

# **V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**JONATHAN BARROS VITA**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

#### **Secretarias**

#### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

#### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

#### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

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

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Jonathan Barros Vita; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-485-3

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

Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

## DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

---

### **Apresentação**

O V Encontro Virtual do CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, ocorreu entre os dias 14 a 18 de junho de 2022, sob o tema: “Inovação, Direito e Sustentabilidade”, tendo sido apoiado institucionalmente pela Universidade Federal do Mato Grosso do Sul e pela Universidade Presbiteriana Mackenzie.

Dentre as diversas atividades acadêmicas empreendidas neste evento, tem-se os grupos de trabalho temáticos que representam um locus de interação entre pesquisadores que declinam as suas pesquisas.

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

No caso concreto, assim aconteceu com o GT Direito tributário e financeiro, o qual ocorreu no dia 17 de junho das 13h30 às 17h30 e foi Coordenado pelos professores Jonathan Barros Vita, Raymundo Juliano Feitosa e Antonio Carlos Diniz Murta.

O referido GT foi palco de profícuas discussões decorrentes dos trabalhos apresentados, os quais são publicados na presente obra, a qual foi organizada seguindo alguns blocos temáticos específicos, que compreenderam os 19 artigos contidos:

- Direito tributário ambiental e urbanístico – artigos de 1-3;
- Direitos fundamentais no direito tributário e financeiro brasileiro – artigos de 4-10;
- Incentivos fiscais – artigos de 11-13;
- Tributação da economia digital – artigos de 14-17; e
- Processo tributário – artigos de 18-19.

É a partir do roteiro firmado, que teoria e prática se encontram tendo como pano de fundo as diversas dimensões do direito tributário e financeiro, perfazendo uma publicação que se

imagina que será de grande valia, dada a qualidade dos artigos e da profundidade das pesquisas apresentadas por diversos e eminentes pesquisadores.

Isto ocorre, pois as contribuições teórico-práticas do direito tributário e financeiro têm sido instrumentos multidisciplinares e transversais para melhoria da sociedade e fomento da inovação e sustentabilidade social, (re)criando um caminho para o desenvolvimento brasileiro.

Esse é o contexto que permite a promoção e o incentivo da cultura jurídica no Brasil, consolidando o CONPEDI, cada vez mais, como um importante espaço para discussão e apresentação das pesquisas desenvolvidas nos ambientes acadêmicos da graduação e pós-graduação em direito.

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

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita – Unimar

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta – FUMEC

# O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS E OS DIREITOS FUNDAMENTAIS

## THE FUNDAMENTAL DUTY TO PAY TAX AND THE FUNDAMENTAL RIGHTS

Patrícia Da Silveira Oliveira <sup>1</sup>  
Hérica Cristina Paes Nascimento <sup>2</sup>  
Priscila Vargas Mello <sup>3</sup>

### Resumo

O presente estudo problematiza o dever fundamental de pagar tributos e os direitos fundamentais. Inicialmente, apresenta-se a origem dos impostos no Brasil para posteriormente, conceituá-lo no contexto constitucional. Em relação aos direitos fundamentais será abordado o princípio da dignidade da pessoa humana, frente à solidariedade fiscal, o equilíbrio através da capacidade contributiva e o princípio da justiça tributária. Para alcançar o objetivo do estudo foi realizado o método de pesquisa em textos, doutrina, Código Tributário Nacional e Constituição Federal. Em conclusão, este ensaio permitiu constatar que a tributação é um modo de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana.

**Palavras-chave:** Tributação, Dever fundamental, Direitos fundamentais, Princípio da dignidade da pessoa humana

### Abstract/Resumen/Résumé

The present study problematizes the fundamental duty to pay taxes and fundamental rights. Initially, the origin of taxes in Brazil is presented and later, it is conceptualized in the constitutional context. In relation to fundamental rights, the principle of human dignity will be addressed, in the face of fiscal solidarity, balance through the ability to pay and the principle of tax justice. To achieve the objective of the study, the research method was carried in texts, doctrine, National Tax Code and Federal Constitution. In conclusion, this essay showed that taxation is a way of densifying the principle of human dignity.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Taxation, Fundamental duty, Fundamental rights, Principle of human dignity

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos, Bolsista CAPES. Advogada. Membro do Órgão Especial OAB/RS (2022). e-mail patricia.ssoliveira@hotmail.com

<sup>2</sup> Mestranda em Direito da Empresa e dos Negócios na Universidade do Vale do Rio dos Sinos, bolsista pela Universidade de Rio Verde - UniRV. hericacpnascimento@gmail.com.

<sup>3</sup> Doutoranda do Programa de Pós-graduação em Desenvolvimento Regional da UNISC, bolsista CAPES. Mestre em Direito com ênfase em Direitos Humanos pelo Centro Universitário Ritter dos Reis, bolsista CAPES. Advogada. priscilavargasm@gmail.com



## 1 INTRODUÇÃO

O objetivo do artigo consiste em refletir sobre o dever de pagar tributos, em outras palavras, se tal dever decorre (ou não) de forma legítima da ordem constitucional brasileira.

Em caso positivo, visa obter a delimitação de tal justificativa na Constituição Federal de 1988, ressaltando os motivos pelos quais o dever de tributar tem vinculação com a dignidade da pessoa humana. Ainda, objetiva discutir se a tributação é um modo de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana no Brasil.

Dessa forma, serão abordados, sem pretensão de exaurir o debate, a (i) origem da cobrança dos impostos no Brasil, (ii) o conceito de tributo e suas diferentes espécies, e, *a posteriori*, (iii) serão debatidos o dever fundamental de contribuir, os direitos fundamentais e os princípios da solidariedade fiscal, o dever de equilíbrio através da capacidade contributiva e o princípio da justiça tributária.

Ainda, faz parte do estudo verificar sobre os benefícios advindos da imposição de tributos adequados e proporcionais aos cidadãos em geral, como forma de garantir a coesão e coexistência social.

Conforme Marciano Buffon e Lilian Ramos Jacob:

os deveres fundamentais correspondem aos meios necessários para que o estado possa atingir a sua histórica finalidade de propiciar o bem comum, o que, em arriscada síntese, pode ser entendido como a concretização dos objetivos constitucionalmente postos, mediante, especialmente, a realização dos direitos fundamentais. (BUFFON; JACOB, 2016, p. 115)

Em síntese, pode-se dizer que o estudo possibilita verificar se o dever fundamental de pagar tributos pode ser um eficaz meio de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana, e que “o liame da solidariedade é o fundamento que justifica e legitima o dever fundamental de pagar tributos, haja vista que esse dever corresponde a um decorrência inafastável de pertencer-se a uma sociedade”.

A adequação da carga fiscal ao princípio da capacidade contributiva e a materialização dos direitos fundamentais sociais, econômicos e culturais possibilita que possam ser exploradas todas as suas potencialidades na constituição do Estado Democrático de Direito.

## 2 ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE O IMPOSTO NO BRASIL

Desde os primórdios o imposto e o tributo estão atrelados ao direito positivo. O próprio significado literal da palavra imposto quer dizer: “colocado, posto”.

A atividade financeira do Estado é um pressuposto próprio da instituição do poder estatal pela sociedade organizada, assim, “qualquer que seja a concepção de Estado que se venha a adotar, é inegável que ele desenvolve atividade financeira”, de tal forma que “para alcançar seus objetivos precisa de recursos financeiros e desenvolve atividade para obter, gerir e aplicar tais recursos”. (MACHADO, 2017, p. 23-24)

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia. (...)

Podemos dizer que a relação tributária decorre, sim, do poder estatal, no sentido de que ela é o veículo de realização do poder de tributar, e embora em casa caso seu nascimento, seu desenvolvimento e sua extinção devam se dar de acordo com a lei, afinal, é o Estado que faz a lei, sendo o poder de tributar uma forma de sua soberania. (MACHADO, 2017, p. 24 e 28)

O imposto teve seu marco inicial no Brasil no século XVIII, com a ocupação de Portugal. O pau-brasil foi o produto precursor de exploração, chamado quinto do pau-brasil, vez que deveria ser pago 1/5 das extrações do material. A cobrança era feita pela Fazenda Real que entregava toda a arrecadação à Coroa Real. (JÚNIOR, 2021)

Em definição significa dizer que imposto é “Contribuição ou tributo exigido para assegurar o funcionamento do Estado e das coletividades locais; encargo, ônus, tributo.” (DICIONÁRIO, 2021)

Uma das peculiaridades da história tributária brasileira e que se associa às diversas “continuidades” que marcaram a transição para a vida autônoma foi a prorrogação da vigência dos impostos coloniais, depois da independência, à espera de que, passada a turbulência inicial, fossem criadas as condições para o tratamento da questão. Esse momento não ocorreu durante a Primeira Constituinte, nem ao longo de todo o século XIX. Assim, na história parlamentar brasileira não existe um “momento fundador” em que a questão dos impostos fosse discutida na perspectiva da fundação do Estado e da cidadania. Em outras palavras, tínhamos impostos mas não tivemos o “contribuinte”, enquanto conceito ou enquanto militância. Essa “não-ruptura”, essa “ausência de um momento fundador” parece ser uma especificidade importante da nossa formação, e não passou despercebida dos “Fundadores do Império”. (PERES, 2014, p. 9)

Ainda que não tenha uma definição histórica clara, é certo que o imposto é um tributo obrigatório cobrado pelo governo, tanto de pessoa física como jurídica, para custear as despesas administrativas do Estado.

Segundo o artigo 16 do Código Tributário Nacional imposto “é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.” (BRASIL. Lei 5.172, 1966)

A partir disso é possível constatar que toda e qualquer atividade que venha a ser objeto do legislador para o fim de tributar não poderá se ver fora dessa finalidade, a qual se justifica em nome da manutenção da existência da estrutura do Estado tal como fora configurado e vem sendo mantido desde a colonização do país, resguardadas as alterações históricas e legislativas a esse respeito.

### **3 CONCEITO DE TRIBUTO NO DIREITO BRASILEIRO**

A expressão “tributo” é derivada do latim, *tributum*, participípio passado do verbo *tribuere*, entre outros significados quer dizer dividir ou repartir entre as tribos. Daí a ideia de carga pública repartida entre as tribos.

O conceito de tributo no Direito Tributário brasileiro é importante pois elucida a ação da imposição tributária.

Além disso, a correta definição de tributo permite também distinguir o instituto de outras obrigações públicas, com regimes jurídicos bastante diversos, que a legislação atribui aos particulares em face do Estado, como as multas, o dever de indenizar, as prestações compulsórias de serviço, as sanções administrativas, entre tantas outras. (MAZZA, 2017, p. 101)

Para se compreender a função dos tributos é necessário ter em perspectiva que o “objetivo do tributo sempre foi o que carrear recursos financeiros para o Estado.” Porém, para além disso, atualmente, “o tributo é largamente utilizado com o objetivo de interferir na economia privada, estimulando atividades, setores econômicos ou regiões, desestimulando o consumo de certos bens e produzindo, finalmente, os efeitos mais diversos na economia.” (MACHADO, 2017, p. 69)

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu principal objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição prevalente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que, em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por

exemplo, da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social, dentre outros. (MACHADO, 2017, p. 69)

Para além do sentido finalístico acima exposto, importante trazer também o conceito legal do tributo, que, segundo o artigo 3º do Código Tributário Nacional assim é considerado no ordenamento jurídico brasileiro (BRASIL. Lei 5.172, 1966):

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

A definição de tributo, assim, como o imposto, também pertence ao direito positivo.

O que caracteriza o tributo é a sua essência jurídica. Por isso mesmo o Código Tributário Nacional, no art. 4º, dispõe que:

A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la: I – a denominação e demais características formais adotadas pela lei; II – a destinação legal do produto de sua arrecadação.

A carta magna de 1988 intitulou o Título VI Da Tributação e o Orçamento, Capítulo I Do Sistema Tributário Nacional, consagrando o Título VI para a Tributação e o Orçamento.

Este título é dividido em três partes, sendo elas as seguintes:

- a) trata dos princípios gerais e das limitações do poder de tributar;
- b) discrimina as receitas dos impostos pela União, por Estados e o Distrito Federal e pelos Municípios;
- c) dispõe sobre a repartição das receitas tributárias.

Os tributos estão previstos no art. 145, abaixo transcrito:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

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 ao contribuinte ou postos à sua disposição;

III - Contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

Nessa linha de raciocínio, entende-se por necessário colacionar os principais tributos e contribuições pagos no Brasil. Para que haja a concretização dos direitos fundamentais, principalmente os de caráter prestacional, tem de haver ônus financeiro. E esse pressuposto decorre da própria atividade estatal, do ponto de vista prestacional.

Trata-se de retirar da esfera do cidadão contribuinte parcela de seus bens, na forma dos tributos, para devolver a ele serviços e bens necessários à manutenção da sua dignidade e vivência em sociedade. Aqui cabe o destaque para a iluminação pública; abertura e manutenção de vias de acesso; sejam elas municipais, estaduais ou federais; manutenção de escolas públicas para o fornecimento de educação, dentre outros.

#### **4 PRINCIPAIS TRIBUTOS E CONTRIBUIÇÕES PAGOS NO BRASIL**

Na atualidade no Brasil há a incidência dos impostos federais, estaduais e municipais.

Consultando o *site* “especial cidadania” do Senado Federal, pode-se ter acesso aos principais impostos e contribuições pagos no Brasil, *in verbis* (BRASIL. Especial Cidadania, 2021):

**a) Tributos Federais:**

**II** – Imposto sobre Importação.

**IOF** – Imposto sobre Operações Financeiras. Incide sobre empréstimos, financiamentos e outras operações financeiras, e sobre ações.

**IPI** – Imposto sobre Produto Industrializado. Cobrado das indústrias.

**IRPF** – Imposto de Renda Pessoa Física.

**IRPJ** – Imposto de Renda Pessoa Jurídica. Incide sobre o lucro das empresas.

**ITR** – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.

**Cide** – Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico. Incide sobre petróleo e gás natural e seus derivados, e sobre álcool combustível.

**Cofins** – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social. Cobrado das empresas.

**CPMF** – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira. É descontada a cada entrada e saída de dinheiro das contas bancárias.

**CSLL** – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

**FGTS** – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço. Percentual do salário de cada trabalhador com carteira assinada depositado pela empresa.

**INSS** – Instituto Nacional do Seguro Social. Percentual do salário de cada empregado cobrado da empresa (cerca de 28% – varia segundo o ramo de atuação) e do trabalhador (8%) para assistência à saúde.

**PIS/Pasep** – Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público. Cobrado das empresas.

**b) Impostos Estaduais:**

**ICMS** – Imposto sobre Circulação de Mercadorias. Incide também sobre o transporte interestadual e intermunicipal e telefonia.

**IPVA** – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores.

**ITCMD** – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação. Incide sobre herança.

**c) Impostos Municipais**

**IPTU** – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana.

**ISS** – Imposto Sobre Serviços. Cobrado das empresas.

**ITBI** – Imposto sobre Transmissão de Bens Inter Vivos. Incide sobre a mudança de propriedade de imóveis.

Embora a incidência dos tributos não tenha a concordância de todos, seguindo as argumentações apresentadas no texto “O dever fundamental de pagar tributos: uma exigência de cidadania fiscal para a realização dos direitos fundamentais” (BUFFON; JACOB, 2021), vislumbra-se que para que haja a concretização dos direitos fundamentais tem de haver a contribuição dos cidadãos.

## **5 DO PRINCÍPIO FUNDAMENTAL DA DIGNIDADE DA PESSOA HUMANA E DOS DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS**

A Constituição Federal de 1988, trouxe em seu Título 1, artigo 1º, inciso III, o fundamento e valor da dignidade da pessoa humana. Conforme lições de Ingo Wolfgang Sarlet (2013), a dignidade humana está diretamente relacionada com a noção de *mínimo existencial*. Em outras palavras, a dignidade de qualquer pessoa depende da existência de condições materiais, econômicas, sociais, *espirituais*, as quais lhe permitam explorar e exercer as potencialidades de sua existência. Nesse sentido, assim manifesta:

Se a dignidade da pessoa humana e o assim chamado mínimo existencial são noções tidas como indissociáveis, ao mesmo tempo e já pela conexão apontada, cuida-se de figuras praticamente onipresentes no atual debate (pelo menos é o que se observa no caso brasileiro) sobre os fundamentos e objetivos do Estado Constitucional, sobre o conteúdo dos direitos fundamentais (com destaque para os direitos socioambientais) e mesmo no que diz respeito ao papel da Jurisdição Constitucional na esfera da efetivação dos direitos fundamentais e do controle dos atos dos demais órgãos estatais, mas também dos atos da própria jurisdição ordinária. (...) Neste sentido, o que se afirma é que o indivíduo deve poder levar uma vida que corresponda às exigências do princípio da dignidade da pessoa humana, razão pela qual o direito à assistência social – considerado, pelo menos na Alemanha e, de modo geral, nos países que integram a União Europeia, a principal manifestação da garantia do mínimo existencial – alcança o caráter de uma ajuda para a autoajuda

(Hilfe zur Selbsthilfe), não tendo por objeto o estabelecimento da dignidade em si mesma, mas a sua proteção e promoção. (SARLET, 2013, p. 29;33).

Para além disso, a Constituição Federal de 1988 apresenta lista variada, complexa e exemplificativa de direitos fundamentais, sejam de viés individual, sejam de caráter coletivo. Tais direitos estão disciplinados de forma expressa entre os artigos iniciais de nossa Constituição Federal, encontram cláusula de abertura no artigo 5, §3º, do referido diploma, estão espalhados ao longo do texto constitucional e, ainda, podem ser resultado da interpretação dos próprios dispositivos de nossa Constituição. Em suma, a Constituição Federal, enquanto carta político-jurídica do Estado brasileiro, fornece amplo e exemplificativo espaço de possibilidades para proteção das pessoas e de suas esferas existenciais. Em suma, no constitucionalismo brasileiro, a Constituição Federal de 1988 concedeu espaço de destaque fundamental aos direitos fundamentais (e humanos), adotando marcos nunca antes presenciados nas constituições anteriores (SARLET, 2018, p. 97).

Aliás, direitos e garantias fundamentais não existem por si sós, dependem, por certo, de deveres e contraprestações daqueles que fazem parte do Estado, nesse sentido, ensina-nos Konrad Hesse (1991, p. 21):

Finalmente, a Constituição não deve assentar-se numa estrutura unilateral, se quiser preservar a sua força normativa num mundo em processo de permanente mudança político-social. Se pretende preservar a força normativa dos seus princípios fundamentais, deve ela incorporar, mediante meticolosa ponderação, parte da estrutura contrária. Assim, direitos fundamentais não podem existir sem deveres, [...]. Se a Constituição tentasse concretizar esse princípio de forma absolutamente pura, ter-se-ia de constatar [...] que ela ultrapassou sua força normativa. A realidade haveria de pôr termo à sua normatividade; os princípios que ela buscava concretizar estariam irremediavelmente derogados.

Dessa forma, fixadas estas premissas fundamentais (a dignidade humana como valor fundamental da ordem constitucional de 1988; e, ainda, a existência de amplo catálogo de direitos fundamentais, sejam eles individuais ou coletivos), resta-nos responder: por que tais elementos interessam ao dever de tributar? Por que tais premissas se relacionam com o dever fundamental de adimplirmos os tributos e, por consequência, quaisquer das espécies tributárias?

Sabe-se que, historicamente, convivemos com sentimentos e manifestações contrárias ao dever de pagar tributos. Como bem salienta Rodrigo Caramori Petry (2021):

Mesmo sendo uma parte essencial da atividade financeira do Estado, a arrecadação de tributos sempre foi motivo de controvérsias, desde os tempos mais remotos. A relação tributária é histórica e universalmente marcada pela rejeição daquele sujeito que se encontra no polo passivo da obrigação, conhecido em geral pelo termo "contribuinte".

Contudo, de forma objetiva, importa compreendermos que um projeto constitucional social, democrático e de liberdade, como posto pela ordem de 1988, não se constitui sozinho. Depende do custeio de estruturas, de programas, de espaços, de instituições, enfim, depende da coleta de receita que faça *jus* ao planejamento político e institucional de um Estado. Nesse sentido, conforme manifestação do Ministro Gilmar Mendes, ao manifestar-se durante julgamento da ADI 1055/DF:

O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, deve oferecer instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento. Considera-se, portanto, a existência de um dever fundamental de pagar impostos. No caso da Constituição, esse dever está expresso no § 1º do art. 145.

A premissa consiste em perceber: *o dever de pagar impostos está diretamente relacionado com nossos deveres enquanto cidadãos*, enquanto indivíduos responsáveis pelo custeio, gestão e manutenção do espaço público, do Estado, de suas instituições, serviços e organizações. Esta é a explicação advinda da doutrina de José Casalta Nabais (1998, p. 64): “deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, têm especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos”.

No mesmo sentido, Leandro Paulsen (2014, p. 18):

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.

Portanto, importante perceber: o dever de pagar tributos, de adimplir com impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais, isto é, quaisquer das espécies tributárias, faz parte de um planejamento constitucional muito maior, constitui-se em verdadeiro dever de *pagar* tributos, os quais devem fazer frente às despesas e aos planejamentos estatais. Portanto, tal medida insere-se no contexto de Estado que não está preocupado, apenas, com o viés patrimonial ou *capitalista* de desenvolvimento, mas sim com aportes muito mais amplos, complexos e significativos ao desenvolvimento igualitário dos indivíduos.

Além disso, fazer frente aos tributos devidos, mediante competências constitucionais previamente definidas, faz parte do comprometimento com a manutenção de serviços que são fundamentais não só ao funcionamento de nossa democracia, mas, também, para o oferecimento de serviços, estruturas e atendimentos que façam frente às necessidades existenciais de todos

os indivíduos, especialmente daqueles que não têm condições de arcar, sozinhos, com os altos custos exigidos, especialmente ao pensarmos no contexto de um Estado tão desigual como o brasileiro.

Ainda, como leciona Marciano Buffon (2009, p. 22):

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

Dessa forma, não podemos desconsiderar a direta relação entre *direitos e garantias fundamentais* e *dever de tributação*, cujo resultado, sem dúvidas, está comprometido com a preservação e efetivação da dignidade humana.

## **6 PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE FISCAL**

A solidariedade está ligada à ideia de que todos os cidadãos são responsáveis pela boa estruturação social. Todos unidos em busca de um ideal de vida em comum. Ela pode ser entendida, inclusive, como um princípio constitucional, uma vez que se insere dentre os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, conforme descrito no inciso I, do artigo 3º da Constituição Federal:

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

Nesse contexto, importante que seja trazido o termo solidariedade adotado por Nabais em relação à solidariedade social, que se traduz numa ideia vinculada à solidariedade pelos direitos, paternal ou vertical e de outra parte à solidariedade pelos deveres, denominada de fraterna ou horizontal.

Relativamente à solidariedade pelos direitos, pode-se afirmar que a ideia passa pela realização – em especial – dos direitos sociais e dos denominados direitos de solidariedade (meio ambiente equilibrado, por exemplo). Tal tarefa cabe ao Estado, de uma forma mais incisiva, em relação aos direitos sociais, pois é ele que deve garantir a concretização das promessas que estejam aptas a assegurar um mínimo de dignidade aos seus cidadãos.

Quanto à solidariedade vertical, tem-se, de um lado, que do Estado é cobrado o cumprimento de seus deveres constitucionalmente estabelecidos e, de outro lado, da comunidade social ou sociedade civil é exigido o cumprimento do dever de solidariedade perante outros indivíduos ou grupos sociais. (NABAIS, 2005, p. 87-88)

Na realidade, a solidariedade para os direitos, à solidariedade pelos deveres é um fundamento justificante do dever de pagar tributos, em decorrência do pertencimento de uma sociedade.

Para o doutrinador Hugo de Brito Machado “o princípio da solidariedade constitui fundamento para a atuação do Estado, que há de promover a solidariedade social. E, para tanto, pode mesmo utilizar a tributação como mecanismo para a redistribuição de renda.” Entretanto, sem que seja desconsiderado o princípio da legalidade, que ocupa lugar de princípio dos princípios dentro do Direito Tributário. (MACHADO, 20170, p. 46)

Como fora dito anteriormente, pensar em direitos fundamentais não dá para esquecer de pensar em deveres, pois eles convivem numa relação de causa e efeito, na qual um é o pressuposto de outro e, ao mesmo tempo, autolimitam-se.

Com o advento do Estado Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com o sustento dos gastos públicos passou a ter um conteúdo solidário, à medida que foi sendo empregado como instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor.

A conexão entre o dever de contribuir e o princípio da solidariedade é inegável já que o cumprimento ou descumprimento do dever de contribuir beneficia ou prejudica, respectivamente a todos, dado o caráter público do ente estatal.

Não se pode olvidar que tal princípio se justifica para a manutenção da máquina pública enquanto esta entrega ao cidadão bens e serviços como forma de garantia da dignidade da pessoa humana, entretanto, devem ser considerados outros aspectos de forma a não desvirtuar a aplicação desse preceito, dentre eles o princípio da legalidade, da capacidade contributiva e dos gastos públicos, de modo que não sejam cobrados tributos não previstos em lei, não sejam utilizados como subterfúgio para a instituição de um aumento sem justificativa e o resultado da arrecadação seja utilizado de modo consciente, moral e com seriedade, respectivamente. (MACHADO, 20170, p. 46-48)

Assim, o princípio da solidariedade fiscal, quando visto e aplicado em cotejo com outros princípios do ordenamento jurídico brasileiro, possui toda a sua carga de importância para o entendimento da temática, vista, na maioria das vezes, de forma negativa, dado o histórico de corrupção que o país possui.

Entretanto, não se deve parar de buscar a finalidade dos preceitos constitucionais nas atividades sociais, ainda que presentes dentre aqueles não muito bem aceitos pelos cidadãos. Pelo contrário, deve-se atuar tentando sempre a sua máxima aplicação e eficácia, de modo a refletir a correta e ampla aplicação dos direitos humanos e da dignidade da pessoa humana em cada atividade estatal e também social.

## **7 O EQUILÍBRIO PELO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E PRINCÍPIO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

A solidariedade também está ligada à justiça no sentido de que se busca a redistribuição de renda e a proporcional capacidade contributiva.

A Constituição Federal confere ao Poder Legislativo a capacidade de editar as leis tributárias dentro dos limites fixados no próprio Texto constitucional.

Para que haja equilíbrio o legislador deve se guiar pelo princípio da capacidade econômica do contribuinte, como mencionado no tópico anterior.

Preconiza o art. 145, § 1º, da Constituição Federal de 1988:

Art. 145 [...] § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esse objetivo, identificar, respeitados os direitos individuais e os termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Desse modo, o legislador encontra limites no princípio da segurança jurídica, fundamento do Estado Democrático de Direito, conforme orientação do Preâmbulo constitucional.

O outro princípio a ser destacado é o da justiça tributária, no art. 3º, I, e no art. 5º § 2º, ambos da Constituição Federal.

Ética é justiça na lição de Olinto A. Pegoraro (2002, p. 13), sendo possível afirmar que a justiça está no centro de qualquer discussão ética. Transportando esta ideia ao princípio em análise, é possível dizer que tributar de forma ética é tributar em conformidade com a justiça tributária. Ademais, tal ideia deve ser tomada no devido espaço social, eis que a ética e a justiça não podem ser vistas individualmente, mas sim em nível coletivo.

Assim, o legislador, no exercício de sua competência tributária de elaborar a lei instituidora de impostos, com finalidade de se obter por meio destes a justiça distributiva - solidariedade fiscal (art. 3º, CF/88), tem como parâmetro o princípio da dignidade da pessoa humana (art. 1º, III, CF/88).

## **8 PRINCÍPIO DA CIDADANIA FISCAL**

Tendo ciência de todos os impostos e contribuições cobradas, tanto de pessoas físicas como jurídicas, faz-se mister elucidar o sentido da cobrança de tais encargos.

A efetivação dos direitos fundamentais está diretamente ligada ao dever de pagar tributos. Sem o pagamento dos tributos fica prejudicada a contraprestação dos direitos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, tais como: saúde, educação, saneamento básico.

Segundo Marciano Buffon (2009, p. 217), “[...] através da arrecadação de tributos, o Estado tem meios para garantir o seu custeio e buscar a concretização do “bem comum”, sendo que essa busca constitui, em última análise, a razão de existir do próprio Estado.”

O marco para crescente constitucionalização dos direitos fundamentais, mais especificadamente direitos sociais, econômico e culturais, foi no período pós-guerra. Passou-se a verificar o crescimento dos direitos fundamentais, porém a constitucionalização desses direitos acabou sendo desproporcional em relação a preocupação de sua efetivação.

Perante a situação posta, manifesta-se José Casalta Nabais “menos direitos fundamentais em nome dos direitos fundamentais.” Um dos argumentos de José Casalta Nabais é:

se pretende evitar o risco da panjusfundamentalização e da conseqüente banalização dos direitos fundamentais, impõe-se um esforço maior na concretização da ideia de fundamentalidade, ancorado na dignidade da pessoa humana, vinculando-a, por exemplo, à satisfação de necessidades vitais – materiais e espirituais – constantes do ser humano, e não de meros desejos, mais ou menos conjunturais, claramente secundários e particulares, que os cidadãos podem satisfazer com base exclusivamente no ordenamento ordinário. (1998. p. 997)

A preocupação se concentra em torno da concretização dessa gama dos novos direitos positivados. Importante frisar que os doutrinadores tangenciam a importância dos direitos fundamentais, porém, se preocupam com a respectiva efetivação dada a dificuldade da concretização. E é neste ponto que os deveres fundamentais também devem preponderar como parte integrante do Estado Democrático de Direito. Caso assim não seja os direitos farão parte apenas da ilusão. Por mais contraditório que possa parecer a dignidade humana está vinculada aos deveres fundamentais, tornando-se imprescindível que os deveres e obrigações tenham aceitação na sociedade.

Segundo Albano Santos (2003. p. 352), será bem difícil superar o denominado “dilema típico de nossa época”, segundo qual “[...] todos querem viver às custas do Estado, mas rejeitam a ideia de que este Estado possa financiar-se mediante arrecadação de tributos. Esquecem, pois, que é o Estado que vive à custa de todos.”

Por esse princípio a cidadania adquire densidade jurídica forte no disposto do inciso II, do art. 1º, da Constituição Federal:

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

Como se vê a cidadania está inserida entre os fundamentos do Estado Democrático de Direito, correspondendo sob uma perspectiva tributária a um conjunto de deveres e direitos do cidadão frente ao Estado como gestor das questões tributárias.

## **9 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

A partir da pesquisa efetuada observa-se, inicialmente, através da revisitação histórica, que a tributação no Brasil, tem origem na época da colonização portuguesa, tendo sido posta como forma de arrecadar 1/5 pela exploração do pau-Brasil. Passados aproximadamente três séculos, verifica-se que na atualidade a arrecadação de tributos no Brasil é regida pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional, estando os tributos divididos em tributo federal, estadual e municipal, havendo sua incidência sobre mercadorias ou prestação de prestação de serviços. O número de tributos aumentou, e uma gama de direitos fundamentais fora constitucionalizada sem previsibilidade de concretude. Fato que causa preocupação a alguns doutrinadores, em face a possível banalização dos direitos por não terem a perspectiva de serem atendidos. Por outro lado, denota-se, ainda, que a instrumentalidade de arrecadar tributos está relacionada aos princípios da solidariedade fiscal, da justiça tributária, a capacidade contributiva e a cidadania fiscal.

Pode-se afirmar que a cidadania fiscal está intimamente ligada ao dever de contribuir e o princípio da dignidade da pessoa humana estatuído no artigo 1º, III, da Carta Magna. Igualmente, o dever de contribuir tem ligação com os direitos fundamentais elencados no artigo 6º do mesmo texto legal, o qual postula por uma maior densificação e eficácia.

Claramente se revelou aos olhos a consciência de que a sociedade tem de ter diante da necessidade e do dever de contribuir para que, assim, seja dada a resposta à própria sociedade no concernente aos direitos fundamentais. Todavia, ao legislador cabe instituir tributos correspondentes à capacidade tributativa de cada indivíduo ou grupos de indivíduos, tendo como finalidade a justiça distributiva. Portanto, impera que de um lado haja a participação da sociedade coletivamente contribuindo, e por outro, impere a justiça tributária, formando, assim, o equilíbrio propiciador da concretização dos direitos fundamentais e da democracia.

## REFERÊNCIAS

- BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, 1988. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm). Acesso em: 12 ago. 2021.
- BRASIL. Casa Civil. **Lei 5172 de 25 out. 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília: Casa Civil, 1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/LEIS/L5172Compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm). Acesso em: 12 ago. 2021.
- BRASIL. Senado Federal. **Especial cidadania**. Brasília: Senado Federal, 2021. Disponível em: <https://www.senado.gov.br/noticias/jornal/cidadania/impostos/not03.htm>. Acesso em: 13 ago. 2021.
- BRASIL. SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. **ADI 1055**, Relator(a): GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 15/12/2016, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-168 DIVULG 31-07-2017 PUBLIC 01-08-2017. Disponível em: <<https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur370637/false>>. Acesso em 05 maio 2022.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana entre os direitos e deveres fundamentais**. São Paulo: Livraria do Advogado, 2009.
- BUFFON, Marciano; JACOB, Lilian Ramos. **O dever fundamental de pagar tributos: uma exigência de cidadania fiscal para a realização dos direitos fundamentais**. In: DIREITO
- HESSE, Konrad. **A força normativa da constituição**. Trad. Gilmar Ferreira Mendes. 1. ed. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1991.
- IMPOSTO. In: **DICIONÁRIO** online de português. 2021. Disponível em: <https://www.dicio.com.br/imposto/>. Acesso em: 10 ago. 2021.
- JÚNIOR, Ricardo. Conheça a história dos impostos no Brasil. **Rede Jornal Contábil**. 27 jun. 2018. Disponível em: <https://www.jornalcontabil.com.br/voce-ja-conhece-a-historia-dos-impostos-no-brasil/>. Acesso em: 10 ago. 2021.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 38 ed. rev. e atual. São Paulo, Malheiros, 2017.
- MAZZA, Alexandre. **Manual de direito tributário**. 3.ed. São Paulo, Saraiva, 2017.
- NABAIS, José Casalta. **Algumas reflexões críticas sobre os direitos fundamentais: ab uno ad omnes**. Coimbra: Coimbra, 1998.

NABAIS, José Casalta. **Estudos de direito fiscal**: por um estado fiscal suportável. Coimbra: Almedina, 2005.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 6.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEGORARO, Olinto A. **Ética é justiça**. Petrópolis: Vozes, 2002.

PERES COSTA, W.. “Finanças e construção do Estado: fontes para o estudo da história tributária no Brasil do século XIX”. **América Latina en la Historia Económica**, Norteamérica, 7, ene. 2014. Disponible en: <<http://148.207.158.132/index.php/ALHE/article/view/134>>. Fecha de acceso: 08 may. 2022.

PETRY, Rodrigo Caramori. Ética tributária dos contribuintes e do Fisco. **Conjur**, 30 maio 2021. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2021-mai-30/rodrigo-petry-etica-tributaria-contribuintes-fisco?imprimir=1>>. Acesso em 05 maio 2022.

SANTOS, Albano. **Teoria fiscal**. Lisboa: Universidade Técnica de Lisboa, 2003.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais**: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional. 13.ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018. p.97.

SARLET, Ingo Wolfgang. **DIGNIDADE (DA PESSOA) HUMANA, MÍNIMO EXISTENCIAL E JUSTIÇA CONSTITUCIONAL: ALGUMAS APROXIMAÇÕES E ALGUNS DESAFIOS**. Revista do CEJUR/TJSC: Prestação Jurisdicional, v. 1, n. 01, p. 29-44, dez. 2013. Disponível em: <<https://revistadocejur.tjsc.jus.br/cejur/article/view/24/28>>. Acesso em 8 maio 2022.

**TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I** [Recurso eletrônico on-line]. Organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFESM / Univali/UPF/FURG. Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza. Florianópolis: CONPEDI, 2016.