

# TRIBUTOS E LIBERDADE, A RELAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL COM A LIBERDADE DE PAGAR IMPOSTOS

---

## *TAX AND FREEDOM, THE CORRELATION BETWEEN THE SOCIAL CONTRACT WITH THE FREEDOM OF PAYING TAXES*

**NATHALIA PAIVA BUENO**

Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela Universidade  
Federal do Rio Grande do Sul. Advogada.  
buenonathi@gmail.com

**Resumo:** O presente estudo busca explorar a discussão do custo social que o acesso a direitos desencadeia ao erário público, bem como quais seriam as dimensões do limite do papel do Estado, enquanto garantidor de direitos e liberdades aos particulares. Assim, por meio de ensaios teóricos, visa-se apontar vertentes de pensamento e suas compreensões respectivas acerca do fundamento primordial da tributação na sociedade. Adere-se como fundamento teórico a doutrina de Stephen Holmes e Cass Sunstein, que é utilizada a analisar tanto a teoria do contrato social, quanto a teoria do comunitarismo. A conclusão obtida é a de que ambas as teorias guardam parcelas de acertos e parcelas de incertezas, não sendo nenhuma definitiva à compreensão da problemática apresentada.

**Abstract:** This study intends to explore the discussion about the social cost that the access of rights represents to the public wealthy, as well as which would be the limits to the role of the State, both as right's and as freedom keeper. Thus, through theoretical essays, it's intended to find perspectives of thoughts and its proper understandings about the fundamentals that justify the very existence of tributes in our society. The study is based in the Stephen Holmes and Cass Sunstein's doctrine in contrast to the social contract and the contractualism perspectives. It concludes that both theories holds some rights, but also some uncertainty, none being definitive to the comprehension of the presented problematic.

**Palavras-chaves:** tributação; liberdade; limites do estado.

**Keywords:** tributes; freedom; limites of the state.

**Sumário:** 1. Introdução - 2. Tributação como pressuposto à liberdade - 3. Perspectivas do fundamento do Estado - 4. A justiça no acesso a direitos - 5. Conclusão - 6. Referências.

### 1. INTRODUÇÃO

A redistribuição dos tributos arrecadados numa dada sociedade acarreta consequências não só orçamentárias, mas também sociais, pois representam, em verdade, a realocação de recursos escassos,<sup>1</sup> porquanto finitos, entre seus cidadãos.

---

<sup>1</sup> Recursos escassos” é o termo utilizado por Stephen Holmes e Cass R. Sunstein ao se referirem à finitude do orçamento público e à discricionariedade dos poderes Executivo e Legislativo quando da eleição da destinação dos direitos, determinando

Destarte, propõe-se no presente artigo a discussão quanto ao custo social que a concessão de direitos desencadeia ao erário público, bem como quais seriam as dimensões do papel do Estado regulador, enquanto garantidor de direitos<sup>2</sup> perante os cidadãos contribuintes, na medida em que são os próprios contribuintes que financiam e elegem esse Estado.<sup>3</sup>

Sabe-se, no entanto, que existem divergências doutrinárias inclusive quanto às funções atribuídas ao Estado e aos tributos, desdobrando-se, ainda, no questionamento sobre a legitimidade dos benefícios e dos constrangimentos governamentais impostos aos devedores fiscais no que concerne a obtenção da receita pública. Em outros dizeres, não é consensual a própria extensão da autoridade coletiva, que vem a se realizar por meio das instituições, ao lidar com os direitos e garantias individuais.<sup>4</sup> Utilizar-se-á, enfim, como axioma ao desenvolvimento desse artigo a premissa de que a liberdade individual é também dependente dos esforços da comunidade, adotando-se, nesse intuito, à explanação da interconexão entre o acesso a direitos e a dependência dos cidadãos às expressões do poder estatal enquanto interventor da vida social, a obra de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein “O custo dos Direitos, por que a liberdade depende dos impostos”.<sup>5</sup> Todavia, a atenção à presente investigação não se limita aos casos introduzidos no corrente tópico ou mesmo nos exemplos a serem apresentados. A rigor, os direitos explorados nesse artigo compreendem as diversas facetas da liberdade individual e foram selecionados apenas a título exemplificativo.

Esse estudo é subdividido em duas partes, de modo a explanar antes por meio da correlação de conceitos como tributos e liberdade, e depois por meio de convergências interpretativas, a aplicação das ideias antes introduzidos segundo as teorias de Estado propostas à solução desses impasses, senão vejamos.

## 2. TRIBUTAÇÃO COMO PRESSUPOSTO À LIBERDADE

Stephen Holmes e Cass R. Sunstein declaram que “toda liberdade tem um custo público”, na medida em que inclusive bens particulares necessitam à sua manutenção, da proteção conjunta proporcionada pela comunidade.<sup>6</sup> Nessa perspectiva, tem-se que o pagamento exercido pelos contribuintes aos cofres da fazenda pública representa, sob um viés mais amplo, não simplesmente o estrito cumprimento de uma obrigação

---

seu âmbito e previsibilidade (2019, p. 19)

<sup>2</sup> Ao longo do presente estudo, passa-se a compreender pelo termo “direitos” não apenas a concessão de eventuais benesses pelo poder estatal, mas todo e qualquer ato de intervenção do Estado juiz que decida em favor daquele (pessoa física ou jurídica) que impulsionou a máquina pública, nos termos do Art. 5º, inciso XXXV da CF/88, buscando tutela frente a lesão ou ameaça a direito (em sentido amplo).

<sup>3</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

<sup>4</sup> MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade, os impostos e a justiça*. Editora Martins Fontes. São Paulo. 2005, p. 09.

<sup>5</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 59 e p. 187. Muito embora a referida obra tenha sido desenvolvida tendo como base a realidade social e econômica dos Estados Unidos da América, considera-se, todavia, que tangencia temas e fundamentos universais às democracias contemporâneas, conforme elucidado em sua contracapa, sendo, pois, consideravelmente apta a orientar o presente estudo.

<sup>6</sup> *Ibidem* p. 187.

ou dever legal, mas, em verdade, de acordo com essa doutrina, a concretização de um objetivo comum entre os concidadãos, porquanto o dinheiro público é o que significa, em último nível, a possibilidade de acesso aos direitos e liberdades individuais. A arrecadação tributária serve, assim, como ferramenta que subsidia direitos, e não ao Estado para dela discricionariamente dispor, mas, em verdade, *em função dos próprios indivíduos contribuintes* que, por meio dos tributos e da faculdade quanto ao tipo de governo que escolhem eleger, alicerçam seu acesso aos direitos garantidos e protegidos por esse Estado, consoante o teor do seu texto constitucional.

Desse modo, não obstante a discussão quanto a natureza do custo dos direitos, igualmente importante é atrelar-se ao tema proposto o alcance da liberdade do indivíduo enquanto subsiste algum grau de intervenção do Estado nessa relação. Há de fixar-se desde logo a premissa de que o intervencionismo por si só não caracteriza a ausência de liberdade, isso porque a liberdade individual compreende situações que eventualmente demandam a intervenção do poder estatal na vida privada. Certo é que o conceito de liberdade não pressupõe livrar-se de toda e qualquer forma de dependência, mas, em verdade, em usufruir-se *por meio do aparato do Estado* de mecanismos que permitam tornar-se livre de eventuais lesões e ameaças de direito de qualquer tipo.<sup>7</sup>

O doutrinador Vieira de Andrade escreve que “a paz social, o bem-estar coletivo, a justiça e a própria liberdade não podem realizar-se espontaneamente numa sociedade industrializada, complexa, dividida e conflitual”. E, nesse raciocínio, conclui que “é necessário que o Estado regule os mecanismos econômicos, proteja os fracos e desfavorecidos e promova as medidas necessárias à transformação da sociedade numa perspectiva comunitariamente assumida de bem público”.<sup>8</sup> Em síntese, ao intuito de cultivar e, de fato, preservar sua liberdade, o indivíduo invariavelmente necessita de condições alheias a seu controle que só assim permitam a completa disposição de suas próprias ações.

Ademais, a dependência do poder estatal resguarda ainda certo grau de liberdade na medida em que se vive em um meio politicamente democrático, em que as leis são regularmente passíveis de revisão e alterações quando se revelarem declaradamente injustas. Tem-se, pois, que a liberdade é antes a expressão *da iniciativa pessoal e da cooperação social* do que da desvinculação irrestrita à intervenção estatal. Assim, assumir a existência de qualquer espécie de proteção em caráter absoluto *contra* o Estado seria equivocado, haja vista que justamente se utilize da tutela oferecida e disponibilizada por esse Estado como instrumento de proteção e acesso a direitos. Desse modo, é justo dizer que “os direitos individuais são, sempre e em todos os casos, expressões do poder de autoridade do Estado”.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 173.

<sup>8</sup> ANDRADE apud MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil vol. 1. Teoria do Processo Civil*. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019, p. 109.

<sup>9</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 173 e p. 43.

---

Enfim, tem-se que, no resguardo dos direitos inerentes à ideia de resguardo da própria liberdade individual, seja suscitando a triangulação da relação jurídica por intermédio do aparato jurisdicional estatal, seja no direito de não ser perturbado injustificadamente *pelo* Estado, anterior e necessária é a interferência desse Estado em sua função garantidora de direitos, conforme e em exata medida à sua previsão no dispositivo legal.

Todavia, os limites interpretativos quanto ao alcance dessa intervenção invocam mecanismos processuais diversos de persecução a depender da teoria de Estado que se adote como predominante no dado momento e no específico ordenamento jurídico em que vigora. Nessa conjuntura, à preservação de tais limites e medidas aplicáveis, existe também um custo correlato à sua plena consecução, que enfrenta, por sua vez, as restrições próprias do texto constitucional no que concerne os direitos fundamentais do indivíduo - que se estendem ao próprio contribuinte, porquanto expressos por preceitos de liberdade, de igualdade e de segurança, conforme seu Art. 5º, *caput*.<sup>10</sup>

Com efeito, vale ressaltar que os direitos fundamentais são posições jurídicas que integram o texto constitucional – tanto formalmente como também por equiparação quando materialmente compatíveis, ainda que não estejam de fato positivadas na constituição -, sendo assim retiradas da esfera de disponibilidade do Estado.<sup>11</sup> Nesse contexto, a proteção do contribuinte age contra intervenções estatais injustas ou desproporcionais, protegendo o contribuinte de acordo com as restrições já pré-determinados pelo ordenamento jurídico.

### 3. PERSPECTIVAS DO FUNDAMENTO DO ESTADO

No mundo contemporâneo, é assumida como pacificada a linha filosófica da teoria contratualista, que suporta a ideia de que os cidadãos, sob condições semelhantes de conhecimento e disposição, aceitaram se comprometer a um pacto social que os submete a uma autoridade regulamentar no pretexto de se alcançar, a esse preço e consequências, a justiça entre seus semelhantes.<sup>12</sup> Segundo essa teoria, portanto, a própria noção de dependência, bem como o arranjo social que compartilham os indivíduos ao submeterem-se a essa interferência regulatória por parte da entidade estatal, advém de um acordo tácito pré-estabelecido de vontades.

A rigor, a perspectiva teórica contratualista pressupõe a coexistência indivíduos igualmente racionais, sob condições semelhantes de conhecimento. E prevê que, uma vez tendo sido acordado esse pacto, o descumprimento aos seus termos - a saber, a escolha pelo não adimplemento às obrigações tributárias - significaria uma escolha pessoal de não mais pertencer ou viver de acordo com os propósitos desse pacto.

<sup>10</sup> BRASIL. Constituição Federal 1988. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 05 de outubro de 1988. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

<sup>11</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais, uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Editora Livraria do advogado. 11. ed. 2012, p. 61.

<sup>12</sup> NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020.

Nesse sentido, é seguro, afinal, afirmar que a convivência harmoniosa dos indivíduos sob a égide do Estado Democrático de Direito pressupõe sua fiel e cuidadosa atenção aos pressupostos a que tenham supostamente assinado.<sup>13</sup>

Ocorre que, ainda que se compreenda essa teoria como sendo a mais representativa à justificativa da vida em sociedade, segundo sua própria lógica, *nem todos os indivíduos querem deixar de usufruir das prerrogativas oferecidas por esse pacto*, muito embora, em verdade, decidam não mais viver sob suas regras:<sup>14</sup>

(...) o sonegador de tributos, mesmo que continue arbitrariamente vivendo na mesma sociedade em que violou as leis tributárias, encontra-se em mora quando decide, tal como um parasita social, a continuar tomando vantagens dos benefícios garantidos pelo Estado, assim como usufruindo dos direitos sociais a que outros contribuintes obedientes, em verdade, financiam.<sup>15</sup>  
(tradução nossa)

Por conseguinte, o próprio pacto justifica e legitima consequências coercitivas provocadas pela não observação de suas normas fundamentais. Por conseguinte, acaba se tornando bastante lógica a linha argumentativa que sustenta que “certo nível de punição é legítima se, e somente se, as desvantagens forem menores do que a perda de liberdade gerada pela instabilidade social”.<sup>16,17</sup> Isto é, tal como consolida a teoria contratualista – mais especificamente, tal como revela o pensamento de Hobbes - a abdicação de parcela da liberdade individual em proveito de uma entidade estatal a que se submete as vontades individuais, é compensada justamente pelo desfrute de um Estado que proteja esses mesmos indivíduos,<sup>18</sup> e, isto posto, as consequências oriundas dessa troca não deveriam ser mais danosas do que a própria perda dessa liberdade original.

Lê-se aqui pelo termo *punição* não a cobrança de tributos como alguma espécie de sanção, mas simplesmente a assunção genérica do mero desdobramento da ação coercitiva do ente estatal frente a desobediência quanto às obrigações (tributárias) a ela atreladas – consolidando-se na aplicação de multas, por exemplo. Não obstante, qualquer tratamento diferenciado empregado pelo Estado-credor aos seus contribuintes de forma individual é tópico controverso nesse âmbito mais abstrato de análise, na medida em que pode significar considerável desatenção ao princípio da isonomia.

<sup>13</sup> *Ibidem*

<sup>14</sup> *Ibidem* p. 172.

<sup>15</sup> No original: “(...) the tax evader, even if he remains arbitrarily living in that society in which his has violated the tax law, finds herself in contractual default when deciding, like a social parasite, to continue taking advantage of the benefits guaranteed by the State and sharing those social benefits that other obedient taxpayers are entitled to by paying the corresponding “price”.

<sup>16</sup> No original: “So, a certain punitive measure is legitimate if and only if the disadvantages are less than the loss of liberty generated from social instability”. (NETO, 2020).

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 183.

<sup>18</sup> HOBBS apud AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. São Paulo. Editora Globo. 2014, p. 122.

De qualquer sorte, o art. 3º do CTN é expresso e peremptório quanto ao fato de que *tributo não constitui sanção de ato ilícito*.<sup>19</sup> A fim de elucidar o conteúdo exposto, cita-se o seguinte exemplo prático explanado por Arthur Ferreira Neto:<sup>20</sup>

O contribuinte que sonega impostos e, assim, intencionalmente pratica fraude e falta com as autoridades, não apenas viola a lei ao desconsiderar a expectativa legítima do tesouro público por manter para si uma importância que deveria ser entregue ao Estado. Esse sonegador, a rigor, também infringe o equilíbrio do sistema como um todo que, por sua vez, é financiado por outros cidadãos, o que significa dizer que esse sonegador obteve ilegítima vantagem econômica.<sup>21</sup> (Tradução nossa)

Mas essa linha filosófica, embora predominante na doutrina atual, não é integralmente consensual. Por seu turno, o sociólogo Robert Michels entende que, conquanto o Estado persiga e intente realizar os interesses da grande coletividade por vias democráticas, *não há falar em assunção da vontade irrestrita de todos os indivíduos* quando se examina a concessão de direitos ou a concretização de objetivos comuns dos cidadãos. Isso porque, sequer o próprio conceito de democracia emana da vontade da absoluta totalidade dos indivíduos. A rigor, a vontade democraticamente estabelecida se limita à representação organizada de uma minoria intitulada por uma maioria votante,<sup>22</sup> *teoricamente* espelhando as vontades desta última.<sup>23</sup> Defende Robert Michels que “a organização é o único modo de criar vontade coletiva; é a mediação necessária entre o interesse e a ação” e que, “a organização tem como consequência necessária a subordinação de um grupo grande a um pequeno”. Nessa seara, configura-se a democracia como “o curso necessário dos grupos humanos que buscam constituir um corpo social consistente”, sendo a oligarquização da sociedade a resposta à necessidade de eficiência na política.<sup>24</sup>

Ou seja, a teoria do contrato social, muito embora reflita a perspectiva predominante na doutrina moderna quanto o entendimento da fundamentação da existência da *entidade Estado*, adotada inclusive na obra norteadora do presente estudo, seus pressupostos tampouco são absolutos ou incontroversos na discussão quanto o sentido originário ou o caminho dos tributos. Nessa linha, supondo que sejam adotadas pelas autoridades as melhores diretrizes de investimento e, que sejam acolhidos os mais justos métodos de implementação e concessão de direitos aos particulares, ainda

<sup>19</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 22 de julho de 2020.

<sup>20</sup> NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020, p. 186.

<sup>21</sup> No original: “(...) the taxpayer who commits tax evasion and by doing so intentionally practices fraudulent acts, deceiving tax authorities, is not only breaking the law and disregarding the legitimate expectation of the Treasury by keeping to oneself an amount of wealth that should have been handed to the state. This tax-offender, in fact, will also be infringing the equality system as a whole that is held with all other citizens, which means that the offense committed gave an illegitimate economic advantage to the tax-offender against the community as a whole and more importantly against other taxpayer”. (NETO, 2020).

<sup>22</sup> Segundo ressalta Cristina Buarque de Holanda: “a concepção de democracia com que Michels opera é mais próxima da versão grega, que supõe participação política direta do povo, do que da forma representativa moderna, que autoriza a delegação de soberania. (2011, p. 38)

<sup>23</sup> HOLLANDA, Cristina Buarque de. *Teoria das elites*. Rio de Janeiro. Editora Zahar. 2011, p. 33.

<sup>24</sup> MICHELS *apud* HOLLANDA, Cristina Buarque de. *Teoria das elites*. Rio de Janeiro. Editora Zahar. 2011, p. 33.

assim não se há certeza de que todos os direitos sejam irrestritamente contemplados pelos indivíduos que a eles façam jus, uma vez que nem toda regra é satisfatoriamente justa ou mesmo absolutamente conveniente.

O filósofo Montesquieu definiu o sentido teleológico de uma norma como sendo as “relações necessárias que derivam da natureza das coisas”. Haja vista que, segundo sua doutrina, a existência de normas é uma experiência comum de todos os seres. Compreende-se, desse modo, que o regramento é pressuposto axiomático à assunção da vida em coletividade e que, como em todo regramento, existem contraprestações quando o comportamento esperado pelas partes não é, a rigor, devidamente cumprido por elas.<sup>25</sup> Deduz-se assim que a consideração pela não conveniência de uma norma tampouco configura razão suficiente para que seu cumprimento se torne menos obrigatório ou sua aplicação pelas autoridades menos legítima. Aliás, a obrigatoriedade em se acatar determinada regra estabelecida por autoridades independe das suas noções de certo ou errado, a dizer, sua imperatividade não é limitada por conceitos morais.

Com efeito, o aspecto moral e o aspecto jurídico tanto não são atrelados, quanto também não se contradizem pura e simplesmente - suas respostas é que derivam de perguntas dessemelhantes. Nessa senda, os esforços dos agentes que aspiram realizar relevantes reformas políticas tendem a culminar na ideia de que tão melhores serão as normas positivadas quanto forem empregadas de modo a corroborar os fundamentos morais da maioria. Todavia, certo é que uma conduta moral só reverbera efeitos em um sistema jurídico se estipulada e interpretada politicamente.<sup>26</sup> Desse modo, ainda que igualmente imperativas, as normas moralmente mais justas são mais suscetíveis a reverberar efeitos na comunidade em que vigoram.

De acordo com uma perspectiva diversa, a da teoria do comunitarismo, tem-se que para além dos termos estabelecidos nesse pacto civilizatório, a manutenção da justiça distributiva - *que busca reestabelecer o equilíbrio na distribuição dos bens comuns*, estabilizando o descompasso causado nas ordens da justiça - é medida indispensável, pois observa e considera as potencialidades e características de cada um. Ou seja, os termos pactuados socialmente não teriam caráter generalizado ou definitivo, em especial quando da análise casuística dos comportamentos.<sup>27</sup> Nesse sentido, o dito pacto estaria em constante transformação em função das necessidades e responsabilidades respectivas individuais.

Do ponto de vista da teoria comunitarista, resta bastante evidente que as potencialidades e capacidades de atuação dos contribuintes não podem ser de um todo descartadas. Nessa lógica, seria possível a adoção de estratégias de adimplemento, de contribuição e de constante renegociação no sistema, não seguindo necessariamente quaisquer condições pré-estabelecidas em contrato civilizatório algum, desde que não privem, por certo, as expectativas legítimas dos demais contribuintes, haja vista que,

<sup>25</sup> MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2005, p. 11.

<sup>26</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 07 e p. 08.

<sup>27</sup> NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020.

ainda que não intencionalmente, esse abuso “priva outros indivíduos do financiamento de seus bens básicos e de suas liberdades” (tradução nossa).<sup>28-29</sup>

#### 4. A JUSTIÇA NO ACESSO A DIREITOS

Há, enfim, uma lógica de reciprocidade entre os direitos e os deveres a eles correspondentes, uma vez que o estudo dos gastos inerentes à plena concretização do acesso a direitos compreende também a definição dos gastos advindos de seus deveres correlatos. Em suma, só há direitos exigíveis quando coexistem também deveres imponíveis pelo Estado que os instituiu.<sup>30</sup> Da mesma sorte, tem-se que a tributação representa a contrapartida estatal que justifica e sustenta os direitos que proporciona:<sup>31</sup>

Em ordem de organizar harmoniosamente nossas vidas individuais em um ambiente coletivo sob a liderança de uma autoridade que tem a tarefa de proteger nossas liberdades e de prover os bens necessários à nossa subsistência e desenvolvimento, será necessário a essa estrutura pública de poder impor certos limites e restrições a nossos desejos e vontades (no caso desse estudo, tributos e punição estatal).<sup>32</sup> (tradução nossa).

Com efeito, sendo a pessoa humana a medida do Estado,<sup>33</sup> a satisfação dos créditos tributários representaria, destarte, como fim mediato, a respectiva proteção dos direitos desses indivíduos. Isso porque a realização frutífera da cobrança dos tributos - ainda que alcançada somente tardiamente, já no âmbito executivo - visa financiar não só os direitos daqueles que foram executados, mas, em verdade, os direitos de toda a coletividade, conforme expõe a teoria de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein.<sup>34</sup>

É esperado, pois, que a receita financeira da sociedade seja o resultado do comportamento responsável daqueles que, gerando uma expectativa de colaboração - e também de fruição desses direitos -, contribuam na medida de suas capacidades. Sabe-se que, como meios de transferência e distribuição de riquezas, os tributos representam também um hábil mecanismo de inclusão social, na medida em que são capazes de sustentar políticas públicas que objetivam a construção de uma sociedade

<sup>28</sup> No original: “(...) by depriving the other individuals of their share of basic goods and liberties that were unjustly appropriated by the offender”

<sup>29</sup> NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020, p. 185.

<sup>30</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. O custo dos Direitos, por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 127.

<sup>31</sup> No original: “In order to harmoniously organize our individual lives in a collective environment under the leadership of an authority that has the task to protect our freedoms and provide some necessary goods for our subsistence and development, it will be necessary for this public structure of power to impose certain limits and restrictions on our wants, desires and wishes (in the case of this study Taxes and State punishments)”.

<sup>32</sup> NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020, p. 171.

<sup>33</sup> AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. São Paulo. Editora Globo. 2014.

<sup>34</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 11.



mais justa e solidária, e visam a diminuição de desigualdades, tal como dispõem os preceitos do Art. 3º da Constituição Federal de 1988.<sup>35</sup>

O doutrinador Leandro Paulsen entende que “o dever de contribuir não é simples consequência do que estabelece a lei ao instituir tributos, senão seu fundamento”.<sup>36</sup> Destarte, assumindo a correlação lógica entre o dever de pagar tributos e o *interesse* da própria sociedade na colaboração coletiva em prol da justiça social e do bem comum, compreende-se que o sistema tributário representa algo que transcende a mera responsabilidade dos cidadãos perante o ente tributante. A valer, o cumprimento das obrigações tributárias significa, nesse sentido, um vínculo de interesse mútuo, de relação recíproca entre concidadãos; afinal, o bom funcionamento da vida em coletividade melhora, em seu fim último, o bem-estar geral de toda a sociedade.

Logo, uma vez que “toda permissão jurídica implica logicamente uma obrigação jurídica” e que “os direitos impõem restrições na mesma medida em que garantem liberdades”,<sup>37</sup> é perfeitamente dedutível que eventual desvio na atividade – predominantemente – arrecadatória que é a tributação, representaria significativa lesão à sociedade.

No que diz respeito propriamente à dinâmica dessa relação jurídica, tem-se que as normas refletem, mas também são limitadas também pelos princípios que as consagram, e que “princípios são preceitos instituídos em favor do contribuinte e contra o fisco, nunca o contrário”. Isso porque o juízo de valor que se faz quanto a atribuição das medidas mais efetivas à concretização dos princípios previstos em abstrato na nossa Carta Magna evidencia justamente mecanismos de *proteção que se operam à parte hipossuficiente da relação jurídica*. Em síntese: os princípios referem ao tratamento - e suas limitações conexas - empregado pelo Estado credor na ocasião da busca pelo pagamento correspondente às obrigações tributárias de seus contribuintes.<sup>38</sup> Destarte, a cobrança da dívida ativa garante de forma *mediata* a manutenção e a promoção de direitos, que por sua vez possibilitam a fruição da própria liberdade individual, enquanto dependente do aparato estatal.<sup>39</sup>

## 5. CONCLUSÃO

Ora, a interpretação que abarca a inevitabilidade da imposição de limites, a necessidade da ocorrência de sanções ao comportamento que vá de encontro às normas estabelecidas, também resguarda, em contrapartida, remédios jurídicos às ofensas que o ente credor possa acarretar às garantias individuais prestigiadas pela

<sup>35</sup> BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informações Legislativas*, v. 43, n. 169. 2006.

<sup>36</sup> PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Editora Saraiva. 2018, p. 23.

<sup>37</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos Direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 128.

<sup>38</sup> MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. Editora Saraiva. 2018, p. 293.

<sup>39</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019, p. 173.

Carta Magna. Assim, o contrato social, como qualquer assunção de vontades e de responsabilidades recíprocas, não reflete uma celebração de vontades irrestrita ou imutável, mas simplesmente compatível com aquele dado contexto social e temporal em que se insere. Evidente que a Constituição Federal visa preservar as relações jurídicas entendidas como primordiais à realidade em que vigora.

Nessa linha, compreende-se que o sentido concreto dos direitos e seus valores sofre constantes mudanças, bem como também revelam implicações interpretativas diversas no decorrer do tempo ou entre jurisdições. Entretanto, *seu propósito último permanece idealmente sendo a própria coletividade*.<sup>40</sup> Mais do que uma constatação do tácito pacto social formado entre indivíduo e Estado, trata-se também de uma relação jurídica obrigacional entre aquele que deve e aquele que possui amparo legal para exigir o crédito que, afinal, por direito, lhe é devido.

De qualquer sorte, “é razoável assumir que mesmo em uma sociedade bem ordenada o poder coercitivo do governo é em algum grau necessário à estabilidade da cooperação social”.<sup>41-42</sup> (tradução nossa). Consoante tema já oportunamente explorado nesse estudo, o pagamento de tributos é medida imperiosa e pressuposto necessário ao acesso a direitos numa sociedade organizada. Sendo assim, seu adimplemento é imprescindível à consecução desses direitos e sua cobrança pelo Estado-credor representa medida igualmente obrigatória, porquanto assim previstas no ordenamento jurídico.

Observa-se que pode não bastar a teoria contratualista à consideração dos procedimentos mais adequados à realização da cobrança do crédito tributário pelo ente credor; mas, em verdade, seja necessário que sejam consideradas as dívidas em suas próprias características e os sujeitos passivos dessas relações jurídicas na extensão de suas próprias potencialidades – ainda que essa assunção não corrobore a hipótese de existência de um acordo racional de vontades exercido por indivíduos igualmente racionais e dispostos. Em tempo, é bastante verossímil a premissa de que a preservação da isonomia na cobrança do crédito fiscal se desenrola, em verdade, precisamente pelo tratamento aplicado aos sujeitos dessa relação tal como membros sociais ativos - capazes de se omitir de suas responsabilidades tributárias, mas *também capazes de negociar novos acordos administrativos*, se assim os convir.

A valer, independentemente da perspectiva teórica adotada a consolidar a compreensão quanto os limites mais justos e os direitos a possuírem prioridade de consideração quando analisado o papel do Estado, enquanto regulador do financiamento dos direitos individuais, pressupõe-se oportunamente uma análise coerente justamente ao fim último que se busca. Nessa senda, a proteção de direitos exige, sobretudo, o acesso ao dinheiro público e a autoridades capazes de garantir sua proteção.<sup>43</sup> Lê-

---

<sup>40</sup> *Ibidem* p. 94.

<sup>41</sup> No original: “It is reasonable to assume that even in a wellordered society the coercive powers of government are to some degree necessary for the stability of social cooperation”.

<sup>42</sup> RAWLS apud NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020, p. 182.

<sup>43</sup> HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo.

se: esses direitos têm que ser, afinal, viáveis. Desse modo, seja pela interpretação da teoria contratualista, considerando apenas os termos tácitos acertados por indivíduos racionalmente cientes de sua condição no mundo civilizado, seja pela teoria do comunitarismo, assumindo as potencialidades individuais na realização de novos arranjos decisórios, o respeito à igualdade e à razoabilidade nas relações jurídicas é medida imperiosa e peremptória.

Certo é que tanto a singularidade dos eventos do mundo concreto como o próprio conjunto normativo do ordenamento jurídico estão em constantes transformações ao longo do tempo, e considerá-los por vieses e concepções estáticas, inalteráveis ou definitivas é simplesmente equivocado, visto que na concomitância de direitos e interesses, alternadamente uns se sobrepõem aos demais. Nessa senda, as prerrogativas que resguardam o caráter do direito dos contribuintes como um direito fundamental, porquanto representem expressões da liberdade, da igualdade e da segurança, tal como consagra o art. 5º, caput, da Constituição Federal,<sup>44</sup> possuem todas um custo que é arcado por toda a comunidade enquanto membros ativos que igualmente participam e desfrutam da celebração e conservação do bem comum.

## 6. REFERÊNCIAS

ANDRADE apud MARINONI, Luiz Guilherme, ARENHART, Sérgio Cruz e MITIDIERO, Daniel. *Curso de processo civil vol. 1, Teoria do processo civil*. Editora Revista dos Tribunais. São Paulo. 2019.

AZAMBUJA, Darcy. *Teoria geral do estado*. São Paulo. Editora Globo. 2014.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de Informações Legislativas*, v. 43, n. 169. 2006.

BRASIL. *Código Tributário Nacional*. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm)>. Acesso em: 22 de julho de 2020.

\_\_\_\_\_. *Constituição Federal 1988*. Constituição da República Federativa do Brasil, 05 de outubro de 1988. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

HOLLANDA, Cristina Buarque de. *Teoria das elites*. Rio de Janeiro. Editora Zahar. 2011.

HOLMES, Stephen e SUNSTEIN, Cass R. *O custo dos direitos, por que a liberdade depende dos impostos*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2019.

Editora Martins Fontes. 2019, p. 81.

<sup>44</sup> BRASIL. *Constituição Federal 1988*. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 05 de outubro de 1988. Planalto. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)>. Acesso em: 18 de junho de 2020.

MAZZA, Alexandre. *Manual de direito tributário*. Editora Saraiva. 2018.

MONTESQUIEU. *O espírito das leis*. São Paulo. Editora Martins Fontes. 2005.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade, os impostos e a justiça*. Editora Martins Fontes. São Paulo. 2005.

NETO, Arthur M. Ferreira. Taxation and punishment as groundings for civilization: two rival views. *Revista Diritto e pratica tributaria Internazionale*. Itália, vol. 17. 2020.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. Editora Saraiva. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais, uma teoria dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional*. Editora Livraria do advogado. 11ª edição. 2012.

---