



O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E A EFETIVIDADE DOS COMPROMISSOS INTERNACIONAIS ASSUMIDOS NO “PACTO DE SAN JOSÉ DA COSTA RICA” PELO ESTADO BRASILEIRO

Antônio de Pádua Marinho Monte*

RESUMO

Objetivando perquirir se a efetividade dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil diante do “Pacto de San José da Costa Rica” depende financeiramente do cumprimento do dever fundamental de pagar impostos por parte dos brasileiros é que foi elaborado o presente artigo. Busca-se, através dele, primeiramente, situar o dever de pagar tributos, especialmente os impostos, na categoria de fundamental, o qual vai além de uma simples obrigação jurídica, no contexto do Estado Fiscal, cujos gastos públicos são financiados, substancialmente, pela receita dos impostos. Mediante a revelação dos traços distintivos dos impostos perante as demais espécies tributárias, objetiva-se, em seguida, demonstrar que sua receita é essencial, não apenas para a garantia da vida na sociedade, mas também, para o custeio dos compromissos internacionais assumidos, a exemplo da garantia da dignidade no sistema carcerário, entre outros. A resposta ao problema proposto, qual seja, a necessidade ou não do adimplemento de impostos por parte do corpo social para fazer frente aos compromissos assumidos pelo Brasil no referido Pacto, é afirmativa, vez que tais compromissos internacionais somente ganharão efetividade se o dever fundamental de pagar impostos for cumprido. Para verificar a hipótese de trabalho, foi utilizado o método dedutivo e a técnica bibliográfica. Como resultado da pesquisa tem-se o caráter fundamental do dever de pagar impostos e sua imprescindibilidade para financiar os gastos públicos necessários à consecução dos compromissos internacionalmente assumidos pelo Brasil no caso específico.

Palavras-chave: Dever Fundamental. Custeio. Compromissos Internacionais. Pacto de San José da Costa Rica. Estado Brasileiro.

* Doutorando em Direito e Garantias Fundamentais (FDV), Mestre em direito (UFSC), bacharel em Direito (2005) pela Universidade Estadual Vale do Acaraú (UVA) e especialista em Direito e Processo Constitucionais (2007) pela mesma instituição, bem como em Direito e Processos Tributários pela Universidade de Fortaleza/UNIFOR (2009). Bacharel em Ciências Contábeis (UEVA/1996) e Especialista em Contabilidade Gerencial Pública e Privada (UEVA/1999). Professor Universitário da Unichristus e da FACINE (Fortaleza-CE). Membro do ICET (CE) – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Advogado atuante na área tributária e penal-tributária. ORCID 0000.0003-4170-7582. Endereço eletrônico: paduamarinho@gmail.com. Endereço postal: Av. Nila Gomes de Soarez, 303, apto 503 – Bl 01, Bairro Cidade 2000,





Fortaleza/CE, CEP: 60.190-630.

*THE FUNDAMENTAL DUTY TO PAY TAXES AND THE EFFECTIVENESS OF
INTERNATIONAL COMMITMENTS ASSUMED IN THE “PACT OF SAN JOSÉ OF THE
COSTA RICA” BY THE BRAZILIAN STATE*

ABSTRACT

Aiming to investigate whether the effectiveness of the international commitments assumed by Brazil in the face of the “Pact of San José da Costa Rica” depends financially on the fulfillment of the fundamental duty of paying taxes by Brazilians, this article was prepared. It seeks, through it, firstly, to place the duty to pay taxes, especially taxes, in the category of fundamental, which goes beyond a simple legal obligation, in the context of the Fiscal State, whose public expenses are financed, substantially, by the tax revenue. By revealing the distinctive features of taxes in relation to other types of taxation, the objective is then to demonstrate that their revenue is essential, not only for guaranteeing life in society, but also for funding the international commitments assumed, the example of the guarantee of dignity in the prison system, among others. The answer to the proposed problem, that is, the need or not for the payment of taxes by the social body sector to face the commitments assumed by Brazil in the aforementioned Pact, is affirmative, since such international commitments will only gain effectiveness if the fundamental duty to pay taxes are met. To verify the working hypothesis, the deductive method and the bibliographic technique were used. As a result of the research, there is the fundamental character of the duty to pay taxes and its indispensability to finance the public expenses necessary to achieve the commitments internationally assumed by Brazil in the specific case.

Keywords: Fundamental Duty. Defrayment. International Commitments. Pact of San José of Costa Rica. Brazilian State.

INTRODUÇÃO

Este trabalho possui como objetivo demonstrar que a natureza fundamental do dever de pagar impostos e, dessa forma, contribuir com os gastos públicos, é indispensável para o cumprimento das obrigações assumidas internacionalmente pelo Estado Brasileiro, mediante o “Pacto de San José da Costa Rica”.

O interesse pelo assunto surgiu a partir de uma leitura mais atenta da obra do jurista português José Casalta Nabais, da qual resultou uma inquietação quanto à imprescindibilidade





do dever fundamental de pagar impostos, também para a consecução de compromissos internacionais.

O primeiro tópico do presente articulado enfrenta a questão da escassez de tratamento dado ao tema “deveres fundamentais”, observada não apenas no Brasil, mas também, numa perspectiva internacional. Nesse tópico inaugural será apresentado o conceito dessa categoria constitucional pouco estudada doutrinariamente, pouco normatizada e quase não valorada jurisprudencialmente.

Será evidenciado que esse tímido aprofundamento temático se revela não apenas no plano do Direito Constitucional Brasileiro, mas também em outras nações democráticas de direito.

Ainda no primeiro tópico será situado, entre os deveres fundamentais do indivíduo e das sociedades personificadas de indivíduos, o de pagar tributos (impostos) e, a partir destes pagamentos, contribuir para as despesas públicas assumidas orçamentariamente pelos governos federal, estaduais e municipais. Nesse contexto, será caracterizado o Estado Fiscal como aquele que se sustenta financeiramente a partir das contraprestações pecuniárias obrigatórias efetuadas pelos administrados.

Em seguida, no segundo tópico, serão apresentados os principais compromissos assumidos pelo Brasil, no plano internacional, especificamente no âmbito da Convenção Americana de Direitos Humanos, em San José da Costa Rica, na data de 22 de novembro de 1969, ratificada pelo Estado Brasileiro em 25 de setembro de 1992, os quais serão objeto de apresentação no presente estudo.

No terceiro tópico, será demonstrado que a importância da receita dos impostos não se resume apenas ao custeio das despesas gerais assumidas orçamentariamente e decorrentes da execução de um plano de governo ou da efetivação de direitos sociais, fundamentais, minimamente essenciais à garantia da dignidade humana no plano interno. Existem compromissos assumidos internacionalmente, via tratados e convenções internacionais, cuja satisfação igualmente depende da existência de recursos financeiros decorrentes dos impostos pagos, como é o caso, em particular, do Pacto San José da Costa Rica.

Para um enfrentamento minimamente satisfatório dessa temática, o pensamento do autor José Casalta Nabais se faz imprescindível e, assim sendo, está muito presente neste



artigo, tendo-o influenciado bastante, não só pelo fato de ser um dos poucos doutrinadores que se debruça sobre a questão dos deveres fundamentais, especialmente, o de “pagar impostos”, mas também pela congruência lógica de suas ideias.

Portanto, além da importância do tema no campo fiscal-tributário para a formação de uma consciência cidadã nas pessoas, a pesquisa servirá como um estímulo para o estudo e a difusão de um eixo temático tão esquecido: o dever fundamental de pagar tributos (impostos) e a consecução dos direitos fundamentais, especialmente, aqueles objeto de compromisso internacional.

A metodologia utilizada pelo presente estudo, quanto à pesquisa, é bibliográfica, de natureza precipuamente qualitativa, com procedimento monográfico-indutivo. A questão que se coloca é: a efetividade dos compromissos internacionais assumidos pelo Brasil diante do “Pacto de San José da Costa Rica” depende financeiramente do cumprimento do dever fundamental de pagar impostos por parte dos cidadãos brasileiros?

2. O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS E DE CONTRIBUIR PARA OS GASTOS PÚBLICOS EM UM ESTADO FISCAL

2.1 O tema “deveres fundamentais” e sua escassez de tratamento.

Não constitui tarefa fácil definir a categoria jurídica dos deveres fundamentais. A definição aproximada de seu conceito, conteúdo e alcance se dá através da ideia de contraposição aos direitos de índole fundamental.

Essa dificuldade se acentua pela aparente falta de espaço fecundo para debate dos deveres, principalmente, ante à exaltação hipertrofiada dos direitos. No mundo ocidental pós-guerra, o tema “direitos” foi elevado à sua máxima magnitude, tendo sido evitadas menções expressas ao preço desses direitos. Preferiu-se salvaguardar o indivíduo em face do Estado, do que lembrá-lo de seus compromissos enquanto cidadão pertencente a um corpo social regido pelo Estado (Fiscal) de Direito. Menezes (2013)¹, ao corroborar com o pensamento de Pauner

¹ MENEZES, José de Lima. **Deveres fundamentais na Constituição do Brasil: o tributo**. 2003. 190f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, Recife, p. 54.





Chulvi, sustenta que os direitos devem ser afirmados, na medida em que estão sujeitos a sofrer violação; já os deveres, por decorrerem do Poder Público, não necessitam de tal afirmação.

Aduz o autor que a escassez de tratamento doutrinário e normativo típica dos deveres fundamentais se deve ao fato de estes serem considerados o lado oposto ou a face negativa dos direitos. Gonçalves e Fabríz (2013)², após analisarem as várias propostas conceituais sobre o tema, formularam um conceito conclusivo o qual reúne as características comumente adotadas pela doutrina, no sentido de que “dever fundamental é uma categoria jurídico-constitucional, fundada na solidariedade, que impõe condutas proporcionais àqueles submetidos a uma determinada ordem democrática, passíveis ou não de sanção, com a finalidade de promoção de direitos fundamentais”.

Consoante a doutrina lusitana de Nabais (2001)³, o fundamento lógico dos direitos fundamentais ocorre por exercício da soberania estatal fundada na dignidade da pessoa humana. Nessa ordem de ideias, aduz o professor português que, enquanto os deveres fundamentais são criados, livre e pormenorizadamente, pelo legislador constituinte; os direitos fundamentais são, por este, objeto apenas de reconhecimento.

Portanto, o fundamento jurídico para um dever ser considerado “fundamental” reside na sua expressa ou implícita previsão constitucional, de onde se conclui ser *numerus clausus*. Se não constar na Constituição, mas apenas em lei, tratar-se-á de mero dever legal, despido, portanto, do atributo “fundamental”.

Entre os deveres fundamentais prescritos no texto constitucional de 1988, se pode citar como exemplos: o de sufrágio, o de prestar serviço militar, o de conferir uma função social à propriedade privada (“face negativa” do direito à propriedade), o dever de zelar por um meio ambiente equilibrado e, porque não dizer, o de buscar fomentar a construção de uma sociedade livre, justa e solidária. A doutrina, consoante Nabais (2001)⁴, compreende que os

² GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; FABRIZ, Daury Cesar. **Dever Fundamental: a construção de um conceito**. In DE MARCO, Christian Magnus e outros. Direitos Fundamentais Civis: teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha. Tomo I. Joaçaba: Editora UNOESC, 2013, p. 92.

³ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU**, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/15184/1474>. Acesso em: 13 nov. 2019.

⁴ NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU**, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em:





deveres fundamentais são concebidos como deveres jurídicos humanos, do homem e do cidadão, os quais, por assentarem a posição fundamental do indivíduo, tem especial relevo para a sociedade e para o Estado.

Representam a expressão da soberania baseada na dignidade humana. Espelham a face oposta da moeda “direitos fundamentais”, revelando-se como “posições jurídicas passivas”, universais, permanentes e essenciais à consagração da dignidade da pessoa humana – “deveres de direitos fundamentais”. Observe-se:

Assim, no entendimento que temos por mais adequado, os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídica constitucional própria. Uma categoria que, apesar disso, integra o domínio ou a matéria dos direitos fundamentais, na medida em que este domínio ou esta matéria polariza todo o estatuto (activo e passivo, os direitos e os deveres) do indivíduo. Indivíduo que não pode deixar de ser entendido como um ser simultaneamente livre e responsável, ou seja, como uma pessoa (NABAIS, 2001).

Analisando as características atribuídas pelo jurista português à natureza e ao conteúdo dos direitos fundamentais, tem-se que estes representam posições jurídicas passivas do indivíduo perante a sociedade e perante o Estado, deveres do cidadão para com o Estado e à sociedade - revelando a face oposta dos direitos fundamentais.

Vinculam todos os indivíduos de uma dada sociedade, daí seu caráter universal e permanente (perduram no tempo). São essenciais à vida em sociedade de forma organizada, bem como ao funcionamento do Estado Fiscal – instrumentos de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, o qual não se trata.

Na esteira de Sarmiento (2016)⁵, tem-se que a dignidade da pessoa humana não diz respeito propriamente a um direito fundamental, mas de fonte e fundamento de todos os direitos materialmente fundamentais. É correta a assertiva segundo a qual os deveres fundamentais representam a outra face (oculta) dos direitos fundamentais e, talvez, por isso, haja uma escassez universalmente histórica de tratamento. Na mesma linha de pensamento Abikair Filho e Fabríz (2013)⁶ elucidam que:

Os deveres se relacionam e inter-relacionam com as obrigações, sendo que, na

<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/15184/1474>. Acesso em: 13 nov. 2019.

⁵ SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia**. 1ª. ed. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2016, p. 354.

⁶ ABIKAI FILHO, Jorge; FABRIZ, DAURY César. A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. Lima-Peru, ano 10, n. 31, p. 2–15, jan. 2013. Disponível em: https://www.derechocambiosocial.com/revista031/A_TEORIA_GERAL_DA_PRESTA%C3%87%C3%83O.pdf. Acesso em





maioria das vezes, se apresentam de forma mínima dentro do ordenamento jurídico brasileiro, quase que totalmente esquecidos pela Constituição e pelo direito internacional.

Não é exagero cogitar que nenhuma das revoluções (Inglesa/ 1689, Americana/1776 e Francesa/1789, por exemplos), apresentou a devida preocupação com a temática dos deveres fundamentais.

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão (1789)⁷ refutou menção expressa em seu texto de uma “declaração de deveres”. A mesma rejeição ocorreu com a “Lei Fundamental da República Federal da Alemanha” (ALEMANHA, 1949), que não trouxe em seu texto menção alguma à expressão “dever” ou “deveres fundamentais”.

Os exemplos históricos não param! Os deveres do cidadão europeu, por exemplo, não foram citados no “Tratado de Maastricht”, nem na “Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia”, elaborada já no final dos anos 2000. Pode-se, desta forma, até mesmo afirmar que houve uma abstração dos deveres fundamentais, especialmente, no segundo pós-guerra, não só no Brasil, mas também nos países europeus, bem como nos Estados Unidos da América.

Digno de relevo, contudo, que a Constituição Italiana trouxe uma espécie de *cláusula geral de deveres fundamentais* estabelecendo, ao lado do reconhecimento e da garantia dos “direitos invioláveis do homem”, o cumprimento dos “deveres imprescindíveis de solidariedade política, econômica e social” (1947)⁸.

Mas, em geral, ao longo das declarações humanitárias envidadas por diversas nações, firmadas em conjunto no âmbito do Direito Público Internacional (tratados/convenções), se percebe claramente um apelo quase que exclusivo à temática dos direitos fundamentais.

Essa pouca atenção aos deveres fundamentais, especialmente no mundo pós-Segunda

⁷ **Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 26/08/1789.** Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 27 dez. 2019.

⁸ Art. 2.º, da Constituição da República Italiana, de 27.12.1947. Disponível em: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/file/repository/relazioni/libreria/novita/XVII/COST_P ORTOGHESE.pdf. Acesso em: 23 dez. 2019.



Guerra, o qual formou uma herança liberal fundada no indivíduo como titular de várias prerrogativas e liberdades, desencadeou uma primazia dos direitos em detrimentos dos deveres igualmente fundamentais.

A propósito, Pompeu e Carneiro Jr. (2018)⁹ lembram que “é fundamental que se recupere a ênfase no caráter de dever tributário, já que o histórico da abordagem protetiva obscureceu a relevância da eficácia da lei tributária para a realização de justiça”.

Dessa forma, há um “esquecimento” generalizado que existem custos ao financiamento desses direitos, os quais representam autênticos deveres de solidariedade - deveres sociais, embora que “ocultos”.

Ao caracterizar a solidariedade, Pedra e Freitas¹⁰ (2015) mencionam que ela representa a “maneira de atuar que impele à vontade individual e coletiva pra buscar conscientemente a satisfação das necessidades básicas do outro”.

Holmes e Sunstein (2019)¹¹, tentam encontrar uma explicação para esse esquecimento observando que “afirmar que um direito tem um certo custo é confessar que temos que renunciar a algo para adquiri-lo ou garanti-lo”. E prosseguem os autores norte-americanos: “ignorar os custos é deixar certas trocas dolorosas fora do nosso campo de visão”.

Esse “custo” apontado pela doutrina acima referenciada pode estar oculto ou não. Em qualquer caso, representam autênticos deveres a serem cumpridos pela própria sociedade beneficiária, destinatária, dos direitos fundamentais. Deveres cuja satisfação pode ser, às vezes dolorosa, como o de pagar tributos financiando o Estado Fiscal em suas ações positivas ou negativas.

De fato, “pagar tributos” financiando esses custos sociais pode parecer uma “troca dolorosa”, especialmente, ao se levar em conta – muitas vezes – a qualidade da prestação

⁹ POMPEU, Gina; CARNEIRO JR, Antônio Mendes. **Desenvolvimento humano e mínimo vital: uma justa tributação**. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET, Brasília, V. 13, nº 2, p. 30–56, Jul-dez, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/550>. Acesso em: 29 jun. 2020.

¹⁰ PEDRA, Adriano Sant'Ana; FREITAS, Rodrigo Cardoso. A função social da propriedade como um dever fundamental. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, [S.l.], n. 66, p. 53-74, set. 2015. ISSN 1984-1841. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1681/1597>. Acesso em: 11 mai. 2020.

¹¹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla.





estatal ou, ainda, o fato de que aqueles que recolhem impostos podem ser os que menos usufruem destas utilidades públicas (saúde e educação, por exemplos). Essa ideia de ser doloroso o financiamento estatal é fruto de um egoísmo de certa forma imoral, antissocial, e que trafega na contramão de qualquer ideia que se tem acerca dos deveres de solidariedade. Daí que esse esquecimento pode ter sido proposital, motivado por esse egoísmo coletivo.

2.2 O dever fundamental de pagar impostos em um Estado Fiscal

Conforme previamente anunciado no tópico anterior, a liberdade tem custos representados pelos deveres, ainda que estes estejam ocultos. Entre estes deveres elevados à categoria de fundamentais se situa o de pagar tributos, em específico, os “impostos”.

Assim, em meio a esse desprestígio do tema “deveres fundamentais”, desponta um deles, bastante conhecido: o de pagar tributos (impostos). A propósito, oportuna se revela a observação de Martins (2005)¹², a qual bem reflete uma realidade social que vislumbra o tributo como “norma de rejeição social”.

Alguns chegam a equiparar a tributação a “quase uma subtração indevida”, “roubo ou assalto à propriedade privada”, como é o caso de Muñoz (2007)¹³, para quem “o que cada um ganha legitimamente com seu próprio esforço não deveria ser utilizado para financiar bens e serviços que não lhe beneficie diretamente”. Embora o autor chileno assim caracterize, vem a reconhecer em sua doutrina que a aceitação dos tributos por muitos juristas se dá pelo fato de ser um “mal necessário” para o financiamento de políticas públicas.

Embora cause pavor social, a tarefa de pagá-los é essencial à realização dos gastos públicos, indo além de uma simples obrigação jurídica, assumindo caráter de autêntico “dever fundamental”, por ser a receita tributária a principal fonte de financiamento de um “Estado Social Fiscal”.

Nessa ordem de ideias, a definição de “Estado Fiscal” se faz importante para a compreensão correta da natureza jurídica dos impostos e sua função de propiciar justiça distributiva em um Estado Social.

¹² Martins, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quatier Latin, 2005, p. 267.

¹³ MUÑOZ, Cristian Perez. **Impuestos y justicia distributiva: una evolución de la propuesta de justicia impositiva de Murphy e Nagel**. In: Revista Uruguaia de Ciência Política 16-ICP, Montevideo, 2007, p. 201.



A feição fiscal de um Estado, tônica do mundo contemporâneo, se dá em contraposição à ideia de patrimonialidade, em que as riquezas estatais se confundem com a do *príncipe*. No Estado Patrimonial praticamente não há liberdade econômica. Nega-se o direito fundamental à propriedade e ao desenvolvimento econômico do particular. O Estado (“iniciativa pública”) é o gestor dos negócios, praticando atividade econômica, auferindo lucros e acumulando riquezas.

Daí que prescinde da receita derivada dos tributos. Lança mão de suas próprias rendas (“receitas originárias”), da exploração econômica de seus bens, da organização de seus (próprios) fatores de produção e, por conseguinte, auferir receitas de forma “originária”, sem contar com a contribuição econômica compulsória dos particulares, até porque, nesse cenário de estatização da economia, em muito pouco os particulares poderiam concorrer para os gastos públicos.

Assumindo características diametralmente opostas, o Estado Fiscal está quase que “dissociado” da economia, de forma que os fatores de produção são “entregues” à iniciativa privada, traduzindo uma ordem liberal-econômica, ainda que essa possa ser eventualmente mitigada em prol do interesse coletivo.

Nos termos explanados por pelo jurista português (1998)¹⁴, “A ‘estadualidade fiscal’ significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.

Vale destacar que o Estado fiscal deverá ser amparado por uma ordem constitucional que estabelece e organiza um governo eficaz e dotado de apoio público, apto e capaz de decretar seus impostos e gastar. Se assim não fizer, deixará a desejar na proteção prática dos direitos fundamentais.

Elucida, conclusivamente, Schwartz (2017)¹⁵ que “a origem do dever fundamental de pagar impostos, desse modo, reside na configuração do Estado como fiscal, uma vez que o imposto, pela sua essencialidade, traduz-se em verdadeiro instrumento para a realização dos

¹⁴ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 196.

¹⁵ SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. A teoria do dever fundamental de pagar impostos no Brasil: uma análise da doutrina tributária brasileira. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 86.





objetivos constitucionais”. Esse sentimento é compartilhado por autores como Cardoso, para quem, no Estado Democrático de Direito, cuja matiz é o Estado Fiscal:

A tributação deixa de ser mera forma de arrecadação do Estado, passando a ser importante função como instrumento de realização dos objetivos e dos valores constitucionais. Para tanto, o sistema fiscal se vale do princípio da capacidade contributiva para distribuir a carga fiscal, onerando aqueles economicamente mais favorecidos e também para balizar sua utilização extrafiscal (CARDOSO, 2019)¹⁶.

Esse Estado Fiscal, portanto, surge da necessidade de recursos e da ideia de que “um indivíduo totalmente particular e autossuficiente não tem direito algum, é impossível ser ‘a favor dos direitos’ e contra do ‘Estado’”, conforme o escólio de Holmes e Sunstein (2019)¹⁷.

A regra do Estado Moderno é o Estado Fiscal financiado, sobremaneira, pela receita dos impostos. Assim, a maioria das tarefas conferidas constitucionalmente ao Estado Moderno tem de ser coberta por impostos. Arremata Nabais (1998)¹⁸ no sentido de que, ao imputar a satisfação das necessidades financeiras públicas à figura dos impostos, ao mesmo tempo que exclui que a mesma se faça pela via do estado patrimonial, a Constituição está a se pronunciar-se claramente pelo modelo de estado fiscal.

Consoante lembra Ferraro (2017)¹⁹, “o dever de pagar impostos tem por pressuposto e justificação o princípio do Estado Fiscal”, o qual é a tônica do Estado Moderno, e representa um “dever indeclinável de cidadania”. Essa conclusão é ainda mais reforçada, ao se considerar a opção constitucional tácita feita por um federalismo fiscal, no lugar de um patrimonialismo estatal. Para Alves (2011)²⁰, o Estado Fiscal é caracterizado pela sistematização e limitação dos tributos, que em face da imperiosa necessidade de obter os recursos para a manutenção dos gastos públicos, se viu obrigado a estabelecer alguns

¹⁶ CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 193.

¹⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla, p. 34.

¹⁸ NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 200.

¹⁹ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o dever fundamental de pagar impostos no sistema tributário brasileiro? *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: D'plácido, 2017, p. 47.

²⁰ ALVES, Marina Vitória. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percursos Acadêmicos**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 212-227. Jul./dez. 2011. Disponível em: <http://periodicos.pucminas.br/index.php/percursoacademico/article/view/2277>. Acesso em 10 nov. 2022.





pressupostos e regras para a cobrança dos tributos. Portanto, o principal suporte financeiro de um Estado Fiscal advém dos rendimentos e patrimônio dos cidadãos. No modelo de tributação brasileira, acrescenta-se a isso, o consumo dos cidadãos que é fortemente tributado (tributos indiretos), ainda que de maneira anti-isonômica.

Não se pode perder de vista, ainda que em meio a esse contexto jurídico de um Estado Fiscal, o qual busca seu financiamento por meio das contribuições compulsórias dos administrados, que o “poder de tributar não significa o poder de destruir”, conforme pontua Ribeiro (2012)²¹.

Em outro giro, o dever de pagar tributos, no caso dos impostos, não representa uma simples obrigação jurídica de natureza bilateral ou sinalagmática, não estando condicionado a uma contraprestação estatal individualizada aquele que o presta. Representa, aprioristicamente, um dever para com a comunidade na qual o cidadão está inserido (dever de solidariedade) e para com o Estado contemporâneo (Fiscal).

Esse dever fundamental de solidariedade recebeu caráter coercitivo pelas ordens jurídicas nacionais, a exemplo da brasileira, haja vista que esperar pelo seu cumprimento voluntário pode por em risco não apenas o funcionamento estatal, mas também o cumprimento dos acordos assumidos internacionalmente em matéria de direitos fundamentais do indivíduo.

Tal condição foi reconhecida, também, internacionalmente, através da *Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão*, de 1789, a qual, em seu artigo 13º, restou assentado que para “a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”²².

Essa “contribuição comum” citada no referido documento internacional é concebida hoje na forma da espécie tributária “impostos”, a qual, consoante determinação contida na Constituição Federal Brasileira de 1988, deve ser graduada conforme a capacidade econômica do contribuinte²³ (equivalente à expressão “dividida entre os cidadãos de acordo com suas

²¹ RIBEIRO, Marcelo Miranda. A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade. *Revista de Direitos e Garantias Fundamentais*, Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012.

²² Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em 27 dez. de 2019.

²³ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:





possibilidades”, constante da parte final do art. 13º da Declaração Francesa), nos termos de seu artigo 145, I e §1.º (BRASIL, 1988).

A expressão ou princípio constitucional da “capacidade contributiva”, previsto no art. 145, §1.º, Constituição Federal de 1988, vem a significar que os impostos deverão guardar estreita relação com a capacidade econômica do indivíduo, de pagar, de financiar as despesas gerais do Estado, as quais, em face de sua indivisibilidade, não podem ser cobradas apenas daqueles que eventualmente usufruírem.

O teor do artigo 3.º do CTN (BRASIL, 1966), “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Entre as espécies tributárias constitucionalmente previstas no Brasil se têm os impostos, as taxas, as contribuições de melhoria, os empréstimos compulsórios e as contribuições sociais, entre outras, todas com mesmas características contidas no supracitado art. 3º do CTN e, sobretudo, com amparo na distribuição de competências ativas constante no texto constitucional. Por sua vez, o conceito de imposto deve partir da própria Constituição, embora encontre caracterização no artigo 16, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), como sendo aquela espécie tributária “cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte”.

Desponta assim, o traço distintivo dos impostos perante as demais espécies tributárias (taxas e contribuições de melhoria, por exemplo) e reside exatamente no ponto em que sua receita é utilizada para acobertar as despesas gerais do Estado, não estando o seu pagamento condicionado a nenhuma prestação individualizada ao contribuinte, traduzindo um caráter unilateral ou não-sinalagmático, nos termos do artigo 16 acima mencionado.

Outro traço distintivo dos impostos é a generalidade. Sua cobrança não é dirigida

I – impostos; II – taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados aos contribuintes ou postos à sua disposição; III – contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas. §1.º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados de acordo com a capacidade econômica dos contribuintes, sendo facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos e garantias individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes.[...].





apenas para alguns grupos ou categorias de pessoas, vinculados à determinada entidade (contribuições econômicas ou sociais). Tampouco sua cobrança tem por finalidade financiar, remunerar, determinadas atividades estatais obrigatórias e prestadas de forma particularizada e divisível, como no caso das taxas.

Da mesma forma, não representa contrapartida destinada ao ressarcimento de custos públicos com obras que geraram benefício patrimonial a particulares perfeitamente determinados, como no caso da espécie tributária contribuição de melhoria - caráter bilateral ou sinalagmático.

Os impostos representam, por assim dizer, o preço cobrado por um Estado Fiscal em troca da liberdade de ter (direito à propriedade privada) e da vida organizada socialmente, sendo o principal instrumento de financiamento dos direitos fundamentais.

Nessa ordem de ideias, os obrigados ao pagamento dos impostos, por assim dizer, são todos aqueles devidamente designados em lei e que, por terem praticados atos presuntivos de capacidade econômica, são chamados constitucionalmente para prestar sua contribuição obrigatória, dirigida ao financiamento das despesas gerais do Estado - aí incluídas, adiante-se, aquelas decorrentes da assunção de compromissos internacionais voltados para assegurar a dignidade da pessoa humana e que demandem gastos visíveis ou ocultos, conforme se passa a discorrer nos próximos tópicos.

3. OS PRINCIPAIS COMPROMISSOS ASSUMIDOS PELO BRASIL NO ÂMBITO DO “PACTO DE SAN JOSÉ DA COSTA RICA” E SEUS CUSTOS MUITAS VEZES OCULTOS

Como visto, a imposição dos direitos pressupõe o poder de tributar e de efetuar gastos com essa receita. É preciso consciência coletiva para aceitar os tributos, é preciso senso de responsabilidade social – solidariedade social. Daí ser papel do gestor, também, criar essa atmosfera, onde o contribuinte seja um entusiasta, na medida do possível, com o pagamento de impostos.

Para Holmes e Sunstein (2019)²⁴, além de um custo social, “na realidade, um direito

²⁴ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla, p. 9.





jurídico só existe se e quando tem um custo orçamentário”. Na mesma toada, aduzem os autores que “a liberdade tem pouco valor quando aqueles que aparentemente a possuem não dispõem de recursos necessários para dar eficácia a seus direitos”.

Como se sabe, o Estado Nacional Brasileiro é signatário do “Pacto de San José da Costa Rica”, denominação usualmente conferida à “Convenção Americana de Direitos Humanos”, de 1969. Através dela foram assumidos diversos compromissos de índole internacional, os quais, sem a receita tributária, notadamente a dos impostos, ficaria inviabilizado o seu cumprimento.

Nessa ordem de ideias, o dever fundamental de pagar impostos é imprescindível, também, para o financiamento dos compromissos internacionalmente assumidos pelo Brasil, no âmbito do “Pacto São José da Costa Rica”, os quais demandam despesa pública a ser custeada com a receita tributária.

Podem ser citadas as seguintes ações de incumbência estatal e objeto da avença internacional: *a)* criação e manutenção de presídios ou salas de detenção provisória com vistas a separar os presos provisórios daqueles já sentenciados, bem como os menores de idade dos adultos, assim como, as pessoas do sexo feminino das pessoas do sexo masculino, entre outros; *b)* criação e manutenção do aparelho judiciário, separado por justiça especializada (“competente”); *c)* prestação de assistência judiciária gratuita, a quem dela necessitar; *d)* criação e manutenção de Tribunais Superiores para julgamento em grau de recurso; *e)* pagamento de indenizações em face de condenações judiciais indevidas; *f)* proteção da segurança nacional, da ordem pública, da saúde e da moral públicas; *g)* proteção dos direitos políticos – exercício do sufrágio; *e, h)* proteção dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Esse pacote de direitos e de responsabilidades assumidos internacionalmente demonstra a necessidade de ações positivas ou negativas (dever de abstenção que envolve vigilância e controle de agentes públicos) do Estado em nome da “solidariedade social”. São direitos que exigem ação do Estado e não direitos “contra o Estado”.

Alguns dos compromissos assumidos no Pacto San José da Costa Rica um dever de agir, representado em atos positivos do Estado – o dever constitucional é de agir e não de se abster. Outros, contudo, envolvem um dever de abstenção.

Em outras palavras, existem liberdades protegidas pelo Pacto San José da Costa Rica





que não são negativas por exigirem ação. Outras são negativas, por exigirem abstenção. Ainda quando se está diante de ações negativas (dever de abstenção) por parte do Estado, esse “não agir” envolve custos diretos ou indiretos e ocultos; como, por exemplo, as atividades de controle e supervisão dos agentes públicos (poder coercitivo do Estado), as quais, inevitavelmente exigem custos. E quando esse dever de supervisão falha, surge um outro mais custoso ainda: o dever de reparar danos.

O fato é que, até mesmo esses denominados “direitos negativos” envolvem custos para o Estado. Holmes e Sunstein(2019)²⁵ observam que os direitos custam caro, porque todos eles pressupõem que o contribuinte financie um mecanismo eficiente de supervisão, de monitoramento, até mesmo quando está em pauta um dever de abstenção.

Isso, porque sobreleva, em razão da dignidade da pessoa humana assegurada internacionalmente, a necessidade de monitorar as autoridades públicas que exercem o poder de coerção do estado; como por exemplo, os agentes prisionais. Basta que eles cumpram a lei, sem excessos ou desvios de finalidade (abuso de autoridade), e o Estado deve ser vigilante a esse cumprimento, o que, igualmente, requer custos.

A propósito, Holmes e Sunstein (2019)²⁶ lembram que “o custo do treinamento e da supervisão das autoridades carcerárias ilustra concretamente a contribuição indispensável que a comunidade dos contribuintes dá à proteção das liberdades individuais”.

As celas dos presidiários devem ser ventiladas, iluminadas e limpas, além do respeito à sua capacidade máxima de acomodação, visando saúde e segurança do detento – condições de confinamento minimamente humanas.

Ainda segundo Holmes e Sunstein (2019)²⁷, “o custo da imposição coercitiva dos direitos pode ser igualado ao custo da imposição coercitiva dos deveres correspondentes”. É o caso, por exemplo, de todo o aparato estatal-jurisdicional relativo às pessoas submetidas a uma relação socio-jurídica marcada por uma relativa hipossuficiência: proteção ao consumidor e ao trabalhador, proteção à mulher vítima de agressões físicas, proteção à criança

²⁵ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla, p. 31.

²⁶ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla, p. 62-63.

²⁷ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos.** São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla, p. 33.





e ao adolescente, proteção ao idoso e às demais pessoas com necessidades especiais, proteção à testemunha, bem como o amparo aquele que estava anteriormente excluído do convívio social (ressocialização do ex-encarcerado).

Até mesmo a proteção ao direito cultural embutido na liberdade de crença religiosa envolve custos, por exemplo, com a preservação da ordem pública nos locais em que este é exercido. Mas não apenas custos diretos; envolve, também, custos indiretos ou ocultos, como no caso Brasileiro em que a Constituição Federal de 1988²⁸ imunizou de impostos os templos religiosos, estes compreendidos como as associações de direito privado destinadas à difusão da fé e à prática da religiosidade. Ao salvaguardar os imóveis, os veículos, as rendas e as operações financeiras da entidade, do campo de incidência dos impostos, o legislador constituinte originário fez com que os entes tributantes perdessem potencial receita e, em matéria de Finanças Públicas, a renúncia de receita é equiparada a uma despesa pública.

Por sua vez, os direitos a uma democracia representativa, direito ao voto (por exemplo), custam muito caro. “Com efeito, estamos tão habituados a tributação e aos dispêndios pressupostos pela democracia representativa que nem reparamos sua existência”, conforme pontua Holmes e Sunstein (2019)²⁹, acerca dos custos necessários à consecução do direito ao sufrágio.

Da mesma forma, à proteção à propriedade privada, a qual precisa da atuação estatal diante da intervenção ilegítima de terceiros invasores, assegurando, inclusive, um mínimo de segurança nas aquisições e transações.

Também representa dignidade humana, o direito a um julgamento público, justo e célere, o qual envolve custos diretos e outros gastos ocultos, cujos recursos são fornecidos pela comunidade como um todo.

O direito de uma pessoa testemunhar – por exemplo - de nada servirá se o Estado não garantir proteção a essa testemunha, o que igualmente depende de recursos financeiros fornecidos pela comunidade como um todo. Todos esses gastos (investimento público) com a proteção ativa desses direitos, acima mencionados ilustrativamente, geram impactos

²⁸ Art. 150, VI, “b”, da Constituição Federal de 1988.

²⁹ HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla, p. 93.





orçamentários em médio e longo prazo, cujo equilíbrio depende de uma base tributária sólida.

Em síntese, não é possível conceber a consecução dos compromissos assumidos internacionalmente sem a receita tributária, em especial, a dos impostos pagos por todos os cidadãos e na proporção de seus haveres (pelo menos assim é esperado).

4. A IMPORTÂNCIA DA RECEITA DOS IMPOSTOS PARA FAZER FRENTE AOS CUSTOS FINANCEIROS DECORRENTES DO “PACTO DE SAN JOSÉ DA COSTA RICA”

Como visto acima, a espécie tributária *impostos* se diferencia das demais por vários aspectos, entre eles, o fato de sua receita não ostentar natureza contraprestacional ou bilateral, servindo como fonte de custeio das despesas gerais do Estado.

Essa repartição por igual dos encargos comunitários necessários ao funcionamento do Estado Fiscal e à consecução dos compromissos internacionalmente assumidos, perfaz o núcleo desse dever de solidariedade ao qual se prendem os partícipes de um Estado Fiscal, enlaçados pela obrigação fundamental de pagar impostos.

A propósito, Tipke (2002)³⁰ lembra o “interesse que o contribuinte tem de que os demais também paguem os tributos devidos”, o que remonta para a ideia dos deveres de solidariedade, deveres não apenas para com o Estado arrecadador, mas também, para com o corpo social.

Isso remonta – também - para a ideia de equilíbrio em um plano mais abrangente, pois todos os signatários do Pacto San José da Costa Rica deverão cumprir com esse dever de prever em suas leis orçamentárias e efetivamente arrecadar os tributos (impostos) necessários para consecução de tais compromissos, sob pena de ferimento ao atributo “reciprocidade” próprio dos tratados e convenções internacionais.

Merece, nesse ponto, destaque que a receita dos impostos, enquanto tributo do tipo “unilateral”, é redistribuída via orçamento; enquanto que as receitas das taxas, tributo “bilateral” pode ser direcionada especificamente para o custeio de uma determinada atividade.

³⁰ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes*. Trad. Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002, p. 81.





Quando a utilidade pública é colocada a disposição de todos, de forma que seu custo não é divisível por unidades de utilização, não tem como cobrar uma taxa ou, por exemplo, uma contribuição de melhoria, daí surge a importância financeira dos “impostos”.

Nessa ordem de ideias, as despesas gerais custeadas pelos impostos são também as decorrentes da assunção de compromissos no âmbito internacional, como é o caso daqueles assumidos pelo Estado Nacional Brasileiro, diante da Convenção Americana de Direitos Humanos, adotada e aberta à assinatura na Conferência Especializada Internacional sobre Direitos Humanos, em San José da Costa Rica, na data de 22 de novembro de 1969. O Estado Brasileiro a ratificou em 25 de setembro de 1992, o que lhe outorgou sujeição a diversos compromissos de índole internacional, em matéria de direitos e garantias fundamentais da pessoa humana, as quais dependem dos impostos para sua realização no plano orçamentário.

Representa a receita mais substancial em termos quantitativos que o Estado Democrático de Direito dispõe, pois a incidência dos impostos não depende de nenhuma atividade estatal específica relacionada ao contribuinte, sendo cobrada, portanto, tão somente em face de uma capacidade contributiva que o particular disponha, respeitados os limites impostos que a Constituição Federal certamente disporá.

Como se percebe, se a receita dos impostos não está atrelada ao financiamento de uma atividade estatal específica, exsurge que as despesas gerais do Estado somente podem ser custeadas pelos impostos. Os direitos não são custeados pelas taxas cobradas dos usuários de determinado serviço individualizado; mas sim, pela receita dos impostos arrecadada pela comunidade como um todo. Em contraponto, a erosão desses direitos muitas vezes se dá pela falta de recursos orçamentários.

Dessa forma, a arrecadação dos impostos é crucial para a consecução dos direitos e garantias fundamentais que o Brasil se obrigou no plano internacional, daí surgindo seu caráter de dever fundamental do indivíduo para com o Estado e para com a sociedade.

Em outras palavras, as restrições fiscais e orçamentárias afetam diretamente os direitos e garantias consignados no “Pacto San José da Costa Rica”, pois de nada adiantará sua prescrição se não houver recursos financeiros capazes de assegurá-los na prática.

Em outro giro, alguns juristas alertam para a importância das obrigações tributárias





acessórias, as quais embora não representem diretamente uma obrigação “de dar” (pagar) dinheiro ao Estado, tem a importante função de instrumentalizar o pagamento dos tributos devidos, cuja arrecadação é essencial para o financiamento de tais gastos. É o caso de Tavares e Pedra (2013), para quem, as obrigações acessórias são formais, de fazer e não fazer, impostas ao contribuinte e a terceiros, visando assegurar o pagamento do tributo, efetivando o dever fundamental de contribuir para os gastos públicos – dever de cooperação do contribuinte.

O cumprimento do acordo internacional em referência – como de resto, em qualquer outro tratado internacional que envolva direitos e garantias fundamentais - envolve gastos públicos a serem custeados pela comunidade brasileira, via satisfação do dever fundamental de pagar tributos (no caso, impostos), o qual encontra assento, não apenas no ordenamento pátrio, mas também, no artigo 32, 1, do “Pacto San José da Costa Rica”, o qual reza que: “Toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade”³¹.

O não cumprimento generalizado, ou até mesmo em larga escala, do dever fundamental de pagar impostos, comprometeria sobremaneira a consecução desses compromissos internacionais assumidos. Todos esses direitos, todos esses compromissos internacionais dependem das contribuições financeiras coletivas, da cooperação social bem orquestrada pelo Poder Público, conforme observam Holmes e Sunstein (2019), ao mencionarem que se essas responsabilidades entrariam em colapso e os direitos restariam desprotegidos.

A consecução destes compromissos internacionais, portanto, depende da cooperação social politicamente orquestrada por autoridades governamentais, a qual, é bem verdade, relativiza a amplitude do direito fundamental à propriedade, com vistas ao bem-estar social, à dignidade da pessoa humana. Na mesma esteira de pensamento, Abraham (2007) conclui que o pacto social, o direito fundamental à liberdade e à dignidade humana dependem do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos.

Dessa forma, conclusivamente, os tributos, especificamente os impostos, protegem as

³¹ Disponível em: https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm. Acesso em 27 dez. 2019.





liberdades mais básicas as quais dependem dessa decência em nível comunitário que tem como eixo central o Estado custeado pelo contribuinte.

5. CONCLUSÃO

Os direitos, enquanto aspirações sociais voltadas à dignidade da pessoa humana, tem custos. Esses custos em um Estado Fiscal são acobertados pela receita tributária, especialmente a decorrente dos impostos pagos por todos aqueles que esboçam capacidade contributiva e nos termos das limitações ao poder de tributar constantes no texto constitucional de cada nação.

Dessa forma, as liberdades individuais e suas respectivas garantias dependem, em um Estado Fiscal, das contribuições coletivas a serem administradas por autoridades públicas mediante um plano orçamentário a ser executado. Essas contribuições coletivas são obrigatórias e representam autênticos deveres fundamentais do particular para com o Estado e, principalmente, para com a sociedade em que vive.

Em que pese essa realidade indissociável em um Estado Fiscal, o tema deveres fundamentais é pouco explorado, não apenas no Brasil, mas no mundo todo. Raras são as menções expressas aos deveres fundamentais nas cartas constitucionais, bem como nos tratados e convenções internacionais. Atribuiu-se, histórica e universalmente, uma valoração praticamente exclusiva e hipertrofiadora aos direitos fundamentais, em lamentável esquecimento da sua outra face a qual representa os deveres, os custos diretos, indiretos ou ocultos.

Todos os direitos, por assim dizer, para serem efetivados e protegidos demandam custos públicos. E cabe ao cidadão arcar com estes custos, mediante o pagamento de tributos, especificamente, os impostos, cuja natureza unilateral, não sinalagmática, da prestação pecuniária, vem a servir como principal fonte de financiamento estatal, não apenas das despesas gerais que ensejam a cobertura das necessidades públicas no plano interno, mas também, para concretização dos compromissos internacionais assumidos pelo Estado Brasileiro.

Entre tais compromissos situa-se aqueles firmados pelo denominado “Pacto San José da Costa Rica, cuja concretização no plano interno depende de recursos provenientes,





basicamente, da receita dos impostos. Serão referidos recursos tributários que custearão, por exemplo: a proteção, especialmente dos indivíduos vulneráveis, contra prisão arbitrária; a melhoria das condições de vida dos internos em presídios; a proteção contra o confisco de bens ou contra qualquer outro abuso estatal; a proteção à liberdade de ação e de associação; a garantia a um julgamento justo, mediante um contraditório e uma ampla oportunidade de defesa diante do acusador.

A efetivação desses direitos, em que pesem terem sido prescritos em documento internacional, depende de ações estatais as quais envolvem, necessariamente, gastos, custos orçamentários.

Em razão do grau de extrema essencialidade dessas ações positivas ou negativas (dever de abstenção) do Estado, a tarefa de financiá-las é igualmente essencial. Inegável caráter de dever fundamental e que impescinde de recursos financeiros oriundo dos tributos, especificamente os impostos.

Nessa ordem de ideias é possível afirmar que o imposto é pressuposto para a existência do Estado, e como tal, pagá-lo representa um dever fundamental dos atores sociais integrantes de um corpo social delimitado no tempo e no espaço, garantidor da vida em sociedade, embora possa ser tratado, muitas vezes, com algo bem sacrificante.

Portanto, é inegável que esse dever fundamental de pagar impostos é condição *sine qua non* para a realização do projeto de sociedade ou projeto coletivo esculpido não apenas na CF/88, especialmente em seu art. 3.º, mas também, no Pacto San José da Costa Rica e demais acordos internacionais em matéria de dignidade humana.

REFERÊNCIAS

ABIKAIR FILHO, Jorge; FEBRIZ, DAURY César. A teoria geral da prestação do dever fundamental, sob a ótica de Lévinas. **Derecho y Cambio Social**. Lima-Peru, ano 10, n. 31, p. 2–15, jan. 2013.

ABRAHAM, Marcus. **O planejamento tributário e o Direito Privado**. São Paulo: Quartier Latim, 2007.

ALEMANHA. **Ley Fundamental para la Republica Federal da Alemania**. Bonn: Departamento de Prensa e Información Del Gobierno Federal, 1949.

ALVES, Marina Vitória. O dever de pagar tributos: garantia da vida em sociedade. **Percorso Acadêmico**, Belo Horizonte, v. 1, n. 2, p. 212-227. Jul./dez. 2011.





BRASIL. **Constituição**. República Federativa do Brasil de 1988. DF: Senado Federal, 1988.

_____. Lei n.º 5.172. **Código Tributário Nacional**. Brasília/DF, 25 de outubro de 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 27 dez. de 2019.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

CIDH. Corte Interamericana de Direitos Humanos: **Convenção Americana sobre Direitos Humanos de 22/11/1969**. Disponível em https://www.cidh.oas.org/basicos/portugues/c.convencao_americana.htm. Acesso em: 27 dez. de 2019.

Declaração de Direitos do Homem e do Cidadão, de 26/08/1789. Disponível em <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html>. Acesso em: 27 dez. de 2019.

PEDRA, Adriano Sant'Ana; FREITAS, Rodrigo Cardoso. A função social da propriedade como um dever fundamental. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, [S.l.], n. 66, p. 53-74, set. 2015. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1681/1597>. Acesso em: 11 mai. 2020.

GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sergio André (org.). **O dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?** Belo Horizonte: D'plácido, 2017.

GONÇALVES, Luísa Cortat Simonetti; FABRIZ, Daury Cesar. **Dever Fundamental: a construção de um conceito**. In DE MARCO, Christian Magnus e outros. *Direitos Fundamentais Cíveis: teoria geral e mecanismos de efetividade no Brasil e na Espanha*. Tomo I. Joaçaba: Editora UNOESC, 2013, p. 87-96.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019. Tradução de: Marcelo Brandão Cipolla.

SENATO DELLA REPUBBLICA. Disponível em: https://www.senato.it/application/xmanager/projects/leg18/file/repository/relazioni/libreria/no_vita/XVII/COST_PORTOGHESE.pdf. Acesso em 23 dez. 2019.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

MENEZES, José de Lima. **Deveres fundamentais na Constituição do Brasil: o tributo**.





2003. 190f. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal de Pernambuco, Recife.

MUÑOZ, Cristian Perez. **Impuestos y justicia distributiva: una evolución de la propuesta de justicia impositiva de Murphy e Nagel.** In: Revista Uruguia de Ciência Política 16-ICP, Montevideo, 2007.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo.** Coimbra: Almedina, 1998.

_____. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. **Revista Virtual da AGU**, Brasília, v.9, 2001a. Disponível em: http://www.escola.agu.gov.br/revista/Ano_II_abril_2001/0504CasaltaFiscal.pdf. Acesso em: 13 nov. 2019.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU**, Brasília, v.1, 2001b. Disponível em: <http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/15184/1474> Acesso em: 13 nov. 2019.

POMPEU, Gina; CARNEIRO JR, Antônio Mendes. **Desenvolvimento humano e mínimo vital: uma justa tributação.** Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário – RDIET, Brasília, V. 13, nº 2, p. 30–56, Jul-dez, 2018. Disponível em: <https://portalrevistas.ucb.br/index.php/RDIET/issue/view/550>. Acesso em 29 jun. 2020.

RIBEIRO, Marcelo Miranda. A era do controle tributário eletrônico e o direito fundamental à privacidade. **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória, n. 11, p. 279-300, jan./jun. 2012.

SARMENTO, Daniel. **Dignidade da pessoa humana: conteúdo, trajetórias e metodologia.** 1ª. ed. 1ª reimpr. Belo Horizonte: Fórum, 2016.

TAVARES, Henrique da Cunha; PEDRA, Adriano Sant’Ana. As obrigações tributárias acessórias e a proporcionalidade na sua instituição: uma análise a partir da teoria dos deveres fundamentais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. a. 21. v. 109. mar./abr. 2013. p. 203-223. Disponível em: https://www.academia.edu/36487352/TAVARES_HC_PEDRA_AS_As_obriga%C3%A7%C3%B5es_tribut%C3%A1rias_acess%C3%B3rias_e_a_proporcionalidade_na_sua_institui%C3%A7%C3%A3o_uma_an%C3%A1lise_a_partir_da_teor%C3%A1ria_dos_deveres_fundamentais. Acesso em 29 jun. 2020.

TIPKE, Klaus. **Moral tributaria del Estado y de los contribuyentes.** Trad. Pedro M. Herrera Molina. Barcelona: Marcial Pons, 2002.

