

**UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA (UNB) — FACULDADE DE DIREITO  
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO PÚBLICO**

**RONILDE LANGHI PELLIN**

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: UMA ANÁLISE  
DO ARTIGO 5º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2005**

**Brasília**

**2010**

**RONILDE LANGHI PELLIN**

**O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS: UMA ANÁLISE  
DO ARTIGO 5º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2005**

Monografia apresentada à Universidade de Brasília como  
requisito obrigatório para obtenção do título de Especialista  
em Direito Público.

Orientador: Alex Potiguar

**Brasília**

**2010**

## RESUMO

O trabalho apresenta uma análise da norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001 à luz do dever fundamental de pagar tributos. Demonstra que apesar de não estar expresso na Constituição Federal de 1988 a existência do deveres fundamentais, tais deveres são indispensáveis à estrutura de qualquer Constituição. Desenvolve o entendimento de que a Constituição Federal de 1988 adota como fundamento da República a dignidade da pessoa humana a ser densificada através da tributação. Expõe os fundamentos da tributação no Estado Democrático de Direito, que foram alterados em relação aos fundamentos da tributação existentes à época do Estado Liberal, pois, a tributação passou a fundamentar-se no dever de solidariedade de todos os indivíduos. Estuda as características do Estado Fiscal, que é o modelo adequado e necessário para a densificação do princípio da solidariedade social em um Estado Democrático de Direito. Analisa o dever fundamental de pagar tributos sob o aspecto de seu relacionado a duas ordens de direitos fundamentais: a liberdade e a igualdade, surgindo então a colisão entre eles. Aponta que a solução para a colisão verificada implica na restrição de direitos fundamentais, o que se legitima ao encontrar base em outro princípio constitucional. Destaca o caráter instrumental dos tributos no Estado Democrático de Direito, vez que deve realizar a materialização da igualdade fática através da identificação da capacidade contributiva de cada cidadão. Revela que o artigo 145, § 1º da Constituição Federal expressa a necessidade de a administração tributária identificar a capacidade contributiva dos cidadãos. Demonstra que o artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001 visa a densificar o dever fundamental de pagar tributos e a igualdade tributária, pois, elimina o tratamento diferenciado que até então era dispensado aos diferentes estratos de cidadãos. Propõe que a solução para a colisão antes apontada dê-se através da aplicação do princípio da proporcionalidade, que tem como princípio parcial a ponderação, assim sintetizado: quanto mais alto é o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio, tanto maior deve ser a importância do cumprimento do outro. Conclui apontando que o sopesamento dos resultados aponta na importância da materialização do dever fundamental tributário exige que o direito fundamental individual ao sigilo seja mitigado até o limite necessário ao cumprimento do dever fundamental tributário.

Palavras-chave: Dever fundamental de pagar tributos, colisão entre princípios constitucionais, proporcionalidade, ponderação, Lei Complementar n. 105/2001.

## SUMÁRIO

<b>1 – INTRODUÇÃO.....</b>	<b>4</b>
<b>2 - O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....</b>	<b>6</b>
2.1 - DEVERES FUNDAMENTAIS.....	6
2.2 - CONFIGURAÇÃO CONSTITUCIONAL DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS.....	9
2.3 - O ESTADO FISCAL.....	11
2.4 - A COLISÃO ENTRE DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	14
2.5 - RESTRIÇÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	16
<b>3 - UMA ANÁLISE DO ARTIGO 5º DA LEI COMPLEMENTAR N. 105/2005.....</b>	<b>18</b>
3.1 - A INSTRUMENTALIDADE DOS IMPOSTOS EM ESTADOS DEMOCRÁTICOS DE DIREITO.....	18
3.2 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	20
3.3 - LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001 – MATERIALIZAÇÃO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA.....	21
3.4 - LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001 – COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	23
3.5 - A SOLUÇÃO PARA A COLISÃO ENTRE OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	25
<b>4 - CONCLUSÃO.....</b>	<b>29</b>
<b>5 - REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA.....</b>	<b>31</b>

## 1 - INTRODUÇÃO

Os direitos fundamentais estabelecidos pelo artigo 5º da Constituição Federal de 1988 gozam de um sistema próprio de interpretação, merecendo, inclusive, a previsão de sua aplicação imediata.

Por outro lado, a mesma Constituição não faz menção expressa aos deveres fundamentais. A doutrina, por sua vez, não se preocupou em elaborar uma teoria geral dos deveres fundamentais minimamente correspondente à que se elaborou em favor dos direitos fundamentais.

Considerando que os direitos fundamentais merecem um sistema próprio de interpretação e aplicação em relação aos demais direitos, pode-se pensar que há de ser construído também um sistema de interpretação próprio aplicável aos deveres fundamentais, notadamente, o dever fundamental de pagar tributos.

Ocorre que não se adota e nem se discute a existência desse sistema de interpretação da legislação tributária sob o prisma de que o dever tributário é um dever fundamental, dotado de carga normativa imprescindível no Estado Democrático de Direito.

Por não haver discussão sobre a existência do dever fundamental de pagar tributos interpreta-se a legislação tributária como se o dever de pagar tributos fosse uma mera obrigação com supedâneo exclusivamente na legislação infraconstitucional.

Essa forma de interpretação causa grandes dificuldades e limitações indevidas à atividade tributária do Estado.

Com o advento da Lei Complementar n. 105/2001, que, em seu artigo 5º possibilitou o acesso da administração tributária às movimentações financeiras daqueles que apresentem indícios de sonegação, surgiram inúmeras alegações de inconstitucionalidade da mesma, sob o argumento de violação de direitos fundamentais.

O presente trabalho, dividido em dois capítulos, tem por objetivo, no primeiro capítulo, demonstrar a localização do dever tributário no âmbito dos deveres fundamentais dos cidadãos. A partir dessa demonstração, passa ao estudo da colisão entre direitos fundamentais e o dever fundamental tributário.

Avança então ao segundo capítulo, no qual aborda os temas da instrumentalidade dos impostos no Estado Democrático de Direito e a necessidade de materialização da igualdade tributária, indispensáveis para a solução da colisão em análise.

Ainda no segundo capítulo analisa a colisão entre o dever de pagar o imposto de renda e a sujeição ao procedimento estabelecido pela norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001 e os direitos fundamentais dos indivíduos.

Conclui apontando que a solução para a colisão indica que é constitucional a norma em comento.

## 2 - O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

### 2.1 - DEVERES FUNDAMENTAIS

Os direitos fundamentais encontram-se expressos, principalmente, no artigo 5º da Constituição Federal de 1988. Por outro lado, a mesma Constituição não dispensou tratamento idêntico aos deveres fundamentais.

A ausência de menção expressa no texto constitucional não significa que os deveres fundamentais foram rejeitados pelo constituinte, mas apenas que o tema foi tratado com discricção, pois, os deveres fundamentais constituem uma exigência estrutural de qualquer constituição.

O Estado Democrático de Direito constituído pela Constituição Federal de 1988 surgiu como forma de solução da tensão existente entre o poder e o cidadão, limitando aquele e assegurando a esse a necessária liberdade. Justificou-se assim, a preocupação do constituinte em tornar expressas as posições jurídicas ativas dos cidadãos, principalmente a igualdade e a liberdade. É possível notar que, por consequência, surgiu, naquele momento, uma fase de euforia proporcionada pelos direitos fundamentais.

Por outro lado, o constituinte mantinha a crença de que as chamadas situações jurídicas passivas do cidadão decorreriam da própria supremacia do Estado, como observa José Casalta Nabais<sup>1</sup>: “já que os deveres, decorrendo directamente do reconhecimento dos próprios poderes públicos, não careceriam de qualquer afirmação específica, havendo mesmo a convicção de que o seu conceito estaria destinado a dissolver-se no âmbito residual do conceito de supremacia do estado”.

Algumas considerações sobre o surgimento dos deveres fundamentais são necessárias para a análise dos mesmos no contexto da Constituição atual.

Como amplamente observado pela doutrina, historicamente foram sendo reconhecidas diversas camadas de direitos fundamentais. Paralelamente a essas camadas de direitos, instituíram-se diversas camadas de deveres fundamentais.

Dessa forma, surgiu com o Estado Liberal o dever fundamental de pagar impostos e o dever fundamental de defesa da pátria, deveres esses que se revelaram suficientes para o atendimento das prestações devidas por aquele modelo de Estado.

---

<sup>1</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p.16.

As camadas de direitos se sucederam, acompanhando o surgimento de novos modelos de sociedade e de Estado, culminando com o surgimento dos direitos sociais reveladores de uma sociedade solidária e de um Estado devedor de prestações a seus cidadãos. Corolário disso, sucederam-se também novas camadas de deveres.

Feitas essas considerações, retorna-se à análise do modelo atual.

Como esclarecido acima, os deveres fundamentais importam em exigência estrutural de uma Constituição. Por corolário, as normas constitucionais reveladoras de deveres legitimam a intervenção dos poderes públicos na autonomia pessoal dos cidadãos. A legitimação para essa intervenção decorre dos objetivos que são colocados ao poder público em um Estado Democrático de Direito: realização da justiça social e da dignidade da pessoa humana.

Observa-se que sem um mínimo de limitação à liberdade do cidadão não há espaço para o exercício do poder estatal, o que implica na negação dos princípios da responsabilidade e da solidariedade inicialmente afirmados na Constituição do Estado Democrático de Direito.

No mesmo sentido, J. J. Canotilho<sup>2</sup>:

[...] a fórmula constitucional não significa a simetria de direitos e deveres, mas estabelece um fundamento constitucional claro, isto é, uma base de legitimação, para os deveres fundamentais. O fundamento constitucional, não é, em primeira linha, a necessidade de defender idéias morais ou entes metafísicos (virtude, fraternidade, povo, estado, república), mas sim a de radicar posições de direitos fundamentais ancorados na liberdade, na dignidade da pessoa humana, na igualdade no direito e através do direito. É nesse sentido que se defende serem os deveres fundamentais um “capítulo próprio dos direitos fundamentais” (P. Badura). A dimensão jurídico-constitucional dos deveres ultrapassa, porém, o círculo dos direitos.

As Constituições dos Estados Democráticos baseiam-se no homem como uma pessoa livre, mas sem descurar de sua responsabilidade para com a busca dos objetivos do Estado e da sociedade: a dignidade da pessoa humana. Portanto, a liberdade do homem no Estado Democrático é moldurada pela responsabilidade. Uma parcela dessa responsabilidade constitui os deveres fundamentais. Estabelece-se, então, um sistema equilibrado de direitos e deveres fundamentais.

Esse sistema - liberdade/responsabilidade - proporciona o necessário equilíbrio nas relações entre cidadãos e Estado, como observa Casalta Nabais<sup>3</sup>: “um sistema que confere primazia, mas não exclusividade, aos direitos face aos deveres fundamentais, ou, socorrendo-

---

<sup>2</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003. p. 532.

<sup>3</sup> NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 31.



nos de K. Stern, um sistema em que os direitos fundamentais constituem a essência da liberdade e os deveres fundamentais o seu correctivo”.

Sobre a importância da responsabilidade, traduzida em solidariedade pela Constituição, e ainda sobre a faceta obrigacional da cidadania nos ensina Marciano Buffon<sup>4</sup> que “o pilar da solidariedade – fundamento do modelo estatal vigente – sofre profundas avarias, e a sociedade perde-se em suas concepções individualistas e egocêntricas. Por conseguinte, o “cidadão” sucumbe ao seu inimigo: o “indivíduo”, como alertara Tocqueville.”

Demonstrada a indispensável presença dos deveres fundamentais na Constituição Federal de 1988, fazem-se necessárias algumas considerações sobre as características dos mesmos.

É comum entre os doutrinadores a inserção e o esgotamento dos deveres fundamentais no tema dos direitos fundamentais. Mesmo diante do necessário reconhecimento da ligação entre direitos e deveres fundamentais, é possível observar a autonomia da categoria jurídica deveres fundamentais.

Apesar da conexão funcional estabelecida pela Constituição entre direitos fundamentais e deveres fundamentais, há importante diferença entre eles.

As normas constitucionais que dispõem sobre direitos fundamentais têm caráter meramente declaratório, pois, tais direitos decorrem da condição humana.

Por outro lado, as normas constitucionais que dispõem sobre deveres fundamentais têm natureza constitutiva, pois, apenas a Constituição pode instituí-los.

Os deveres fundamentais, por estabelecerem uma direção genérica, não são diretamente aplicáveis. É necessária a interferência do legislador que deve estabelecer obrigações específicas, tanto para regulamentar a forma de intervenção como para estabelecer as sanções pelo seu descumprimento.

É o legislador que, considerando as necessidades verificadas em cada momento, deve estabelecer qual o grau de interferência do Estado na esfera privada do indivíduo, ou seja, o legislador deve estabelecer qual a intensidade dos deveres fundamentais.

Porém, essa necessária intervenção do legislador não implica na conclusão de que os deveres fundamentais constitucionais são apenas normas meramente programáticas desprovidas de qualquer força ou eficácia jurídica. Pelo contrário, são eles normas jurídico-constitucionais com uma específica eficácia jurídica.

---

<sup>4</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.p. 79.

É nessa ordem de idéias que a exigência do cumprimento dos deveres fundamentais pelos cidadãos representa imposições constitucionais tanto ao legislador, que deve legislar sobre a forma de cumprimento desses deveres, quanto ao administrador, que deve operacionalizar o processo para esse cumprimento. Tais imposições decorrem do caráter irrenunciável revelado pelos deveres fundamentais.

Robert Alexy<sup>5</sup>, ao discorrer sobre as “marcas” dos direitos dos homens trata da questão da fundamentalidade e da irrenunciabilidade:

Nem a proteção diante de atos de violência de outros cidadãos nem o cuidado para o mínimo existencial podem ficar a cargo de ação espontânea, se se deve tratar de uma garantia. Os direitos do homem levam, portanto, por três fundamentos para a necessidade do estado e do direito: por causa da necessidade de sua imposição, em caso de necessidade também por coerção, da necessidade de não só discutir sobre questões de interpretação e ponderação, mas também decidi-las e por causa da necessidade de organizar o cumprimento de direitos do homem.

Um regime constitucional suficientemente forte para a prestação e materialização da igualdade e da liberdade não pode desprezar o reconhecimento dos deveres fundamentais, pois, a fundamentalidade demonstra a importância tanto dos direitos quanto dos deveres para a salvaguarda da dignidade da pessoa humana.

Tendo em consideração as características expostas, é possível conceituar os deveres fundamentais, adotando-se o conceito dado por Casalta Nabais<sup>6</sup>:

Nestes termos, podemos definir os 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. Uma noção que, decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autônomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.

Considerando o exposto, conclui-se que os deveres fundamentais representam direito à repartição universal dos encargos assumidos pela comunidade social. E, a negligência com relação aos mesmos age nocivamente na base estrutural do Estado.

## 2.2 - CONFIGURAÇÃO CONSTITUCIONAL DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

A Constituição Federal de 1988, no inciso III do artigo 1º adota a dignidade da pessoa da pessoa humana como fundamento da República, e, no inciso I do artigo 3º estabelece como objetivo fundamental a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

---

<sup>5</sup>ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 49.

<sup>6</sup>NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 64.

A mesma Constituição estabelece ainda, no artigo 170, caput, que a ordem econômica tem por fim assegurar a todos e existência digna.

Essas previsões, somadas ainda à explicitação dos direitos sociais no título II, capítulo II da mesma Constituição, tornam imprescindíveis a implementação da dignidade da pessoa humana. E, o meio colocado à disposição do Estado para essa implementação é a tributação.

Nota-se que o Estado Democrático de Direito trouxe uma profunda mudança nos fundamentos da tributação.

Partiu-se de uma concepção em que a tributação era tão somente relação de poder entre o Estado e os cidadãos. No modelo de Estado Democrático de Direito não mais se verifica aquela relação unicamente de poder, pois, a tributação funda-se no dever de solidariedade de todos os cidadãos, necessário para que se promova a sociedade livre, justa e solidária.

A matéria tributária é tratada nos títulos VI e VIII da Constituição Federal de 1988. Mesmo estando fora do capítulo I do título II não resta suprimido o caráter fundamental do dever de pagar tributos, vez que a organização econômica no Estado Democrático de Direito está a serviço da materialização do princípio da dignidade da pessoa humana.

Observa-se ainda que a sujeição ao tributo não implica em um dever em sentido estrito, mas sim uma sujeição constitucional decorrente do dever de solidariedade e dos poderes do Estado, além de estar abrangido também pelos princípios fundamentais da constituição econômica. Dá-se então a necessária relação entre a constituição econômica e a constituição do indivíduo, constituindo-se o *jusfundamentalismo*.

Importantes conseqüências decorrem do fato de os deveres fundamentais integrarem a matéria *jusfundamental*, como observa Casalta Nabais<sup>7</sup>:

Conseqüência directa disto temo-la na interpretação e integração dos preceitos constitucionais relativos aos deveres fundamentais. Na verdade, estes devem ser interpretados e integrados – ou melhor, concretizados juridicamente – nos termos e segundo os métodos dos preceitos relativos aos direitos fundamentais [...].

A própria força normativa da Constituição decorre dessa integração, como observa Konrad Hesse<sup>8</sup>:

Finalmente, a Constituição não deve assentar-se numa estrutura unilateral, se quiser preservar a sua força normativa num mundo em processo de permanente mudança político-social. Se pretende preservar a força normativa dos seus princípios fundamentais, deve ela incorporar, mediante meticolosa ponderação, parte da estrutura contrária. Assim, direitos fundamentais não podem existir sem deveres,

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 120.

<sup>8</sup> HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991. p. 21.

[...]. Se a Constituição tentasse concretizar esse princípio de forma absolutamente pura, ter-se-ia de constatar [...] que ela ultrapassou sua força normativa. A realidade haveria de pôr termo à sua normatividade; os princípios que ela buscava concretizar estariam irremediavelmente derogados.

Marciano Buffon<sup>9</sup> também trata da estreita relação entre a dignidade da pessoa humana e tributação:

Em suma, é imprescindível a [re] introdução do interesse humano na tributação, para que o princípio sobre o qual se alicerça o Estado brasileiro possa romper com sua histórica condição de mera norma programática e sejam potencializadas as possibilidades de uma existência minimamente razoável, para que todos possam viver com igual dignidade.

É nesse sentido que se afirma que a força normativa da Constituição necessária para a materialização do princípio da dignidade da pessoa humana depende de um modelo de interpretação que integre direitos e deveres fundamentais.

### 2.3 - O ESTADO FISCAL

A dignidade da pessoa humana, alçada a princípio constitucional, apresenta-se como valor jurídico supremo.

Todo o acima exposto permite concluir que o dever fundamental de pagar tributos não representa apenas o poder do Estado nem apenas um sacrifício para o cidadão, mas sim uma contribuição indispensável à realização dos valores assumidos pela sociedade.

O Estado Moderno é caracterizado, predominantemente, por ser Estado Fiscal, que representa uma evolução em relação ao Estado Patrimonial que marcou o absolutismo.

O Estado Patrimonial caracteriza-se por priorizar o auferimento de receitas a partir da exploração de seu patrimônio, empregado nas atividades industriais e comerciais, implicando na assunção da atividade econômica pelo Estado.

Importante ainda tratar da diferenciação entre Estado Fiscal e Estado Tributário.

O Estado Tributário tem como receita os tributos bilaterais ou contraprestacionais, como as taxas e as contribuições. Esse modelo de arrecadação é marcado pelo desprezo ao princípio da capacidade contributiva e também por afastar dos serviços públicos aqueles cidadãos que não podem remunerá-los. Por essas razões, esse modelo não é adequado ao Estado Democrático de Direito.

---

<sup>9</sup> BUFFON, Marciano, op. cit., p. 22.

Conclui-se então que o modelo de Estado Fiscal é o único adequado à realização do princípio da solidariedade social. E, em um Estado Democrático de Direito, o dever tributário somente pode ser considerado dever fundamental se fundar-se nessa solidariedade.

A opção pelo Estado Fiscal implica no afastamento do Estado da atividade economia, que é entregue à sociedade, com a necessária liberdade para fomentar e desenvolver essas atividades e multiplicar as riquezas. As necessidades financeiras do Estado são cobertas, essencialmente, por receitas tributárias.

O Estado Fiscal, já existente à época do liberalismo - Estado Fiscal Liberal - foi marcado pela neutralidade econômica e social.

Por sua vez, o modelo de Estado Fiscal adotado pelo Estado Democrático de Direito tem por característica ser economicamente interventor e socialmente conformador, e, por consequência, tem por base uma tributação alargada.

Ricardo Lobo Torres<sup>10</sup> observa que o Estado Fiscal é garantidor da liberdade dos cidadãos:

O Estado Fiscal, por conseguinte, abriu-se para a publicidade e dilargou as fronteiras da liberdade humana, permitindo o desenvolvimento das iniciativas individuais e o crescimento do comércio, da indústria e dos serviços. Constituindo o preço dessas liberdades, por incidir sobre vantagens auferidas pelo cidadão com base na livre iniciativa, o tributo necessitava de sua limitação em nome dessa mesma liberdade e da preservação da propriedade privada, o que se fez pelo constitucionalismo e pelas declarações de direitos, antecipados ou complementados pelas novas diretrizes do pensamento ético e jurídico.

A fiscalidade, jungida ao nível de princípio constitucional, em um Estado Democrático de Direito, chamado por alguns doutrinadores de Estado Fiscal de Direito, ao mesmo tempo em que estabelece o dever fundamental de pagar tributos, pretende obstar que a tributação seja aumentada a ponto de se converter, no dizer de Casalta Nabais<sup>11</sup>, no “cavalo de Tróia do socialismo no estado do direito burguês”, pois, segundo o autor, o aumento quantitativo dos impostos pode implicar em uma mutação qualitativa a ponto de instituir um Estado de caráter patrimonial ou econômico.

Dessa forma, mesmo no Estado Democrático de Direito não resta superado o dualismo estado/sociedade.

O poder tributário do Estado Democrático de Direito nasce limitado pela liberdade individual, pois, esse poder encontra seu limite na dignidade da pessoa humana.

---

<sup>10</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário, vol. I** – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal. 1. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2009.

<sup>11</sup> NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 195.

Sobre esse dualismo, observa Casalta Nabais<sup>12</sup>:

Isso permite que haja uma zona de intersecção das esferas de acção do estado e da sociedade, uma zona que há-de necessariamente minoritária face a cada uma das ditas esferas e que se traduz no carácter normal da intervenção e acção económicas do estado no sentido do equilíbrio e orientação globais da economia, o que entre nós tem por expressão constitucional mais marcante o chamado princípio da subordinação do poder económico (rectius dos poderes económicos) ao poder político da Constituição, cujo significado essencial é o de “fazer prevalecer o poder democraticamente legitimado sobre o poder fáctico proporcionado pela riqueza ou pelas posições de domínio económico”.

O Estado Fiscal e a economia produtiva, essa reservada à sociedade, estão em domínios próprios, pois, cada um deles tem objetivos diferentes, mas, são dependentes um do outro.

Nesse aspecto, o Estado Fiscal é incumbido de recolher parte, e somente a parte prevista pela Constituição, das riquezas produzidas pela economia, operacionalizando o sistema de justiça distributiva estabelecido constitucionalmente.

Marciano Buffon<sup>13</sup> observa quanto ao papel do Estado Social:

[...] há um papel insubstituível ainda e ser desempenhado pelo Estado Social, pois não se concebe que as distorções promovidas pelo modelo económico possam ser corrigidas pela própria economia, justamente porque não é da lógica do mercado tal objetivo.

Casalta Nabais<sup>14</sup> faz também observação nesse sentido:

A “estadualidade fiscal” significa, pois, uma separação fundamental entre o estado e a economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto. Só essa participação permite que o estado e a economia produtiva actuem segundo critérios próprios autónomos. O estado está orientado pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça, critério que pode falhar uma vez que nem sempre o mesmo é suficientemente claro, para além das vias para a sua efectivação não estarem totalmente isentas de conduzirem a avaliações erradas ou mesmo a confusões do interesse geral com os interesses particulares.

Para John Rawls<sup>15</sup>, as prestações sociais distribuídas pelo Estado são denominadas de imposto de renda negativo:

Por último, o Estado garante um mínimo social, seja por intermédio de benefícios familiares e de transferências especiais em casos de doença e desemprego, seja mais sistematicamente por meio de dispositivos tais como a complementação progressiva da renda (imposto de renda negativo).

Conclui-se que o Estado Fiscal é uma forma especial de poder na medida em que somente se legitima pela busca da materialização da igualdade entre os seus cidadãos.

<sup>12</sup> NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 195.

<sup>13</sup> BUFFON, Marciano, op. cit., p. 93.

<sup>14</sup> NABAIS, José Casalta. **Por uma liberdade com responsabilidade**: estudo sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 185.

<sup>15</sup> RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Jussara Simões, baseada na edição americana revista pelo autor. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008. p. 343.

## 2.4 - A COLISÃO ENTRE DIREITOS FUNDAMENTAIS

O dever fundamental de pagar tributos está diretamente relacionado a duas ordens de direitos fundamentais.

Por primeiro, está relacionado com os direitos fundamentais que visa a materializar: os direitos dos cidadãos, que são os destinatários dos direitos fundamentais prestados pelo Estado. Nesse aspecto, tratamos do direito fundamental à igualdade, pois, como já afirmado por diversas vezes, o dever fundamental de pagar tributos é o instrumento materializador da igualdade.

Por segundo, está relacionado com os direitos fundamentais dos cidadãos destinatários do dever fundamental de pagar tributos. Nesse aspecto tratamos do direito à liberdade.

É nesse segundo aspecto que surge o embate entre o direito individual à liberdade do cidadão garantida pelo *caput* do art. 5º da Constituição Federal de 1988 e o dever fundamental de pagar tributos – o dever da autoridade pública no cumprimento do comando legal. É desse embate que trata o presente tópico.

Alexy<sup>16</sup>, ao mesmo tempo em que trata da força vinculativa dos direitos fundamentais, trata também da inevitável colisão desses mesmos direitos e do perigo de se tentar negar a justicialização dessas colisões:

Não existe somente um direito do homem à vida, mas também um direito do homem a isto, que exista um estado que impõe tais direitos.

[...]

Onde não existe dever jurídico nada pode colidir juridicamente. Análogo vale para o lado ecológico da constituição.

A todas as tentativas de suavizar o problema da colisão pela eliminação da justiciabilidade deve opor-se com ênfase. Elas são nada mais que a solução de problemas jurídico-constitucionais pela abolição de direito constitucional. Se algumas normas da constituição não são levadas a sério, é difícil fundamentar por que outras normas também então devem ser levadas a sério se isso uma vez causa dificuldades. Ameaça a dissolução da constituição.

Surge então a necessidade de sopesamento entre os princípios da igualdade e da liberdade.

Nesse cenário, a exigência de tributos deve realizar um ideal de justiça tributária, necessariamente atendendo ao princípio da capacidade contributiva de cada cidadão.

Segundo Alexy, os fins, mesmo os do poder público, somente podem ser legitimados pelo emprego de meios legítimos.

---

<sup>16</sup>ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p. 63.

Marcelo Martins Altoé<sup>17</sup> trata da possibilidade de limitação da amplitude dos princípios constitucionais:

Para atingir esta realização máxima de um princípio, é natural que, em determinadas situações, se criem limitações ao mesmo ou a outros princípios, diminuindo a sua amplitude. Daí se dizer que os princípios expressam direitos e deveres *prima facie*, pois permitem variações quando de sua realização.

Não se pode esquecer que a proteção de um direito fundamental, por ter caráter de princípio, não se dá de forma absoluta.

Marcelo Martins Altoé<sup>18</sup> trata também da realização do dever fundamental tributário:

[...] como dever fundamental que é, o dever de pagar tributos tem natureza de princípio e, como tal, é um mandamento de otimização. Desta feita, ordena que seja realizado em medida tão alta quanto possível, relativamente às possibilidades fáticas e jurídicas.

Portanto, a questão merecedora de análise é o que *prima facie* deve ser protegido pelo dever fundamental de pagar tributos?

Como cediço, a tributação parte da idéia de que constituem fatos jurídicos a aquisição, circulação ou manutenção de riquezas, a merecer incidência impositiva, que visa custear o Estado. Deve estar protegido o dever de pagar tributos pela imperiosa necessidade de participação da comunidade no custeio da mesma.

O dever fundamental de pagar tributos deve buscar um ideal de justiça tributária onde todos devem contribuir na medida de sua capacidade. Portanto, essa justiça trata da igualdade fática, não meramente da igualdade jurídica.

Há de se considerar ainda que aquele que deveria contribuir e não contribui, apropria-se de uma riqueza que é devida a terceiros, materializando-se a desigualdade.

Sendo o dever tributário inderrogável, não há que se opor a ele, de forma absoluta, a liberdade do indivíduo. Marciano Buffon<sup>19</sup> enfrentou a questão da colisão entre a igualdade e a liberdade, concluindo pela prevalência da igualdade:

Qualquer conflito genuíno entre a liberdade e a igualdade – qualquer conflito entre a liberdade e os requisitos da melhor concepção do princípio igualitário abstrato – é uma querela que a liberdade deve perder. Não podemos rejeitar completamente o princípio igualitário, porque é absurdo que o governo não demonstre consideração pela vida de seus cidadãos, e, imoral que demonstre mais consideração pela vida de alguns do que pela de outros.

Marciano Buffon<sup>20</sup> trata ainda da mesma colisão, ressaltando a questão da dignidade da pessoa humana:

Além disso, cabe lembrar o alerta de Jorge Miranda, segundo o qual “cada pessoa tem, contudo, de ser compreendida em relação aos demais”, sendo que “a dignidade de cada pessoa pressupõe a de todos os outros”, isto é, o respeito à dignidade de uns não pode implicar o desrespeito à dignidade de outros.

<sup>17</sup>ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais.** Temas fundamentais de direito v. 9. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009. p. 55.

<sup>18</sup>ALTOÉ, Marcelo Martins, op. cit., p. 85.

<sup>19</sup>BUFFON, Marciano, op. cit., p. 113.

<sup>20</sup>Ibid. p. 120.



[...]

Não se verifica também a possibilidade de conflito entre a idéia de liberdade e a concepção de dignidade. Como sustenta Beátrice Maurer, “opor a liberdade à dignidade é ter uma concepção fracionada do homem; é não compreendê-lo em sua totalidade”; e arremata: “uma dignidade que não considerasse a liberdade do homem seria uma dignidade truncada”.

O presente item expôs a colisão entre dever e direito fundamental. A solução para essa colisão será objeto de análise no capítulo seguinte.

## 2.5 - RESTRIÇÕES AOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

As normas consagradoras de deveres fundamentais revelam-se como limitadoras do direito fundamental às liberdades.

Segundo Alexy<sup>21</sup>, os direitos fundamentais, que têm caráter de princípios caracterizam-se pela ausência de caráter absoluto. Por consequência, os mesmos são suscetíveis a colisões com outros princípios.

Nessa ordem de idéias propostas por Alexy, a restrição aos direitos fundamentais será legítima à medida que encontrar base em outro princípio constitucional e que essa restrição for imprescindível para o atendimento desse último.

Alexy<sup>22</sup> faz ainda a seguinte observação sobre os princípios: “o proibido pode designar-se jurídico-constitucionalmente como impossível, o ordenamento jurídico-constitucionalmente como necessário e o liberado jurídico-constitucionalmente como possível.”

A afirmação feita por Alexy de que o “ordenado jurídico-constitucionalmente” é necessário nos remete ao caráter inderrogável do dever fundamental tributário. O dever fundamental tributário revela-se como ordenado-constitucionalmente.

Alexy<sup>23</sup> tratando da estrutura dos princípios revela a existência dos chamados *espaços* deixados pela Constituição para a atuação do legislador infraconstitucional dispor sobre os direitos fundamentais, podendo até mesmo restringi-los. São os espaços estruturais, que se iniciam onde termina a normatividade material da Constituição.

O próprio Estado Democrático de Direito tem entre os seus objetivos proporcionar a máxima proteção a seus cidadãos, o que somente se torna possível com exigência do cumprimento dos deveres fundamentais.

---

<sup>21</sup> ALEXY, Robert, op. cit., p. 67.

<sup>22</sup> Ibid. p. 77.

<sup>23</sup> Ibid. p. 79.

Aliás, o descumprimento por parte do Estado quanto à exigência do cumprimento do dever tributário pelos seus cidadãos importa na renúncia de parte do poder estatal.

Se por um lado o estatuto constitucional do indivíduo estabelece limites ao Estado, a Constituição do Estado Democrático de Direito também autoriza o exercício das atividades mínimas para a existência do Estado, e, isso implica em um necessário equilíbrio entre direitos e deveres fundamentais.

Em razão disso é possível a mitigação da liberdade frente ao dever fundamental tributário, pois, a não realização da tributação importa no favorecimento gerador da desigualdade.

E, uma regra será considerada adequada sempre que tiver por supedâneo um princípio constitucional, ainda que implique na limitação de direitos fundamentais, mas que seja imprescindível para a realização do princípio.

Assim, uma regra que disponha sobre o exercício do poder tributário tem por supedâneo o dever fundamental tributário. Dá-se então uma colisão entre princípios e não meramente entre uma regra e um princípio.

Não podemos deixar de considerar os prejuízos que o não cumprimento do dever fundamental tributário traz ao interesse coletivo.

Primeiro, a direta mitigação dos recursos financeiros do Estado; segundo, a sobrecarga do ônus tributário para aqueles que cumprem seu dever; e, terceiro, a possibilidade de enriquecimento daquele que sonega, o que avilta o princípio da igualdade.

Da conjugação desses fatores, pode-se concluir que é de alto grau de importância o cumprimento do dever tributário, o que aponta no sentido da necessidade de mitigação da liberdade em favor da tributação.

Nesse primeiro capítulo foram expostas as bases teóricas indispensáveis a análise da constitucionalidade da norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar 105/2005 a ser trabalhada no próximo capítulo.

### 3 – UMA ANÁLISE DO ART. 5º DA LEI COMPLEMENTAR 105/2005

#### 3.1 - A INSTRUMENTALIDADE DOS IMPOSTOS EM ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Antes de dar-se início à análise da constitucionalidade da norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001 é necessário fazer uma observação quanto à irradiação do princípio da dignidade da pessoa sobre a ordem tributária e quanto à transformação dos impostos em instrumento da materialização desse princípio.

A Constituição Federal de 1988 ao instituir o Estado Democrático de Direito rompeu com o modelo de Estado até então vigente. Passou a ser preponderante o princípio da dignidade da pessoa humana, que tem muito em comum com o conteúdo dos direitos fundamentais, mas que projeta suas luzes por toda a ordem constitucional, inclusive sobre a ordem tributária.

Essa ruptura de modelo de Estado e a majoração da normatividade são observadas por Lenio Luiz Streck<sup>24</sup>:

O Estado Democrático de Direito representa um plus normativo em relação ao Estão Liberal e até mesmo ao Estado Social. A Constituição brasileira, como as de Portugal, Espanha e Alemanha, por exemplo, em que pese o seu caráter aberto, é uma Constituição densa de valores, compromissária e voltada para a transformação das estruturas econômicas e sociais. Além da carga elevada de valores e do caráter compromissário do texto da Constituição brasileira, este traz em seu bojo os mecanismos para a implantação das políticas do Welfare State, compatíveis com o atendimento ao princípio da dignidade da pessoa humana.

Nessa seara, sendo o Estado Democrático de Direito caracterizado por ser devedor de inúmeras prestações, tornou-se imperioso o abandono do entendimento dominante durante o Estado Liberal de que os impostos deveriam ter um caráter de neutralidade econômica e social.

O entendimento sobre a finalidade dos impostos sofreu importantes alterações, tanto no aspecto quantitativo quanto no aspecto qualitativo.

No aspecto quantitativo a alteração refere-se ao fato da assunção de inúmeras tarefas pelo Estado, o que implica em mais despesas e no conseqüente alargamento do domínio da fiscalidade.

---

<sup>24</sup> STRECK Lênio Luiz, apud BUFFON, Marciano, op. cit., p. 111.

No aspecto qualitativo a alteração refere-se à transformação do imposto em instrumento de realização do princípio da igualdade, na medida em que todos aqueles dotados de capacidade contributiva devem cumprir os deveres tributários.

Nesse segundo aspecto o imposto sobre a renda merece destaque especial, vez que lhe é atribuído pela Constituição o caráter de imposto pessoal, perseguidor da capacidade contributiva.

Nesse contexto é necessário que ao Estado sejam disponibilizados meios que lhe permitam fazer com que todos cumpram os deveres tributários.

A densificação da igualdade não se realiza apenas com a previsão legal de que o imposto é devido por todos os que têm capacidade tributária. É também necessário que o Estado possa ter conhecimento da exata capacidade contributiva de todos os cidadãos. Não basta a lei tributária impositiva, genérica e abstrata; é necessário que o Estado possa aplicar a lei a todos os casos concretos.

A única forma de densificar a igualdade com relação ao cidadão que está disposto a cumprir com os seus deveres tributários é estabelecer um sistema fiscal justo, capaz de garantir que todos os cidadãos cumpram os seus deveres, ainda que de maneira coercitiva. Essa é a necessária igualdade tributária de fato.

A necessidade de estabelecimento de um sistema tributário justo é analisada por John Rawls<sup>25</sup>:

Mesmo que os cidadãos estivessem dispostos a pagar o que lhes cabe, supõe-se que só o fariam se tivessem certeza de que os outros também pagarão a sua quota. Assim, mesmo depois que os cidadãos concordaram em agir coletivamente, e não como indivíduos isolados que vêem as ações dos outros como dadas, ainda resta a tarefa de fazer cumprir o acordo. O senso de justiça nos leva a promover esquemas justos e a fazer a nossa parte neles quando acreditamos que os outros, ou pelo menos um número suficiente deles, também farão a sua. Mas, em circunstâncias normais, só se pode ter uma certeza razoável em relação a isso se houver uma norma obrigatória que seja efetivamente cumprida.

É importante ainda que cada cidadão possa conhecer os instrumentos colocados à disposição do Estado para identificação das capacidades contributivas e que esse sistema seja eficaz, pois, somente dessa forma poderá haver um sentimento de confiança no sistema de fiscalização e a crença de que todos cumprem os seus deveres tributários.

Dessa maneira, o imposto e o sistema de fiscalização eficaz a ele vinculado representam além do instrumento fiscal – realizando seu desígnio arrecadatário -, um importante instrumento com caráter extrafiscal.

Conforme F. Fichera<sup>26</sup>:

---

<sup>25</sup> RAWLS, John, op. cit., p. 332.

A incindibilidade da fiscalidade e extrafiscalidade da “imposição” e pela necessidade de conceber os impostos como instrumentos, ao lado de outros, à disposição do estado na sua actividade de participação na disciplina de conformação da ordem económica e social, instrumentos estrutural e funcionalmente adequados à remoção dos obstáculos a uma igualdade substancial ou de facto ou, por outras palavras, à realização dos chamados direitos sociais requerida pela constituição. Assim vistas as coisas, os objectivos extrafiscais dos impostos não são apenas admissíveis, mas antes exigíveis, de modo que a actividade fiscal concorra directamente para a prossecução dos fins constitucionais, nos quais se inclui a própria modificação da base económica e social exigida pela constituição em ordem à realização da já referida igualdade de facto. Em suma, o uso do instrumento tributário no sentido extrafiscal, não é apenas constitucionalmente legítimo, antes se tornou num dever constitucional, pelo que o legislador, no exercício do seu poder impositivo, não só pode como deve prosseguir as finalidades de carácter económico, social e político, utilizando para esse efeito os impostos e as normas fiscais.

A imposição de óbices à atividade tributária fundada no dogma do carácter absoluto do direito à privacidade e inviolabilidade de dados pessoais previstos no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal, sem analisar a colisão com o necessário cumprimento do dever tributário não encontra fundamento em um Estado Democrático de Direito fundado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade de fato e da solidariedade.

### 3.2 - O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

A instrumentalidade do imposto exposta no item acima está em consonância com a realização do princípio da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva insculpido no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988 explicita a igualdade fática entre os cidadãos, sendo uma especificação do princípio da igualdade insculpido inicialmente no artigo 5º da mesma Constituição.

Podemos verificar no princípio da capacidade contributiva afirmações de dois tipos: uma negativa e uma positiva.

A afirmação negativa refere-se à limitação da tributação à capacidade económica do cidadão, de forma a não ser tributado o mínimo existencial.

Por outro lado, o dispositivo também expressa uma afirmação positiva, com importante carga normativa, de que o dever tributário somente é atendido se toda a capacidade económica for tributada. Sempre que o cidadão possa pagar mais, ele deve pagar mais.

O atendimento desse princípio viabiliza as possibilidades de redução das desigualdades entre os cidadãos e de realização da justiça fiscal.

---

<sup>26</sup> FICHERA, F. apud NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 240.

Sobre o tema, discorre Helenilson Cunha Pontes<sup>27</sup>:

[...] a capacidade contributiva constitui, na ordem jurídica brasileira, princípio constitucional, que deve informar toda a atividade de imposição tributária na medida em que o Estado brasileiro, também no exercício desta função, deve atuar no sentido da construção de uma sociedade livre, justa e solidária. Justiça e solidariedade que, aliás, constituem os cernes valorativos da positividade do princípio da capacidade contributiva.

O artigo 145, § 1º, da Constituição Federal expressa, por excesso de zelo, a necessidade de a administração tributária identificar a capacidade contributiva do cidadão.

Da mesma maneira que concluímos o item anterior, ressaltamos aqui que a imposição de óbices à atividade tributária fundada no dogma do caráter absoluto do direito ao sigilo sem antes analisar a colisão com o necessário cumprimento do descer tributário não encontra fundamento em um Estado Democrático de Direito.

### 3.3 - LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001 – MATERIALIZAÇÃO DA IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001, ao revogar o artigo 38 da Lei n. 4.595/1964 que condicionava o acesso da administração tributária às informações do sistema financeiro à autorização do Poder Judiciário, visa à materialização do princípio da igualdade tributária.

A norma revogada mantinha um estrato de cidadãos privilegiados. Além do devido processo legal que lhes era reservado de uma forma geral, esses cidadãos tinham à sua disposição um processo limitador do poder da administração tributária: a necessidade de autorização do Poder Judiciário para a identificação da capacidade contributiva.

A desigualdade era latente, pois, os cidadãos que não dispusessem de vultosos valores a circular pelo sistema financeiro não dispunham desse mecanismo limitador da atuação da administração tributária; conseqüentemente, tinham seu patrimônio, seus rendimentos e sua situação econômica e financeira totalmente expostos à mesma.

Em um Estado Democrático de Direito fundado no primado da igualdade não se justifica que à administração tributária sejam impostos procedimentos tão distintos para exercer a mesma função, ou seja, que deva dispensar tratamento diferenciado a estratos diferentes de cidadãos.

---

<sup>27</sup> PONTES, Helenilson Cunha apud NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos de dever tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 94.

Esse tratamento diferenciado resultaria no fenômeno do *apartheid fiscal*, para o qual chama atenção Casalta Nabais<sup>28</sup>:

Como todos sabemos, a luta eficaz contra as múltiplas e variadas formas de evasão fiscal constitui, nos tempos que correm, uma tarefa verdadeiramente titânica, especialmente para os governos com suporte democrático. Mas uma luta que não pode deixar de ser travada e travada em termos de conseguir um mínimo de êxito, sob pena de vermos o próprio estado democrático ir ao fundo sem apelo nem agravo.

Com efeito, é de todo insustentável a situação a que uma parte significativa e crescente de contribuintes se conseguiu alcandorar, fugindo descaradamente e com assinalável êxito aos impostos. É insustentável pela receita perdida que origina, e, conseqüentemente, pelo *apartheid fiscal* que a mesma provoca, desonerando os “fugitivos” fiscais e sobrecarregando os demais contribuintes que, não podendo fugir aos impostos, se tornam verdadeiros reféns ou cativos do Fisco por impostos alheios. Um fenômeno que muito justamente coloca a questão de saber se, através desta via, não estamos de algum modo a regressar à situação que com algumas exceções se manteve até ao triunfo do estado constitucional, em que certas classes, ou seja, o clero e a nobreza, estavam excluídos da tributação que, assim, incidia sobre os membros do terceiro estado.

O futuro provavelmente não nos reserva outro caminho senão o da crescente abertura da informação bancária às administrações tributárias dos estados. Claro que o problema não é novo. Ele é, afinal de contas, o problema de sempre do estado de direito, o problema do justo equilíbrio entre os direitos dos cidadãos, de um lado, e os poderes da administração, de outro. Há, assim, que enfrentar este desafio com coragem e sem maniqueísmos. Pois entre o segredo absoluto, que tudo sacrifica nos altares da *arcana praxis*, e a devassa, própria do mais descarado voyeurismo, há uma infinidade de oportunidades de realização do justo equilíbrio. Ou por outras palavras entre o oito e o oitenta há, afinal de contas, setenta hipóteses concretizáveis. Ousemos, pois, enfrentar os extremos e buscar o *juste milieu*, onde, segundo um aforismo conhecido, afinal reside a virtude.

Sobre a adequação do método de fiscalização instituído pela Lei Complementar n. 105/2005 ao ideal de justiça social instituído pela Constituição Federal de 1988 merece registro o entendimento de Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>29</sup>:

A bem dizer, é o princípio da capacidade contributiva somado a indícios idôneos de sua ofensa por parte do contribuinte, justamente, com o ideal de justiça social/fiscal (art. 3º, I e III da CF), que legitimam constitucionalmente a flexibilização do sigilo bancário prevista na Lei Complementar n. 105/2001 e Decreto n. 3.324/2001. Não nos parece procedentes, as acerbas críticas que vêm sofrendo ditos veículos introdutórios de normas tributárias, até porque, ao nosso conceber, eles não perpetraram ofensas à intimidade ou privacidade do contribuinte brasileiro, muito menos quaisquer violações aos direitos individuais, mas, tão somente, colimam dar efetividade social ao princípio da capacidade contributiva mediante a interação deste princípio com outros, quais sejam, o da razoabilidade e o da proporcionalidade naquela dimensão pugnada por Karl Larenz.

Mesmo após estabelecer no artigo 3º que um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é construir uma sociedade livre, justa e solidária, a Constituição Federal de 1988, ao dispor sobre a ordem econômica e financeira voltou a

<sup>28</sup> NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal**. Revista Virtual da Advocacia Geral da União. (AGU), n. 9, abr. 2001, p. 12. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br>>. Acesso em 01 abr. 2010.

<sup>29</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos de dever tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p 94.

ênfatizar que tanto a atividade econômica quanto o sistema financeiro estão sujeitos aos ditames da justiça social e aos interesses da coletividade: no artigo 170 estabelece que “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social (...), e no artigo 192 estabelece que "O sistema financeiro nacional, estruturado de forma a promover o desenvolvimento equilibrado do País e a servir aos interesses da coletividade (...)"

Ao estabelecer dessa maneira, a Constituição Federal coloca sob o manto da justiça fiscal o poder de fato exercido pela ordem econômica e pelo sistema financeiro. Essa é mais uma razão pela qual a análise da extensão dos direitos fundamentais invocados pelos cidadãos que se insurgem contra a norma em discussão exige o confronto com o cumprimento dos deveres fundamentais tributários.

### 3.4 - LEI COMPLEMENTAR N. 105/2001 – COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Na esteira do que foi exposto acima a respeito da necessidade de densificação do dever fundamental de pagar tributos e do princípio da igualdade tributária, foi editada a Lei Complementar n. 105/2001, que, através de seu artigo 5º que revogou a vetusta norma estabelecida pelo artigo 38 da Lei n. 4.595/1964 que condicionava o acesso da administração tributária às informações bancárias dos contribuintes a previa autorização do Poder Judiciário.

Dispõe a Lei Complementar n. 105/2001:

Art. 5º. O Poder Executivo disciplinará, inclusive quanto à periodicidade e aos limites de valor, os critérios segundo os quais as instituições financeiras informarão à administração tributária da União, as operações financeiras efetuadas pelos usuários de seus serviços.

Com o advento dessa Lei Complementar levantaram-se teses afirmativas da inconstitucionalidade da mesma sob o argumento de violação dos direitos fundamentais individuais - dito absolutos - à privacidade e à inviolabilidade aos dados pessoais previstos no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal.

Argumenta-se ainda que o artigo 145, § 1º, da Constituição Federal, ao estabelecer o que a administração deve respeitar os direitos individuais, deixa extrema de dúvida a impossibilidade de acesso aos dados do cidadão junto ao sistema financeiro diretamente pela administração tributária.

A análise que se propõe a fazer é se os direitos fundamentais individuais à privacidade e à inviolabilidade estabelecidos pelo artigo 5º da Constituição Federal estão em



nível hierárquico superior ao dever fundamental tributário de forma a entender-se inconstitucional a norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar 105/2001.

Observamos que as teses que defendem a inconstitucionalidade da norma em comento não consideram o dever tributário como dever fundamental, mas sim como mero dever legal. É partindo dessa premissa equivocada que pretendem fazer prevalecer o direito fundamental individual à liberdade e ao sigilo àquilo que consideram mero dever legal.

Porém, como demonstrado antes, surge uma colisão entre princípios constitucionais: os direitos fundamentais individuais à liberdade e à inviolabilidade do sigilo e o dever fundamental tributário. Essa colisão apresenta-se tanto mais intensa quanto maior a carga de prestações devidas pelo Estado.

Registramos a observação de Alexy<sup>30</sup> a colisão em comento:

O cumprimento dos postulados do estado de direito social causa poucos problemas quando um equilíbrio econômico cuida disto, que todos os cidadãos mesmos ou por sua família estejam dotados suficientemente. Quanto menos isso é o caso, tanto mais os direitos fundamentais sociais pedem redistribuição. Disso existem duas formas fundamentais. A primeira existe quando o estado, por impostos ou outros tributos, proporciona-se o dinheiro que é necessário para cuidar do mínimo existencial dos carecidos. O dever de pagar impostos, porém, intervém em direito fundamentais. Duvidoso é somente quais são eles: o direito de propriedade ou a liberdade de atuação geral. Como o estado nunca cobra impostos somente para a finalidade do cumprimento de postulados estatal-sociais, não é oportuno citar imediatamente os direitos fundamentais sociais para a justificação dessa intervenção. Ao contrário, a cobrança de impostos serve imediatamente só à produção da capacidade de atuar financeira é, bem genericamente, um pressuposto de sua capacidade de atuar. O estado social pede que ela seja consideravelmente ampliada.

Nesse ponto merece registro o entendimento divergente de Casalta Nabais<sup>31</sup> que entende não existir propriamente uma colisão entre esses princípios, mas apenas uma aparente colisão. Entende o autor que os impostos, enquanto guardam o caráter fiscal, não colidem com os direitos fundamentais, pois, os direitos fundamentais só se iniciam após o cumprimento do dever fundamental tributário:

[...] um alcance que não se concretiza na aplicação integral aos impostos (fiscais) da dogmática jusfundamental, especificamente da relativa às restrições ou afectações dos direitos, liberdades e garantias fundamentais, uma vez que, não interceptando os impostos o conteúdo constitucional de tais direitos, estes limitam-se a intervir como limite superior ou máximo da tributação ou dos impostos singularmente considerados.

Conclui o autor<sup>32</sup> que “a teoria jusfundamental dos limites aos direitos, liberdades e garantias tem um alcance bastante limitado face aos impostos fiscais.”

---

<sup>30</sup> ALEXY, Robert, op. cit., p. 61.

<sup>31</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar imposto:** contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009. p. 569.

<sup>32</sup> Ibid. p. 573.

O entendimento de Casalta Nabais a respeito da inexistência da colisão é corolário do entendimento do autor sobre a configuração do Estado Fiscal.

Conforme exposto no capítulo anterior, o autor entende que o Estado Fiscal reserva uma zona de interseção entre as esferas de atuação do Estado e da sociedade, e, nessa zona de interseção encontra-se o dever fundamental tributário que prevalece sobre os direitos individuais, desde que respeitados os limites constitucionais da tributação.

### 3.5 - A SOLUÇÃO PARA A COLISÃO ENTRE PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Os princípios devem ser realizados tanto quanto for possível, e, essa realização deve ser alcançada através de meios legítimos. Portanto, o dever fundamental tributário deve ser realizado o tanto quanto possível, sempre por meios legítimos.

Conforme exposto no capítulo anterior, Alexy entende que a Constituição deixa espaços para o legislador infraconstitucional dispor sobre os direitos fundamentais.

O artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001, que encontra fundamento no dever fundamental tributário, é o preenchimento de um desses espaços deixados pela Constituição Federal de 1988.

Dessa maneira, a norma em comento é o meio legítimo para a materialização do dever fundamental tributário, considerado como imprescindível por Alexy para que o Estado atenda seus fins, pois autorizado pela estrutura dos princípios.

A catalogação dos direitos fundamentais pela Constituição provoca, inevitavelmente, colisões entre os mesmos.

Considerando que os deveres fundamentais tributários, apesar de não estarem expressos na Constituição Federal de 1988, são exigência estrutural da mesma, podemos concluir que, assim como são inevitáveis as colisões entre os direitos fundamentais em si, são também inevitáveis as colisões entre direitos fundamentais e deveres fundamentais tributários.

A primeira afirmação que podemos fazer no processo de construção da solução para a colisão é de que é possível a limitação dos direitos fundamentais individuais à liberdade e ao sigilo de dados financeiros em razão do caráter abstrato dos direitos fundamentais.

Diante dessa possibilidade, apresenta-se como método de solução o princípio da proporcionalidade.

O princípio da proporcionalidade em sentido amplo tem como princípios parciais a idoneidade, a necessidade e a proporcionalidade em sentido estrito.

Os princípios parciais da idoneidade e da necessidade visam à otimização de um dos princípios colidentes no plano fático e o princípio parcial da proporcionalidade em sentido estrito visa à mesma otimização no plano jurídico.

Passa-se então a analisar, através do princípio da proporcionalidade a colisão entre os princípios constitucionais: o dever fundamental de pagar tributos, a igualdade tributária e a materialização de ambos através do artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001 e os direitos fundamentais individuais à liberdade, à privacidade e à inviolabilidade do sigilo previsto no artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

O procedimento estabelecido pela Lei Complementar n. 105/2001 pretende viabilizar à administração tributária a apuração da capacidade fática para a realização do dever fundamental de pagar imposto de renda. Essa capacidade fática está diretamente ligada à ocorrência do fato gerador do imposto.

O critério da proporcionalidade aplicado ao caso em análise indica que o dever fundamental deve ser otimizado com o mínimo de sacrifício dos direitos fundamentais individuais.

O princípio parcial da idoneidade indica que o meio utilizado para promover o objetivo pretendido, deve ser idôneo para que seja adequado, de forma a excluir o emprego de meios que prejudiquem a realização de um princípio sem pelo menos fomentar um princípio ou objetivo que se pretende realizar.

No caso em análise, o sacrifício dos direitos individuais é exigido em favor da potencialização da constatação da ocorrência de fatos geradores do imposto de renda, o que levam ao aumento da arrecadação. Além disso, esse conhecimento promove a realização da igualdade tributária, seja no emprego do procedimento empregado pela administração tributária, seja pela realização do princípio da capacidade tributária por um grande número de cidadãos.

O princípio parcial da necessidade aponta que para a realização de um princípio deve ser utilizado o meio menos invasivo a outro princípio.

A norma em análise permite o acesso à movimentação bancária restritamente aos aspectos econômicos e financeiros, não atingindo os direitos fundamentais referentes à intimidade do cidadão.

É fácil verificar-se ainda que o acesso aos dados do sistema financeiro é a única forma de a administração tributária conhecer os fatos econômicos decorrentes da circulação de riquezas por esse sistema em razão da velocidade com que as transações financeiras são realizadas. Outra importante razão é que muitas riquezas são originadas e aplicadas por muito

tempo apenas no próprio sistema financeiro, de forma que esse acesso é o único meio para conhecimento dos fatos geradores ocorridos em decorrência de transações financeiras.

Sobre o meio necessário merece registro o entendimento de Martin Borowski<sup>33</sup>:

Um meio é necessário, segundo tem se pronunciado o Tribunal Constitucional em repetidas decisões, quando nenhum outro meio igualmente efetivo consegue que o direito fundamental em questão não seja lesionado ou o seja em menor grau.

A análise dos aspectos fáticos da colisão em comento aponta a proporcionalidade, e, portanto, a constitucionalidade da norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001.

Avança-se para a análise dos aspectos jurídicos da colisão, função do princípio parcial da proporcionalidade em sentido estrito, que tem por objeto a ponderação.

A ponderação utiliza-se do sopesamento dos princípios colidentes, necessário em razão da forma como são sistematizadas as normas fundamentais como observa Roberto Wagner Lima Nogueira<sup>34</sup>:

Não há de antemão uma diretiva para interpretação das regras tributárias ou administrativas em favor do interesse público, o que há no direito tributário pós-moderno, onde vige a cidadania fiscal, é uma relação entre interesses públicos e particulares, ou entre o Estado e o cidadão contribuinte, relação esta que é explicada pelo postulado da unidade da reciprocidade de interesses, que significa implicar em uma principal ponderação entre os interesses reciprocamente relacionados (interligados) fundamentados na sistematização das normas constitucionais.

Alexy<sup>35</sup> sintetiza o procedimento da ponderação na seguinte expressão: quanto mais alto é o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio, tanto maior deve ser a importância do cumprimento do outro.

Essa expressão é designada como “lei de ponderação” que emprega uma fórmula quanto-tanto. Alexy<sup>36</sup> discorre sobre o uso da fórmula:

Essa fórmula deixa reconhecer que a ponderação compõe-se de três passos. Em um primeiro passo, deve ser comprovado o grau do não-cumprimento ou prejuízo de um princípio. [...] A isso tem de seguir, em um segundo passo, a comprovação da importância do cumprimento do princípio contrário. Em um terceiro passo, finalmente, deve ser comprovado se a importância do cumprimento do princípio em sentido contrário justifica o prejuízo ou não-cumprimento do outro.

Analisa-se então qual seria o grau do não cumprimento do dever fundamental tributário de pagar o imposto de renda sobre as riquezas que transitam pelo sistema financeiro gerado pela impossibilidade de a administração tributária acessar as informações que estão em poder sistema financeiro.

<sup>33</sup> BOROWISK, Martin, apud ALTOÉ, Marcelo Martins, op. cit., p. 112.

<sup>34</sup> NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos de dever tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p 98.

<sup>35</sup> ALEXY, Robert, op. cit., p. 111.

<sup>36</sup> Ibid. p. 82.

O não cumprimento desse dever resultaria diretamente: na supressão de recursos do Estado que seriam indispensáveis para a realização dos objetivos fundamentais elencados no artigo 3º da Constituição Federal, notadamente a dignidade da pessoa humana, na não materialização da igualdade tributária e na geração de descrença no sistema tributário.

Por outro lado, analisa-se a importância do cumprimento do princípio em sentido contrário. A imposição do sigilo das informações do sistema financeiro à administração tributária, mesmo diante de indícios que apontem sonegação, realizaria o egoísmo daqueles que insistem em não cumprir com seus deveres tributários.

Sopesando agora os resultados, sem deixar de considerar o caráter instrumental do imposto mencionado no início do presente capítulo, conclui-se que a importância da materialização do dever fundamental tributário não apenas justifica, mas exige que o direito fundamental individual ao sigilo seja mitigado até o limite necessário ao cumprimento do dever fundamental.

A manutenção da sujeição da atividade tributária à autorização do Poder Judiciário importa em manter a Constituição Federal de 1988 como obra de ficção, sem eficácia e normatividade em relação ao princípio da dignidade humana e ao princípio da solidariedade social.

Casalta Nabais foi preciso ao utilizar-se da expressão *apartheid fiscal*, fenômeno que deve ser eliminado por uma sociedade que deseja levar a sério o Estado Democrático de Direito.

Portanto, a importância de materialização do dever fundamental tributário indica que a norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar 105/2001 é constitucional. Entender de maneira diferente é insistir na ausência de solidariedade que marcou o Estado Liberal.

A dignidade da pessoa humana foi rejeitada durante o Estado Liberal.

Essa mesma dignidade é o móvel do Estado Democrático de Direito, razão pela qual resta afastada a possibilidade de rejeitá-la novamente.

#### 4 – CONCLUSÃO

Evidencia-se um desequilíbrio na atuação do Estado em razão da negação da sujeição dos cidadãos a deveres fundamentais, notadamente o dever fundamental tributário.

Essa negação resulta na ausência um sistema de interpretação da legislação tributária sob o prisma do dever tributário como dever fundamental, que, por consequência, fragiliza a atividade tributária do Estado.

A Constituição Federal de 1988 adota a dignidade da pessoa da pessoa humana como fundamento da República e estabelece como objetivo fundamental da mesma a construção de uma sociedade livre, justa e solidária.

Portanto, o modelo de Estado Democrático de Direito somente se realiza com a observância da dignidade da pessoa humana, através da realização dos direitos fundamentais.

Por corolário, a tributação, principal fonte de recursos reservada Estado, passou a ser um instrumento indispensável na busca da materialização desses direito fundamentais. Dessa forma, a tributação passou a ter um caráter irrenunciável, tanto para o legislador quanto para o administrador.

O caráter irrenunciável da tributação decorre do princípio da solidariedade, pois, cada cidadão deve contribuir com o custeio das prestações sociais na medida de sua capacidade.

Os princípios e objetivos previstos pela Constituição induzem ainda à igualdade fática, que somente poderá ser alcançados através da tributação proporcional à capacidade contributiva de cada cidadão. Dessa forma, observamos que o princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal preserva a dignidade daqueles que não possuem capacidade tributária tanto diretamente como indiretamente.

Essa proteção é direta na medida em que obsta a tributação quando ausente a capacidade econômica.

Por outro lado, é indireta na medida em que determina a tributação de toda a capacidade econômica daqueles que a possuem, proporcionando ao Estado recursos para o custeio das prestações sociais.

Dessa maneira, a instituição do imposto sobre a renda pela lei tributária é apenas um dos requisitos do sistema de tributação. Esse sistema se aperfeiçoará com a instituição de um sistema de fiscalização que propicie à administração tributária meios de identificar a capacidade contributiva dos cidadãos.

Em razão dessa necessidade o legislador editou a norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar n. 105/2001, dando à administração tributária o instrumento necessário à identificação da capacidade tributária dos cidadãos que movimentam valores pelo sistema financeiro e que apresentem indícios de sonegação.

Instalou-se então o debate sobre a constitucionalidade de tal norma, afirmando-se que a mesma violaria os direitos fundamentais à privacidade e à inviolabilidade aos dados pessoais previstos no artigo 5º, incisos X e XII, da Constituição Federal.

A norma em discussão tem por fundamento o dever fundamental tributário, de forma que o debate centra-se na solução da colisão entre princípios – direito fundamental versus dever fundamental.

A solução para essa colisão é dada pelo princípio da proporcionalidade, principalmente pelo princípio parcial da ponderação, que se utiliza da técnica do sopesamento entre os princípios envolvidos, avaliando-se o prejuízo pela não realização de cada um deles.

Evidencia-se então que o não cumprimento do artigo 5º da Lei Complementar nº. 105/2001 importaria na supressão de recursos do Estado que seriam indispensáveis para a realização dos objetivos fundamentais elencados no artigo 3º da Constituição Federal, notadamente a dignidade da pessoa humana, na não materialização da igualdade tributária e na geração de descrença no sistema tributário.

Por outro lado, o não cumprimento do direito fundamental à liberdade e ao sigilo de dados diante de indícios de sonegação importa apenas na exibição de dados financeiros à administração tributária, sem qualquer lesão à intimidade do cidadão.

A importância de materialização do dever fundamental tributário indica que a norma gizada pelo artigo 5º da Lei Complementar 105/2001 é constitucional. Entender de maneira diferente é insistir na ausência de solidariedade que marcou o Estado Liberal.

A dignidade da pessoa humana que foi rejeitada durante o Estado Liberal é o móvel do Estado Democrático de Direito, razão pela qual resta afastada a possibilidade de rejeitá-la novamente

## 5 – REFERÊNCIA BIBLIOGRÁFICA

- ALEXY, Robert. **Constitucionalismo discursivo**. Trad. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- ALTOÉ, Marcelo Martins. **Direito versus dever tributário: colisão de direitos fundamentais**. Temas fundamentais de direito v. 9. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.
- BARUFFI, Helder, CIMADON, Aristides. **Metodologia científica e a ciência do direito: roteiro básico para elaboração de trabalhos acadêmicos e monografia jurídica**. Dourados: HBedit, 1997.
- Brasil. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**, de 05 de outubro de 1988. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 31 jan. 2010.
- \_\_\_\_\_. Lei Complementar 105, de 10 de janeiro de 2001. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 31 jan. 2010.
- \_\_\_\_\_. Lei Ordinária 4.595, de 31 de dezembro de 1964. Disponível em <<http://www.planalto.gov.br>> Acesso em 31 jan. 2010.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.
- NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal**. Revista Virtual da Advocacia Geral da União. (AGU), n. 9, abr. 2001, p. 12. Disponível em: <<http://www.agu.gov.br>>. Acesso em 01 abr. 2010.
- \_\_\_\_\_. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2004.
- \_\_\_\_\_. **Por uma liberdade com responsabilidade: estudo sobre direitos e deveres fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.
- NOGUEIRA, Roberto Wagner Lima. **Fundamentos de dever tributário**. 1. ed. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Jussara Simões, baseada na edição americana revista pelo autor. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional, financeiro e tributário: vol. I – constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**. 1. ed. Rio de Janeiro. Renovar, 2009.