

CIDADANIA E SISTEMA CONSTITUCIONAL TRIBUTÁRIO NA PROMOÇÃO DOS OBJETIVOS DE DESENVOLVIMENTO DO MILÊNIO

CITIZENSHIP AND TAX CONSTITUTIONAL SYSTEM IN PROMOTING THE MILLENNIUM DEVELOPMENT GOALS

Ana Paula Basso*

Rodrigo Lucas Carneiro Santos**

RESUMO

Para estudar cidadania no contexto do sistema constitucional tributário, é necessário lançar um olhar para o dever fundamental de pagar impostos e para o custo dos direitos. Sendo um dos fundamentos em que se baseia a República, a cidadania atua dentro de uma lei-quadro plural, que é a Constituição brasileira de 1988, na qual a interpretação da disciplina dos tributos deve obedecer ao princípio da unidade, dentro de uma concepção de conexão total entre as normas do sistema. Este artigo procura construir a ideia de vínculo entre a cidadania e a democracia participativa e inclusiva, de maneira a mostrar que a solidariedade fiscal legitima o sistema tributário nacional e arca com os encargos financeiros da promoção dos objetivos da república, dos direitos e garantias fundamentais, bem como dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

PALAVRAS-CHAVE: Cidadania; Sistema Constitucional Tributário; Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

ABSTRACT

To study citizenship in the context of the tax constitutional system, it is necessary to cast a glance to the fundamental duty of pay taxes and for the cost of rights. Being one of the foundations as it is based the Republic, the citizenship operates in a framework law plural, which is the Brazilian Constitution of 1988, wherein the interpretation of the discipline of the taxes must follow the principle of the unity within of the one conception of total connection between the rules of the system. This article seeks to build the idea of link between the citizenship and the participatory and inclusive democracy, in order to show that fiscal solidarity legitimizes the national tax system and bears with the financial burden of promoting of the goals of the republic, the rights and fundamental guarantees, as well as the Millennium Development Goals.

KEYWORDS: Citizenship; Tax Constitutional System; Millennium Development Goals.

Introdução

Estudar cidadania, dentro da ideia de um quadro constitucional-tributário, é uma tarefa que envolve percorrer os caminhos da democracia inclusiva e participativa, com uma detida análise dos princípios fundamentais e objetivos da República, que são os alicerces do dever fundamental de pagar tributos (porque o direito tem um preço). Assim, compreender a

* Doutora em “Derecho Tributario Europeo” pela Universidad de Castilla-La Mancha (Espanha) e pela Università di Bologna (Itália). Professora do UNIPÊ. E-mail: <anapaula.basso@gmail.com>.

** Acadêmico de direito no Centro Universitário de João Pessoa – UNIPÊ. Atualmente é monitor e pesquisador bolsista na instituição. E-mail: <rodrigo.lucas@outlook.com>.

obtenção de recursos para a concretização de tais objetivos, dos direitos e garantias fundamentais, e ainda dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, abrange uma necessária análise do alcance da cidadania no direito constitucional brasileiro, para perceber como ela funciona como fonte de legitimidade ao poder de tributar.

No entanto, é preciso destacar que um dos principais pilares da formação e manutenção do Estado (inclusive de suas formas mais arcaicas) se traduz justamente no poder de tributar. Contudo, é apenas com o surgimento do Estado Democrático de Direito que se passa a questionar efetivamente a legitimidade do sistema tributário. Isso mostra que este ramo do direito tem ligações bastante fortes com o direito constitucional e com a democracia, uma vez que dá os meios necessários para a justiça fiscal comunitária, na forma de uma redistribuição de recursos.

O Estado de Direito Constitucional, que é uma realidade das democracias ocidentais hodiernamente, não se pauta mais apenas pela ideia liberal dos direitos individuais, mas, somados a estes, foram surgindo novas dimensões de direitos, e fortaleceu-se o conceito de fraternidade exposto ao mundo por ocasião da Revolução Francesa. Assim, o ideal comunitário (e mesmo socialista) e as questões de cidadania passam a ganhar maior espaço no discurso jurídico.

Decorrente disso, a primeira década desse novo século traz uma série de novas discussões, entre as quais se destacam na seara constitucional tributária: cidadania contributiva; dever fundamental de pagar tributos; e os custos dos direitos. São novos paradigmas de estudo, que surgem principalmente das contribuições do jurista português Casalta Nabais e dos juristas norte-americanos Stephen Holmes e Cass R. Sunstein.

A escolha do objeto deste trabalho – *Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio* – justifica-se porque a cidadania está diretamente relacionada com a democracia inclusiva e com outros temas tão caros ao moderno Direito Constitucional Tributário e à Filosofia do Direito Tributário, tais como: democracia participativa; justiça distributiva; extrafiscalidade; Estado fiscal suportável *versus* dever fundamental de contribuir aos cofres públicos; luta contra fraude e evasão fiscal; direito a procedimentos e acesso à justiça; direito a que todos contribuam conforme sua capacidade contributiva.

Nesse trabalho, o olhar filosófico e dogmático constitucional sobre o direito tributário auxiliam a uma melhor compreensão do sistema tributário nacional, dentro de uma perspectiva de que é preciso que a tributação seja legítima e gere benefícios à população, que deve e passa a ser protagonista da ordem democrática.

Dentro desse panorama, o objetivo geral desse texto é relacionar tributação e cidadania, sendo esta última um meio de legitimação do primeiro, na medida em que a efetividade do dever fundamental de pagar tributos proporciona recursos ao Estado, para que este possa investi-los na implantação de políticas públicas. Como objetivo específico, este texto investiga a cidadania contributiva, dentro da perspectiva da democracia participativa e inclusiva, e suas relações com os direitos e garantias fundamentais e os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

Metodologicamente, visando um melhor desenvolvimento da matéria, optou-se por topificar o texto da seguinte maneira: (i) *Quadro constitucional do Direito Tributário brasileiro*; (ii) *O custo dos direitos e o dever fundamental de pagar tributos*; (iii) *Cidadania e os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio*. Não obstante essa tríplice divisão, cada um dos itens terá sua própria subdivisão, quando esta for necessária para sua melhor compreensão.

1 Quadro constitucional do Direito Tributário brasileiro

Os tributos, como fonte principal de financiamento das atividades do Estado e com possibilidades de uso para intervenção indireta na economia, foram postos, pelo constituinte originário, no rol das temáticas que fazem parte da Constituição Federal de 1988. Por isso, estudar Direito Tributário é, antes de tudo, lançar um atento olhar para o Direito Constitucional, uma vez que todos os contornos básicos daquele estão postos neste último. Nesse sentido, como bem atenta Humberto Ávila (2010, p. 110), “o Direito Tributário Brasileiro é, sobretudo, um Direito Constitucional Tributário”.

Sendo assim, é preciso delinear as linhas gerais do quadro constitucional no qual se insere a disciplina dos tributos, o que também é importante quando se pretende discorrer sobre cidadania e a sua relação com a legitimidade do sistema tributário nacional, com os princípios fundamentais e os direitos de maneira geral.

Primeiramente, cumpre dizer que a Constituição Federal de 1988 traz um capítulo específico dedicado unicamente à matéria fiscal ou tributária, que compreende os artigos 145 a 156, afora os artigos referentes à repartição de receitas e a outros preceitos tributários, tais como: a) vedação da vinculação da receita de impostos (artigo 167, inciso IV); b) CIDE-Combustíveis (artigo 177, parágrafo quarto); c) princípio da anterioridade nonagesimal (artigo 195, parágrafo sexto); dentre muitos outros que estão fora deste capítulo. Essa parte dedicada ao sistema tributário nacional é dividida em cinco principais seções, quais sejam: 1) Dos princípios gerais; 2) Das limitações ao poder de tributar; 3) Dos Impostos da União; 4) Dos

Impostos dos Estados e do Distrito Federal; e 5) Dos impostos dos Municípios. Daí emana as principais diretrizes de todo o sistema tributário.

O esquema supramencionado dá uma dimensão do que é o sistema tributário nacional. Contudo, ele não se resume apenas a isto, mas envolve a Constituição como uma unidade, de maneira que os princípios jurídicos postos em outras partes também atuam como vetores interpretativos nas relações jurídico-tributárias. Registre-se que o menosprezo por um único mandamento constitucional já tem poder de quebrar a força normativa de todo o texto constitucional (CARRAZZA, 2011; NUNES, 2002).

Esquematizar um quadro constitucional do Direito Tributário torna necessário, portanto, uma análise detida do preâmbulo e dos princípios fundamentais da Lei Suprema.

O preâmbulo, como texto afirmador de princípios e expressão do pensamento da constituinte (SILVA, 2012), é o primeiro escrito que deve ser visto, até pelo teor das ideias que dali emana. E, apesar de não valer como norma jurídica *stricto sensu*, deve ser considerado para uma melhor interpretação dos artigos da Constituição Federal (BULOS, 2012; SILVA, 2012).

É possível perceber que a constituinte instituiu um “Estado democrático”, e a consequência é que o povo deve participar do processo decisório, influenciando as decisões sobre o rumo da política e, especialmente, das políticas públicas. Dispõe ainda, o texto preambular, que o Estado está “destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça [...]” e assim é possível afirmar que irá se instituir também um Estado Fiscal, uma vez que, para garantir e assegurar ao povo as condições mínimas prometidas (CARRAZZA, 2011), os governos terão que fazer uso de recursos públicos, em uma demonstração evidente de que direitos custam. Mas, não é só, ainda põe que tudo que já foi dito são “valores supremos de uma sociedade fraterna [...], fundada na harmonia social”, com uma clara antecipação da ideia de cidadania e fraternidade que figura por todo o texto.

Avançando um pouco mais, no Título 1 – Dos Princípios Fundamentais –, é possível observar alguns direcionamentos no artigo 1º e no artigo 3º. Os incisos II e III do artigo 1º da Constituição, falam, respectivamente, em cidadania e dignidade da pessoa humana como fundamentos do Estado democrático de direito. Cidadania, em sentido amplo, que vem reforçar a ideia de participação do indivíduo nos rumos do Estado (BULOS, 2012; SILVA, 2012).

A democracia participativa também é colocada em foco por esses incisos acima citados, pois é dever de todos auxiliar na promoção dos objetivos fundamentais da República

e na promoção da dignidade da pessoa humana, esta última que é um sobreprincípio do ordenamento jurídico pátrio, exercendo assim uma função de fundamentação, limitação de poderes e articulação, vez que, respectivamente, dá base aos direitos, proíbe o arbítrio e relaciona elementos em torno de um fim comum (ÁVILA, 2010; ÁVILA, 2011; TORRES, 2011).

Já os objetivos fundamentais da República, dispostos no art.3º, são: I – *construir uma sociedade livre, justa e solidária*; II – *garantir o desenvolvimento nacional*; III – *erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais*; e IV – *promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*. Para concretizar tais metas é preciso grande quantidade de dinheiro, que, por sua vez, será arrecadado através de tributos. Corroborando esta ideia, Roque Antonio Carraza (2011, p. 754) anota:

[...] da concepção do tributo como meio de obtenção de recursos avançou-se para a ideia de que ele pode e deve ser utilizado para favorecer a realização dos mais elevados objetivos sociais, econômicos e políticos. Converteu-se, pois, num instrumento privilegiado de intervenção estatal, em ordem a possibilitar, por exemplo, uma melhor distribuição de renda do País.

A Constituição Federal não cria os tributos, ela outorga a competência legislativa para criá-los, instituí-los e regulá-los através de lei (princípio da legalidade), à União, aos Estados e aos Municípios (COELHO, 2010; FALCÃO, 1965). Que, a partir deste direcionamento e de determinadas limitações, criam as normas necessárias para dar segurança jurídica e legitimidade ao poder de tributar.

Roque Antonio Carrazza (2011) entende que as limitações ao poder de tributar fulminam o poder absoluto do Estado, que passa a ter de transitar dentro dos limites constitucionais, respeitando os diversos direitos fundamentais do cidadão contribuinte. Em outras palavras, assinala Humberto Ávila (2010, p. 72):

O conceito de limitação ao poder estatal, em termos gerais, e o de limitação ao poder de tributar, em termos particulares, enfrenta vários paradoxos, cuja compreensão permite verificar com mais agudeza o seu próprio significado. Em primeiro lugar, as limitações instituem restrições ao poder estatal, mas paradoxalmente, precisam do seu próprio reconhecimento e intermediação para serem realizadas. A efetividade das limitações, por exemplo, depende de procedimentos e de instrumentos normativos secundários que são estabelecidos pelo próprio Estado que se verá limitado por eles. Em segundo lugar, as limitações servem de oposição ao poder estatal, mas paradoxalmente servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação. O princípio democrático, por exemplo, é tanto instrumento de resistência ao poder estatal quanto meio de participação no próprio poder estatal. Por assim dizer, a

limitação forma o poder que vai limitar. Mais do que isso, aquele que é protegido pelas limitações (contribuinte) participa, via processo democrático, das decisões de quem é destinatário das limitações (ente estatal).

Em terceiro lugar, as limitações, que estabelecem limites, são paradoxalmente limitadas. A capacidade contributiva, por exemplo, é limite ao poder estatal, ao mesmo tempo que é limitada por outros princípios, como aqueles relativos a finalidades extrafiscais; a legalidade é limite, mas é limitada pelas regras de competência extraordinária; as regras de competência são limites, mas são limitadas pelo princípio da igualdade e pelo postulado da razoabilidade; a imunidade recíproca é limite, mas é limitada por outros princípios, como o da livre concorrência. E assim por diante.

Todos esses paradoxos revelam a complexidade das limitações ao poder estatal. Como as limitações decorrem de normas, e as normas são multidimensionais, a riqueza do seu significado normativo normalmente ultrapassa o seu significado preliminar.

Após ter sido desenhado um esboço do quadro constitucional tributário, imperioso se afigura apresentar a relação entre o Estado de Direito Constitucional e a democracia participativa, sempre dentro da perspectiva da cidadania.

1.1 O Estado de Direito Constitucional e a democracia participativa

O Brasil é, para além de ser um Estado Democrático de Direito, um Estado de Direito Constitucional. É assim porque a Constituição é um longo conjunto de normas fundamentais originárias que dão base e vida ao Estado, representando o direcionamento juspolítico da comunidade.

A Constituição brasileira de 1988 consagrou o Estado Democrático de Direito, conforme se pode observar da leitura do seu artigo 1º, *caput*: “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito”. A previsão traz consigo uma carga axiológica de responsabilidade, de direitos estáveis, de uma deverosidade social, de uma atuação previsível da Administração Pública, de boa-fé nas relações Estado-Cidadão, e de uma participação democrática dos cidadãos na vida do Estado. Para além indica que prevalecerá a segurança jurídica e a certeza do direito, como forma de garantia da ordem pública (TORRES, 2011).

A democracia, nas lições de Konrad Hesse (1998), é racionalização do processo político, com diferentes forças políticas atuando lado a lado, racionalmente e sob o império de regras firmes, que possibilitam uma ampla participação popular ativa, na forma de discussões claras acerca dos problemas do país, sendo dada larga publicidade às decisões do poder público. Ainda acrescenta o referido autor que a democracia funciona como limite ao poder

estatal, uma vez que todo poder emana do povo (artigo 1º, parágrafo único). Dessa forma, o pluralismo político (artigo 1º, inciso V), ou seja, as diferentes maneiras de pensar a política conferem uma aura de legalidade a todo o processo democrático, impedindo o abuso de poder pela consagração dos direitos fundamentais das minorias.

Hesse (1998, p. 133) ainda assevera que:

Em tudo, democracia é, segundo seu princípio fundamental, um assunto de cidadãos emancipados, informados, não de uma massa ignorante, apática, dirigida apenas por emoções e desejos irracionais que, por governantes bem-intencionados ou mal-intencionados, sobre a questão do seu próprio destino, é deixada na obscuridade.

Nos ensinamentos de Friedrich Müller (2005), a existência de um Estado Democrático de Direito está condicionada à discussão dos resultados da ciência jurídica, com a racionalidade na aplicação do direito, de maneira que a solução de problemas essencialmente constitucionais se pautem pela utilização de pressupostos que levem à eficácia ótima da vontade desta Constituição.

Por sua vez, segundo as observações de António Manuel Hespanha (2009), o direito democrático é a fonte primeira da comunidade estatal, sendo a partir dele que surge o direito de ter direitos, além do dever para com os outros. No entanto, para que o direito seja democrático ainda é preciso a participação do povo, ou seja, que ele surja da vontade popular e se mantenha ao alcance do conhecimento desse mesmo povo.

É por isso que, como bem atenta José Afonso da Silva (2000), democracia é o evoluir de um conceito histórico. É meio para consecução dos objetivos mais caros aos cidadãos, como a proteção dos direitos humanos. É, nesse aspecto, um longo processo histórico onde a vontade política repousa na vontade popular, e em que se garantem, cada vez mais, os direitos fundamentais.

Não obstante, é preciso desenvolver os meios para que a democracia vá além da mera representação, direcionando-se para um ambiente participativo e inclusivo, o que na esfera do custo dos direitos pode levar, por exemplo, ao orçamento participativo, em que o cidadão tem a oportunidade de indicar em que área ele gostaria que fosse investida parcela dos recursos referentes aos tributos arrecadados.

Norberto Bobbio (1986), em seu livro “O futuro da democracia”, faz considerações diferentes acerca da democracia participativa, dentro de uma perspectiva que a democracia dos tempos modernos está longe do conceito original e histórico, mais se aproximando de uma tecnocracia, na qual um número cada vez mais restrito de pessoas está capacitado para

entender os problemas do Estado. Nos dias atuais, cidadãos médios e instruídos são como os ignorantes de outrora, uma vez que os problemas técnicos se tornam cada vez mais complexos, requerendo por expertos e especialistas para suas soluções.

Entretanto, a despeito das afirmações de Bobbio, o princípio da publicidade que rege a administração pública (artigo 37 da CF/88) é cada vez mais central para assegurar um funcionamento adequado da democracia, porque se os problemas estão ficando mais complexos, é preciso que os gastos públicos sejam cada vez mais transparentes, para que o dever fundamental de pagar impostos não esteja tão somente limitado por um Estado fiscal suportável, mas que a contribuição de cada cidadão seja efetivamente investida no desenvolvimento nacional e na redistribuição de riquezas.

1.2 O sistema tributário nacional e o princípio da unidade da Constituição

Andrei Pitten Velloso (2012) sublinha que o sistema tributário nacional é peculiar, uma vez que a Constituição traz um capítulo específico para a matéria tributária, no qual se estrutura toda a temática. Afirma ainda que o mesmo se aplica a todos os membros da federação indistintamente, em uma regulação estrutural comum, salvo naqueles pontos específicos de cada ente federativo.

Devido aos desdobramentos anteriores sobre o assunto, convém assinalar neste tópico o princípio da unidade da Constituição, tendo em conta o sistema tributário, ou, em outros termos, como a tributação se relaciona com as outras normas constitucionais, de maneira a evitar contradições entre elas.

Conforme J.J. Gomes Canotilho (2003), o princípio da unidade da constituição indica que o texto da Lei Fundamental deve ser interpretado de modo a não haver contradições entre seus preceitos. Funciona assim como ponto de orientação e fator hermenêutico de decisão, devendo o intérprete considerar a Constituição como um todo indivisível, harmonizando as tensões que vierem a aparecer.

Confirmando esta ideia, as reflexões do jurista alemão Konrad Hesse (1998) e do professor Eros Grau (2004), concluem que não se interpreta a Constituição aos poucos e *em tiras*, mas que existe uma interdependência que indica que é preciso que o intérprete olhe sempre a conexão total, eliminando-se as contradições.

Considerando essas ponderações, é que o sistema tributário nacional, para além de seus princípios específicos, tem que ser coordenado de maneira a interagir com todas as outras normas constantes da Constituição Federal, nomeadamente os princípios fundamentais e os

direitos fundamentais. A tarefa de otimização (na tentativa de buscar uma efetividade ótima) indica que é preciso utilizar o postulado da razoabilidade e proporcionalidade. Na medida em que é dever do cidadão contribuir, mediante o pagamento de tributos, para que se atinjam os objetivos do Estado, por exemplo, o Estado tem o seu poder de tributar limitado por diversas garantias constitucionais, como a segurança jurídica e certeza do direito, competências, princípio da capacidade contributiva, entre outros.

Indo além, no que tange ao princípio da interpretação conforme a Constituição, este tem um estreito relacionamento com o princípio da unidade, uma vez que as normas infraconstitucionais de direito tributário tem de ser interpretadas tendo em conta todo o texto constitucional e não apenas parte dele. Nesse caso, a interpretação conforme, mais do que respeitar os princípios tributários, precisa levar em conta o princípio republicano, a tripartição dos poderes, a federação, a dignidade da pessoa humana, a cidadania, a igualdade, a doutrina do mínimo existencial, etc., alguns dos quais são verdadeiros fundamentos do sistema constitucional como um todo, sendo sobreprincípios e possuindo eficácia expansiva (ÁVILA, 2010).

Assim, nas palavras de Heleno Taveira Torres (2011), todo o sistema jurídico é construído de maneira a promover os valores expressos na Constituição, de tal modo que o preço a pagar em tributos deve ser sempre mensurado a partir da dimensão dos valores e objetivos sobre os quais se funda o Estado Democrático de Direito.

Dessa forma, o intérprete não pode chegar a conclusões que perturbem a harmonia constitucional (CANOTILHO, 2003), devendo o sistema tributário nacional se orientar pela ideia da cidadania da liberdade e cidadania solidária tributária.

2 O custo dos direitos e o dever fundamental de pagar tributos

O problema do excesso de direitos e, especialmente, da profusão de direitos fundamentais (novos e antigos), traz consigo a discussão do custo monetário para concretizá-los. Tendo em conta que todo e quaisquer direito custa financeiramente, mesmo os clássicos direitos de liberdade (como o direito à propriedade, o acesso à justiça, a garantia do contraditório, a manutenção das polícias e a garantia da vida) e os direitos difusos (como a proteção do meio ambiente, com as despesas com pessoal especializado, sistemas de monitoramento, autarquias federais, etc.), surge então a teoria do dever fundamental de contribuir para o cumprimento das tarefas e o atingimento dos objetivos do Estado, entre os

quais estão a efetivação dos princípios fundamentais, dos direitos e garantias fundamentais e dos compromissos internacionais em sede de direitos humanos (que, como expoente dos direitos econômicos, sociais e culturais, tem-se os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, das Nações Unidas).

Corroborando a narrativa acima as afirmações de Jorge Reis Novais (2010), para quem os direitos ditos “negativos” somente podem ser protegidos se tiverem uma estrutura em sua volta, como, por exemplo, o sistema judicial para soluções de litígios, o que por certo significa uma vultosa soma de encargos financeiros e se configura como bens a serem pagos pelo contribuinte. Assim, o investimento para manter tudo funcionando aumenta a carga tributária imposta aos cidadãos. Cass R. Sunstein e Stephen Holmes (E-book) analisam o assunto e concluem que:

Although the costliness of rights should be a truism, it sounds instead like a paradox, an offense to polite manners, or perhaps even a threat to the preservation of rights. To ascertain that a right has costs is to confess that we have to give something up in order to acquire or secure it. To ignore costs is to leave painful tradeoffs conveniently out of the picture.¹

O excessivo custo dos direitos é matéria de discussão no círculo político e acadêmico europeu, para saber se não levarão à falência do modelo social do Estado, que, no momento, já se encontra em grave crise. Tanto é assim que J.J. Gomes Canotilho (2006), jurista de formação esquerdista, ensina que o Estado social em breve terá de passar por uma terapia para reduzir seu tamanho e tornar-se mais elegante e eficiente, de forma a ser mais barato. Entretanto, dentro do contexto desse estudo, é dispensável a discussão da crise atual do Estado, apenas interessando saber que a arrecadação de tributos está a serviço de uma macropolítica pública, coexistindo o finalismo fiscal e extrafiscal.

Nesse norte, Roque Antonio Carrazza (2011) aduz que o dinheiro arrecadado com a tributação tem uma óbvia destinação pública, concorrendo para o custeio das despesas gerais do Estado e com os contribuintes recebendo benefícios de maneira difusa, como membros do corpo social. O que significa consoante preconizado por Casalta Nabais (2005), que não se paga por benefícios diretos, mas sim o preço de uma sociedade civilizada e organizada, na qual os direitos e garantias devem ser assegurados a todos igualmente.

Nesse sentido, a jurisprudência da Suprema Corte dos Estados Unidos (1937), desde

¹ Tradução livre: “Embora o custo elevado dos direitos seja evidente por si mesmo, isso soa não como um paradoxo, mas sim como uma ofensa às boas maneiras, ou até mesmo uma ameaça à preservação dos direitos. Constatar que o direito tem custos é confessar que nós temos que dar alguma coisa para adquiri-lo e mantê-lo. Ignorar os custos é deixar convenientemente fora de cena compromissos dolorosos”.

há muito tempo observa que:

The tax is a means of distributing the burden of the cost of government. This Court has repudiated the suggestion that the Constitution requires the benefits derived from the expenditure of public moneys to be apportioned to the burdens of the taxpayer, or that he can resist the payment of the tax because it is not expended for purposes which are peculiarly beneficial to him.²

Ou seja, os impostos constituem um meio de distribuição dos custos dos direitos, com o benefício único de “comprar” uma sociedade organizada. Dessa forma, a realização dos direitos postos na Lei Fundamental e a conseqüente manutenção desta sociedade, é feita com despesas públicas pagas pela carga tributária. Sobre esse assunto, Luigi Ferrajoli (2011) é deveras claro ao dizer que a não realização daqueles direitos leva a um prejuízo enorme para a comunidade, uma vez que é o mesmo que condenar milhares de pessoa à indigência e ao subdesenvolvimento, criando ainda um perigoso ambiente de insegurança jurídica. Continua, afirmando que a experiência dos países ricos demonstra a necessidade das despesas sociais, tais como educação, saúde e subsistência (garantia do mínimo existencial com dignidade).

É dessa maneira que, em não havendo direitos gratuitos, não só os direitos sociais custam, mas também os direitos civis e políticos. Entretanto, a Constituição pede concretização, e, para tanto, é preciso dispor de relevante quantidade de dinheiro público.

Para arrecadar esses recursos, a Constituição consagra o dever fundamental de pagar impostos (NABAIS, 1998), com corolário na dignidade da pessoa humana e no princípio fundamental da cidadania. Ademais, tal dever é universal, cabendo a todos (que tiverem capacidade contributiva) uma parcela na repartição dos encargos da comunidade nacional. Nesse aspecto, Casalta Nabais (2005) afirma que o dever de pagar impostos pode mesmo ser interpretado como um direito fundamental à igual repartição dos custos do Estado.

Nessa linha de raciocínio, Casalta Nabais (2005) ainda leciona que não há e nem pode haver deveres dissociados de direitos, nem direitos sem deveres, porque é inimaginável um Estado Democrático de Direito no qual não se pode exercer os direitos fundamentais por falta de garantias jurídicas e fáticas que provém dos deveres de cada um, por outro lado, também a existência única de deveres não pode ocorrer, vez que atenta contra os mais básicos pressupostos da justiça e dos direitos humanos.

² Tradução livre: “O imposto é um meio de distribuir o ônus do custo do governo. Esta Corte tem repudiado a sugestão de que a Constituição exige que os benefícios derivados das despesas efetuadas com recursos públicos sejam rateados conforme os encargos do contribuinte, ou que ele possa resistir ao pagamento do imposto porque o dinheiro arrecadado não é gasto em propósitos particularmente benéficos a ele”.

Algo já referido, ainda que timidamente, por Alfredo Augusto Becker (2007), quando afirmava que não podem existir direitos sem os correlativos deveres, porém não em uma relação de contraprestação e, sim, vinculando cada cidadão a todos os outros e ligando a comunidade a cada um deles.

Por fim, o dever fundamental de pagar impostos faz parte da ideia de cidadania, revelando-se, portanto, muito mais como um contributo solidário para uma vida social harmônica, dentro de um ambiente plural.

3 Cidadania e os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio

Nesse tópico, observar-se-á, inicialmente, qual a relação entre a cidadania e os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, bem como o porquê da primeira legitimar o sistema tributário nacional.

Todavia, antes de adentrar especificamente no assunto, é necessário compreender, consoante o ensinamento de Amartya Sen (2010), que o desenvolvimento socioeconômico somente pode ser alcançado em um ambiente de liberdade com oportunidade. No que se refere à população mais carente, isso reflete em investimentos no setor de educação básica e saúde pública, bem como moradias adequadas.

Nesse sentido, Celso Furtado (1974, p. 60), ressalta que “o Estado tem, contudo, grandes responsabilidades na construção e operação de serviços básicos, na garantia de uma ordem jurídica, na imposição de disciplina às massas trabalhadoras”.

É preciso considerar, porém, que é inequívoca a necessidade de recursos para investir nos serviços públicos básicos, conforme mencionado por Furtado. Evidente que adequados programas sociais exigem um custeio público, que, por sua vez, exige um sistema de arrecadação financeira eficiente e apropriado. Sobre os instrumentos de financiamento para o desenvolvimento, Alberto Gil Soriano (2011) acredita serem necessárias novas fontes de custeio (entre as quais, instrumentos tributários), que possibilitem um substancial acréscimo no volume de dinheiro arrecadado, de maneira a tornar possível grandes investimentos na consecução dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

Dessa forma, a cidadania tributária solidária surge no quadro constitucional-tributário como forma de financiamento de projetos para a comunidade, com uma clara proposta filosófica de justiça fiscal, buscando a concretização de direitos positivados.

3.1 Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, direitos sociais e objetivos da República

A Organização das Nações Unidas, por ocasião do advento do novo milênio, em uma reunião de Chefes de Estado e de Governo, na cidade de Nova York, entre os dias 6 e 8 de setembro do ano 2000, visando traçar uma série de metas e objetivos gerais para todos os países da organização, reafirmou os propósitos e princípios da Carta das Nações Unidas, para que esta continuasse atual, atemporal e universal.

São oito os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio – O.D.M. –, quais sejam: 1) Erradicar a extrema pobreza e a fome; 2) Universalizar a educação primária; 3) Promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres; 4) Reduzir a mortalidade na infância; 5) Melhorar a saúde materna; 6) Combater o HIV/AIDS, a malária e outras doenças; 7) Garantir a sustentabilidade ambiental; e 8) Estabelecer uma parceria mundial para o desenvolvimento.

Esse conjunto de propósitos é uma tentativa internacional, centralizada nas Nações Unidas, de tentar diminuir a pobreza no mundo e construir um sistema multilateral mais igualitário (SORIANO, 2011). Porém, a despeito de todas as dificuldades na seara social que podem ser vistas no Brasil, desde a Constituição de 1988 (e até mesmo antes) já existia a previsão de todas essas problemáticas, que se revelam uma agenda comum de efetivação de direitos humanos – com o direito à alimentação, educação, saúde etc. Os direitos sociais e os princípios fundamentais são instituídos sob a ideia da realização de uma sociedade fraterna, conforme disposto no preâmbulo da Lei Fundamental (MORAIS e NASCIMENTO, 2010).

Ao se comprometer com os O.D.M., os Estados reafirmam seus compromissos de desenvolvimento social, de defesa dos direitos humanos e de colocar tais objetivos como prioridade. Neste contexto, a Constituição de 1988 traz em seu artigo 5º, parágrafo 2º a seguinte disposição: “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte”. Há, neste dispositivo, uma abertura constitucional ao direito internacional dos direitos humanos, do qual os direitos econômicos, sociais e culturais, representam uma importante parcela.

O primeiro objetivo é a erradicação da extrema pobreza e a fome, que fere a dignidade da pessoa humana e aumenta a desigualdade entre as pessoas, retirando as chances de milhares de seres humanos e matando milhares de indivíduos que não tem o mínimo vital para sobreviver, com uma falta crônica de recursos que levam à miséria e à exclusão social (CANOTILHO e MOREIRA, 2007). Tal Objetivo é claramente convergente com o disposto no artigo 3º, incisos I e III, da CF/88, que se põe como objetivo fundamental a construção de

uma sociedade livre, justa e solidária, erradicar a pobreza e a marginalização, e reduzir as desigualdades sociais.

Inúmeras são as ações do governo federal para cumprir tal meta, mas todas têm em comum o fato de demandarem uma grande quantidade de recursos financeiros para sua implantação, o que só pôde ser feito através da arrecadação dos impostos. Alguns programas são: Programa Bolsa Família – PBF; Programa Nacional de Alimentação Escolar – PNAE; Distribuição de cestas básicas para grupos populacionais específicos; Programa de Alimentação do Trabalhador – PAT; Lei Orgânica de Segurança Alimentar e Nutricional – LOSAN; Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – PRONAF; dentre muitos outros.

O segundo objetivo é universalizar a educação primária, para que seja possível o livre desenvolvimento da personalidade de todos os seres humanos e que para milhares de novas pessoas possam cooperar no mundo globalizado (MORAIS e NASCIMENTO, 2010). Para isso, o O.D.M. também inclui a ampliação do acesso à educação básica, com construção de escolas e capacitação de profissionais para ministrar aulas e geri-las. A consagração constitucional se dá no artigo 6º da CF/88, quando elenca a educação como um dos direitos sociais, para no Título VIII, Capítulo III, dispor especificamente sobre educação, cultura e desportos, com uma abordagem que vai muito além do proposto nas Nações Unidas, dispondo sobre as bases principiológicas do ensino (artigo 206), autonomia universitária (artigo 207), deveres do Estado com a educação (artigo 208), liberdade da iniciativa privada (artigo 209), colaboração entre a União, Estados, Distrito Federal e Município (artigo 211), a porcentagem das receitas destinadas à manutenção e desenvolvimento do ensino (artigo 212), objetivos do plano nacional de educação (artigo 214), cultura e patrimônio cultural (artigos 215 e 216), fomento dos desportos (artigo 217) (BULOS, 2012; SILVA, 2012).

Nesse sentido, o Estado brasileiro já tomou algumas iniciativas: Fundo de Manutenção e Desenvolvimento da Educação Básica e de Valorização dos Profissionais de Educação – FUNDEB; Programa Nacional de Apoio ao Transporte Escolar – PNATE; Programa Nacional do Livro Didático – PNLD; Alfabetização e educação de jovens e adultos; Plano de Qualidade para a Educação Básica; e o Plano de Desenvolvimento da Educação – PDE.

Apesar de todos os avanços no que tange à oferta de vagas nas escolas da rede pública, o Brasil tem, atualmente, o desafio de melhorar a qualidade do ensino e de diminuir os índices de abandono escolar, de maneira a criar oportunidades para o maior número de cidadãos. Contudo, para a plena concretização dos ditames constitucionais, é necessária uma

provisão de recursos que vem dos tributos (NOVAIS, 2010).

O terceiro objetivo é promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres. A oportunidade de alfabetização e acesso à educação é foco principal desse objetivo do milênio, sendo que no Brasil as mulheres já são a maioria tanto no acesso à escola quanto na permanência na mesma, segundo dados do Relatório Nacional de Acompanhamento dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio. Entretanto, ainda persiste a dificuldade de inserção no mercado de trabalho e a diferença salarial entre os sexos, bem como a participação na composição política ainda é minoritária, o que demanda uma série de outras políticas públicas inclusivas, tais como: Plano Nacional de Políticas para as Mulheres – PNPMM; Programa Brasil, Gênero e Raça; Promoção da igualdade de gênero no mundo do trabalho; Programa Nacional de Documentação da Trabalhadora Rural; Programa Nacional de Fortalecimento da Agricultura Familiar – PRONAF Mulher; Assistência técnica e extensão rural para trabalhadoras rurais; Programa de Prevenção e Combate à Violência contra as Mulheres; Medidas de enfrentamento ao tráfico de pessoas; Gênero e Diversidade na Escola; Mulher e Ciência. O principal embasamento constitucional do tema está disposto no artigo 3º, inciso IV; artigo 5º, *caput* e inciso I; artigo 7º, inciso XXX; e artigo 206, inciso I.

No entanto, todas essas políticas também necessitam de recursos para a remuneração de pessoal capacitado e para a construção e manutenção da infraestrutura necessária à sua efetivação. Dinheiro que provém da arrecadação tributária.

O quarto, quinto e sexto objetivos são referentes ao direito à saúde, e mostram a necessidade de reduzir a mortalidade infantil, melhorar a saúde materna, e combater o HIV/AIDS, a malária e outras doenças. Este é um dos temas prioritários no direito internacional e no direito constitucional moderno, estando no rol dos direitos sociais (artigo 6º) e no capítulo VIII, Capítulo II, Seção II da Constituição (artigos 196 a 200). As medidas tomadas pelo Estado brasileiro envolvem, mais uma vez, a aplicação de vultosa quantidade de recursos. São programas destinados à saúde: Estratégia Saúde da Família – PSF; Agentes Comunitários de Saúde – PACS; Pacto Nacional pela Redução da Mortalidade Materna e Neonatal; Agenda de Compromissos para a Saúde Integral da Criança e Redução da Mortalidade Infantil; Programa Nacional de Imunização – PNI; Política Nacional de Atenção Integral à Saúde da Mulher; Programa de Humanização do Pré-Natal e Nascimento – PHPN; Pacto Nacional pela Redução da Mortalidade Materna e Neonatal; Plano de Ação para o Controle do Câncer de Mama e do Colo do Útero no Brasil; Política Nacional de Planejamento Familiar; Serviço de Atendimento Móvel de Urgência – Samu; Programa DST/aids; Programa Nacional de Controle da Malária – PNCM; Programa Nacional de

Controle da Tuberculose; Programa Nacional de Eliminação da Hanseníase; e Pensão aos Atingidos pela Hanseníase.

O sétimo objetivo é garantir a sustentabilidade ambiental. Os dispositivos constitucionais são os artigo 5º, inciso XXIII; artigo 170, incisos III e VI; e artigo 225 (específico do meio ambiente). Trata-se de atrelar desenvolvimento à sustentabilidade, com o Estado fazendo grande uso da tributação tanto para arrecadar recursos monetários, quanto na forma da extrafiscalidade, de maneira a coibir o desmatamento, aumentar os índices de conservação ambiental, diminuir a emissão de gases que levam ao aquecimento global, incentivar o uso de energias limpas, diminuir a poluições das águas, e aumentar a qualidade de vida da população em geral (SEBASTIÃO, 2008).

São vários os programas do Estado brasileiro para chegar a esses objetivos: projeto de conservação e utilização sustentável da diversidade biológica brasileira – PROBIO; Programa de Conservação e Recuperação dos Biomas Brasileiros; Programa Nacional de Áreas Protegidas do Brasil; Programa de prevenção e combate aos desmatamentos, queimadas e incêndios florestais – FLORESCER; Programa Nacional de Florestas – PNF; Programa de desenvolvimento socioambiental da produção familiar Rural – PROAMBIENTE; Programa de Revitalização de bacias hidrográficas em situação de vulnerabilidade e de degradação ambiental; Programa de ação nacional de combate à desertificação e mitigação dos efeitos da seca; Programa Nacional de Controle da Qualidade do Ar – PRONAR; Programa de Controle da Poluição do Ar por Veículos Automotores – PROCONVE; Programa brasileiro de eliminação da produção e do consumo das substâncias que destroem a camada de ozônio – PBCO; Programa de educação ambiental para sociedades sustentáveis; Programa Nacional de Produção e uso de Biodiesel – PNPB; Eficiência energética; Construção de cisternas; Programa de saneamento rural, entre outros.

O oitavo objetivo é estabelecer uma parceria mundial para o desenvolvimento. As metas desse objetivo já estão englobadas no artigo 4º, inciso IX, da CF/88, quando afirma que a República Federativa do Brasil irá se pautar, em suas relações internacionais, pelo princípio da cooperação entre os povos para o progresso da humanidade.

É possível observar assim a forte ligação entre os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, os direitos fundamentais sociais e os objetivos da república, com numerosos programas governamentais em andamento para sua concretização. O Estado brasileiro, segundo Rodrigo Lucas e Hertha Baracho (2011, p. 253), tem três grandes deveres para com os direitos fundamentais sociais (que se estendem aos outros aqui mencionados): “respeitar, proteger e realizar. Os direitos sociais vinculam o legislador que os respeite, ao executivo que

os realize e ao judiciário que os proteja.” O que esses três deveres têm em comum é o fato de necessitarem, para uma realização adequada, de recursos provenientes do poder de tributar do Estado.

3.2 A ideia de cidadania no século XXI

Cidadãos são indivíduos de determinada sociedade ou comunidade política e que são destinatários de direitos e deveres, estes originariamente provenientes do texto da Lei Fundamental. A cidadania é, assim, a qualidade de membro do Estado e oferece a possibilidade de contribuir para que se alcancem os objetivos constitucionalmente definidos.

Por certo que a noção de cidadania não é nova para a ciência jurídico-política, mas remonta aos tempos da Grécia e de Roma, onde filósofos e juristas viam-na como um dever de proteção do Estado para com seu povo (NABAIS, 2005). De outra forma, a cidadania dos modernos é assaz distinta e complexa, revelando uma pluralidade de sentidos que vai além da antiga dicotomia entre cidadania ativa e passiva.

Hoje em dia, o conceito de cidadania já supera os limites territoriais do Estado, para se transformar em uma supracidadania regional ou mundial, como a que existe na União Europeia, onde as pessoas têm grandes liberdades decorrentes do *status* de cidadão europeu. Num cenário mais próximo, o Mercado Comum do Sul – MERCOSUL –, na América do Sul e Latina, vem introduzindo um passaporte unificado, num importante passo para integrar os seus cidadãos nacionais em uma supracidadania regional dentro do bloco econômico.

Contudo, o que interessa a este trabalho é uma imagem mais restrita, ou seja, a dos *civitas* destinatários da ordem jurídica estatal, ao mesmo tempo submissos ao poder e partícipes ativos da democracia. Com a necessidade da participação na vida política e jurídica do Estado, surgem ainda os subcidadãos, que são aqueles excluídos que não possuem a mínima capacidade para o exercício de uma democracia participativa. Como se pode perceber, cidadania e povo são ideias interligadas e convergentes, uma vez que o povo de determinado Estado serão, em tese, também seus cidadãos (MIRANDA, 2010; NABAIS, 2005).

No contexto do Estado Democrático de Direito, cidadania envolve ainda uma independência das pessoas em relação ao Estado, bem como uma garantia de que a Constituição será respeitada em sua força normativa, devendo ser tomadas as medidas para sua concretização. Cass R. Sunstein (2008), em seu livro “A Constituição Parcial”, assinala que o compromisso com a cidadania abrange, por exemplo, tanto a manutenção do direito de

propriedade quanto os programas sociais destinados a diminuir a dependência das pessoas em relação ao Estado. O mesmo autor ainda cita o direito fundamental à liberdade de manifestação do pensamento, bem como as normas contra a discriminação racial, como partes de um grande esforço constitucional pela independência de cada um em relação à vontade alheia, sendo isso um pré-requisito para a plena realização da cidadania.

Mas, a cidadania, que permeia o sistema jurídico, é hoje, antes de tudo, uma cidadania solidária. E, o é porque a Lei Fundamental de 1988 a colocou como fundamento da República, logo após a soberania e junto ao pluralismo político. Isso significa que o cidadão é chamado a protagonizar a democracia, passando a ter responsabilidades e deveres na busca por uma comunidade que deve se pautar pela justiça. Esse entendimento está em harmonia com as ponderações de Casalta Nabais (2005, p. 100 e 101), para quem:

[...] a dimensão solidária da cidadania implica o empenhamento simultaneamente estadual e social de permanente *inclusão* de todos os membros na respectiva comunidade de modo a todos partilharem um mesmo denominador comum, um mesmo “chão comum”, que assim os torne cidadãos de corpo inteiro dessa comunidade. O que significa várias coisas em termos de realização cotidiana da cidadania, na sua dimensão solidária.

Todavia, aceitar a cidadania solidária e o protagonismo do cidadão, não significa, de forma alguma, o fim do Estado social, mas, por outro lado, indica que o Estado do bem-estar social enfrenta uma grave crise (NUNES, 2012), e que um novo direcionamento político, mais inclusivo e colaborativo, vai ganhando força.

Ainda no quadro constitucional brasileiro, José Afonso da Silva (2000) define como inseparáveis cidadania e democracia, com a primeira sendo o instrumento primeiro da soberania popular, descrita no parágrafo único do artigo 1º da CF/88. Silva afirma ainda que a novel ideia de cidadania foi grandemente enriquecida com o crescimento dos direitos fundamentais.

Entretanto, a questão que se põe é se o direito tributário é ainda um instrumento de cidadania, sendo esta última, em caminho inverso, uma fonte de legitimidade para o poder de tributar. É que se verá no próximo subtópico.

3.3 Cidadania contributiva como forma de legitimação do sistema tributário nacional

Tendo em conta que a concretização dos direitos tem um custo monetário e que todos os cidadãos têm um dever fundamental de contribuir para os cofres públicos, é preciso

perceber a dimensão do liame entre cidadania e tributação. Ao mesmo tempo em que o contribuinte tem uma posição passiva consubstanciada no dever de pagar impostos, a cidadania contributiva ativa traz consigo a ideia de que os tributos unilaterais trabalham por uma justiça distributiva. Nesse sentido, Casalta Nabais (2005, p. 103) ensina que:

[...] do simples facto de termos um estado que financeiramente é suportado fundamentalmente por tributos unilaterais ou impostos, e não por tributos bilaterais ou taxas, ou seja, pelo facto de termos um estado fiscal e não um estado tributário (no sentido de um estado suportado por taxas), decorre logo uma plataforma mínima de solidariedade social.

Em meados da década de 60 do século passado, Antônio Roberto Sampaio Dória (1964), ao tratar dos impostos com destinação específica, das contraprestações e dos aspectos políticos, recorria à doutrina e à jurisprudência norte-americana para afirmar que com as funções sociais do Estado moderno, o poder tributário está baseado na solidariedade e no senso de obrigações sociais comuns. A partir daí que cabe ao Estado a tarefa de dar ao povo os benefícios que a boa aplicação dos recursos financeiros permitirem. Dória ainda coleciona uma vasta jurisprudência americana, que é incisiva ao dizer que ao pagar impostos, o contribuinte participa da distribuição do ônus das despesas públicas, com a contrapartida de poder viver em uma comunidade política organizada e ver protegidos seus direitos fundamentais.

Nesse mesmo sentido, o Justice Oliver Wendell Holmes (1927) afirmou na Suprema Corte dos Estados Unidos: “*Taxes are what we pay for civilized society*”, que com uma tradução livre significa: “Imposto é o que nós pagamos por uma sociedade civilizada”.

Dessa forma, parcela dos cidadãos (com capacidade contributiva) suporta o ônus de custear as políticas públicas e os gastos estatais, que, idealmente, deve beneficiar a todos os habitantes do país, independente se contribuem ou não. Casalta Nabais (2005) ainda acrescenta que existem outras importantes consequências, tais como: a) garantia de procedimentos administrativos e judiciais; b) concessão de benefícios fiscais e utilização da extrafiscalidade da tributação (que, em última análise, emana da vontade dos representantes do povo); c) direito a que cada um contribua conforme sua capacidade (princípio da capacidade contributiva); d) legitimidade na luta contra a fraude e evasão fiscal.

Nas palavras de Ana Paula Basso e Sérgio Cabral dos Reis (2012), o cidadão não está refém do poder coercitivo do Estado, mas antes, o dever fundamental de pagar impostos está constitucionalmente limitado pelo princípio da capacidade contributiva. Isso deixa claro que a cidadania contributiva somente existe dentro de um quadro constitucional-tributário, ou

seja, somente é possível se o sistema tributário nacional tiver limitações constitucionais. Mas não é só. A relação que se estabelece, entre o sistema tributário nacional e a cidadania contributiva, é de interdependência, com esta última oferecendo legitimidade ao poder de tributar.

Importa ao sistema tributário ser pautado pelos ditames constitucionais tanto quanto se refere ao dever dos cidadãos de contribuir aos cofres públicos, mensurado pela sua capacidade de contribuir, bem como no que atine o atuar desta tributação pelo Estado. Ademais, a cidadania contributiva não implica meramente este dever, mas há de se considerar a correlação do poder/dever de exigir redistribuição adequada dos recursos financeiros captados do patrimônio do contribuinte. Em outras palavras, em paralelo com este dever fundamental, cabe ao Estado também cumprir o seu papel de realizar as metas previstas na Constituição.

O Estado se legitima, enquanto ente tributante, na medida em que cumpre a Constituição Federal, seja atendendo às suas diretrizes na criação e aplicação das normas jurídicas tributantes, assim como assegurando correspondência com as causas que motivaram a imposição tributária, evitando arbitrariedades no gerenciamento das receitas públicas. Ao mesmo tempo em que o cidadão tem o dever de contribuir, também lhe é conferido o direito de reivindicar a implementação de medidas estatais concretas, sobretudo no que atine às necessidades básicas da coletividade proporcionando “vida satisfatoriamente digna a toda comunidade, criando um ambiente propício à conscientização da existência do projeto de vida comum, ao fortalecer os laços de cooperação recíproca e assegurar o pleno desenvolvimento das potencialidades de cada indivíduo” (CONTIPELLI, 2010, p. 201).

Convém mencionar, ainda, os ensinamentos de Castanheira Neves (2003), para quem a validade jurídica do direito não provém da lei *stricto sensu*, mas são os princípios fundamentais que se impõem à lei e condicionam sua validade. De tal modo, é a cidadania, como fundamento da República, que dá validade ao sistema tributário nacional. Configurando-se ainda como um sobreprincípio fundamental, cidadania é conceito sob o qual transita a disciplina fiscal.

Nesse sentido, J.J. Gomes Canotilho (2003, p. 289) afirma:

[...] a Constituição alicerçou a *dimensão participativa* como outra componente essencial da democracia. As premissas antropológico-políticas da participação são conhecidas: o homem só se transforma em homem através da autodeterminação e a autodeterminação reside primariamente na participação política (*orientação de 'input'*). Entre o conceito de democracia reduzida a um processo de representação e o conceito de democracia como otimização de participação, a Lei Fundamental

“apostou” num conceito “complexo-normativo”, traduzido numa relação dialéctica (mas também integradora) dos dois elementos – representativo e participativo.

A cidadania contributiva é uma dimensão participativa do indivíduo na vida do Estado. É dessa maneira que os contornos constitucionais devem validar a produção e aplicação das normas jurídicas tributárias, preservando o direito de liberdade e igualdade dos cidadãos, devendo, com isso, o Estado instrumentalizar o cidadão no controle do exercício de fiscalizar a adequada distribuição da receita tributária em conformidade com os ditames constitucionais. Na medida em que o cidadão percebe o acertado emprego público dos recursos arrecadados pela tributação, fortalece-se a ideia do dever fundamental de contribuir com as despesas estatais, bem como se consolida a legitimidade do sistema constitucional tributário pela concretização da Constituição Federal e dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

Considerações finais

Este trabalho buscou desenvolver uma temática muito moderna e que mostra a relação de interdependência entre o direito tributário e o direito constitucional. A cidadania contributiva é um novo paradigma de estudo da tributação e deriva das ideias de dever fundamental de pagar tributos e do custo dos direitos. Para uma melhor compreensão das conclusões, permite-se dividir em tópicos os principais resultados a que se chegou com este ensaio:

- a) O direito tributário brasileiro está totalmente inserido no cenário constitucional, de forma que o sistema tributário nacional deve ser sempre interpretado dentro deste quadro, ou seja, respeitando-se o princípio da unidade do texto constitucional, que preceitua a coerência e interdependência normativa, não podendo haver nenhum tipo de contradição na Lei Fundamental.
- b) A cidadania contributiva tem sua semente já no Preâmbulo e no artigo 1º da Constituição Federal, sendo essencial para a plena concretização dos objetivos da República traçados no artigo 3º do mesmo diploma.
- c) Cidadania contributiva é conceito interdependente com a democracia. O Estado fraterno, fixado já no preâmbulo, é realizado através do dever de cada um pagar os tributos devidos para que possa haver uma justa redistribuição de benefícios, sendo, contudo, respeitado o limite do suportável (princípio da capacidade contributiva).

- d) Todos os direitos custam, sejam eles de liberdade ou econômico-sociais. A efetivação das promessas constitucionais depende da auferição de receita pelo Estado. Como a maior parte do orçamento provém da arrecadação tributária, a cidadania contributiva é um dos temas mais importantes da jusfilosofia fiscal.
- e) Cidadania contributiva está umbilicalmente ligada à democracia participativa, porque o cidadão está inserido num ambiente de solidariedade comunitária, possuindo o direito de contribuir apenas na mesma proporção que todos os outros; podendo ainda recorrer ao Poder Judiciário caso se sinta prejudicado; tendo direito a procedimentos administrativos fiscais; e com o advento do orçamento participativo, pode indicar em quais áreas uma dada porcentagem do dinheiro público será prioritariamente investido, numa realidade de justiça distributiva fiscal.
- f) Há de se verificar que o tributo, por força do princípio da legalidade tributária, deve emanar da lei, esta editada pelos representantes do povo, logo, infere-se que este último que decide o que quer tributar e porque deve tributar. Este princípio reforça a ideia de Estado Democrático na tributação, relativamente ao cidadão enquanto partícipe da sua existência. Contudo, como ressaltado no texto, é importante que isso se mantenha ao alcance do conhecimento desse mesmo povo. Para tanto, é preciso desenvolver instrumentos que vão além da mera representação, direcionando ao um ambiente efetivamente participativo e inclusivo.
- g) Os almejos do cidadão, no que toca à concretização de direitos e políticas públicas, têm seu custo monetário, conforme reiteradamente ressaltado ao longo do texto. A partir deste ensejo, reflete-se a necessidade de se obter receitas para a sua efetivação e manutenção. Dessa forma, os tributos se tornam o meio de distribuição dos custos dos direitos, atribuindo participação solidária na realização destes aos membros da coletividade.
- h) Os Objetivos de Desenvolvimento do Milênio, propostos pela Organização das Nações Unidas, estão, todos, inseridos na Constituição brasileiro na forma de direitos sociais e princípios fundamentais do Estado, que, por sua vez, precisa do dinheiro arrecadado na tributação para concretizá-los, ainda que somente em seu núcleo duro ou essencial.
- i) A cidadania contributiva é mecanismo de legitimação do sistema tributário nacional, uma vez que ela é um paradigma sob o qual estão transitando todos os princípios constitucionais tributários. É através dela que é possível, por exemplo, a diminuição das desigualdades sociais e regionais. Não é a lei tributária que dá validade jurídica aos direitos, mas é o paradigma da cidadania que se sobrepõe à lei e dita os limites da

tributação.

- j) Por outro viés, ao tratar da cidadania contributiva, ajustando o sistema constitucional à atuação do Estado, tem-se que as limitações ao poder de tributar tutelam o contribuinte, em especial, quanto ao Estado tributar somente a parcela que não afete o mínimo existencial do cidadão, assim como deve atuar dentro dos ditames da segurança jurídica e legalidade, entre outras.
- k) A cidadania contributiva vai além da mera participação do contribuinte na divisão dos custos dos direitos, mas também está atrelada ao poder do cidadão avaliar e verificar a adequada aplicação dos recursos públicos. No entanto, cabe ao Estado proporcionar instrumentos de participação do cidadão na de efetivação dos direitos e ainda regular o seu poder tributário, mensurando a carga tributária na correlata proporção necessária à concretização destes direitos.

As ideias aqui por fim postas, de maneira alguma esgotam a compreensão de tão vasto tema, mas abrem a oportunidade de novas investigações científicas sobre o assunto, em uma vertente mais filosófica.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 4ªed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. **Teoria dos princípios**: da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 12ªed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BASSO, Ana Paula; REIS, Sérgio Cabral dos. **Estado fiscal e cidadania**: paralelo entre o dever fundamental de pagar impostos e o princípio constitucional da capacidade contributiva. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Áurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luiza Pereira de Alencar Mayer (Org.). **Direito, cidadania e desenvolvimento**. Florianópolis: Conceito, 2012.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teria geral do direito tributário**. 4ªed. São Paulo: Noeses, 2007.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**: uma defesa das regras do jogo. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1986.

BRASIL. **Objetivos de Desenvolvimento do Milênio**: Relatório Nacional de Acompanhamento. Acesso em: 20/08/2012. Disponível em: <http://www.pnud.org.br/Docs/3_RelatorioNacionalAcompanhamentoODM.pdf>

BULOS, Uadi Lammêgo. **Constituição Federal anotada**. 10ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **“Brançosos” e interconstitucionalidade**: itinerários dos discursos sobre a historicidade constitucional. Coimbra: Almedina, 2006.

_____. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7ªed, 8ªreimp. Coimbra: Almedina, 2003.

_____; MOREIRA, Vital. **Constituição da república portuguesa anotada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 27ªed. São Paulo: Malheiros, 2011.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ªed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Princípios constitucionais tributários e a cláusula *Due Process of Law***. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Carmichael v. Southern Coal & Coke Co. - 301 U.S. 495 (1937)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/301/495/case.html>>. Acesso em: 01/08/2012.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Compania General de Tabacos v. Collector - 275 U.S. 87 (1927)**. Disponível em: <<http://supreme.justia.com/cases/federal/us/275/87/>>. Acesso em: 01/08/2012.

FALCÃO, Amilcar de Araújo. **Sistema tributário brasileiro**: discriminação de rendas. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1965.

FERRAJOLI, Luigi. **Por uma teoria dos direitos e dos bens fundamentais**. Tradução de Alexandre Salim, Alfredo Copetti Neto, Daniela Cademartori, Hermes Zanetu Júnior, Sérgio Cademartori. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.

FURTADO, Celso. **O mito do desenvolvimento econômico**. São Paulo: Paz e Terra S.A, 1974.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. Interpretação e crítica. 9ªed. São Paulo: Malheiros, 2004.

HESPANHA, António Manuel. **O caleidoscópio do direito**: o direito e a justiça nos dias e no mundo de hoje. 2ed. Coimbra, 2009.

HESSE, Konrad. **Elementos de direito constitucional da República Federal da Alemanha**. Tradução (da 20ª edição alemã) do Dr. Luís Afonso Heck. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1998.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of right**: why liberty depends on taxes. New York/London: W.W. Norton & Company, E-book.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional**. Estrutura Constitucional do Estado. Tomo III. 6ªed. Coimbra, 2010.

MORAIS, José Luis Bolzan de; NASCIMENTO, Valéria Ribas. **Constitucionalismo e cidadania**: por uma jurisdição constitucional democrática. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho no direito constitucional**. 3ªed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal suportável**. Estudos de direito fiscal. Coimbra: Almedina, 2005.

_____. **O dever fundamental de pagar impostos**. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 1998.

NEVES, A. Castanheira. **A crise actual da filosofia do direito no contexto da crise global da filosofia**: tópicos para a possibilidade de uma reflexiva reabilitação. Coimbra, 2003.

NOVAIS, Jorge Reis. **Direitos sociais**: Teoria jurídica dos direitos sociais enquanto direitos fundamentais. Coimbra, 2010.

NUNES, António José Avelãs. **A Europa neoliberal perante a crise do capitalismo**. In: COUTINHO, Ana Luisa Celino (Org.); BASSO, Ana Paula (Org.); CECATO, Maria Áurea Baroni (Org.); FEITOSA, Maria Luíza Pereira de Alencar Mayer (Org.). Direito, cidadania e desenvolvimento. Florianópolis: Conceito, 2012.

NUNES, Luiz Antônio Rizzato. **O princípio constitucional da dignidade da pessoa humana**: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Saraiva, 2002.

SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro; BARACHO, Hertha Urquiza. **Uma análise do voto do**

Ministro Cezar Peluso: direito social à moradia. Revista Direito e Desenvolvimento, v.4, p.246-265, 2011.

SEBASTIÃO, Simone Martins. **Tributo ambiental:** extrafiscalidade e função promocional do direito. 1ª ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade.** Tradução de Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Comentário contextual à Constituição.** 8ªed. São Paulo: Malheiros, 2012.

_____. **Poder Constituinte e Poder Popular** (estudos sobre a Constituição). São Paulo: Malheiros, 2000.

SORIANO, Alberto Gil. **La creación de nuevos impuestos como forma de financiar el desarrollo.** Propuestas recientes. Revista Direito e Desenvolvimento, v.4, p.213-245, 2011.

SUNSTEIN, Cass R. **A constituição parcial.** Tradução de Manassés Teixeira Martins e Rafael Triginelli. Belo Horizonte: Del Rey, 2008.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica:** metódica da segurança jurídica do sistema constitucional tributário. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição tributária interpretada.** 2ªed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.