esse tema (p. 190).

Disso decorre a classificação dos “direitos a algo” em direitos a ações positivas (direitos a prestações) e ações negativas (ou direitos de defesa) por parte do estado, congruente com as funções de defesa e de prestação explicitadas por Canotilho.

Os direitos a ações positivas são divididos entre direitos a ações fáticas, tais como o oferecimento de vagas em creches, escolas, remédios, concessão de benefícios e subvenções, e ações normativas, estas caracterizadas pelo direito a “atos estatais de criação de normas” necessárias à proteção e exercício de um determinado direito.

Os direitos a ações negativas são classificados em 3 (três) grupos:

a) Direitos a que o Estado não obste ou dificulte determinadas ações do sujeito do direito (*direitos ao não embaraço de ações*), ressalvadas as proibições jurídicas legitimamente instituídas. Como exemplo de ações que podem ser obstadas ou dificultadas estão os direitos à liberdade de expressão, à locomoção, ao exercício da profissão e à propriedade.

b) Direitos a que o Estado não afete determinadas características ou situações do sujeito, assim entendidos como direitos que “definem a existência concreta”⁸³ do ser humano, tais como o direito à vida, à saúde, à liberdade, à honra, à inviolabilidade de domicílio, etc..

c) Direitos a que o Estado não elimine ou não dificulte determinadas posições jurídicas do sujeito, assim entendidas como institutos ou atos jurídicos constituídos por meio de normas válidas que viabilizam a sua existência e exercício. Como exemplo de tais institutos/atos jurídicos podem-se citar a celebração de contratos, o direito ao voto, a celebração de casamento, o direito à propositura de demandas judiciais, destacando-se o seu elemento comum: todos são viabilizados pelo conjunto de normas que os constituem e regulam, que nos exemplos dados são normas de direito contratual, eleitoral, civil e processual, respectivamente. À medida que tais normas sejam derogadas ou modificadas, o sujeito do direito é privado das suas posições jurídicas (Alexy, pp. 193-203).

Neste contexto e sem qualquer embargo das diversas questões que tangenciam o tema dos direitos fundamentais apresentado por Canotilho e Alexy, interessa-nos destacar que os direitos fundamentais exprimem consequências jurídicas inerentes ao seu reconhecimento e

⁸³ Definição de Georg Jellinek, cf. Alexy (p. 199, nota de rodapé).

consagração e, sobretudo, que o estado sujeita-se a uma série de ações para a sua materialização.

E aqui está um dos pontos nevrálgicos da temática dos direitos fundamentais para o presente estudo: se o estado sujeita-se a ações necessárias e intrínsecas à efetivação dos direitos fundamentais – quer sejam direitos, liberdades e garantias, quer sejam direitos sociais, econômicos e culturais – e se tais ações, de forma incontestada, demandam gastos financeiros, podemos afirmar seguramente que todo direito (fundamental) tem um custo. E, mais, que esse custo há de ser suportado e compartilhado pelos indivíduos que integram o estado instituído sob a égide do estado de direito e fiscal mediante o pagamento de impostos.

Trata-se aqui da interface “oculta” entre o Direito Fiscal e os direitos fundamentais, a qual merece ser descortinada com o propósito de que a temática dos direitos fundamentais, no âmbito do Direito Fiscal e Constitucional, não seja posta apenas sob o enfoque da limitação do poder tributar, mas também debatida à luz da sua questão orçamentária e de forma a evidenciar os custos da sua garantia e a viabilidade da sua materialização somente (ou predominantemente, para ser mais correto) através da imposição tributária.

Ora bem, do que vimos sobre direitos fundamentais e imposto, destacamos as seguintes proposições: 1) “direitos fundamentais são-no, enquanto tais, na medida em que encontram reconhecimento nas constituições e deste reconhecimento se derivem consequências jurídicas”; 2) os direitos fundamentais, enquanto *direitos a algo*, exigem ações positivas (direitos a prestações) e ações negativas (ou direitos de defesa) por parte do Estado; 3) o suporte financeiro (leia-se, as receitas) do estado para a prática de ações tendentes à organização e materialização de tais direitos tem fundamento na arrecadação fiscal; e, por fim, 4) todo direito fundamental tem um custo orçamentário.

Nesta ocasião focaremos na última proposição e cuidaremos de apresentar alguns dos custos dos direitos com o objetivo precípuo de elucidar que até mesmo a efetivação dos direitos adstritos à esfera privada dos cidadãos demanda ações (políticas) estatais e, por conseguinte, têm um custo para o estado.

O custo orçamentário de um direito é consequência jurídica do seu reconhecimento num estado de direito, na medida em que a sua efetivação e proteção, seja através de ações positivas ou negativas do estado, demandam financiamento público.

De rigor esclarecer que o custo orçamentário objeto deste estudo nada tem a ver com a valoração moral, política ou jurídica de um direito. O enfoque sobre os custos (orçamentários) dos direitos estará em explicitar os esforços financeiros do estado destinados à materialização dos direitos fundamentais, contribuindo para elucidar a relevância da arrecadação fiscal para a concretização até mesmo dos direitos a propriedade e liberdade, cuja visão liberal clássica contempla a máxima de que o seu exercício prescinde de ações estatais financiadas pela sociedade através dos impostos, o que, veremos, não é verdade.

Descortinar os custos de direitos, embora não seja prática corriqueira, também não é tarefa árdua porque poder ser realizado segundo uma apresentação discursiva de tais custos, isto é, sem que seja necessário discriminar os seus respectivos dados orçamentários – que realmente exige um sobre-esforço. Basta, para tanto, o questionamento sobre quais ações, instrumentos e estruturas são necessárias para que determinado direito seja assegurado e materializado, mesmo porque tal inquirição, por si só, é capaz de que revelar que os direitos fundamentais à propriedade, à liberdade, à saúde, à educação e à cultura, por exemplo, implicam custos – e exigem receitas, portanto – para que sejam efetivados.

E isso confirma-se mesmo na hipótese em que parcela de tais direitos seja instrumentalizada através do custeio privado.

De fato, não obstante a propriedade ou o acesso a saúde ocorrer mediante gastos privados, seja em razão da compra de um imóvel ou de um carro, da contratação de serviços de segurança privada, da abertura de contas bancárias, da realização investimentos, da tomada de serviços médicos e hospitalares da iniciativa privada, etc., nada disso seria possível se ausente a estrutura estatal que sustenta e regulamenta o exercício de tais direitos: a aquisição de um imóvel e a proteção do direito a posse só são viabilizadas através de serviços notariais que atestem tal direito e do efetivo de segurança pública, que é necessário mesmo que diante da contratação de serviços de proteção privada; o acesso aos serviços bancários e financeiros necessários à poupança ou a realização de investimentos demandam a regulação e fiscalização de tais práticas pelo estado; o mesmo ocorre em relação aos serviços privados de saúde, que demandam a regulação e a fiscalização de órgãos competentes. Soma-se a tudo isso, a atividade judicial tendente a assegurar tais direitos quando violados.

Nesta seara, pensemos um pouco mais sobre a propriedade privada considerada no seu plexo de direitos. O seu exercício e garantia, inobstante estejam dentro da esfera privada do sujeito de direito, demandam inúmeras ações do Estado relacionadas quer à regulação das relações civis, financeiras, consumeristas e comerciais, as quais demandam a criação de órgãos necessários à sua formalização (tais como os de registros públicos), regulamentação e fiscalização, de tal sorte a promover um ambiente social e jurídico saudável para o exercício desse emaranhado de direitos, quer a proteção e segurança dos bens tangíveis e intangíveis sobre os quais recai tal direito, viabilizadas pelo poder de polícia do Estado e que podem ser exemplificadas pela necessidade de manutenção de polícias e de bombeiros e de um sistema carcerário para a proteção de bens tangíveis, bem como pela criação de órgãos e entidades que protegem direitos intangíveis, tais como direitos no mercado financeiro, direitos autorais, marcas e patentes, dentre outros.

O racional acima pode ser feito para qualquer outro direito constitucionalmente garantido no estado do direito. A conclusão será de que sempre haverá custos estatais, diretos e/ou indiretos, necessários à sua materialização e relacionados às atividades de regulação, fiscalização e proteção de tais direitos, incluindo, neste último os custos inerentes ao Poder Judiciário. Acerca disso, Holmes é assertivo ao afirmar que: “todos os direitos custam caro porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, que monitore o exercício dos direitos e o imponha quando necessário” (p. 41).

Realmente, a organização da sociedade sob a égide do estado de direito e fiscal assente nos primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade requer que os custos da sua estrutura e dos direitos por ela assegurados sejam financiados e compartilhados entre seus indivíduos, inclusive sob pena de sucumbir.

Como bem assinala Nabais, “não há direitos de borla”: “os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos” (2005a).

Lançar luz aos custos dos direitos fundamentais é necessário para reafirmar a legitimação do imposto, especialmente numa altura em que ideais liberais conservadores e mesmo libertários questionam a validade e legitimidade de sua existência, sobretudo,

baseados na *ficção* de que os direitos individuais de propriedade e de liberdade escapam aos custos e financiamento do estado. Ficção porque, como vimos, o exercício e preservação de tais direitos, ainda que reivindiquem gastos privados, dependem de ações estatais e, portanto, implicam custos públicos (mesmo que indiretos). Sobre isso, Sanches consigna que:

No cerne da questão temos um debate de grande actualidade sobre a legitimidade global da tributação: se consideramos a propriedade e distribuição de riqueza como um dado natural (...), o Estado surge como um elemento estruturalmente vo[l]tado para a restrição da propriedade e para a perturbação de regras preexistentes. (...) Para os cidadãos que possuam rendimentos elevado, o Estado é um ente meramente onerador, cuja dimensão deverá ser controlada e reduzida.

O vício deste raciocínio é que parece esquecer que a propriedade e as demais formas privadas de apropriação de bens constituem, em si mesma, um output do ordenamento jurídico, ou seja, do Estado. O ordenamento jurídico (que atribui e tutela direitos) é o mais importante dos bens públicos fornecido pelo Estado e é uma condição essencial para o funcionamento da economia e da sociedade (...). Na verdade, os direitos de propriedade são o produto de um conjunto de normas e de estruturas jurídicas das quais o sistema fiscal constitui apenas uma parte integral. (p. 19)

Godoi e Dande, rechaçando a ideia de que o tributo é restrição aos direitos fundamentais e até mesmo assume um carácter “excepcional e odioso” – tese que recentemente ganhou um certo fôlego no Brasil nos últimos anos –, acabam por enfrentar a questão dos custos dos direitos individuais e a imprescindibilidade do imposto para a estrutura do estado:

A visão libertarista é falha mesmo numa ordem tipicamente liberal, em que as responsabilidades do Estado não vão além da defesa externa, da segurança pública e do aparato judicial. A falha vem de não perceber que a eficácia mesmo desses direitos negativos e das liberdades públicas supõe a construção e a manutenção de uma estrutura institucional que depende diretamente da arrecadação dos tributos, a não ser que se viva num Estado patrimonial e não num Estado fiscal. Daí ser um erro da tese libertarista identificar o tributo como algo tendencialmente destinado a diminuir a extensão e a manifestação dos direitos individuais dos cidadãos.

A postura libertarista até hoje não percebeu o que Adam Smith intuiu e afirmou ainda no século XVIII: que o imposto que anualmente retira 10% da renda e 1% do patrimônio do indivíduo é o que garante a existência de juízes, policiais, cassetetes, fuzis, cárceres e carcereiros que ao fim e ao cabo são os responsáveis, pelo menos num Estado fiscal, por garantir a incolumidade daquela renda e daquele patrimônio que remanesceram com o contribuinte. (2022)

Nomeadamente sobre o direito à propriedade, Holmes cita o filósofo escocês David Hume para consignar que “a propriedade privada é um monopólio concedido e mantido pela autoridade pública às custas do público” e o jurista britânico William Blackstone para assinalar que “a esfera privada das relações de propriedade assume sua forma atual graças à organização política da sociedade” e que “a própria existência da propriedade privada depende da qualidade das instituições públicas e da ação do Estado, que inclui ameaças críveis de judicialização penal e civil” (pp. 58-59).

Nota-se, portanto, que a materialização dos direitos individuais de propriedade e de liberdade, opostos com frequência aos custos estatais, depende da capacidade do estado em fornecer bens públicos voltados para o seu fomento e preservação e com vistas a viabilizar a construção de um ambiente social sadio, a criação de um sistema de proteção e regulação do mercado e o desenvolvimento de mecanismos de combate à corrupção, por exemplo.

A fim de dar a conhecer quais seriam estes bens públicos, além das ações citadas mais acima, é possível ainda citar ações voltadas à proteção marítima, que beneficiam inúmeros proprietários de embarcações e de empresários que dependem do transporte marítimo, a proteção contra incêndios florestais, que protegem propriedades particulares, sejam elas afetadas diretamente ou porque se avizinhem da área afetada, a concessão de subsídios fiscais e financeiros para o fomento agrícola, industrial e comercial, que impactam diretamente no negócio de determinados proprietários e investidores, a implementação de cursos técnicos e superiores destinados a determinados setores da economia, os quais, evidentemente, ampliarão a margem de lucro das empresas, a criação de normas, regulamentos e órgãos que viabilizam o exercício seguro do direito à propriedade e possibilitam a realização de negócios e transações financeiras, a manutenção de um Poder Judiciário destinado a dirimir controvérsias e efetivar a proteção da propriedade quando violada ou questionada, etc..

Os exemplos acima reforçam que o direito à propriedade e também o direito à liberdade são um “*output* do Estado”, no sentido de que “a sua própria existência depende da qualidade das instituições públicas e da ação do Estado” e que “longe do alcance do Estado, a propriedade [e também a liberdade] não resta bem protegida” (Holmes, p. 67), justamente porque é o estado, enquanto organização, responsável por articular e proporcionar condições legislativas, jurídicas e regulatórias necessárias para um ambiente

socioeconômico sadio e próspero. Como já referimos, a relevância da afirmação dos custos desses direitos, que passam despercebidos se comparados aos custos dos direitos sociais, está justamente em evidenciar que a realização e concretização de todos os direitos fundamentais assegurados nos estados contemporâneos – e aqui não é demais lembrar que referimos aos estados do Ocidente – implicam despesas públicas e, como consequência da *estadualidade fiscal*, pressupõem a cobrança de impostos para o seu financiamento, seja de forma imediata ou adiada, isto é, através da dívida pública.

A afirmação de que os direitos possuem custos e de que o seu financiamento se dá predominantemente através dos impostos envereda a temática para a ingerência que essa realidade financeira tem sobre os direitos fundamentais e leva-nos a uma nova reflexão: um Estado falido ou com recursos limitados é capaz de efetivamente assegurar os direitos fundamentais? Ao que respondemos com a assertiva, já antecipada neste texto, no sentido de que os direitos “não podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado” justamente porque, em razão dos custos dos direitos, o Estado depende do ingresso de receitas para o financiamento de um sem número de ações necessárias à sua proteção e materialização (Nabais, 2010, p. 112).

Embora a questão tenha se colocado sobre o extremo de um Estado falido ou incapacitado, verdade é que, até mesmo em estados considerados *desenvolvidos*, a realidade empírica demonstra que a proteção e materialização dos direitos fundamentais são ponderadas segundo o orçamento do estado e estão, de certo modo, limitadas aos seus recursos. O orçamento, por sua vez, descortina de forma realística as escolhas e renúncias sobre quais direitos serão mais ou menos priorizados num determinado ano ou, melhor, num determinado governo.

Sobre isso, a partir da premissa de que todos os direitos possuem um custo, Holmes afirma que eles “só são protegidos até certo ponto, e esse ponto depende, em parte, de decisões orçamentárias acerca da destinação de recursos públicos escassos”. E com a intenção de obter um conceito “mais produtivo e mais realista”, de forma interessante, define os direitos como “investimentos seletivos de recursos coletivos escassos, feitos com a finalidade de se alcançarem objetivos comuns aos membros de uma sociedade e se resolverem problemas percebidos como comuns e urgentes”. E embora afirme que a questão orçamentária tangente aos direitos fundamentais culmina, em última instância, por

relativizar o caráter absoluto e irrevogável dos direitos fundamentais, Holmes reconhece que “os direitos não deixam de ser direitos” e que devem ser protegidos e assegurados de maneira equitativa.

Em outros termos, os custos dos direitos e o orçamento público têm implicações diretas na medida de realização e concretização dos direitos fundamentais (Holmes, pp. 116 e 118).

Essa perspectiva dos direitos fundamentais a partir dos custos dos direitos projeta um olhar mais pragmático sobre o tema, voltado à relevância da imposição tributária e do programa orçamentário, no sentido de gestão das receitas e despesas do estado. Com isso não se pretende o afastamento da teoria dos direitos fundamentais, mas a sua conjugação ao Direito Fiscal (e mesmo Financeiro, ainda que esse não seja o foco deste estudo) de uma maneira tal que os sujeitos de tais direitos, enquanto contribuintes que também o são, tenham em conta que a proteção e a materialização de seus direitos, porque custosos, implicam a responsabilidade⁸⁴ e o dever fundamental de pagar imposto, sobretudo porque este é o principal instrumento de financiamento das ações estatais no Estado Moderno.

⁸⁴Acerca dessa responsabilidade, Holmes afirma que “os direitos são serviços públicos que o Estado deve fornecer e pelos quais deve prestar contas, em troca dos tributos responsavelmente pagos pelos cidadãos comuns”, consignando, ainda, que “o fato de esses direitos terem seus custos demonstra que eles dependem de algo que podemos chamar de “virtude cívica”” (p. 143).

CAPÍTULO IV

O dever fundamental de pagar imposto

[...] a intensidade dos deveres será sempre inferior à das faculdades reconhecidas.

Canotilho e Vieira de Andrade (p. 154)

1. Considerações iniciais

Sob o enfoque do imposto como preço da liberdade, dissemos que “o homem é por natureza um animal político”, que o seu convívio em sociedade presume um *ser solidário* em termos sociais; um ser livre, porém, responsável. Tal responsabilidade traduz-se no “preço” suportado pelos cidadãos para assegurar suas liberdades; preço este alçado a deveres fundamentais no constitucionalismo contemporâneo, dentre os quais está o dever fundamental de pagar imposto⁸⁵.

O enfrentamento do pagamento do imposto como dever fundamental apenas nessa derradeira parte do trabalho tem sua razão de ser, visto que já elucidados importantes premissas e conceitos acerca do imposto como pressuposto do estado fiscal – muito embora também se tenha visto a sua relevância na arrecadação de receitas desde as civilizações e formas de estado mais antigas –, consubstanciando-se como preço da liberdade e principal instrumento de financiamento das ações estatais necessárias à materialização dos direitos fundamentais face aos seus inerentes custos.

Após a colocação do tema sob tais enfoques, seguimos para o reconhecimento do imposto sob a perspectiva constitucional dos deveres fundamentais.

Enfrentaremos de forma mais detalhada o conceito de deveres fundamentais, porém, antecipamos desde logo que, segundo Nabais, tais deveres são a “expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais”, tratam-se de “deveres

⁸⁵ “O tributo é um fardo coletivo que atinge a todos os cidadãos”, (Kirchhof, p. 19).

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” (2020a, pp. 37 e 64)

Embora os deveres fundamentais tenham caminhado na penumbra dos direitos fundamentais por um longo período, sobretudo em razão dos acontecimentos históricos e políticos que demarcaram fortemente as fases de afirmação destes últimos – incluindo, na história mais próxima, o período pós duas grandes guerras –, esforços doutrinários até que recentes (isso se comparado ao desenvolvimento da teoria dos direitos fundamentais) têm projetado um olhar mais atento a esta temática.

No mundo lusófono, Nabais é expoente na matéria ao apresentar e desenvolver o tema dos deveres fundamentais com maestria, exercendo, por esta razão, forte influência nas páginas que se seguem.

2. Legitimação dos deveres fundamentais

Conforme suscitado brevemente acima, a temática dos deveres fundamentais por muito tempo esteve à sombra dos direitos fundamentais. Como causa dessa situação de penumbra aponta-se a influência do estado liberal, cujo enfoque estava na limitação do poder estatal e, por conseguinte, na necessidade de afirmação dos direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, estando as obrigações passivas (ou, melhor, os deveres) relegadas a meras consequências dos poderes públicos.

Varela Diaz, ao enfrentar o tema dos deveres constitucionais, refere que para García de Enterría e Tomás Ramón Fernández, a falta de desenvolvimento teórico das “situações jurídicas passivas” (isto é, das sujeições, deveres ou obrigações dos particulares) é uma característica do Direito Público contemporâneo cuja explicação reside no significado político originário da ideia do estado de direito (pp. 69-70). Outra explicação para a escassez do enfrentamento dos deveres fundamentais também está no fato de que as mais recentes constituições foram promulgadas sob os reflexos de duas grandes guerras e dos estados totalitários e autoritários que lhes sucederam e, como é de se esperar, priorizaram a afirmação dos direitos fundamentais⁸⁶. Relativamente ao segundo fato, citado por Nabais, J.

⁸⁶ Constituição Italiana de 1947, Lei Fundamental Alemã de 1949, Constituição Portuguesa de 1976, Constituição Espanhola de 1978 e Constituição Federal do Brasil de 1988.

Isensee assevera que “sob a teoria e euforia dos direitos fundamentais, que se instalaram no segundo pós-guerra, os deveres fundamentais tornaram-se estranhos à própria consciência dos alemães”, perspectiva esta igualmente notável, “de uma maneira menos ostensiva”, nos demais países que também padeceram com os reflexos autoritários e totalitários desse período da história ocidental recente (p. 22).

A predominância da afirmação dos direitos fundamentais nas mais recentes constituições e mesmo a relativa sistematização (ou enumeração) dos deveres fundamentais nos textos constitucionais⁸⁷ de maneira alguma representa o esquecimento (ou a ausência) desse instituto jurídico e, tampouco, que tais deveres se esgotem na matéria dos direitos fundamentais como limites e restrições a tais direitos ou, ainda, que sejam meros reflexos (ou “expressão”) da soberania do estado. A defesa de quaisquer dessas ideias é problemática na medida em que renega “a concepção de homem que subjaz às actuais constituições”, de acordo com a qual:

(...) ele não é um mero indivíduo isolado ou solitário, mas uma pessoa solidária em termos sociais, constituindo precisamente esta referência e vinculação sociais do indivíduo – que faz deste um ser ao mesmo livre e responsável – a base do entendimento da ordem constitucional assente no princípio da repartição ou da liberdade como uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e responsabilidade, ou seja, uma ordem de liberdade limitada pela responsabilidade. Enfim, um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos face aos deveres fundamentais ou, socorrendo-se de K. Stern, um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo” (Nabais, 2020a, p. 31).

Sem embargo de não ser conferida aos deveres fundamentais uma sistematização ou um regime jurídico semelhante ao que ocorre com os direitos fundamentais nos textos constitucionais (ou mesmo na Declaração Universal dos Direitos do Homem), decorre do exame da “ordem constitucional (...) como uma ordem simultânea e necessariamente de liberdade e responsabilidade” que os deveres fundamentais são uma categoria jurídico-constitucional própria.

⁸⁷ Embora a Constituição Portuguesa não tenha sistematizado os deveres fundamentais, o seu texto também se refere a tais deveres, conforme se nota, especialmente, mas não exclusivamente, da sua Parte I cuja rubrica contém a expressão “Direitos e deveres fundamentais”. A Constituição Brasileira, em que pese não conter a mesma rubrica *deveres fundamentais*, elenca de forma igualmente não exclusiva, os “Direitos e deveres individuais e coletivos” no Capítulo I do seu Título II.

Realmente, porque não se confundem com os limites e restrições aos direitos fundamentais ou, ainda, porque não são meros reflexos da soberania do estado ou dos poderes estaduais e porque não se reconduzem a deveres éticos e morais, ainda que historicamente estejam associados à ética republicana da Revolução Francesa, momento em que se individualizaram como deveres republicanos de obediência à lei, de defesa da pátria e do serviço militar, os deveres fundamentais devem ser perspectivados como uma categoria jurídico-constitucional autônoma para que sejam compreendidos na ordem constitucional em que inseridos (Canotilho e Moreira, p.118).

Sob esta perspectiva prévia de que os deveres fundamentais assumem uma categoria constitucional própria – o que será melhor elucidado no item 4 infra – damos mais um passo para a compreensão do conceito de deveres fundamentais como “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” (Nabais, 2020a, p. 64).

O conceito de deveres jurídicos, assim como o de direitos, tem origem histórica na sua concepção religiosa e ética, sendo trasladado ao Direito com o advento da Idade Moderna e sob a influência da filosofia estoica, que permeava os muros da Roma antiga e especialmente os conceitos morais de Cícero, cujo tratado sobre deveres (*De Officiis*) tornou-se a chave para os deveres (éticos e religiosos) fossem traduzidos para a linguagem jurídica. Não com a mesma relevância do contributo de Cícero e da escola estoica, Pece-Barca também destaca a influência da reforma protestante sobre esta temática, sobretudo, dos ideais calvinistas, ao elevar as prescrições da lei judaica referentes ao comportamento social, tais como o dever de trabalhar, de respeitar a propriedade, de respeitar e ser leal ao que foi pactuado ou de não causar dano, à condição de regra a ser seguida em sua comunidade.

Desse conjunto de ideais ético-religiosos decorrerá uma nova perspectiva do conceito de justo, que passa a também coincidir com o cumprimento de deveres, com a consagração de um dever de solidariedade e, ainda, com a previsão de sanções para o descumprimento dos deveres que agora são jurídicos e não apenas éticos, religiosos ou morais, erguendo-se essa previsão de sanção a um elemento identificador dos deveres jurídicos.

Na primeira fase da Idade Moderna, os deveres integrarão o sistema do direito natural, pelo que coincidirão com os deveres do homem como tal e serão compreendidos como aspectos passivos (ou limites imanentes) dos direitos naturais. Com a crise do jusnaturalismo no final do século XVIII, os deveres passam a ser compreendidos como deveres jurídicos, isto é, como deveres derivados da existência de uma norma jurídica (Peces-Barba).

Aqui, fazemos uma pequena digressão para retomar o que vimos nos Capítulos I e II no sentido de que a Idade Moderna é marcada pelo erigir do estado de direito, legitimado no contrato social e no constitucionalismo que dele é tributário, e, sobretudo, no sentido de que o contrato social instrumentalizado na instituição e cumprimento das leis limita a liberdade e o comportamento dos cidadãos enquanto integrantes de uma comunidade, isto com o fim de se preservar valores e interesses comuns, mas também de obter benefícios ou ganhos potenciais a partir de uma tal liberdade com responsabilidade. A retomada desse raciocínio é relevante para que os deveres fundamentais sejam compreendidos não como meros deveres éticos e religiosos, mas como a “expressão imediata ou directa de valores e interesses” de uma sociedade organizada como um estado de direito, assente, primordialmente no primado da dignidade da pessoa humana e também na ideia de soberania estadual, valores estes que legitimam os deveres fundamentais.

Por sinal, o desenvolvimento teórico da legitimação dos deveres fundamentais ocorre sob duas perspectivas, uma formal e outra material. Conforme elucida Nabais, sob a perspectiva formal, os deveres fundamentais têm suporte na soberania do estado constitucional e na sociabilidade do indivíduo e resulta em que os deveres fundamentais teriam por origem um “apriorístico, pré-estadual e não escrito dever de obediência ou dever de solidariedade”, nesta ordem. Sob a perspectiva material, os deveres fundamentais têm suporte na ideia de reciprocidade ou de igual liberdade de todos os cidadãos e na dignidade da pessoa humana.

Com algumas críticas à perspectiva formal da legitimação dos deveres fundamentais⁸⁸, Nabais reconhece a legitimação dos deveres fundamentais a partir da articulação entre a soberania do estado e a dignidade da pessoa humana, considerando para

⁸⁸ Para uma melhor compreensão dos “suportes formal e material” dos deveres fundamentais e das críticas feitas por Nabais, 2020a, pp. 55-56.

tal que, no estado de direito assente no primado da dignidade da pessoa humana, a soberania do estado é um conceito jurídico limitado propriamente pela dignidade da pessoa humana⁸⁹.

Para uma melhor compreensão dessa razão lógica de ser dos deveres fundamentais, seguimos para uma breve e sintética excursão sobre as noções de soberania estadual e de dignidade da pessoa humana.

Destacamos de início que a noção de soberania é nuclear ao conceito de *estado*, este compreendido como “forma histórica de organização jurídica do poder dotada de *qualidades* que a distinguem de outros “poderes” e “organizações de poder”” ou, também, como uma “comunidade juridicamente organizada”. Por qualidades ou elementos constitutivos do Estado entende-se a tríade soberania, povo e território, sintetizada nas palavras de Canotilho por: “(1) *poder político de comando* [soberania]; (2) que tem como destinatários os cidadãos nacionais (*povo* = sujeitos do soberano e destinatários da soberania); (3) reunidos num determinado *território*” (Canotilho, pp. 89-90).

À soberania atribuem-se conteúdos políticos, morais e jurídicos. Como termo eminentemente político, definido inicialmente por J. Bodin com o fim de incorporá-lo à teoria do estado, traduz-se como “o poder absoluto e perpétuo de uma República” (“la puissance absolue et perpétuelle d'une Republique”). Apesar de J. Bodin compreender que esse poder absoluto possuía limites nos direitos divino e natural, nas leis comuns a todos os povos e nos contratos celebrados pelos soberanos, o conceito de soberania “tendeu para o absolutismo e para a irresponsabilidade” (Martinez, p. 238), vinculando-se inicialmente ao Estado Absoluto e a um poder centrado na figura do monarca e exercido por ele sem quaisquer limites (jurídicos)⁹⁰. Sob esta configuração, tanto a titularidade da soberania

⁸⁹ Sobre a soberania do estado, v. Nabais, 2020a, pp. 290 e seguintes.

⁹⁰ Sobre a soberania ser encarada como poder sem limites no Estado de Absoluto, Martinez esclarece a contradição do exercício desse poder ilimitado pelos monarcas face ao que J. Bodin e outros autores dos séculos XVII e XVIII diziam sobre os limites do poder soberano: “É o próprio Bodin quem sustenta que as leis dos príncipes soberanos não podem contrariar nem as leis de Deus nem as leis das naturezas. E as enumerações de direitos compreendidos na soberania elaboradas pelos autores dos séculos XVII e XVIII, por Loiseau e por Leuret, por Hobbes e por Puffendorf, obedecem ainda a uma ideia de limitação. Mas quando deixa de admitir-se que a soberania popular possa ser transferida para um só ou para um grupo, afasta-se também a necessidade de impor qualquer limite ao poder soberano. É certo que, segundo Rousseau, a entidade soberana não pode lançar sobre os indivíduos nenhum encargo que seja socialmente inútil, pois cada um só aliena, em virtude do pacto social, a parte da sua liberdade e dos seus bens que tenha interesse para a comunidade. E esta ideia poderia constituir um limite da soberania se Rousseau não acrescentasse imediatamente que só o soberano tem competência para julgar o que é útil à sociedade. Donde também a afirmação de que o pacto social confere ao corpo político um poder absoluto sobre todos os membros da comunidade.

quanto o seu exercício residiam numa mesma figura, a do monarca, sob a qual centralizavam-se todos os poderes do Estado Absoluto. Tudo isso bem ecoado na máxima de Luís XIV: “l’État c’est moi”.

Com o erigir do estado de direito (estado constitucional) e das estruturas jurídicas e políticas dele tributárias, a soberania do estado é reformulada, por assim dizer, para que fosse “possível enfrentar a antinomia, aparentemente inultrapassável, entre a soberania una e indivisível e o poder necessariamente dividido do estado de direito”. Essa reformulação começa pela forçosa separação entre a titularidade e o exercício da soberania do estado, de modo que a titularidade passa a “*residir* na nação, no povo, no estado ou no parlamento”⁹¹, enquanto o seu exercício competirá a uma pluralidade de órgãos (Nabais, 2020a, p. 293).

Como elemento do estado constitucional, a soberania deve estar no campo jurídico e, por isso, revela-se como um conceito jurídico e não meramente político.

Neste contexto, a soberania exprime o poder do estado como o “poder jurídico supremo” ou “a soma dos poderes supremos do Estado” que, de outra forma, quer dizer que é um poder jurídico supremo cujo exercício ocorre “por uma pluralidade de órgãos”. No plano interno, é poder que juridicamente está acima dos demais poderes e que não obedece a qualquer outro poder⁹², dispondo, portanto, do “monopólio da violência legítima” (Gianini, citado por Nabais, 2020a, p. 296). É poder supremo que se desdobra e se manifesta nas funções (*rectus* poderes) legislativa, administrativa e judicial⁹³. No plano externo, a soberania expressa a independência jurídica face aos demais estados – ressalvando-se a sujeição ao direito internacional –, que implica, de um lado, o direito-dever de não intervenção e não ingerência, o direito de aliança e o direito de guerra e, de outro, a igualdade dos estados, denotando-se isto que no plano externo a soberania esta mais assente na ideia

⁹¹ Para uma sucinta compreensão sobre o sentido de cada uma dessas titularidades no que respeita ao seu objetivo de afastar a titularidade da figura do monarca e ao alcance do próprio exercício do poder do estado, v. Nabais, 2020a, p. 293, nota de rodapé.

⁹² Aqui estão presentes as qualidades de unidade e unilateralidade da soberania: unidade no sentido de indivisibilidade e inalienabilidade (ainda que seu exercício esteja numa pluralidade de órgãos); unilateralidade porque não depende da assunção ou colaboração dos seus destinatários

⁹³ Relativamente à manifestação (ou ao desdobro) da soberania nas funções legislativa, administrativa e judicial, Martinez afirma que “não nos parece que todas elas envolvam poderes soberanos. (...) Não são poderes soberanos que esses órgãos exercem. Os poderes soberanos esgotaram-se com a atribuição que lhes foi feita por via legal de certas funções. O Estado não é soberano quando um dos seus juízes pronuncia uma sentença. O Estado é soberano quando dele emana o comando que impõe o cumprimento das sentenças dos seus juízes.” (p. 245).

de liberdade dos estados do que na ideia de poder⁹⁴. A propósito de tais definições, assinala-se que a soberania como poder jurídico supremo não se confunde com poder jurídico ilimitado, sobretudo porque, como elemento do estado constitucional que é, ela estará limitada pelos princípios superiores de justiça que integram o direito constitucional e o direito internacional, notadamente, pelo primado da dignidade da pessoa humana⁹⁵ (Nabais, 2020a, pp. 291 a 300).

Baseado na soberania como “poder jurídico supremo” é que o estado tem a legitimidade para a criação de deveres fundamentais necessários à preservação e consecução de valores e interesses comunitários. Ocorre que, no estado de direito, essa legitimidade não se esgota na soberania estadual e encontra razão de ser e mesmo limite no primado da dignidade da pessoa humana subjacente ao próprio estado de direito. Disso decorre, aliás, que tanto a soberania estadual quanto os deveres fundamentais sujeitam-se ao primado da dignidade da pessoa humana.

Dada a complexidade do seu conceito e das suas “variantes jurídico-constitucionais”, a dignidade da pessoa humana como primado do estado de direito pode ser compreendida como “o reconhecimento do *homo noumenon*, ou seja, do indivíduo como limite e fundamento do domínio [do Estado]” e reconduz “à ideia de que cada pessoa só pode ser entendida e tratada como um ser livre e autodeterminado, dotada de um valor intrínseco, que não pode, em nenhuma circunstância, transmutar-se num instrumento para a realização de finalidades alheias” (Canotilho, p. 225; Tavares, p. 107). Sob o primado da dignidade da pessoa humana, o estado “serve o homem, não é o homem que serve aos aparelhos político-organizatórios”, muito embora possa *cooperar* com esta organização enquanto indivíduo que a integra (Canotilho, *idem*).

Trata-se de conceito de origem filosófica e também teológica que, diante de eventos históricos de violação e, inclusive, aniquilação do ser humano por outro ser humano, passa a ser positivado nos textos constitucionais e internacionais, sobretudo após a Segunda Guerra

⁹⁴ V. também, Canotilho, pp. 89 e ss.

⁹⁵ À conclusão disso tudo é que Nabais define a soberania é um “conceito jurídico, não absoluto e aplicável à situação corrente ou normal”, exprimindo-se, “fundamentalmente, na função legislativa que, como função normativa primária do estado, traduz a mais importante manifestação do “poder jurídico supremo” ou do “nível jurídico supremo do poder jurídico” do estado”. Diz-se “fundamentalmente” porque, além de se manifestar na função legislativa, a soberania também é expressa através das funções política ou administrativa e jurisdicional do estado (2020^a, p. 299)

Mundial. Como “valor constitucional”, do ponto de vista dogmático, apresenta-se sob diversas formas nas constituições recentes: “i) como um direito fundamental absoluto e fundante; ii) como um valor constitucional fundamental à construção do sistema normativo-constitucional; ou iii) como um princípio fundamental e matricial sem um conteúdo autónomo expressamente identificável” (Silva, p. 108 e seguintes)⁹⁶.

A par deste conceito é possível compreender a conclusão de Nabais no sentido de que a “instituição ou não de deveres fundamentais repousa, em larguíssima medida, na soberania do estado enquanto comunidade organizada, soberania que não pode, todavia, fazer tábua rasa da dignidade da pessoa humana, ou seja, da ideia da pessoa humana como princípio e fim da sociedade e do estado [...]”, e que “por detrás (do conjunto) dos deveres fundamentais está um estado entendido como uma organização e um valor função da pessoa humana, um estado, no fim de contas, instrumento de realização da eminente dignidade humana” (2020a, pp. 55-60).

Tendo por base a legitimação dos deveres fundamentais na articulação entre a soberania estadual e a dignidade da pessoa humana, não se pode perder de vista que, no contexto do constitucionalismo ocidental e de uma “ordem de liberdade limitada pela responsabilidade”, esses deveres reivindicam um fundamento jurídico que necessariamente

⁹⁶ A dignidade da pessoa humana como base do Estado de Direito Português e Brasileiro está já no início dos seus respectivos textos constitucionais:

Constituição da República Portuguesa

Artigo 1.º

Portugal é uma República soberana, baseada na dignidade da pessoa humana e na vontade popular e empenhada na construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Constituição Federal do Brasil:

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

estará esculpido no texto constitucional. A consagração constitucional dos deveres fundamentais tem por função não apenas exprimir o seu fundamento jurídico, mas, especial e primordialmente, estabelecer limites à intervenção dos poderes públicos na liberdade dos indivíduos tendo em conta o carácter garantístico da constituição e o primado da pessoa humana face à comunidade (ou da liberdade face à autoridade).

Isso quer dizer que o dever fundamental não se sobrepõe ao valor da pessoa humana e da sua liberdade, inclusive porque, trazendo à baila a ideia de Torres, o poder estadual que também o legitima nasce da *autolimitação da liberdade*. Não há, portanto, como admitir que um dado dever fundamental seja imposto ou exigido de tal forma a ultrapassar o valor da pessoa humana e a parcela de liberdade consentida para a atuação do estado.

As ideias até aqui exploradas, aliás, conjugam-se no sentido de afastar a assunção de uma cláusula geral de deverosidade social (ou de uma lista aberta de deveres fundamentais), que, se reclamada a atuar, resultaria numa concepção dos deveres fundamentais como mera expressão da soberania estadual ou como instituto absorvente dos direitos fundamentais.

Como decorrência, Nabais defende que cada dever fundamental deve ter um suporte constitucional específico, explícito ou implícito, afastando-se a pretensa ideia de dever fundamental pré-estadual ou moral⁹⁷, o que não significa que um dever fundamental não possa coincidir com a ideia de dever moral⁹⁸. Conclui por dizer que “os deveres fundamentais apenas valem como tal – como deveres fundamentais – se e na medida em que

⁹⁷ Varela Diaz parece ter um entendimento distinto do defendido por Nabais. Isto porque, sob a perspectiva de que a constituição exige determinadas condutas privadas sem lhes atribuir a respectiva sanção para a conduta contrária, argumenta que o “dever constitucional” não é propriamente um dever jurídico ou um conjunto de deveres jurídicos, mas uma conduta exigida por ordem metajurídica ou moral. Assevera, ainda, que os deveres fundamentais contêm critérios para a organização e orientação do poder sancionador (ou poder público) e, não, propriamente direcionados a estabelecer determinadas condutas dos indivíduos. Neste sentido, os deveres de prestar serviço militar, de pagar impostos e de educar os filhos nada mais serão do que manifestações de uma obrigação geral: a de cumprir as normas do poder sancionador. Segundo Varela Diaz, “resulta irrelevante que algunas de estas conductas se refieran abiertamente a las relaciones entre el Estado y los individuos, como es el caso de las prestaciones militares o tributarias, mientras que otras, como es el caso de la asistencia a los hijos, parecen corresponder más bien al ámbito de las relaciones privadas o interpersonales. Lo cierto es que todos los supuestos en que la Constitución declara el carácter obligatorio de una conducta coinciden en ofrecer bases de legitimación o justificación a actos del poder sancionador, y que todas estas declaraciones se resumen en la de sujeción general, es decir, en la que legitima o justifica el poder sancionador en su conjunto” (pp. 86-87).

⁹⁸ Coincidência esta que é verificada em relação ao dever de educação dos filhos ou mesmo do dever de trabalho, que, muito embora sejam moralmente impostos, revelam-se também como deveres jurídicos (e fundamentais) e inclusive como contrapartidas dos direitos fundamentais que lhe são correlatos (direito à educação e direito ao trabalho).

disponham de consagração expressa ou implícita na constituição, ideia esta que ao jogar sentido de conferir primazia aos direitos fundamentais (*rectus*, dos direitos, liberdades e garantias), presta vassalagem ao princípio da liberdade” (2020a, pp. 38 e 62-63).

3. A identificação dos deveres fundamentais nos textos do Estado Moderno

A partir das premissas acima, identifica-se mais facilmente a consagração dos deveres fundamentais nos textos constitucionais do Estado Moderno, destacando-se o artigo 10 da Constituição de Massachusetts de 1780 – segundo o qual o cidadão deve contribuir com as despesas da proteção conferida pelo estado por meio de serviços pessoais ou um equivalente⁹⁹ – como o primeiro suporte jurídico dos deveres fundamentais clássicos do estado liberal.

Em 1789, a matéria dos deveres fundamentais também encontrará guarida na Declaração Universal dos Direitos do Homem na cláusula geral do seu artigo 29, n. 1, segundo a qual “o indivíduo tem deveres para com a comunidade, fora da qual não é possível o livre e pleno desenvolvimento da sua personalidade”, bem como nos seus artigos 7º, 13 e 17, que prescrevem, respectivamente, o dever de obediência, o dever de pagar impostos e o dever de suportar a privação da propriedade privada em razão da desapropriação por utilidade pública¹⁰⁰.

Os textos constitucionais que se seguiram tiveram consagração semelhante dos deveres fundamentais, notabilizando-se no estado liberal os deveres de defesa da pátria e de

⁹⁹ Art. X. Every individual of the society has a right to be protected by it in the enjoyment of his life, liberty, and property, according to standing laws. He is obliged, consequently, to contribute his share to expense of this protection; to give his personal service, or an equivalent, when necessary; but no part of the property of any individual can, with justice, be taken from him, or applied to public uses, without his own consent, or that of the representative body of the people. In fine, the people of this commonwealth are not controllable by any other laws than those to which their constitutional representative body have given their consent. And whenever the public exigencies require that the property of any individual should be appropriated to public uses, he shall receive a reasonable compensation therefor.

¹⁰⁰ Art. 7º. Ninguém pode ser acusado, preso ou detido senão nos casos determinados pela lei e de acordo com as formas por esta prescritas. Os que solicitam, expedem, executam ou mandam executar ordens arbitrárias devem ser punidos; mas qualquer cidadão convocado ou detido em virtude da lei deve obedecer imediatamente, caso contrário torna-se culpado de resistência.

Art. 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Art. 17º. Como a propriedade é um direito inviolável e sagrado, ninguém dela pode ser privado, a não ser quando a necessidade pública legalmente comprovada o exigir e sob condição de justa e prévia indenização.

pagar imposto, “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 de direitos da época” (Nabais, 2020a, p. 48).

Dentre tais textos constitucionais, Nabais ressalta a Constituição Portuguesa de 1822, que, embora tenha inspiração na Constituição (Espanhola) de Cádiz de 1812, dedica-se a consagração e afirmação dos deveres fundamentais de forma mais acentuada do que os demais textos da sua época, elencando em seu artigo 19º os seguintes deveres: “Todo o Português deve ser justo. Os seus principais deveres são venerar a Religião; amar a pátria; defende-la com as armas, quando for chamado pela lei; obedecer à Constituição e às leis; respeitar as Autoridades públicas; e contribuir para as despesas do Estado”. Nota-se, em relação a tal texto constitucional uma maior responsabilidade dos cidadãos em relação à comunidade, o que não prosseguirá em relação aos textos logo a seguir porquanto o ideal liberal clássico projetará uma visão mais individualista e centrada no indivíduo menos responsável comunitariamente, por assim dizer¹⁰¹.

Referido quadro dos deveres fundamentais será ampliado e modificado à medida que evolui e avança o reconhecimento dos direitos fundamentais – que não estarão mais

¹⁰¹ A visão liberal de um homem individualista nos textos constitucionais seguintes pode ser notada através das disposições da Carta Constitucional de 1826 e da Constituição de 1838, reproduzidas abaixo, bem como da Constituição do Império do Brasil de 1824, cujo texto é semelhante aos dos portugueses:

a) Carta Constitucional de 1826:

Art. 113º. Todos os Portugueses são obrigados a pegar em armas para sustentar a Independência, e Integridade do Reino, e defendê-lo de seus inimigos externos, e internos.

Art. 145º.

§ 14 º. Ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado, em proporção dos seus haveres.

b) Constituição de 1838:

Art. 24º. Ninguém é isento de contribuir, em proporção de seus haveres, para as despesas do Estado.

Art. 119º. Todos os Portugueses são obrigados a pegar em armas para defender a Constituição do Estado e a independência e integridade do Reino.

c) Constituição Política do Império do Brasil de 1824:

Art. 145. Todos os Brasileiros são obrigados a pegar em armas, para sustentar a Independencia, e integridade do Imperio, e defende-lo dos seus inimigos externos, ou internos.

Art. 179. A inviolabilidade dos Direitos Civis, e Políticos dos Cidadãos Brasileiros, que tem por base a liberdade, a segurança individual, e a propriedade, é garantida pela Constituição do Imperio, pela maneira seguinte.

limitados aos clássicos direitos de liberdade (primeira geração) mas serão integrados pelos direitos políticos, sociais, econômicos e culturais, além dos direitos “ecológicos” (direitos de segunda e terceira gerações) –, isso de forma paralela ou mesmo coligada com a transmutação do estado liberal para o social (e, posteriormente, democrático social se considerada a divisão proposta por Torres). E assim como ocorreu em relação aos textos constitucionais dos estados liberais, também as constituições dos estados sociais¹⁰² integrarão os novos deveres fundamentais em seus respectivos textos, de forma explícita ou implícita.

Realmente, como uma outra face da consagração das novas camadas de direitos fundamentais, estará a afirmação de novos deveres fundamentais, estando eles associados ou coligados aos próprios direitos fundamentais. Essa correlação entre a consagração de direitos fundamentais ao longo dos tempos e a convocação de deveres fundamentais é facilmente percebida a partir de uma singela enumeração de alguns deles: o dever de voto associado aos direitos políticos e ao estado democrático; os direitos sociais, econômicos e culturais coesos com os direitos reconhecidos no âmbito do estado social, dentre os quais estão o dever de escolaridade obrigatório, de exploração da propriedade, de educação dos filhos, etc.; os deveres de preservação, defesa e valorização do patrimônio cultural e do meio ambiente coligados aos direitos culturais e ecológicos.

4. Estrutura jurídico constitucional dos deveres fundamentais

4. 1. Os deveres fundamentais como categoria jurídica autônoma e circunscrita à matéria dos direitos fundamentais

Ao discorrermos sobre a legitimação dos deveres fundamentais, assinalamos que eles devem ser perscrutados como uma categoria ou figura jurídica autônoma, autonomia esta perfilhada em relação a duas outras figuras: à soberania do estado (e aos poderes estaduais) e aos direitos fundamentais.

Relativamente à primeira, a autonomia dos deveres fundamentais reside em que eles não podem ser entendidos como meros reflexos (individuais) da soberania do estado ou dos poderes estaduais. Primeiro porque isso resultaria em elevar a soberania estadual e os

¹⁰² Das quais são precursoras, a Constituição Mexicana de 1917 e a Constituição de Weimar (Alemanha) de 1919, conforme vimos no Capítulo II.

poderes públicos à condição de valores supremos da constituição e da sociedade, o que não se coaduna com a ordem constitucional moderna baseada no primado da liberdade e da dignidade da pessoa humana. Segundo porque resultaria em que os deveres fundamentais fossem “erguidos em polo aglutinador e absorvente dos direitos fundamentais”, o que significa que os direitos fundamentais estariam dissolvidos, à luz do seu conteúdo, nos deveres fundamentais ou, em outros termos, implicaria a funcionalização dos direitos fundamentais, isto é, que os direitos fundamentais fossem “pura e simplesmente postos ao serviço forças e funcionalidades coletivas” (Canotilho e Vieira de Andrade, p. 148). Conforme alerta Nabais, essa ideia resultaria em que o objeto perscrutado na ordem constitucional deixe de ser o “indivíduo livre e responsável” e passe a ser o estado e/ou a sociedade, como se houvesse um resgate de algo do Estado Absoluto.

No que respeita à segunda, a autonomia dos deveres fundamentais está no fato de que eles não se resumem a limites e restrições dos direitos fundamentais, sobretudo porque, embora a constituição esteja baseada no primado da liberdade (e da dignidade da pessoa humana), essa tal liberdade que permeia os direitos fundamentais já não pode ser concebida sob o carácter ilimitado do estado liberal clássico, devendo ser entendida no atual estado de direito social como uma “liberdade com responsabilidade”. Disso resulta a compreensão de que “os direitos fundamentais estão limitados e são limitáveis (nos termos em que o são) não só por razões de ordem subjectiva constituídas pelas liberdades de outrem, que facilmente se compreendem e aceitam como limites dos direitos fundamentais, mas também por razões de ordem objectiva consubstanciadas nas justas exigências da moral, da ordem pública e do bem estar numa sociedade democrática, exigências estas que são os suportes da generalidade dos deveres fundamentais – mormente dos deveres fundamentais autônomos que constituem justamente o seu tipo padrão”. A autonomia dos deveres fundamentais em relação aos direitos fundamentais é assinalada por Canotilho e Vieira de Andrade nos seguintes termos:

os deveres fundamentais, mesmo os aparentemente associados a direitos, constituem na generalidade dos casos, uma realidade autônoma e exterior a cada um deles, embora, na medida em que são explicitações de valores comunitários, possam fundamentar a limitação dos direitos fundamentais, designadamente das liberdades. (p. 154)

De tais considerações resulta que os deveres fundamentais, ainda que sejam pressupostos do funcionamento do estado (no qual reside a soberania e os poderes públicos) ou que estejam relacionados aos direitos fundamentais, constituem figura jurídico-

constitucional autônoma porque definitivamente não se esgotam e tampouco se confundem com essas outras duas categorias.

E tendo em conta que os deveres fundamentais desprendem-se da soberania do estado (ou dos poderes estaduais) e dos direitos fundamentais, importa em identificar a posição que, como categoria jurídico autônoma, ocupam na constituição.

A se considerar que os deveres fundamentais implicam a mobilização (ou intervenção) constitucional das liberdades e direitos individuais para a realização e preservação de valores e interesses comunitários, bem assim que a ordem constitucional atual está fundada no primado da liberdade e da dignidade da pessoa humana como temos reiterado, compreende-se que ditos deveres são figura jurídica que “gravitam forçosamente em torno dos direitos fundamentais” e constituem-se como importante aspecto da (sub)constituição do indivíduo, muito embora também existam deveres que formalmente estão previstos nas (sub)constituições política e econômica. Sobre isso, Nabais assevera que, embora sejam categoria jurídico-constitucional autônoma, não há óbice, ainda que possa parecer paradoxal, que os deveres fundamentais integrem a matéria de direitos fundamentais como “conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais, isto na medida em que constituem a “ativação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos indivíduos” para a realização dos interesses comunitários.

Reconhecer que, como figura jurídica autônoma, os deveres fundamentais circundam os direitos fundamentais é corroborar a ideia de que “por trás dos valores comunitários, que são função directa dos deveres fundamentais, encontram-se pessoas humanas e sua eminente dignidade”, o que significa dizer que a realização da dignidade da pessoa humana “passa também pela existência dos deveres fundamentais”. (Nabais, 2020a, pp. 28-40). Canotilho e Vieira de Andrade afirmam, a este propósito, que “quer do ponto de vista filosófico, quer do plano jurídico, o estatuto das pessoas na sociedade política tem de incluir os deveres fundamentais” (p. 152).

Disso decorre que “não há direitos sem deveres nem deveres sem direitos”. Essa afirmação é facilmente compreendida nessa altura porque permeada por noções já explicitadas no decorrer desse estudo, explica-se: dizer que “não há deveres sem direitos” é decorrência lógica de um estado constitucional fundado no primado da liberdade e da dignidade da pessoa humana, sendo, pois, inconcebível a existência de um regime unilateral

de deveres; de outra sorte, afirmar que “não há direitos sem deveres” provém do reconhecimento de que a realização dos direitos fundamentais depende da existência e funcionamento de uma comunidade organizada, o que, por sua vez, passa pelo cumprimento dos deveres fundamentais, como dito.

Em termos objetivos, o estado de direito pressupõe a realização de direitos fundamentais e o cumprimento de deveres fundamentais numa relação de “conexão funcional”, que, de um lado, afasta “o exclusivismo ou a unilateralidade dos direitos fundamentais, que em larga medida aconteceu durante a vigência do estado de direito liberal [...] e, de outro, não constitui obstáculo à primazia ou primacidade dos direitos fundamentais ou da liberdade face aos deveres fundamentais, uma vez que estes ainda servem, ainda que indirectamente, o objectivo final da liberdade”, mesmo porque, como já dito, por detrás dos deveres fundamentais está a dignidade da pessoa humana (primado do estado de direito). (Nabais, 2020a, pp. 117-126).

A este respeito, Canotilho e Vieira de Andrade asseveram que:

Por vezes, a medida constitucional dos deveres e dos valores comunitários correspondentes justificará uma interpretação limitativa do próprio direito fundamental, interferindo assim directamente na determinação do seu conteúdo – pode-se falar então em deveres imanentes. Em nenhum caso, porém, essa interferência será total, pois nunca poderá afectar o conteúdo essencial do direito: a *intensidade* dos deveres será sempre inferior à das faculdades reconhecidas. (p. 154).

No estado de direito, reconhece-se, portanto, uma mútua (de)limitação de conteúdos: de um lado, os deveres fundamentais intervêm e (de)limitam as liberdades individuais em prol de interesses e valores comunitários, de outro, os direitos fundamentais são régua para a concretização legítima dos deveres fundamentais. Significa isto que há uma conformação própria entre a tutela dos direitos fundamentais e a imposição dos deveres fundamentais, do que decorre que os deveres fundamentais não são, definitivamente, *restrições* aos direitos fundamentais, mas limites imanentes – categorizados de forma autónoma, todavia – que interferem (legitimamente) no seu conteúdo, daí a expressão “deveres imanentes” utilizada na citação logo acima.

A constatação de que os deveres fundamentais circundam os direitos fundamentais e integram a (sub)constituição do indivíduo é de suma importância para o alcance do objetivo do presente estudo no sentido de que o imposto é signo de liberdade na medida em que, ao

afetar os direitos de propriedade e liberdade, não o faz na condição de *restrição*, mas como instrumento necessário à efetivação dos primados da dignidade da pessoa humana e da própria liberdade subjacentes aos valores e interesses comunitários tutelados por meio do dever fundamental de pagar imposto. A propósito disto, antecipando inclusive as considerações que serão feitas sobre o dever fundamental de pagar imposto, finalizamos com as seguintes palavras de Nabais:

Pelo que respeita aos direitos, liberdades e garantias, toda a teoria respeitante às restrições [aos direitos fundamentais] é inservível no que concerne aos impostos fiscais (isto é, impostos que tenham por objectivo predominante a obtenção de receitas): é que estes configuram-se como limites imanentes de tais direitos, mormente dos direitos que são a matriz e o pressuposto do próprio estado fiscal – o direito de propriedade e a liberdade profissional ou empresarial lato sensu, e não como restrições desses mesmos direitos. O que significa que o teste material de tais impostos passa pelo princípio da capacidade contributiva e não, designadamente, pelo princípio da proporcionalidade por que se regem as restrições dos direitos, liberdades e garantias. (2005b, p. 469)

4. 2. Conceito dos deveres fundamentais

Vimos acima que os deveres fundamentais são uma categoria jurídico-constitucional autônoma que integra a (sub)constituição do indivíduo e gravita em torno dos direitos fundamentais, muito embora também existam deveres que formalmente estão previstos nas (sub)constituições política e econômica, “uma categoria que, como correctivo da liberdade, traduz a mobilização do homem e do cidadão para a mobilização do bem comum” Nabais, 2020a, p. 64).

A par disso, Nabais define os deveres fundamentais como “expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais”, tratando-se de “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”. E, numa certa sincronia com o conceito dos direitos fundamentais, apresenta os deveres fundamentais, na sua dimensão subjetiva, como “posições jurídicas passivas, autónomas (conforme explicitado acima), subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais” (Nabais, 2020a, pp. 37 e 64).

São posições jurídicas passivas porque, na relação jurídica indivíduo-estado ou indivíduo-comunidade, revelam a posição de prevalência do estado e da comunidade face aos indivíduos, contrapondo-se, neste sentido, à relação jurídica que decorre dos direitos fundamentais e denota a posição jurídica ativa dos indivíduos em relação ao estado. Embora figurem como posições jurídicas *passivas*, os deveres fundamentais exigem um comportamento *ativo* dos indivíduos, não podendo ser entendidos como meras obrigações de abstenção ou inércia, ressalvando-se os denominados deveres de direitos fundamentais que, de uma forma simplificada, representam deveres de omissão, abstenção ou não perturbação que decorrem do caráter absoluto dos direitos fundamentais¹⁰³.

A característica dos deveres fundamentais como posições jurídicas subjetivas decorre de que eles são imputados de forma subjetiva aos indivíduos, isto é, “visam de maneira imediata os indivíduos, determinando ou tornando determinável o seu comportamento”. O elemento subjetivo dos deveres fundamentais corrobora a afirmação de que eles não são meros reflexos (individuais) da soberania do estado ou dos poderes estaduais ou mesmo dos direitos fundamentais. Nesta situação de meros reflexos da soberania ou dos direitos fundamentais, os deveres dos indivíduos assumem um caráter objetivo, isto é, decorrem reflexa e indiretamente da consagração da soberania e dos poderes do estado e de determinados direitos fundamentais. Sob esta perspectiva, aliás, Nabais exclui do conceito de deveres fundamentais deveres como o de tolerar ou suportar expropriações e o de trabalhar: o primeiro porque não é dever que determina um comportamento do indivíduo, mas, sim, dever *reflexo* do poder expropriatório do estado (que integra da soberania estadual) e que, a bem da verdade, pressupõe passividade por parte deste face a uma intervenção do estado na sua esfera privada; o segundo porque representa a “afirmação de valores e interesses comunitários feita a propósito de direitos”, isto quer dizer que simultaneamente ao direito de trabalhar está o dever de trabalhar, que, em razão da sua relevância e interesse comunitário é também constitucionalmente previsto.

Os deveres fundamentais como posições jurídicas individuais significa que são posições relativas aos indivíduos, o que não os limita a pessoas humanas, podendo ser deveres de pessoas coletivas, conforme facilmente se depreende do dever de pagar impostos.

¹⁰³ V. item 3. 2. do Capítulo III, em que tratamos dos direitos fundamentais e da sua função de defesa.

A classificação dos deveres fundamentais como posições jurídicas universais e permanentes, por sua vez, está relacionada, respectivamente, ao caráter da universalidade dos deveres fundamentais, pois, uma vez estabelecido o seu âmbito de incidência, caracterizam-se como “encargos ou sacrifícios para com a comunidade” suportados de forma indiscriminada por todos os indivíduos que nele se enquadram, e ao seu caráter duradouro, traduzidos como posições que se protraem no tempo e que, em vista disto, são irrenunciáveis pelo legislador ordinário e pelo legislados da revisão constitucional.

Por derradeiro, a característica de posição jurídica essencial (ou fundamental) tem a ver com a sua representação de interesse e valor de “elevado significado [e importância] para a existência, subsistência e funcionamento da comunidade organizada num determinado tipo constitucional de estado ou para a realização de outros valores comunitários com forte sedimentação na consciência jurídica geral da comunidade” (Nabais, 2020a, pp. 64-73).

Os deveres fundamentais também são caracterizados por uma dimensão objetiva que, embora presente, não se sobrepõe ao seu caráter subjetivo sob pena de serem desfigurados como tal. Por sinal, é na sua dimensão objetiva, que os deveres fundamentais “instituem valores e bens jurídico-constitucionais que ultrapassam o valor da pessoa humana que lhes subjaz” e têm por objetivo tutelar a comunidade enquanto titular de tais valores e bens jurídicos.

Num primeiro plano, a dimensão objetiva deve ser compreendida sob o fundamento basilar de que no estado constitucional os deveres fundamentais prestam vassalagem aos primados da pessoa humana e da liberdade. Relativamente ao primado da dignidade da pessoa humana, os deveres fundamentais tutelam valores e interesses comunitários que se prestam à sua realização (da dignidade da pessoa humana), inclusive quando determinam que “os custos dos instrumentos de sua realização [já elucidados no presente estudo] sejam repartidos por todos”, do que se pode concluir que, “em certo sentido, os deveres fundamentais não contêm deveres, mas sim o direito a igual repartição dos encargos comunitários, que a existência e o funcionamento do estado implicam”. Em relação ao primado da liberdade, os deveres fundamentais possuem um caráter ambivalente (e aparentemente paradoxal), pois, ao passo que prestam vassalagem à liberdade, constituem “suportes legitimadores de afectações (*máxime* restrições) legais” da mesma, como consequência, aliás, do princípio da “responsabilidade comunitária do cidadão”.

Num segundo plano, há de se compreender que os deveres fundamentais prestam-se, também, a orientar e concretizar os objetivos do estado de direito social, contribuindo “para a conformação das linhas de realização e desenvolvimento das decisões constituições básicas”, o que é bastante evidente se considerados os deveres do serviço militar, de voto e de pagar impostos, imediata e diretamente relacionados aos valores de soberania nacional (defesa nacional), democracia e estado fiscal (Nabais, 2020a, pp. 96-100).

A compreensão dos deveres fundamentais em suas dimensões subjetiva e objetiva acabam por revelar os seus titulares ativos e os seus destinatários. A bem da verdade, tanto um como outro já foram antecipados no presente, todavia, dedicaremos os parágrafos logo abaixo para melhor destaca-los.

Começemos pelos destinatários dos deveres fundamentais, posição esta assumida pelos indivíduos que integram uma tal comunidade organizada em estado. Por indivíduos deve-se entender as pessoas físicas ou coletivas (dotadas ou não personalidade jurídica) e os cidadãos, estrangeiros ou apátridas, ressalvando-se em relação a cada componente que lhes serão imputados os deveres fundamentais compatíveis com a sua natureza.

A outra ponta, a da titularidade ativa dos deveres fundamentais, é ocupada, de modo geral, pela comunidade ou pelo estado na medida em que os deveres se prestam à tutela e realização de valores e interesses assumidos por uma coletividade como relevantes para o seu funcionamento e existência e, como visto, à materialização dos primados da liberdade e da dignidade da pessoa humana em seu fim último. De forma mais específica, considerando subgrupos ou espécies de deveres fundamentais, também é possível identificar os seus respectivos titulares.

A par disso, Nabais distingue três categorias de deveres fundamentais, conforme o seu conteúdo, e identifica seus respectivos titulares ativos.

A primeira é designada como deveres fundamentais clássicos ou deveres cívico-políticos, assim entendidos os deveres que “integram as duas primeiras camadas ou gerações de deveres fundamentais e são a outra face do conjunto de direitos fundamentais de liberdade e de participação política”, “imprescindíveis a qualquer comunidade estadual democrática, já que eles exprimem o comprometimento e a responsabilidade dos cidadãos relativamente à existência e funcionamento dessa mesma comunidade”. Isto considerado, conclui-se que são deveres cujos titulares estão expressos na própria comunidade ou estado, exemplificados

pelo dever de voto, de defesa da pátria e de pagar imposto, os quais visam tutelar os valores democráticos, da soberania estadual e do estado fiscal e da ordem econômica, nesta ordem.

Uma outra categoria é a dos deveres fundamentais de conteúdo econômico, social e cultural, contrapostos, por assim dizer, aos direitos fundamentais consagrados no estado social. São deveres que visam tutelar valores sociais coletivos e, por esta razão, têm como destinatário a coletividade e não propriamente o estado enquanto comunidade organizada, mormente porque são deveres relacionados à existência da sociedade e não do próprio estado. Integram essa categoria os deveres de promoção e defesa da saúde, de escolaridade obrigatória, de preservação e valorização do patrimônio cultural e o de preservação e defesa do meio ambiente.

Em terceiro lugar, estão os deveres cujos titulares ativos são determinados grupos ou categorias de pessoas enquanto titulares de direitos fundamentais. É o caso, por exemplo, do dever de educação dos filhos, em que estes últimos ocupam a posição de titularidade ativa desse tal dever. Conforme elucida Nabais, embora exista essa relação dever-direito, não é possível dizer que esse terceiro grupo de deveres sejam meros deveres correlativos de direito de direitos fundamentais, isto porque, “para além de ser uma exigência decorrente desses direitos, é também uma exigência comunitária autónoma que o estado justamente impõe para compensar a debilidade da realização daqueles direitos em razão da situação de fragilidade dos seus titulares (Nabais, 2020a, pp. 102-111).

4. 3. Conceito excludente dos deveres fundamentais: figuras jurídicas próximas

Para uma última compreensão geral dos deveres fundamentais, apresentaremos, ainda que brevemente, algumas figuras jurídicas que, embora próximas do conceito de deveres fundamentais, são dele excluídas.

Começemos pelos designados deveres funcionais ou constitucionais organizatórios, assim entendidos como os deveres (ou competências) que decorrem do exercício de funções públicas, como são os deveres do presidente da república, dos parlamentares, dos juízes e os inerentes a outras funções cujas competências estão, integral ou parcialmente, previstas na constituição como parte da organização política e, ocasionalmente, da organização econômica. Por sinal, o fato de integrarem a (sub)constituição política ou econômica indica que tais deveres (funcionais) não estão albergados na matéria dos direitos e deveres

fundamentais ou, melhor, no estado constitucional do indivíduo. Nabais aponta para o dever de legislar como sendo um desses deveres funcionais, ressalvando-se, todavia, que há deveres de legislar que também integram a figura dos direitos fundamentais à medida que se configurem como “condições de *exequibilidade* dos “direitos, liberdades e garantias” [cujas] imposições constitucionais dirigem-se sobretudo à *concretização* (jurídico-política) dos direitos sociais”.

Outra figura, esta até mais assente no que respeita à proximidade dos deveres fundamentais, consubstancia-se nos limites dos direitos fundamentais, “que exprimem as diversas modalidades de intervenção ou afectação dos direitos fundamentais por parte dos poderes públicos”. São subdivididos em: a) restrições do próprio conteúdo dos direitos; b) regulamentações do exercício desses direitos, que podem até mesmo condicioná-lo; e c) *limites imanes*, assim entendidos como a delimitação do âmbito do exercício dos direitos fundamentais, excluindo da sua “esfera normativa” determinadas situações (Andrade, 2004, p. 294-295). Os limites imanes podem ser reais ou meramente aparentes: *reais* quando decorrem de normas constitucionais específicas que excluem dos direitos fundamentais formas ou manifestações típicas do seu exercício, podendo esta limitação/restricção estar consubstanciada inclusive em normas de deveres fundamentais associados ou coligados a direitos fundamentais, hipótese em que uma tal norma, ao prescrever um dever fundamental, também acaba por se revestir de limite imane real; *meramente aparentes* quando decorrem da “definição constitucional do conteúdo ou âmbito máximo de protecção dos direitos fundamentais e que excluem deste as manifestações ou formas de exercício atípicas ou anómalas, como são, designadamente, as que afectam o conteúdo essencial de outros direitos e valores constitucionais, nestes valores se incluindo naturalmente os que suportam os próprios deveres fundamentais”. Embora tenha havido quem sustentasse que os deveres fundamentais estariam absorvidos na figura dos limites imanes dos direitos fundamentais, pela definição acima do que representam esses limites e baseado no conceito de deveres fundamentais, é possível compreender que não consistem numa mesma categoria jurídica, muito embora os deveres fundamentais também possam ser considerados limites imanes.

Há também os deveres correlativos de direitos fundamentais, também designados como deveres relacionais ou “deveres de direitos fundamentais” (conforme expressão utilizada por Nabais), compreendidos como o aspecto passivo dos direitos fundamentais e

que consistem nos deveres de abstenção (ou não ingerência) e proteção¹⁰⁴ contra a agressão ou intervenção de terceiro imputados ao estado e nos deveres de não ingerência e respeito aos direitos de outrem por parte dos particulares. Tais deveres correlativos, aliás, foram objeto de breve explanação quando referimos aos custos dos direitos. Por decorrerem das funções (reflexas) dos direitos fundamentais, tais deveres correlativos integram a própria matéria dos direitos fundamentais e não se confundem com os deveres fundamentais tal como conceituado mais acima.

Em quarto lugar, estão os deveres tidos como “pressupostos” ou “garantias institucionais” dos direitos fundamentais, assim designados os deveres de entidade públicas, não correlativos de direitos, e que constituem, ainda que em parte, “garantias institucionais” do exercício e concretização de determinados direitos fundamentais, como ocorre em relação ao dever de fundamentação das decisões judiciais e dos atos administrativos, o dever de atuação observando-se os princípios da igualdade, da imparcialidade e da justiça, os quais acabam por assegurar o direito ao acesso à justiça e aos tribunais e o direito à ampla defesa e ao contraditório, por exemplo.

Cita-se, também, as posições passivas correlativas dos poderes constitucionais do estado, assim entendidas como consequências ou reflexos na esfera do indivíduo decorrentes das normas de organização política, econômica e administrativa do estado e que foram antecipadas mais acima quando evidenciamos que os deveres fundamentais não são meros reflexos da soberania do estado. A propósito disso, pode-se dizer que tais posições são traduzidas no “estado de sujeição” ou nos deveres de tolerar ou suportar os efeitos que decorrem, por exemplo, do poder de legislar, do poder judicial, do poder de polícia, do poder regulamentar e do poder punitivo.

Nabais, por fim, refere-se a três últimas figuras: os ônus, os encargos legais e as tarefas (ou incumbências) constitucionais *strictu sensu* do estado. Os primeiros são representados pelas práticas necessárias à produção de efeitos favoráveis ou úteis ao detentor de um direito ou poder, o que pode ser exemplificado pela adoção dos atos processuais para que o direito ao acesso à justiça e à ampla defesa sejam concretizados. Os segundos são encargos previstos em lei de cunho regulatório para o exercício de determinado direito ou

¹⁰⁴ O dever de proteção também abarca a remoção de obstáculos ao exercício ou concretização dos direitos fundamentais.

liberdade, como ocorre em relação ao exercício de determinadas profissões e à liberdade de empresa. Os últimos são “imposições constitucionais abstractas” que, embora não tenham o condão de determinar comportamentos dos órgãos do estado, quando o fazem, “aproximam-se dos deveres organizatórios, pois que procuram vincular os órgãos de estado a fins de organização económico-social e político-administrativa da comunidade” (2020a, pp. 74-87).

5. O dever fundamental de pagar imposto

Ora bem, após discorrermos sobre a formação e as características do estado fiscal, sobre o imposto como preço da liberdade e instrumento de realização e concretização dos direitos fundamentais à luz dos custos que lhe são inerentes e elucidarmos os deveres fundamentais como matéria constitucional autónoma embora integrante da (sub)constituição do indivíduo e, por conseguinte, como elemento de mobilização (ou intervenção) constitucional das liberdades e direitos individuais para a realização e preservação de valores e interesses comunitários construídos sobre os primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade, a compreensão do imposto como dever fundamental é, de certo modo, intuitiva.

Recordemos que deveres fundamentais são a “expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais”, tratando-se de “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” (Nabais, 2020a, pp. 37 e 64).

Recordemos, também, que a superação do Estado Absoluto da Idade Média pelo Estado Moderno é marcada por novos parâmetros político, financeiro e jurídico do estado, que resultam na “separação entre o *ius eminens*¹⁰⁵ e o poder tributário, entre a fazenda pública e a fazenda do príncipe e entre política e economia” (Torres, 2009, p. 524). Disso resulta a derrocada do estado patrimonial para o erigir do estado fiscal como valor e como pressuposto do estado de direito, conforme assinala Torres ao afirmar que o “Estado de Direito só existe como Estado Fiscal e desaparecerá quanto este desaparecer” (2009, p. 522).

¹⁰⁵ Expressão latina que traduz o poder supremo do Estado.

Lembremos, por fim, que a essência da expressão estado fiscal não está no seu aspecto financeiro baseado na obtenção de recursos provenientes da iniciativa privada. Para além disso, a *estadualidade fiscal* compreende-se como vetor fundamental da nova ordem política, jurídica e econômica do Estado Moderno, sobretudo porque viabiliza a concreta separação entre o *ius eminens* e o poder tributário e entre política e economia, a partir do que se pode indubitavelmente afirmar que o imposto, como atributo da *estadualidade fiscal*, é signo da libertação do homem das contrições feudais, servis ou comunitárias a que estava sujeito e signo da restituição do seu tempo, do seu trabalho, da sua liberdade e da sua propriedade

É sob esta ótica, bastante trabalhada na primeira parte do presente estudo, que o imposto exsurge como dever fundamental direcionado a tutela, preservação e manutenção dos contornos políticos e econômicos do estado de direito, sobremodo, da incontestada separação entre o estado e a economia. Referimos, a este propósito, às palavras de Schumpeter no sentido de que o “tributo tem uma relação tão profunda com Estado, que a expressão Estado Fiscal poderia ser considerada como pleonasma” (citado por Torres, 2009, p. 522).

Isto significa que, na sua dimensão objetiva, o dever fundamental de pagar imposto tem por objetivo tutelar os próprios fundamentos e alicerces da comunidade organizada sob o estado de direito, na medida em que, como visto, é através do imposto que essa tal comunidade assegura o exercício dos direitos, liberdades e garantias previstas na atual ordem constitucional, retomando-se, aqui, não apenas a ideia de *estadualidade fiscal*, mas a ideia do imposto como preço da liberdade e a noção de que por detrás dos direitos fundamentais consagrados desde o estado liberal estão os seus respectivos e inerentes custos, suportados e compartilhados justamente através do dever fundamental de pagar imposto.

Nas palavras de Bereijo¹⁰⁶, citado por Paulsen:

La formulación constitucional del deber de contribuir cumple una triple función jurídico-política: a) de legitimación del tributo, cuyo fundamento o justificación descansa no ya en la simple fuerza o poder de supremacía del Estado (frente a la impotencia del súdito), sino en el deber de solidaridad de los ciudadanos de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos por su interés, en tanto miembros de la comunidad política, en la existencia y

¹⁰⁶ Cf. Paulsen: BEREIJO, Álvaro Rodríguez. “El deber de contribuir como deber constitucional. Su significado jurídico”, Civitas Revista Española de Derecho Financiero, n. 125/2005

mantenimiento del Estado. Como ha escrito A. BERLIRI el deber del contribuyente de pagar los tributos no es la consecuencia, es una premisa, un *príus*; es el derecho, o mejor, el poder del Estado a exigirlos lo que es consecuencia, el reflejo, del deber de los ciudadanos de pagarlos. Y no a la inversa. El Estado no recauda los impuestos quia *nominor leo*, sino porque el ciudadano tiene el deber de contribuir a su mantenimiento. Fundamento causal del tributo, por tanto, y conexión del deber de contribuir con el gasto público y su ordenación, que se proclama en el art. 31.2 CE; b) de límite y de garantía jurídica, en cuanto la norma constitucional fija los límites del deber de contribuir, sin que el Estado pueda constreñir al particular a pagar más allá de tales límites o en razón o medida de criterios o cánones distintos de los fijados constitucionalmente (la capacidad económica). Y al propio tiempo, de garantía de los ciudadanos, pues aunque las normas constitucionales que imponen deberes cívicos más que garantizar la libertad y la propiedad individual las constriñen al afirmar un deber de los ciudadanos y el correlativo derecho – *rectius poder* – del Estado), sin embargo es también una norma de garantía en cuanto indirectamente limita el derecho de supremacía del Estado, que ha de configurar en cada caso, como elemento base de la imposición supuestos de hecho que sean reveladores de capacidad económica; c) de orientación programática de la actuación de los poderes públicos, primordialmente del legislativo, al cual se le encomienda la creación de un sistema tributario justo como cauce para la actuación del deber de contribuir proclamado constitucionalmente, y funcionalmente conexo, como hemos dicho, con el gasto público”. (p. 860)

A fim de reafirmar o imposto como pressuposto do estado fiscal e justifica-lo segundo as ideias de preço da liberdade, custos dos direitos e dos deveres fundamentais, concluiremos esta última matéria destacando-se brevemente alguns elementos do dever fundamental de pagar imposto, nomeadamente, o conceito de imposto, a relação jurídica tributária que dele decorre, o poder tributário e os limites da tributação.

O conceito de imposto foi apresentado no item 2 do Capítulo II do presente estudo, oportunidade em que asseveramos o carácter comutativo do imposto no estado liberal e a conformação do seu conceito às necessidades e preocupações do estado social, especialmente porque o imposto tal como formulado pelos ideais liberais já não suportava os novos custos do estado social, exigindo-se, pois, um sistema fiscal mais amplo e uma nova formulação do imposto notadamente no que se refere à sua finalidade: sob o aspecto quantitativo, alargou-se a base tributária para suportar os custos do novo modelo de estado e, sob o aspecto qualitativo, o imposto assume um papel importante na consecução dos objetivos constitucionais imputados ao estado para o “funcionamento global da sociedade e da economia” (Nabais, 2020a, p. 194).

Em linhas gerais, é possível conceituar o imposto como instrumento de obtenção de recursos provenientes da iniciativa privada para o financiamento dos custos e despesas necessárias à consecução dos objetivos constitucionais imputados ao Estado (social) para o “funcionamento global da sociedade e da economia”.

Para além disso, o imposto também é traduzido na relação jurídica *ex lege*¹⁰⁷ – muito embora tenha fundamento constitucional dado integrar a figura dos deveres fundamentais¹⁰⁸ – que “une o sujeito ativo (Fazenda Pública) ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável) em torno de uma prestação pecuniária (tributo) ou não-pecuniária (deveres instrumentais)”. Configura-se, aliás, como relação jurídica complexa, pois prevê diversos direitos e deveres (jurídicos) do sujeito ativo e do sujeito passivo além do dever de “realizar uma utilidade patrimonial” em favor do estado (Martinez, p. 165): o Fisco “tem o direito de exigir do contribuinte o pagamento do tributo e a prática de atos necessários à sua fiscalização e determinação; mas tem o dever de proteger a confiança nela depositada pelo contribuinte. O sujeito passivo, por seu turno, tem o dever de pagar o tributo e de cumprir os encargos formais necessários à apuração do débito; mas tem o direito ao tratamento igualitário por parte da Administração e ao sigilo com relação aos atos praticados”, por exemplo” (Torres, 2008, pp. 233 e 234).

A propósito de tais direitos e deveres, denota-se que a relação jurídico-tributária detém dois aspectos, um material (ou substantivo) e outro formal (ou administrativo), relacionados às obrigações e vínculos originários de normas que instituem os impostos (aspecto material) e de normas que preveem os deveres instrumentais e procedimentos necessários à sua fiscalização e arrecadação (aspecto formal), respectivamente. Tais aspectos acabam por caracterizar o que alguns autores denominam por Direito Tributário Material e Direito Tributário Formal. Sobre esta distinção, Martinez assevera que apenas a primeira perspectiva “merece autonomia científica, pois é nela que se concentra a essência e a

¹⁰⁷ Sobre a característica da obrigação tributária como obrigação *ex lege*, Martinez consigna que ela deve ser compreendida a partir da definição de que obrigação *ex lege* é aquela cujo “conteúdo das situações jurídicas que nelas se incluem é minuciosamente regulamentado pela lei”, isto em contraposição às obrigações jurídicas contratuais e negociais, em que “a lei limita-se a estabelecer balizas que a vontade das partes fica inibida de ultrapassar”. Nas obrigações tributária, o seu conteúdo definitivamente não é definido pela vontade das partes (p. 160).

¹⁰⁸ A este respeito, Torres afirma que “apesar da abordagem constitucional do problema, a relação jurídica tributária continua a se definir como obrigação *ex lege*. Mas a sua origem legal se complementa e se equilibra com os momentos ulteriores do exercício do poder de administrar e do poder de julgar as controvérsias surgidas da aplicação da lei, sem os quais não se forma, na vida real, o vínculo de direito” (2008, p. 237).

especialidade do fenômeno jurídico-tributário”¹⁰⁹, definindo a relação jurídico-tributária como “vínculo jurídico ou obrigacional; constituído para obtenção de uma receita pública; autônomo, no sentido de não depender de situações jurídicas anteriores nem de criar novos vínculo legal”. Acerca dessa definição, Martinez, diferentemente do que propõe Torres quando inclui os deveres instrumentais ou não-pecuniários no conceito de obrigação tributária, como visto acima, entende que as obrigações acessórias não constituem uma obrigação tributária porque não se destinam à realização (ou obtenção) de uma receita pública e porque não são obrigações autônomas já que dependem da própria obrigação tributária, isto é, da obrigação pecuniária de pagar o imposto (pp. 155 e 166).

Por se tratar de relação jurídica que integra a figura constitucional dos deveres fundamentais, o dever (fundamental) de pagar imposto não pode ser visto senão sob a perspectiva do poder de tributar e dos limites formais e materiais da tributação, sobretudo porque são aspectos alicerçados na soberania do estado e na dignidade da pessoa humana, os quais, como visto, fundamentam e justificam os deveres fundamentais em geral.

Tratamos da ideia de soberania do estado quando enfrentamos a legitimação dos deveres fundamentais¹¹⁰, do que retomamos que a soberania no estado constitucional é poder supremo que se desdobra nas funções (*rectus* poderes) legislativa, administrativa e judicial, estando estas, em última instância, circunscritas à função legislativa ou governativa do Estado na medida em que o poder soberano esgota-se com a atribuição legal de uma dada função ou poder. A fim de esclarecer essa afirmação, Martinez elucida que “o Estado não é soberano quando um dos seus juízes pronuncia uma sentença; o Estado é soberano quando dele emana o comendo que impõe o cumprimento das sentenças dos seus juízes (p. 245).

Tendo em conta a circunscrição dos poderes soberanos à função governativa do estado, é possível inferir que o poder de tributar é uma das formas pela qual se reveste a soberania do estado, daí por que lhe dizer *soberania fiscal* ou *potestá tributaria*¹¹¹. E mais do que ser compreendida, de forma geral, como manifestação da soberania do estado, a *potestá tributária* deve ser entendida, especificamente, como “parcela da soberania

¹⁰⁹ E, de fato, é sob essa perspectiva que reside o presente estudo.

¹¹⁰ V. Item 2 do Capítulo IV.

¹¹¹ Além do poder de tributar, são expressões da soberania, o poder financeiro, o poder de polícia, o poder econômico, o poder penal, etc..

financeira”, que, por sua vez, é “o livre poder de fixação das receitas e das despesas públicas, quanto à sua origem, à sua medida e ao seu destino” (Giovanni De Santis, citado por Martinez, p. 246). Segundo Martinez, “o problema dos impostos é, antes de mais nada, um problema de cobertura de um déficit de rendimentos em relação ao montante global das despesas públicas” (p. 246). Sob esta mesma ótica, Amoros afirma que relativamente ao fato político-econômico de a administração pública ter de satisfazer as necessidades do estado, dispondo dos recursos necessários para tal, o poder tributário, como uma das mais “clássicas e convincentes” exteriorizações da soberania, surge fundamentalmente como a possibilidade jurídica de tomar ou impor decisões para a realização dessas receitas (p. 84).

Dentro da soberania financeira, o poder tributário *strictu sensu* é o poder atribuído ao legislador para criar, instituir ou estabelecer imposto como fonte predominante das receitas necessárias à realização dos objetivos constitucionais do estado¹¹². Nas palavras de Nabais, é o “conjunto de poderes necessários à instituição [modificação ou extinção] e disciplina essencial dos impostos”. Trata-se de poder “coextensivo ao Estado Fiscal”¹¹³, que nasce “no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*”, daí porque Torres afirma que “o poder de tributar se vincula essencialmente à liberdade” (2005).

A propósito do poder tributário, Nabais assevera que o poder tributário *strictu sensu* não se confunde com a *equivocidade* do uso dessa expressão para designar o “conjunto ou qualquer um dos poderes das autoridades fiscais (...) de criação e exigência dos impostos”, definição esta que “deixa de distinguir dois momentos e dois planos completamente distintos: o momento e o plano da instituição dos impostos, que tem por parâmetro a constituição e por via de concretização a lei ou equiparável, e o momento e plano da exigência do imposto, que tem por parâmetro a lei ou até mesmo normas secundárias (regulamentos) e por via da realização a ação administrativa por alguma das suas formas”

¹¹² Segundo Martinez: “As necessidades a satisfazer pelo Estado [e] os serviços que este deve prestar à coletividade são apreciados no plano moral e no plano político. As soluções nesses planos adoptadas projectam-se na estrutura constitucional e é esta que nos revela a medida em que se exerce em certo lugar e em determinado momento histórico a soberania fiscal, que não é arbitrária de todo o princípio, mas apenas se afirma independente de qualquer preceito de Direito positivo. O seu fundamento jurídico estará no dever do Estado de prosseguir o interesse público; o poder de tributar dependerá da forma como esse dever for entendido, mas não poderá dele se afastar” (p. 267).

¹¹³ Afirmar que o poder de tributar é “coextensivo ao Estado Fiscal” é recordar que no estado patrimonial que o antecede as poucas manifestações de imposição sobre o patrimônio dos súditos estavam fundadas na “Razão de Estado (e não no poder de legislar) e justificadas pelas necessidades do Príncipe (e não pela capacidade contributiva do cidadão)”, inexistindo, portanto, poder de tributar (Torres, 2005a)

(2020a, p. 270). Isso tem a ver com o que dissemos sobre a manifestação do poder soberano, que aplicada ao poder tributário significa dizer que a soberania fiscal é expressa enquanto o estado define a obrigação jurídico-tributária através da promulgação da lei impositiva: uma vez promulgada a referida lei, exsurge, num segundo plano a relação obrigacional tendente à exigência do imposto e a personalidade tributária ativa, assumindo o estado ou entes públicos menores a posição de sujeito ativo ou credor dessa tal relação jurídica (Martinez, pp. 226-229)¹¹⁴.

Como aspecto da soberania do estado, destacamos as seguintes características essenciais do poder de tributar: é poder constitucional, indisponível, de caráter permanente e limitado (Nabais, 2020a, pp. 301-305)¹¹⁵.

É poder constitucional porque o seu conteúdo e limites radicam no texto constitucional: “a uma, porque o exercício da tributação é fundamental aos interesses do Estado, tanto para auferir as receitas necessárias à realização de seus fins, sempre crescentes, quanto para utilizar o tributo como instrumento extrafiscal, técnica em que o Estado intervencionista é pródigo, a duas, porque tamanho poder há de ser disciplinado e contido em prol da segurança dos cidadãos” (Navarro, p. 79). Sobre estar vincado no texto constitucional, Torres assevera que “o poder de tributar finca suas raízes nos [dispositivos] que proclamam o direito de propriedade e a liberdade de iniciativa, fornecendo o substrato econômico por excelência para a imposição fiscal”, entendimento que também encontra guarida na doutrina germânica, contraposta aos positivistas, no sentido de que “o poder de tributar radica no [...] direito de propriedade, e por isso nasce limitado” (2005a)¹¹⁶.

É poder indisponível, o que significa que a sua titularidade não pode ser alienada ou transferida, que não pode ser delegado e que é irrenunciável quanto à sua titularidade e ao

¹¹⁴ Sobre a definição do poder tributário *strictu sensu* e os atos das autoridades fiscais tendentes à satisfação do crédito tributário, por assim dizer, ou entre a soberania fiscal e a personalidade tributária ativa: ver Nabais, 2020a, p. 269-277, e Amoros, p. 86-89.

¹¹⁵ Conforme Amoros, o poder tributário também se caracteriza como originário, imprescritível, abstrato, territorial e legal (pp. 92-112),

¹¹⁶ De acordo com citação feita por Torres em nota de rodapé (2005a), Heydte diz que “a propriedade privada não só funda (begründet) o imposto como o limita (begrenzt)”. Tipke, por sua vez, afirma entender que “o princípio da igualdade vincula a partilha tributária, a qual se encontra sob “a reserva dos direitos fundamentais” (unter dem Vorbehalt des Grundrechte)”.

seu exercício, ressaltando-se sobre este aspecto a repartição de competências tributárias nos estados federados e a repartição das receitas¹¹⁷.

Possui caráter permanente, isto é, protrai-se no tempo e extingue-se apenas se extinto o seu titular ativo, que em última instância, é o próprio estado. Isso significa que o poder de tributar não será extinto ainda que não seja exercido, aspecto este que não se aplica à competência tributária e à capacidade tributária ativa, sujeitas à decadência e prescrição.

E, por fim, é poder limitado, o que decorre da sua natureza reflexa da soberania do estado e da sua essencial limitação pelo primado da dignidade da pessoa humana e da liberdade subjacentes ao estado de direito. Sobre a limitação do poder de tributar, Martinez afirma que:

Sendo a essência da soberania a sua limitação, também os poderes fiscais, de natureza soberana, se apresentam necessariamente limitados, não só por razões de facto, especialmente de ordem econômica, mas também por princípios de Direito. [...] Os legítimos limites da soberania fiscal dependem do complexo das instituições que dominam a vida dum país e que não se confundem com a definição dos sistemas constitucionais, pois que as instituições se revelam superiores a todos os preceitos do Direito positivo, independentemente das flutuações dos gostos e das vontades. Mas além desses limites, que muitos não reconhecem e a que outros atribuem valor moral, mas jurídico, os poderes tributários acham-se confinados dentro de fronteiras legais, de maior ou menor fixidez. (pp. 268-269)

A propósito da limitação do poder de tributar – que nada mais é do que a limitação do dever fundamental de pagar imposto –, já havíamos referido que no estado de direito o mesmo imposto que se expressa como preço da liberdade “por ela também se limita e pode chegar a oprimi-la” quando assume viés confiscatório e viola, dentre outros, os princípios da legalidade, da capacidade contributiva e da razoabilidade (Torres, 2005b, p. 03).

Quer isto dizer que, embora tenha a expressão de preço da liberdade, o imposto não pode ultrapassar os limites determinados pelo primado da dignidade da pessoa humana e pelas liberdades constitucionalizadas no Estado Moderno, sob pena de se tornar insuportável e confiscatório. A respeito disso, Baleeiro afirma que “o sistema tributário movimenta-se sob complexa aparelhagem de freios, que limitam os excessos acaso detrimientosos à economia e à preservação do regime e dos direitos individuais” (1960, p. 12). Já referimos, por sinal, sobre o protagonismo da tributação justa, equilibrada ou excessiva em diversos

¹¹⁷ Sobre a titularidade do poder tributário e a repartição de competências, v. Nabais, 2020a, pp. 277-290)

acontecimentos históricos¹¹⁸ e inclusive asseveramos que a mesma história que demonstra ser o imposto o instrumento adequado (e de baixo preço) para o exercício das liberdades também comprova que seu excesso constitui a “negação do próprio Estado fiscal” (Nabais e Silva, 2011, p. 25).

As limitações do poder de tributar podem ser segregadas em dois grandes núcleos: limitações exteriores e anteriores ao sistema fiscal e limitações constitucionais. Em relação a estes dois grupos, Torres também traça uma distinção entre as expressões *limites ao* e *limites do* poder de tributar, que, ao fim, correspondem às ditas às limitações exteriores e anteriores ao sistema fiscal e limitações constitucionais, respectivamente.

De um lado, as *limitações ao poder de tributar* são as limitações exteriores e anteriores ao sistema fiscal, ou seja, são os limites traçados pelos primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade que fundamentam e alicerçam o estado de direito e, conseqüentemente, o estado fiscal, que, como já dissemos, lhe é coextensivo. Para Nabais, os *limites ao* poder de tributar são “verdadeiros pressupostos do estado fiscal e que, em rigor, têm a ver com a “justificação” geral dos impostos”. Nas palavras de Torres: “o poder tributário, portanto, já nasce limitado pelos direitos fundamentais e só pode se exercer sobre os frutos do patrimônio e do trabalho dos cidadãos, observadas as imunidades subjetivas e a igualdade entre os contribuintes; todas as outras liberdades se imunizam ao poder de tributar, pois estão fora do espaço aberto no pacto constitucional à atuação do Estado”. No sentido empregado por Torres, *imunidade tributária* “é correlativa à incompetência do poder tributário para impor deveres (não-poder tributário) e oposta à sujeição que não encontre fundamento nos direitos humanos”, deve ser vista como “limitação absoluta do poder tributário do Estado”, sobretudo porque o poder fiscal exsurge da “autolimitação da liberdade”, do que decorre que a imunidade “*exorna os direitos da liberdade e limita o poder tributário estatal*”¹¹⁹ (Torres, 2005b, pp. 44-62, Nabais, 2020a, p. 315).

¹¹⁸ V. item 2 do Capítulo II da Parte II.

¹¹⁹ Por sinal, Torres assevera que a imunidade tributária por ele perscrutada não se confunde com uma simples garantia principiológica conceituada, ao “sabor positivista” e a partir de uma noção de poder tributário ilimitado, como “autolimitação do próprio poder de tributar”. Ele inclusive apresenta as diversas manifestações positivistas sobre o conceito de *imunidade tributária*, com destaque para a predominância da linha positivista na doutrina brasileira, mas que vem sendo cada vez mais “perturbada” por juristas que retomam o conceito do poder de tributar como “autolimitação da liberdade”. Sobre a linha positivista de um poder tributário ilimitado, Torres conclui que “a tese positivista da autolimitação do poder tributário teve conseqüências indesejáveis: abriu o caminho, aqui e alhures, para o autoritarismo fiscal e esmaeceu o significado dos direitos fundamentais,

De outro lado, as *limitações do poder de tributar*, segundo Torres, revelam a “autolimitação do próprio poder de tributar” e apresentam-se como as limitações sistêmicas e as garantias dos contribuintes (Torres, 2005a). Nabais, por sua vez, refere-se a tais *limitações do poder de tributar* como limitações constitucionais “balizadoras do poder tributário”, segregando-as em limitações formais e materiais: as limitações formais “referem-se ao *quem* tributa e ao *como* tributa” e estão relacionadas, portanto, ao sujeito ativo da relação-jurídico tributária e à forma/procedimento de instituição do imposto; as limitações materiais, por sua vez, vinculam-se ao objeto e conteúdo da tributação, isto é, ao *que* será submetido à imposição tributária (Nabais, 2020a, p. 315).

Dizer sobre as limitações formais e materiais do poder de tributar é reconhecer que, distintamente do que ocorre sob uma perspectiva positivista, o dever fundamental de pagar impostos, para além dos limites formais circunscritos aos princípios da legalidade fiscal e à justiça meramente formal, concretizados sob a observância de um processo legislativo de criação e fixação de critérios do imposto, também está materialmente balizado por um conceito de justiça fiscal, o que quer dizer, segundo Nabais, que no estado de direito a correta compreensão desse dever fundamental “não se basta com um conteúdo formal ligado à necessidade de o estado, na prossecução dos seus fins, utilizar certos meios e ou formas jurídicas, em que predomina a lei formal, antes integra também um conteúdo material, expresso na afirmação de que a finalidade essencial do estado consiste na realização da justiça”: o imposto, então, deve ser compreendido não como “um tipo meramente formal, que se baste em ser suportado por um qualquer acto de vontade do legislador”, mas, sim, “como um tipo material, que oferece soluções fundadas em termos de justiça, ou seja, penetradas pela ideia do estado de direito material” (Nabais, pp. 317 e 318).

A propósito do tema, Nabais refere-se aos princípios da legalidade fiscal e da segurança jurídica como limites formais e, como limites materiais, enumera o princípio da capacidade contributiva como medida da igualdade fiscal, o princípio da configuração fiscal da família, os direitos, liberdades e garantias fundamentais, o princípio da coerência do sistema e o limite dos limites materiais da tributação (2020a, p. 319)

emburilhando-os com as medidas conjunturais e de pura utilidade representadas pelas não-incidências teleológicas de estatura constitucional” (2005b, pp. 56-59)

Não obstante a relevância das limitações constitucionais do poder de tributar, sobretudo porque se revelam como princípios fundantes do dever fundamental de pagar imposto e garantidores dos direitos dos contribuintes, remetemos o leitor à uma leitura demorada sobre o tema, sobretudo porque as ponderações feitas até aqui sobre os elementos e características do poder de tributar estão longe de esgotar essa importante temática, tendo sido realizadas com o fim de discorrer de forma geral e sintética sobre as características gerais do dever fundamental de pagar imposto, visando especialmente à sua harmonização com o objeto do presente estudo, que é a justificação do imposto como instrumento de libertação do homem segundo a formação do estado fiscal e as ideias de preço da liberdade, custos dos direitos fundamentais e deveres fundamentais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Das questões postas até aqui sem a pretensão de que fossem exaustivas, mas que cumprissem a função de assinalar o imposto como instrumento de libertação do homem, de efetivação do primado da pessoa humana e do livre exercício dos direitos fundamentais, sejam dos direitos individuais de liberdade e de propriedade privada sejam dos direitos sociais, econômicos e culturais, tendo em conta as ideias de estado fiscal, de custos dos direitos fundamentais e dos deveres fundamentais.

Com efeito, o olhar atento aos registros históricos do imposto culmina em compreender a proeminência da tributação na evolução da sociedade e dos direitos fundamentais. Descortina-se que a vida em sociedade desde a Suméria e do Egito Antigo, passando pela Grécia e por Roma, caminhando pela Idade Média e percorrendo a formação do Estado Moderno até os dias atuais, demanda a obtenção de receitas para a construção de um ambiente social, econômico e político sadio e que, afinal, o imposto revela-se como o instrumento adequado para tanto. E mais do que isso, percebe-se que os marcos da evolução política e social das civilizações ocidentais foram precedidos por revoltas e revoluções eclodidas num cenário em que o sistema fiscal era sufocante, caracterizado pela injustiça, desrespeito e exploração instrumentalizada através da carga tributária opressiva, evidenciando-se, talvez com uma certa dose de exagero, que a tributação atua como força motriz das civilizações. Vimos isso diante de grandes acontecimentos históricos, tais como (a) a derrocada do Império Egípcio frente à invasão romana, não resistida em razão da penosa situação do povo egípcio causada pelo exploratório sistema tributário; (b) o apogeu de Atenas e Roma nos períodos denominados Idade de Ouro de Atenas e Pax Romana, ambos assinalados por formas e regras de tributação justas e bem-sucedidas sob os aspectos financeiros e jurídicos, lembrando que diversos dos direitos e garantias atualmente asseguradas aos contribuintes já estavam consolidadas em tais obrigações – a propósito, malgrado o Império Egípcio tenha sucumbido diante de um sistema tributário que culminou no descontentamento do seu povo e na invasão não resistida do Império Romano, vimos na primeira parte desse estudo que ainda assim é possível notar a sua influência nas atuais ordens tributárias, notadamente no que tange às obrigações tributárias acessórias – (c) a fragmentação do Império Romano para o surgir da Idade Média, muito relacionada a práticas de evasão fiscal, especialmente porque o refúgio no campo era medida eficaz para a

população esquivar-se da sanha arrecadatória do final do Império; (d) as revoltas fiscais ocorridas durante o período medieval; (e) e, finalmente, a Revolução Francesa e as demais revoluções fundadas nas ideias iluministas e liberais do século XVIII, que, no âmbito fiscal, demarcariam o abandono do estado patrimonial da Idade Média para a formulação do estado fiscal.

E ao tempo em que a história demonstra ser a tributação o cerne das revoltas e revoluções atreladas à evolução e ao declínio de sociedades e modelos de estado, ela também expõe que o anseio de suas comunidades e indivíduos não estava direcionado para a extinção total dos impostos, mesmo porque, desde a Suméria, sabia-se que uma comunidade organizada, independentemente do modelo de organização política ou econômica, tem custos que lhe são inerentes e que devem ser financiados pelos indivíduos que a integram. Ansiava-se por um sistema fiscal legitimado no primado da liberdade e da propriedade, sobretudo no estado liberal, e também no primado da dignidade da pessoa humana, aquando do estado social.

Sabendo-se que a questão tributária está intrinsecamente relacionada ao financiamento dos custos do estado e à manutenção do modelo político e econômico eleito, o que se postulava era a instituição de um aparato fiscal consentido, justo e equilibrado, isso como forma de assegurar a liberdade dos indivíduos para o exercício pleno – porém, responsável – dos seus direitos individuais e também sociais, econômicos e culturais.

A ideia do imposto como instrumento de liberdade e de realização da dignidade da pessoa humana passa pela compreensão de que o estado fiscal não se limita à definição simplória de modelo financeiro para a obtenção de recursos provenientes da iniciativa privada e não da exploração de bens próprios, como se dá no estado patrimonial. Para além dessa definição, a *estadualidade fiscal* compreende-se como vetor fundamental da nova ordem política, jurídica e econômica do Estado Moderno, sobretudo porque viabiliza a concreta separação entre o *ius eminentis* e o poder tributário e entre política e economia, a partir do que se pode indubitavelmente afirmar que o imposto, como atributo da *estadualidade fiscal*, é signo da libertação do homem das contrições feudais, servis ou comunitárias a que estava sujeito e da restituição do seu tempo, do seu trabalho, da sua liberdade e da sua propriedade. Daí porque a afirmação de Torres de que o “Estado de Direito só existe como Estado Fiscal e desaparecerá quanto este desaparecer” é escoreta na medida

em que os primados da pessoa humana e da liberdade só podem ser assegurados enquanto o homem tenha condições de dispor do seu tempo, da sua liberdade e da propriedade, num ambiente social e economicamente sadio. E isto, como vimos, foi viabilizado aquando da configuração da sociedade organizada como um estado de direito e fiscal, mediante a cobrança de impostos tendentes à obtenção de recursos necessários ao financiamento dos custos inerentes ao exercício e preservação desses e de outros direitos fundamentais, recordando-se que a disposição do tempo, da liberdade e da propriedade num passado imediatamente anterior ao Estado Moderno estava quase que totalmente condicionada e limitada pela formação de estados absolutistas e patrimoniais e, mesmo em tempos mais distantes, experimentou incontáveis e duras restrições.

É sob esse prisma que o imposto detém caráter de preço da liberdade e, por outro lado, que os direitos podem ser tidos como “liberdades privadas com custos públicos” (Nabais).

Tais percepções são resultado da compreensão de que a constituição do Estado Moderno como estado de direito e fiscal encerra a relação intrínseca e virtuosa entre liberdade, responsabilidade e imposto. Essa responsabilidade traduz-se no “preço” suportado pelos cidadãos para assegurar suas liberdades, preço este alçado a deveres fundamentais, dentre os quais está o dever fundamental de pagar imposto como corolário do estado fiscal.

O imposto como preço da liberdade está legitimado no contrato social e no constitucionalismo que dele é tributário e “nasce no espaço aberto pela *autolimitação [consentida] da liberdade*”. Isso significa que as liberdades individuais preexistentes ao pacto constitucional é que se autolimitam e abrem espaço à “atuação limitada do poder fiscal” (Torres, 2005b, pp. 03 e 59). E aqui está uma das questões centrais desse estudo: dilucidar que o imposto não é *restrição* a liberdades, como se fosse instrumento de submissão ou imposição unilateral do estado, mas elemento que exsurge da *autolimitação da liberdade*. Nesse sentido é que o imposto é compreendido como *sacrifício* consentido de parte da liberdade para a segurança do exercício de todo o resto.

Evocar essas ideias se faz necessário para a contraposição da concepção do imposto como restrição ao direito de propriedade e de liberdade em geral. Com efeito, albergar o imposto como preço da liberdade é compreender o seu caráter ambivalente no sentido de que ao mesmo tempo em que afeta (*e não restringe*) o direito de propriedade porque incide

sobre o patrimônio de todo cidadão é garantia do exercício dessa e de outras liberdades e direitos reconhecidos no estado constitucional, inclusive porque a materialização da dignidade da pessoa humana e a realização e concretização dos direitos e liberdades para além da sua consagração jurídica implica o compartilhamento dos seus custos mediante o pagamento do imposto, uma vez que “não há direitos de borla” e que “todos os direitos custam caro” porque implicam a criação de instrumentos e mecanismos quer de proteção, quer de realização (Nabais, 2005a; Holmes, p. 41).

Lançar luz especialmente aos custos dos direitos fundamentais é mais que necessário nos dias correntes, seja porque há o predomínio da defesa dos direitos fundamentais alheia às suas consequências jurídicas no funcionamento do estado, nomeadamente, no que tange às suas preocupações fiscais e orçamentárias – fiscais porque os custos dos direitos são financiados predominantemente por imposto; orçamentárias porque as receitas e despesas vinculadas ao seu financiamento são (e devem ser) submetidas a processo de gestão e controle, o que vem a ser instrumentalizado pelo orçamento público – seja porque há uma crescente de ideais liberais conservadores e mesmo libertários que questionam a validade e legitimidade do imposto, sobretudo, baseados na ficção de que os direitos individuais de propriedade e liberdade escapam aos custos e financiamento do estado.

Neste cenário, expor a *face oculta* dos direitos fundamentais através dos seus custos cumpre duas funções:

a) a primeira consistente em repensar a defesa dos direitos fundamentais, jamais seguindo para o retrocesso do seu reconhecimento e da sua consagração jurídica duramente conquistada, mas com a consciência de que a sua materialização é submetida ao espectro económico, fiscal e orçamentário do estado e deve ser compatibilizada para que todos os direitos, sejam individuais, económicos, sociais ou culturais, possam ser realizados e concretizados, ressalvando-se que os direitos “não podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado” (Nabais, 2005);

b) a segunda porque desmistifica a ideia de que os direitos individuais de liberdade e, sobretudo, de propriedade não possuem custos público, uma vez que resta evidenciado que exercício e preservação de tais direitos, ainda que reivindiquem custos privados imediatos, dependem de ações estatais – e portanto, geram custos – com o fim de fornecer bens públicos voltados para o seu fomento e preservação, de modo a viabilizar a construção

de um ambiente social sadio, a criação de um sistema de proteção e regulação do mercado e o desenvolvimento de mecanismos de combate à corrupção, por exemplo, tudo isso, evidentemente.

Finalmente, a partir da elucidação da formação e das características do estado fiscal, apresentando-se o imposto como preço da liberdade e instrumento de realização e concretização dos direitos fundamentais à luz dos custos que lhe são inerentes, formou-se a base teórica necessária para perquirir a posição jurídica da obrigação de pagar imposto na ordem constitucional vigente, assinalando-a como dever fundamental.

De fato, considerando que, no constitucionalismo, os deveres fundamentais exprimem o comprometimento e a responsabilidade dos cidadãos relativamente à existência e funcionamento da comunidade em que inseridos e implicam a mobilização (ou intervenção) constitucional das liberdades e direitos individuais para a realização e preservação de valores e interesses comunitários fundados nos primados da dignidade da pessoa humana e da liberdade subjacentes ao estado de direito (e fiscal), após revelarmos o imposto como instrumento de materialização dos direitos fundamentais na medida em que figura como principal fonte de receitas para suportar os custos que lhe são inerentes, fica fácil apreender que o dever de pagar imposto é dever fundamental e que, como tal, subjaz a (sub)constituição dos indivíduos na consecução do primado da dignidade da pessoa humana e da liberdade.

Categorizar o imposto como um dever fundamental não significa atribuir-lhe um *status* de supremacia sobre os direitos fundamentais, especialmente sobre os direitos de propriedade e liberdade. Serve, porém, para corroborar a afirmação de que o imposto é signo de liberdade na medida em que, ao afetar os direitos de propriedade e liberdade, não o faz na condição de *restrição*, mas como instrumento necessário à materialização dos direitos fundamentais e ao funcionamento da própria estrutura do estado, como valores e interesses comunitários que são e por trás dos quais residem os primados da dignidade da pessoa humana e da própria liberdade.

Há nessa assertiva o derradeiro raciocínio para a consecução do objetivo do presente estudo, consistente em que, na sua dimensão objetiva, o dever fundamental de pagar imposto tem por objetivo tutelar os próprios fundamentos e alicerces da comunidade organizada sob o estado de direito, na medida em que, como visto, é através do imposto que essa tal

comunidade assegura o exercício dos direitos, liberdades e garantias previstas na atual ordem constitucional, confirmando-se a ideia do imposto como signo de libertação subjacente às noções de *estadualidade fiscal*, de preço da liberdade e de que por detrás dos direitos fundamentais consagrados desde o estado liberal estão os seus respectivos e inerentes custos, suportados e compartilhados justamente por meio desse específico dever fundamental.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ADAMS, C. (1999). *For good and evil. The impact of taxes on the course of civilization*. 2ª edição, Madison. Nova York.
- AGUIAR, R. (2009). Estado e Direito. Em *Curso de teoria geral do Estado* (pp. 110-145). Elsevier. Rio de Janeiro.
- ALMEIDA, M. de. (1993). *Compendio de Economia Política: 1821*. Coleção de Obras clássicas do pensamento económico português. Reedição do Banco de Portugal. Lisboa.
- AMORÓS RICA, N. (1963). *Derecho Tributario*, Editorial de Derecho Financiero. Madrid.
- ANDRADE, J. C. V. de. (2004). *Os direitos fundamentais na Constituição portuguesa de 1976*. Almedina. Coimbra.
- ARISTÓTELES (1991). *Ética a Nicômaco. Poética*. Tradução de Leonel Vallandro e Gerd Bornheim da versão inglesa de W. D. Ross. Editora Nova Cultural. São Paulo.
- BALEEIRO, A. (1960). *Limites Constitucionais ao poder de tributar*. 2ª edição. Editora Forense. Rio de Janeiro.
- BALEEIRO, A. (2012). *1891. Coleção Constituições brasileiras*. 3ª edição. Senado Federal, Subsecretaria de Edições Técnicas. Brasília.
- BALEEIRO, A. & DERZI, M.A.M. (2018). *Direito tributário brasileiro*. 14ª edição, Forense. Rio de Janeiro.
- BARROS, S. R. (2003). *Direitos humanos: paradoxo da civilização*, Del Rey. Belo Horizonte.
- BLANKSON, S. (2007). *A brief history of taxation*. Lulu.com. Blankson Enterprises Limited. Leeds.
- BOBBIO, N., MATEUCCI, N., & PASQUINO, G. (1998). *Dicionário de política I*, 1ª edição, tradução por Carmen C., Varriale et al. Editora Universidade de Brasília. Brasília.
- BONAVIDES, P. (2011). *Do Estado Liberal ao Estado Social*, 10ª edição, Malheiros Editores. São Paulo
- BUCHANAN, J. M (1975). *The limits of liberty: between anarchy and Leviathan*, The University of Chicago Press. Chicago.
- CAMPOS, D. L. de (2007). As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário. *Revista da Ordem dos Advogados (ROA)*. Ano 67 - Vol. I - Jan. 2007, acedido em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista-da-ordem-dos-advogados-roa/ano-2007/ano-67-vol-i-jan-2007/doutrina/diogo-leite-de-campos-as-tres-fases-de-principios-fundamentantes-do-direito-tributario/>, em 04/05/2022.

- CANOTILHO, J. J. G. (1941). *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 7ª edição, Almedina. Lisboa.
- CANOTILHO, J.J.G. & MOREIRA, V. (1991). *Fundamentos da Constituição*, Coimbra Editora. Coimbra.
- CARVALHO, M. I. P. de (2008). *Depois da revolução, a ordem: um estudo sobre o pensamento político de John Adams*. [Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília.
- https://repositorio.unb.br/bitstream/10482/5559/1/2008_MariaInesPanzoldoCarvalho.pdf
- CASAGRANDE, C. L., & BARREIRA, J. H. (2019). O caso McCulloch v. Maryland e sua utilização na jurisprudência do STF. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 56(221), 247-270. Acedido em 22/05/2023, em http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/56/221/ril_v56_n221_p247
- CATARINO, J. R. (2009). *Para uma teoria política do tributo*. 2ª edição, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal. Lisboa.
- COMPARATO, F. K. (2019). *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 12ª edição, Saraiva. São Paulo.
- DALLARI, D. A. (2011). *Elementos de Teoria Geral do Estado*. Saraiva. São Paulo.
- DIAZ, S. V. (1982). La idea de deber constitucional, in *Revista Española de Derecho Constitucional*, ISSN 0211-5743, Ano 2, nº 4. Madrid.
- FARIA, J. E. (2002). *O Direito na economia globalizada*. 3ª edição, Malheiros Editores. São Paulo.
- FRANCO, V. S., OLIVEIRA, A. V. DE, MORAIS, A. I., OLIVEIRA, B. DE J., LOURENÇO, I. C., JESUS, M. A. DE, & MAJOR, M. J. (2005), *Contabilidade de Gestão – Volume I: O apuramento dos custos e a informação de apoio à decisão*. Publisher Team. Lisboa.
- GALLO, F. (2011). *Las razones del fisco: ética y justicia en los tributos*. Marcial Pons. Madrid.
- GARCÍA-PELAYO, M. (1977). *Las transformaciones del Estado contemporaneo*. Alianza Editorial, Madrid.
- GODOI, M. S. de & DANDE, J. V. A. (2022). Será Mesmo o Tributo uma Restrição a Direitos Fundamentais?, in *Revista Direito Tributário Atual* nº 50. ano 40. p. 305-324. São Paulo: IBDT, 1º quadrimestre 2022.
- HABERMAS, J. (1980). *A Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio*. Tradução por Vamireh Chacon. Tempo Brasileiro. Rio de Janeiro.

- LAVOURAS, M. M. (2002). A natureza jurídica do orçamento: breves reflexões, in Boletim de Ciências Económicas, vol. XLV, publicado pela Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, acedido em <http://hdl.handle.net/10316.2/24804>, em 20/12/2022.
- LEÃO, M. T. (2018). *O direito fundamental de economizar tributos: entre legalidade, liberdade e solidariedade*. Malheiros. São Paulo.
- MACIEL, G., OLIVEIRA, J., & RIBEIRO, J. (2019). *Sistema de Custeios*. Ordem dos Contabilistas Certificados, acedido em https://www.occ.pt/news/MANUAL/EContas2021/Legislacao_diplomas_pareceres/3_3Inventarios/SistemasdeCusteioOCC.pdf, em 18/06/2022.
- MAGALHÃES, J. L. Q. (2002). *Direito constitucional*. 2ª edição. Mandamentos. Belo Horizonte.
- MARTINEZ, P. S. (1969). *Da personalidade tributária*. 2ª edição. Centro de Estudos da Direção-Geral das Contribuições e Impostos. Lisboa.
- MONTESQUIEU, C. S. B. de (1996). *O Espírito das Leis*, tradução Cristina Murachco. Martins Fontes. São Paulo.
- NABAIS, J. C. (2005a). A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos, in Revista da Advocacia-Geral da União, v. 1, n. 01, 30 jun. 2005. Brasília.
- NABAIS, J. C. (2005b). *Por um Estado Fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. Almedina. Coimbra.
- NABAIS, J. C. (2010). *Por um Estado Fiscal suportável: Estudos de Direito Fiscal, Vol. III*. Almedina. Coimbra.
- NABAIS, J. C. e SILVA, S. T. da (2011). *Sustentabilidade fiscal em tempos de crise*. Almedina. Coimbra.
- NABAIS, J. C. (2014). Crise e sustentabilidade do estado fiscal, in Revista da Faculdade de Direito da Universidade do Porto, ano XI, 2014. Porto
- NABAIS, J. C. (2020a). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 4ª reimpressão, Almedina. Coimbra.
- NABAIS, J. C. (2020b). *Problemas nucleares de Direito Fiscal*. Almedina. Coimbra.
- NABAIS, J. C. (2021). *Direitos fundamentais e tributação*. Boletim da Faculdade de Direito (da Universidade de Coimbra), Volume XCVI, 2020, Tomo II.
- NOGUEIRA, A. (1997). *A reconstrução dos direitos humanos da tributação*. Renovar. Rio de Janeiro.

- NUNES, A.J.A. (2011). *As voltas que o mundo dá...Reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social*. Lumen Juris Editora. Rio de Janeiro.
- OLIVEIRA, F. L. de (2010). *Direito tributário e direitos fundamentais: uma revisão do princípio da tipicidade junto ao Estado Democrático de Direito*. 1ª edição, Arraes. Belo Horizonte.
- O'CONNOR, J. (1977). *USA: a crise do Estado capitalista*; tradução de João Maia. Paz e Terra. Rio de Janeiro
- PAULSEN, L. (2020). *Curso de direito tributário completo*. 11ª edição, Saraiva Educação. São Paulo.
- PECES-BARBA, G. M (1987). Los deberes fundamentales. *Doxa. Cuadernos De Filosofía Del Derecho*, (4), 329–341. <https://doi.org/10.14198/DOXA1987.4.19>, acedido em 13/03/2023
- PINTO, E. G. (2010). *Financiamento de direitos fundamentais: políticas públicas vinculadas, estabilização monetária e conflito distributivo no orçamento da União do pós-Plano Real*. Editora O Lutador. Belo Horizonte.
- SANCHES, J. L. S. (2016). *Justiça Fiscal*. FFMS. Lisboa.
- SCHOUERI, L. E. (2019). *Direito tributário*. 9ª edição, Saraiva. São Paulo.
- SILVA, S. T. da. (2016). *Direito Constitucional I*, Instituto Jurídico da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra; Coimbra.
- SMITH, A. (2016). *A riqueza das nações, vol. II*. 6ª Edição. Fundação Calouste Gulbenkian. Lisboa.
- TIPKE, K. (2002). *Moral tributaria del Estado y de los Contribuyentes*, tradução de Pedro Herrera Molina, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales. Madrid.
- TORRES, R. L. (2005a). O poder de tributar no estado democrático de direito. In *Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos estudos em homenagem a Nelson Saldanha* (pp. 460-504). Manole. Barueri.
- TORRES, R. L. (2005b). *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. III – os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia*. Renovar. Rio de Janeiro.
- TORRES, R. L. (2008). *Curso de direito financeiro e tributário*. 15ª edição, Renovar. Rio de Janeiro.
- TORRES, R. L. (2009). *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I – Constituição*. 3ª edição, Renovar. Rio de Janeiro.

ATOS NORMATIVOS

- BRASIL. Constituição Brasileira de 1824, acessada em <https://bd.camara.leg.br/bd/handle/bdcamara/1737>, em 16/03/2023.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, acessado em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm, em 16/03/2023.
- BRASIL. Lei nº 5.172/1966, de 25 de outubro, acessado em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm, em 03/01/2023.
- BRASIL. Lei Complementar nº 101/2000, de 04 de maio, acessado em https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp101.htm, em 03/01/2023.
- Convenção Europeia dos Direitos do Homem, 1950, acessado em http://convention.coe.int/documents/convention_por.pdf, acessado em 16/06/2022.
- Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, 1789, acessado no portal da Universidade de São Paulo – USP em <https://edisciplinas.usp.br/mod/resource/view.php?id=2293131&forceview=1>, em 16/06/2022.
- Declaração Universal dos Direitos Humanos, adotada e proclamada pela Assembleia Geral das Nações Unidas (resolução 217 A III) em 10 de dezembro 1948, acessado em <https://www.unicef.org/brazil/declaracao-universal-dos-direitos-humanos>, em 16/06/2022.
- ITÁLIA. Constituição da República Italiana, acessado em https://www.senato.it/sites/default/files/media-documents/COST_PORTOGHESE.pdf, em 16/06/2022.
- ESTADOS UNIDOS. Constitution of Massachusetts, 1780, acessado em <http://www.nhinet.org/ccs/docs/ma-1780.htm>, em 16/03/2023.
- PORTUGAL. Constituição Portuguesa de 1822, acessada em <https://www.parlamento.pt/Parlamento/Documents/CRP-1822.pdf>, em 16/03/2023.
- PORTUGAL. Carta Constitucional da Monarquia Portuguesa de 1826, acessada em <https://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/1533.pdf>, em 16/03/2023.
- PORTUGAL. Constituição Portuguesa de 1838, acessada em <https://www.fd.unl.pt/Anexos/Investigacao/1058.pdf>, em 16/03/2023.
- PORTUGAL Decreto de aprovação da Constituição, de 04 de outubro de 1976. *Diário da República n.º 86/1976, Série I*. Constituição da República Portuguesa, acessado em <https://dre.pt/legislacao-consolidada/-/lc/34520775/view>, em 16/03/2023.
- PORTUGAL. Decreto Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro (Lei Geral Tributária). *Diário da República n.º 290/1998, Série I-A*. Lei Geral Tributária, acessado em https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34438775/view?p_p_state=maximized, em 16/03/2023.

PORTUGAL. Lei nº 151/2015, de 11 de setembro - <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/lei/2015-105756679>, acessado em 03/01/2023.

