

## CUSTO DOS DIREITOS, TRIBUTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO

### *COST OF THE RIGHTS, TAXATION AND DEVELOPMENT*

Glauber de Lucena Cordeiro\*

Maria Marconiete Fernandes Pereira\*\*

Paulo Henrique Silva Figueiredo\*\*\*

**RESUMO:** Este artigo tem por objetivo abordar, a partir da obra *The cost of rights: why liberty depends on taxes*, de Stephen Holmes e Cass Sunstein, as implicações de se considerar os custos públicos inerentes à concretização dos direitos fundamentais previstos nos ordenamentos jurídicos, em especial, o direito ao desenvolvimento. De modo mais específico, visa analisar a questão dos custos necessários à implementação dos referidos direitos fundamentais frente às classificações e pressupostos normalmente encontrados na doutrina jurídica, as consequências da limitação de recursos públicos frente à diversidade de direitos e, por fim, o papel da tributação em tal contexto e as responsabilidades daí decorrentes. A abordagem, a partir do emprego do método dedutivo e valendo-se da técnica da revisão bibliográfica, leva à conclusão da impossibilidade de se dissociar a garantia dos direitos fundamentais, qualquer que seja ele, da necessidade de recursos públicos, bem como da imposição de os administradores públicos realizarem escolhas democráticas a partir dos recursos disponíveis, e, por fim, da imprescindibilidade da contribuição dos cidadãos de, por meio dos tributos, proverem os recursos necessários ao Estado para a materialização dos direitos fundamentais e do desenvolvimento, tendo como correspondência o dever, por parte deste, de emprego de um sistema de arrecadação e gestão tributária eficiente e justo.

---

Artigo recebido em 26 de maio de 2021.

Artigo aceito em 10 de abril de 2022.

\* Doutor em Direito pela Universidade Estadual do Rio de Janeiro (UERJ). Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba (UFPB). Professor Titular do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ) e Coordenador do Programa de Pós-Graduação em Direito e Desenvolvimento Sustentável desta Instituição. Professor Adjunto da Universidade do Estado do Rio Grande do Norte (UERN). Email: glauberdelucena@yahoo.com.br

\*\* Doutora em Direito Público pela Universidade Federal de Pernambuco (2014). Mestre em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal da Paraíba (2009), área de Concentração em Direito Econômico. Professora do Programa de Mestrado em Direito e Desenvolvimento do Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). E-mail: mmarconiete@gmail.com

\*\*\* Mestrando em Direito e Desenvolvimento Sustentável. Centro Universitário de João Pessoa (UNIPÊ). Especialista em Direito Tributário. UNIDERP/Anhanguera. Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Conselheiro Representante da Fazenda Nacional junto ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. E-mail: phsfigueiredo@gmail.com

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

**Palavras-chave:** Direitos fundamentais; Custo dos direitos; Tributação; Desenvolvimento.

**ABSTRACT** This article aims to discuss, from the work “The cost of rights: why liberty depends on taxes”, by Stephen Holmes and Cass Sunstein, the implications of considering the public costs inherent to the realization of fundamental rights provided for in the legal systems, in particular the right to development. More specifically, it aims to analyze the question of the costs necessary for the implementation of fundamental rights in view of the classifications and assumptions normally found in legal doctrine, the consequences of limiting public resources in view of the diversity of rights and, finally, the role of taxation in the face of to that context and the responsibilities arising therefrom. The approach, based on the use of the deductive method and using the technique of literature review, leads to the conclusion that it is impossible to dissociate the guarantee of fundamental rights, whatever it may be, from the need for public resources, as well as the imposition of public administrators make democratic choices based on the available resources, and, finally, the indispensable contribution of citizens to, through taxes, provide the necessary resources to the State for the materialization of fundamental rights and development, imposing as correspondence the duty to use an efficient and fair tax collection and management system.

**Keywords:** Fundamental rights;. Cost of rights; Taxation;. Development.

**SUMÁRIO:** 1. INTRODUÇÃO; 2. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E SUA CLASSIFICAÇÃO; 2.1 CLASSIFICAÇÃO A PARTIR DA TEORIA DOS QUATRO STATUS DE JELLINEK; 2.2. TEORIA GERACIONAL (DIMENSIONAL) DOS DIREITOS; 3. TODOS OS DIREITOS FUNDAMENTAIS IMPLICAM UM CUSTO PÚBLICO; 4. OS RECURSOS PÚBLICOS SÃO LIMITADOS: 4.1 A ESCASSEZ DE RECURSOS E A RESERVA DO POSSÍVEL; 4.2 A ESCASSEZ DE RECURSOS E AS ESCOLHAS PÚBLICAS; 5. A ARRECADAÇÃO DOS RECURSOS PRIVADOS IMPULSIONA O DESENVOLVIMENTO: DIREITOS E RESPONSABILIDADES; 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS; 7. REFERÊNCIAS

## 1. INTRODUÇÃO

A temática dos direitos fundamentais ocupa imensa relevância no seio dos Estados modernos, que se apresentam como “Estados Democráticos de Direito(s)”. O desafio, sempre presente, não é apenas a conquista da previsão dos referidos direitos nos respectivos ordenamentos constitucionais e/ou legais, mas, principalmente, a sua efetiva concretização no cotidiano das sociedades.

A preocupação com os custos necessários à implementação dos direitos fundamentais tem sido consideravelmente discutida pela doutrina, em um perfil transversal multidisciplinar, e nas manifestações jurisprudenciais, principalmente, a partir da segunda década do século XX. As crises econômicas e financeiras suscitaram críticas ao modelo de Estado erigido ao longo do referido século e da extensão dos direitos a serem providos pelo Estado, notadamente aqueles direitos característicos do denominado Estado Social.

Por meio da obra *The cost of rights: why liberty depends on taxes*<sup>1</sup>, os professores norte-americanos Stephen Holmes e Cass Sunstein contribuíram, sobremaneira, na referida discussão, contestando paradigmas presentes nas teorias jurídicas relacionados aos direitos fundamentais e fornecendo embasamentos para novas abordagens em relação ao papel da tributação na promoção dos referidos direitos e aos fundamentos para a sua imposição. A obra ganha especial relevo por surgir em meio à cultura jurídica norte-americana, associada sobremaneira aos princípios liberais e, ao mesmo tempo, frequentemente crítica ao modelo adotado no continente europeu quanto ao papel do Estado na promoção dos direitos fundamentais.

Deste modo o presente artigo se propõe a analisar, tendo como marco teórico principal a referida obra; mas fazendo-a dialogar com outros institutos jurídicos e construções doutrinárias e jurisprudenciais brasileiras e europeias; os vínculos existentes entre os direitos fundamentais e a atividade tributária do Estado como meio de sua implementação, em prol da promoção do direito ao desenvolvimento.

Para tal ensejo, abordar-se-á, inicialmente, a questão dos direitos fundamentais, apresentando dois modos pelos quais estes são classificados na posição doutrinária clássica (teoria geracional/dimensional e quatro *status* de Jellinek), acompanhada da devida análise crítica a ela dispensada.

---

<sup>1</sup> A versão original, escrita na língua inglesa, data de 1999: HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. New York: W. W. Norton & Company, 1999.

Em seguida, segundo o método de abordagem dedutivo, valer-se-á de três premissas sacadas da obra de referência, para, em diálogo com diversos outros autores, discorrer acerca da essencialidade dos recursos públicos para a garantia de todas as espécies de direitos fundamentais, pondo em cheque, portanto, as classificações doutrinárias; da escassez dos recursos públicos, e os impactos que tal constatação provoca em relação à concretização dos direitos fundamentais e às condutas esperadas por parte daqueles que possuem poder de decisão acerca do emprego dos valores disponíveis; e, por fim, da tributação como mecanismo de garantia de recursos ao Estado, visando à citada concretização, pondo foco na questão da solidariedade esperada entre os cidadãos e na correspondente responsabilidade imputada aos poderes públicos.

Finalmente, o artigo será concluído com uma síntese geral de todos os temas abordados e das considerações extraídas a partir destes, em um esforço para contribuir para a melhor compreensão da relação e impacto de tão relevantes assuntos.

## 2. DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS E SUA CLASSIFICAÇÃO

Antes de adentrar propriamente na discussão relacionada aos custos dos direitos e sua vinculação com a tributação para promoção do desenvolvimento, faz-se necessária uma breve síntese acerca dos conceitos e classificações propostas para os direitos fundamentais

Como aponta Ingo Sarlet, o termo “direitos fundamentais” tem prevalecido em meio à profusão de termos aplicados aos direitos, pelo menos no âmbito jurídico-constitucional, como sendo “àqueles direitos (em geral atribuídos à pessoa humana) reconhecidos e positivados na esfera do direito constitucional positivo de determinado Estado”<sup>2</sup>. Complementando esse pensamento, Paulo Caliendo enfatiza que “os direitos fundamentais se constituem como veículos de introdução dos direitos da pessoa

---

<sup>2</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021b, p. 136.

humana em uma determinada ordem constitucional"<sup>3</sup>, evidentemente com formulações filosóficas e bases axiológicas distintas. Tendo sido esta a opção do legislador constitucional de 1988, que a empregou no Título II, para abarcar os direitos individuais, coletivos, sociais, de nacionalidade e políticos no sistema normativo.

Desta feita, será a partir de tal terminologia e conceito que serão abordados os demais temas propostos neste artigo. Importa, ainda, pela relevância para a discussão subsequente, apontar duas das mais importantes formas apresentadas para a classificação desses direitos: a teoria geracional dos direitos e a aquela decorrente da teoria dos *status*.

### 2.1 Classificação a Partir da Teoria dos Quatro *Status* de Jellinek

A primeira forma de classificação dos direitos fundamentais aqui exposta foi construída sobre a formulação proposta por Georg Jellinek, no final do Século XIX, em sua obra *System der subjektiv öffentlichen Rechte*. Para o referido autor, a relação entre os indivíduos e determinado Estado poderia ser enquadrada em um dos quatro *status* por ele apontados. Como sintetiza Ingo Sarlet:

[...] o indivíduo, como vinculado a determinado Estado, encontra sua posição relativamente a este cunhada por quatro espécies de situações jurídicas (*status*), seja como sujeitos de deveres, seja como titular de direitos. No âmbito do *status* passivo (*status subjectionis*), o indivíduo estaria subordinado aos poderes estatais, sendo, neste contexto, meramente detentor de deveres, de modo que o Estado possui a competência de vincular o cidadão juridicamente por meio de mandamentos e proibições. O *status negativus* consiste numa esfera individual de liberdade imune ao *jus imperii* do Estado, que, na verdade, é poder juridicamente limitado. O terceiro *status* referido por Jellinek é o assim denominado *status positivus* (ou *status*

---

<sup>3</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário**: três modos de pensar a tributação. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 193.

*civitatis*), no qual ao indivíduo é assegurada juridicamente a possibilidade de utilizar-se das instituições estatais e de exigir do Estado determinadas ações positivas. Por fim, encontra-se o chamado *status activus*, no qual o cidadão passa a ser considerado titular de competências que lhe garantem a possibilidade de participar ativamente da formação da vontade estatal, como, por exemplo, pelo direito de voto.<sup>4</sup>

A partir da referida construção teórica, seria possível reconhecer categorias de direitos fundamentais, correlacionadas aos *status* acima assinalados<sup>5</sup>. No primeiro grupo, os direitos de defesa, direitos de *status negativus* ou direito à resistência à intervenção estatal visam, conforme apontam Gilmar Mendes e Paulo Branco, à limitação da atuação estatal, de modo a evitar a sua ingerência em relação aos bens jurídicos protegidos (a exemplo da liberdade e da propriedade).<sup>6</sup> Robert Alexy, em refinamento à referida classificação, ainda aponta que os direitos de defesa ou “direitos a ações negativas” podem ser divididos em três grupos: os “direitos ao não-embaraço de ações”, os “direitos à não-afetação de características e situações” e os “direitos à não-eliminação de posições jurídicas”<sup>7</sup>.

De outra parte, os direitos de *status positivus* ou direitos a prestação impõem a ação estatal no sentido de “reduzir desigualdades”<sup>8</sup> ou melhorar as condições de vida dos indivíduos, de modo a lhes garantir o exercício das liberdades, aí incluídas aquelas decorrentes dos direitos de *status negativus*.<sup>9</sup> Aqui, também, é possível se

---

<sup>4</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais. In: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021b, p. 157.

<sup>5</sup> Deixa-se de abordar o status passivo (*status subjectionis*), posto que o enfoque deste artigo são os direitos fundamentais; e aquele, como apontado, relaciona-se, exclusivamente, aos deveres fundamentais.

<sup>6</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 71.

<sup>7</sup> ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 203.

<sup>8</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet, op. cit., p. 72.

<sup>9</sup> DIMOULOS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014, p. 52.

apontar uma subdivisão entre os direitos a prestações jurídicas ou normativas e os direitos a prestações fáticas ou materiais.<sup>10</sup>

Finalmente, para alguns doutrinadores, é possível se reconhecer uma categoria específica aos direitos fundamentais de participação, de *status activus* ou políticos. Tratam-se, como se depreende, dos direitos de os indivíduos interferirem na esfera política da atuação estatal, notadamente, por meio da escolha dos seus representantes, pelo sufrágio, e da participação direta, por meio de referendos e participação em partidos políticos.<sup>11</sup>

Há divergência doutrinária em relação à tais *status*, no que se refere à divisão ser bipartida (direitos de defesa e direitos a prestações) ou tripartida, na qual os direitos de participação não estariam dissociados das anteriores. Para parte da doutrina, como aponta Gilmar Mendes e Paulo Branco, esses últimos direitos se inseririam nas duas primeiras categorias, a depender das suas características.<sup>12</sup> A referida segregação possui mais fins didáticos, uma vez que é possível se reconhecer em um mesmo direito características que possibilitariam a exigências de prestações a partir de direitos de defesa e limitações à ação estatal decorrentes de direitos a prestação.

## 2.2. Teoria Geracional (Dimensional) dos Direitos

A classificação aplicada aos direitos fundamentais mais difundida foi construída sobre a proposta efetuada pelo jurista Karel Vasak, no fim década de 70 do século passado. Para este, em uma categorização que levou em consideração o processo histórico de reconhecimento dos direitos no ordenamento jurídico dos Estados, os

---

<sup>10</sup> ALEXY, Robert, op. cit., p. 203; DIMOULOS, Dimitri; MARTINS, Leonardo, op. cit., p. 53; MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet, op. cit., p. 72.

<sup>11</sup> DIMOULOS, Dimitri; MARTINS, Leonardo, op. cit., p. 53

<sup>12</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 75.

direitos fundamentais podem ser divididos em três gerações, identificadas com os lemas da Revolução Francesa (*liberté, égalité, fraternité*), conforme a seguir detalhados:<sup>13</sup>

A primeira geração, fruto das revoluções liberais ou burguesas do final do século XVIII, teria por fundamento a liberdade; e englobaria os direitos civis (notadamente, os direitos de liberdade) e políticos. Surge como reação ao estado absolutista, abrindo espaço ao Estado Democrático de Direito, sob a inspiração das ideias iluministas e liberais.<sup>14</sup>

Avançando em relação à igualdade formal decorrente do mero reconhecimento normativo dos direitos da geração anterior, a segunda geração, pautada exatamente pelo ideal da igualdade, abrange os direitos trabalhistas, econômicos, sociais e culturais. Sua consideração decorre do aprofundamento das desigualdades sociais que acompanhou a Revolução Industrial a partir do final do Século XIX, em um contexto que legitima novos anseios fundamentais da sociedade e conduz ao surgimento do Estado de bem-estar social (*Welfare State*), em que este ente, sem abandonar os alicerces básicos do capitalismo (propriedade privada, as liberdades de iniciativa, de concorrência e de contratação em uma economia de mercado), empenha-se na ampliação da igualdade social e na garantia das condições básicas para uma vida digna.<sup>15</sup>

Por fim, haveria uma terceira geração de direitos fundamentais, cujo reconhecimento, em especial após a Segunda Guerra Mundial, decorreria do sentimento de solidariedade internacional ou da percepção da existência de direitos de interesse comum a toda a humanidade. Pode-se citar como exemplos desses direitos cujos titulares ultrapassam a figura do ser individualmente ou de

---

<sup>13</sup> OLIVEIRA, Samuel Antonio Merbach. A teoria geracional dos direitos do homem. **Theoria – revista eletrônica de filosofia**. v. 2, n. 3, p. 10-26, 2010. Disponível em: [https://www.theoria.com.br/edicao0310/a\\_teor%C3%ADa\\_geracional\\_dos\\_direitos\\_do\\_homem.pdf](https://www.theoria.com.br/edicao0310/a_teor%C3%ADa_geracional_dos_direitos_do_homem.pdf). Acesso em: 01 fev. 2021, p. 17.

<sup>14</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 42-43.

<sup>15</sup> MARMELSTEIN, George, op. Cit., p. 47.



grupos específicos determinados: o direito à paz, ao desenvolvimento, ao meio ambiente equilibrado e sustentável, ao patrimônio comum da humanidade, dentre outros que possam ser caracterizados pela transindividualidade.

A classificação acima exposta, apesar de, como já afirmado, possuir bastante visibilidade, recebe críticas acerca da sua propriedade e abrangência. De uma parte, há considerável rejeição ao uso da expressão "geração", posto que, ao se acentuar o aspecto cronológico, transmite-se a impressão de sucessão, ou seja, de substituição de determinados direitos por outros mais evoluídos;<sup>16</sup> bem como, da necessidade de alcance de determinadas categorias, para, só então, passar-se à busca pelos direitos da geração subsequente. Na verdade, os direitos de todas as "gerações" são cumulativos e complementares. Por tal razão, em lugar da expressão "geração", propõe-se falar de "dimensões" de direitos fundamentais, embora, mesmo esta expressão, seja julgada imprópria por George Marmelstein, para quem o termo não revela "o aspecto da indivisibilidade e interdependência dos direitos fundamentais"<sup>17</sup>.

Há, ainda, discussão doutrinária acerca da suficiência das três categorias acima apontadas para englobar todos os direitos fundamentais, ou se haveria a necessidade do reconhecimento de novas gerações ou dimensões. A partir da globalização dos direitos fundamentais, Paulo Bonavides propõe uma quarta geração de direitos voltada à "concretização da sociedade aberta do futuro, em sua dimensão de máxima universalidade, para a qual parecer o mundo inclinar-se no plano de todas as relações de convivência"<sup>18</sup>. Aí se incluíam dos direitos à democracia, à informação e ao pluralismo. De outra parte, Norberto Bobbio e Samuel Oliveira enxergam a quarta

---

<sup>16</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 571.

<sup>17</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 55.

<sup>18</sup> BONAVIDES, Paulo, op. cit., p. 571.

geração dos direitos fundamentais como aquela relacionada aos limites à manipulação genética e à biotecnologia.<sup>19</sup>

Em momento posterior, o jurista paraibano propôs que o direito à paz teria uma relevância tal que o seu reconhecimento normativo lhe conferiria a posição não de um direito fundamental integrante da terceira geração acima exposta, mas de cabeça de uma quinta geração de direitos fundamentais. O direito à paz seria o “supremo direito da humanidade” que buscaria garantir a sobrevivência do homem na idade dos artefatos nucleares e da explosão tecnológica.<sup>20</sup> Já Samuel Oliveira compreende essa nova geração como aquela relacionada à cibernética e ao ciberespaço.<sup>21</sup>

Em comum, não apenas aos referidos autores, a constatação de que

[...] as normas jurídicas devem constantemente se adaptar às aspirações sociais e culturais que vão surgindo. É natural, portanto, que outros valores sejam acrescentados às declarações de direitos, bem como que os velhos direitos sejam constantemente atualizados para refletirem a mentalidade e as necessidades do presente.<sup>22</sup>

Assim, a classificação acima exposta, em que pese as críticas, permite a visualização de que existem direitos de diferentes matizes, mas que, igualmente, são

---

<sup>19</sup> BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 5-6. OLIVEIRA, Samuel Antonio Merbach. A teoria geracional dos direitos do homem. **Theoria – revista eletrônica de filosofia**. v. 2, n. 3, p. 10-26, 2010. Disponível em: [https://www.theoria.com.br/edicao0310/a\\_teor%C3%ADa\\_geracional\\_dos\\_direitos\\_do\\_homem.pdf](https://www.theoria.com.br/edicao0310/a_teor%C3%ADa_geracional_dos_direitos_do_homem.pdf). Acesso em: 01 fev. 2021, p. 21.

<sup>20</sup> BONAVIDES, Paulo. A quinta geração de direitos fundamentais. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 2, n. 3, p. 82-93, 30 jun. 2008. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/534/127>. Acesso em: 30 jan. 2021, p. 93.

<sup>21</sup> OLIVEIRA, Samuel Antonio Merbach. A teoria geracional dos direitos do homem. **Theoria – revista eletrônica de filosofia**. v. 2, n. 3, p. 10-26, 2010. Disponível em: [https://www.theoria.com.br/edicao0310/a\\_teor%C3%ADa\\_geracional\\_dos\\_direitos\\_do\\_homem.pdf](https://www.theoria.com.br/edicao0310/a_teor%C3%ADa_geracional_dos_direitos_do_homem.pdf). Acesso em: 01 fev. 2021, p. 22-23

<sup>22</sup> MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 52.

reconhecidos como fundamentais nos mais diversos ordenamentos jurídicos, aptos a receberem a garantia estatal da sua efetivação.

Uma vez apresentadas, nessa curta síntese, as premissas gerais das duas formas de classificações dos direitos fundamentais (conforme os status e a teoria geracional), será exposta, a seguir, a relevância da abordagem desses direitos a partir dos custos a eles inerentes; inclusive, para destacar a ausência de rigidez estrita em tais categorizações em relação ao financiamento de suas implementações.

### 3. TODOS OS DIREITOS FUNDAMENTAIS IMPLICAM UM CUSTO PÚBLICO

As abordagens feitas sobre direitos fundamentais passam, inexoravelmente, pela concepção de valores normativos que requerem tanto a proteção como a promoção, que advém pela materialização, ou seja, pelo cumprimento. Portanto, ao considerar o cumprimento desses valores, evidencia-se a relação entre os direitos fundamentais e os custos públicos a eles relacionados, a primeira constatação que pode ser extraída é a de que todo direito, qualquer que seja a dimensão em que possa ser enquadrado, implica na realização de custos públicos. Tal afirmativa é essencial no intuito de revelar o equívoco transmitido por alguns em defender que os direitos podem, efetivamente, ser repartidos em duas categorias totalmente distintas em seu modo de oferta: positivos, ou seja, aqueles que dependem de uma atuação por parte do Estado; e negativos, aqueles que impõem ao Estado tão somente a sua abstenção em relação à prestação para com sua população<sup>23</sup>. E que esses últimos não decorreriam do dispêndio de maiores recursos pelo ente estatal na sua implementação.

Mais que isso, as classificações expostas, anteriormente, possuem o seu valor, mas não deveriam servir para delimitar o espaço e forma de atuação do Estado, como se

---

<sup>23</sup> Para Norberto Bobbio (BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 6), os direitos de liberdade demandam um não-agir do Estado; enquanto dos direitos sociais exigem uma ação positiva da parte deste. Voltar-se-iam, em relação aos poderes constituídos a “impedir os malefícios de tais poderes ou obter seus benefícios”.

pretendeu estabelecer a partir da crise fiscal do *Welfare State*, iniciada no final da década de 1970. Diante daquele contexto, estabeleceu-se uma batalha ideológica em relação ao tamanho e papel do Estado: se deveria se limitar a garantir, a partir da não interferência, um grupo de direitos fundamentais identificados com os direitos de liberdade (primeira dimensão ou direitos de defesa) ou se, ao contrário, teria a responsabilidade de promover, por sua atuação, todos os demais grupos de direitos (direitos de prestação classificados nas demais dimensões). Boa parte daqueles que se opõem ao fornecimento destes últimos direitos, fundamentam-se, exatamente, na questão dos custos a eles associados.

Contudo, ao se avaliar os recursos necessários à efetiva garantia dos direitos, a mencionada distinção perde o seu significado. Os direitos de primeira dimensão ou considerados direitos negativos, não podem, jamais, ser garantidos integralmente sem que o Poder Público seja movido e sem que recursos públicos sejam alocados para tal propósito. Daí porque Stephen Holmes e Cass Sunstein afirmam que “**TODOS OS DIREITOS SÃO POSITIVOS**”, pois independente de garantir proteções aos indivíduos frente ao próprio poder estatal, como garantia do direito de locomoção, de liberdade de expressão, efetivação dos direitos políticos etc., se não houver o dispêndio de recursos para garantir o aparato estatal necessário a essas proteções, a realização de tais direitos resta improfícua, notadamente sua realização às pessoas desprovidas de recursos próprios para tal. A ideologia subjacente ao posicionamento contestado pelos autores sustenta que “a liberdade pessoal pode ser assegurada pela simples limitação da possibilidade de que o Estado se imiscua nas liberdades de ação e associação”, que “ao passo que a ação é custosa, a inação é relativamente barata; talvez não tenha custo algum”, de modo que defende a existência de um Estado Mínimo, suficiente apenas para assegurar as liberdades os direitos de *status negativus*. Tal pensamento se assenta na falsa premissa de que, enquanto os direitos de defesa libertam os cidadãos, tornando-os autônomos do Estado e aptos a se desenvolverem; os direitos a prestação, característicos do *Welfare State*, torna-os mais dependentes do Estado e tolhendo

duplamente as liberdades “confiscando injustamente os bens dos ricos e enfraquecendo imprudentemente a autossuficiência dos pobres”. Os autores afirmam, então, que

Garantir os direitos sai caro, especialmente quando essa garantia é justa e uniforme; e os direitos jurídicos não têm significado algum quando não são garantidos coercitivamente.<sup>24</sup>

Acrescentem-se que esses direitos fundamentais sociais são direitos por meio do Estado, os quais exigem do poder público prestações materiais para sua efetivação.<sup>25</sup> Uma vez que, é impossível se imaginar, dentro de uma sociedade juridicamente organizada, que a mera previsão constitucional ou legal dos direitos de primeira dimensão, associada à inação do Estado para respeitá-los, seja suficiente para a sua plena implementação em todas as circunstâncias. O mesmo Estado que se omite de violar tais direitos necessita possuir estruturas coercitivas para garanti-los e aos quais os cidadãos lesionados ou ameaçados de serem lesionados por outros cidadãos possam se socorrer. E tudo isso, necessariamente, implica custos públicos. Como exemplifica Flávia Piovesan, os direitos à liberdade e à propriedade somente podem ser assegurados por meio do aparato de segurança do Estado; ou, ainda, a garantia dos direitos políticos demanda a existência da estrutura necessária para o funcionamento do sistema eleitoral.<sup>26</sup> E tais aparatos e estruturas, ainda que para garantir direitos de primeira dimensão, implicam custos.

De outra parte, a própria possibilidade de o cidadão demandar do Estado uma medida que faça cessar a violação dos seus direitos de liberdade pelo próprio Estado (tal qual as garantias do Mandado de Segurança e do *habeas corpus*) conduz,

---

<sup>24</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. *E-book*, não paginado.

<sup>25</sup> KRELL, Andreas. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha**: Os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 240.

<sup>26</sup> PIOVESAN, Flávia. **Temas de direito humanos**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 187.

obrigatoriamente, à necessidade do aparato de Justiça, com os seus correspondentes custos públicos. Isto para não falar da garantia, até mesmo, das liberdades econômicas inerentes à economia de mercado (pilar do pensamento liberal), a qual somente pode ser assegurada em relação a quebras de contratos e pilhagens, dentre outros aspectos, por um sistema judiciário,<sup>27</sup> cujo funcionamento demanda, mais uma vez, recursos públicos.

Conclui-se, portanto, que buscar a efetivação dos direitos fundamentais significa, por conseguinte, a necessidade da previsão do financiamento dos custos públicos necessários à sua implementação e garantia.

#### 4. OS RECURSOS PÚBLICOS SÃO LIMITADOS

O reconhecimento da existência de custos públicos relacionados aos direitos fundamentais conduz à consideração de uma segunda questão, de importância ainda maior: a limitação dos referidos recursos frente aos custos necessários à garantia dos diversos direitos fundamentais assegurados pela ordem jurídica. A referida compreensão, mais uma vez, parece bastante óbvia, mas o diagnóstico da escassez de recursos é necessário e produz implicações consideráveis, conforme se aponta a seguir.

A primeira consequência da referida constatação é a admissão de que os direitos, mesmo aqueles considerados fundamentais, ante as restrições de ordem orçamentária, não podem ser encarados como pretensões absolutas. De outra parte, a restrição de recursos implica, frente à multiplicidade de legítimas pretensões, a mútua exclusão entre direitos fundamentais. Por fim, é importante se registrar que a limitação de recursos não pode servir como uma justificativa absoluta para a sonegação dos direitos

---

<sup>27</sup> ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. A importância do sistema de justiça para o desenvolvimento econômico. **Revista jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 6, p. 103-133, 2017. Disponível em: [http://www.pge.pr.gov.br/sites/default/arquivos\\_restritos/files/documento/2019-10/2015\\_005artigo\\_4\\_a\\_importancia\\_do\\_sistema\\_de\\_justica\\_para\\_o\\_desenvolvimento\\_economico.pdf](http://www.pge.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2019-10/2015_005artigo_4_a_importancia_do_sistema_de_justica_para_o_desenvolvimento_economico.pdf). Acesso em: 19 jan. 2021, p. 114-115.

fundamentais. O conteúdo dessas três afirmativas conduz a discussões teóricas de grande relevo, relacionadas com a “reserva do possível” e com as escolhas públicas (*public choices*), sobre as quais algumas observações serão tecidas nas seções seguintes.

#### 4.1. A Escassez de Recursos e a Reserva do Possível

Uma abordagem que usualmente é invocada na relação entre escassez de recursos públicos e direitos fundamentais é a chamada “reserva do possível”. Conforme nos apresenta Fernando Facury Scaff, a referida expressão deriva de decisão do Tribunal Constitucional Alemão, proferida no ano de 1972, e relacionada à possibilidade da limitação de vagas para alunos em universidades daquele país, ante a previsão no ordenamento jurídico do acesso universal ao ensino superior.<sup>28</sup> Na decisão em questão, em decorrência da insuficiência de instalações físicas nas unidades de ensino para atender a toda a demanda, reconheceu-se, após esgotada a utilização da capacidade total disponível, a possibilidade da limitação, pelo legislador, da quantidade de ingressos. Porém, o Tribunal determinou que, *na medida do possível*, houvesse o gradual aumento do número de vagas e a utilização de critérios racionais (também definidos pelo legislador), para o preenchimento das vagas oferecidas. Acrescenta Andreas Krell que a sustentação judicial teve como fundamento que “construção de direitos subjetivos à prestação material de serviços públicos pelo Estado está sujeita à condição da disponibilidade dos respectivos recursos”.<sup>29</sup> Observe-se, portanto, a expressão deriva de uma impossibilidade material e ao mesmo tempo possibilitando uma discricionariedade da efetivação da prestação de direitos fundamentais sociais pela limitação orçamentária dos recursos financeiros.

---

<sup>28</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 295.

<sup>29</sup> KRELL, Andreas. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: Os (des)caminhos de um direito constitucional “comparado”**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002, p. 52.

Porém, a face mais conhecida da “reserva do possível”, passou a ser aquela denominada “reserva do financeiramente possível”<sup>30</sup>, e, em especial, associada às prestações dos direitos sociais. Consistente na (in)disponibilidade de recursos financeiros como fundamento para a prestação positiva ou negativa de direitos fundamentais por parte da Administração Pública, com a possibilidade de reconhecimento do direito a tais prestações por parte do Poder Judiciário, ante as demandas que lhe são apresentadas pelos cidadãos.

Ingo Sarlet aponta, na verdade, um tríplice concepção para a “reserva do possível” baseadas nas seguintes dimensões:

- (a) a real disponibilidade fática dos recursos para a efetivação dos direitos sociais;
- (b) a disponibilidade jurídica dos recursos materiais e humanos, que guarda conexão com a distribuição das receitas e competências tributárias, orçamentárias, legislativas e administrativas, e, em países como o Brasil, ainda reclama equacionamento em termos de sistema federativo; e
- (c) o problema da proporcionalidade da prestação, em especial quanto à sua exigibilidade e razoabilidade, no que concerne à perspectiva própria e peculiar do titular do direito.<sup>31</sup>

O tema é bastante controverso e multifacetado. Porém, há certo consenso no sentido de que a limitação de recursos não pode servir como uma justificativa única para não se conferir efetividade aos direitos fundamentais.<sup>32</sup> Por outro lado, reconhece-se que

---

<sup>30</sup> SCAFF, Fernando Facury, op. cit., p. 296.

<sup>31</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais em espécie. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021a, p. 285.

<sup>32</sup> CALDAS, Diogo Oliveira Muniz. A contraposição da teoria dos custos de direitos e do mínimo existencial no campo da judicialização dos direitos fundamentais. **Revista Interdisciplinar de direito Faculdade de Direito de Valença**. v. 14, n. 1, pp. 67-79, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://revistas.faa.edu.br/index.php/FDV/article/view/250>. Acesso em: 25 jan. 2021, p. 73-74; BAHIA, Saulo José Casali; BARBOSA E SILVA, Diogo. Conciliando o mínimo existencial e a reserva do possível. **Revista brasileira de direitos e garantias fundamentais**, Curitiba, v. 2, n. 2, p. 01-20, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/garantiasfundamentais/article/view/1623/2093>. Acesso em: 19 jan. 2021, p. 5; SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais em espécie. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz



há limitação sob a perspectiva de receita e da despesa pública. Uma vez que o despedimento de recursos, no âmbito arrecadatório, submete as normas constitucionais, bem como execução de despesas sem a devida autorização prévia. A referida limitação, contudo, que deverá ser considerada na ponderação em conjunto com outras variáveis, possibilita a constatação, já apontada, de que os direitos fundamentais não são direitos absolutos.

A extensão de tal afirmativa é variável, conforme aborda Saulo Bahia e Diogo Barbosa e Silva, a depender do grau de imperatividade que se reconhece aos direitos fundamentais: desde os objetivistas radicais, para os quais não é possível qualquer espécie de restrição; aos subjetivistas ou relativistas, bastante tolerantes em relação ao âmbito de escolha conferido aos Poderes Legislativo e Executivo na definição das necessidades a serem atendidas. Além desses, há os objetivistas moderados, que reconhecem que, mesmo os direitos fundamentais possuem uma amplitude tal que dificulta ou inviabiliza o seu pleno atendimento, de modo que, garantido o “mínimo existencial”, caracterizado como aquele “conjunto de condições básicas para garantir a cada indivíduo uma vida com dignidade”<sup>33</sup>, os demais direitos estarão sujeitos à limites e ponderações, nos quais serão considerados, também, os custos e os recursos disponíveis e que, conduzirão, ao fim e ao cabo, as decisões por parte das autoridades públicas entre privilegiar determinados direitos em detrimento de outros. Assim, já que a concessão estará condicionada à observação dos recursos financeiros disponíveis, torna-se necessário, então, abordar um outro aspecto relacionado aos custos e à efetivação dos direitos, que é a escolha a ser realizada pelo Poder Público na mais adequada e eficiente alocação desses recursos, conforme dispõe a próxima subseção deste arrazoado.<sup>34</sup>

---

Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021a, p. 285.

<sup>33</sup> Pertinentes, neste ponto, as ponderações de Ingo Wolfgang Sarlet (op. cit., p. 286), no sentido de que a definição do conteúdo do mínimo existencial não é unívoca, e a invocação a tal conceito não soluciona, assim, de todo, a questão.

<sup>34</sup> BAHIA, Saulo José Casali; BARBOSA E SILVA, Diogo, op. cit., p. 6-9.

### 4.2. A Escassez de Recursos e as Escolhas Públicas

O conflito entre prestigiar a efetividade dos direitos fundamentais e admitir, pragmaticamente, a insuficiência de recursos públicos para provê-los integralmente leva ao reconhecimento de que caberá ao legislador e ao administrador público (e, eventualmente, ao Poder Judiciário) a difícil decisão de escolher, diante dos recursos disponíveis, quais direitos serão concretizados e qual grupo de cidadãos será atendido em seus legítimos anseios, por meio da formulação das políticas públicas a serem previstas nos orçamentos e beneficiadas com os recursos financeiros. Suscita-se, então, a ideia de “escolhas públicas”.

Distinguindo os dois conceitos (reserva do possível e escolhas públicas), Fernando Scaff aponta que, embora ambas embasadas na escassez de recursos, a “reserva da financeiramente possível” deriva de uma análise de caráter econômico (*law and economics*); enquanto as “escolhas públicas” possuem fundamento eminentemente político.<sup>35</sup>

Admitir, portanto, que o conflito acima apontado deve ser administrado por meio das “escolhas públicas” traz algumas implicações. Em primeiro lugar, é necessário se atentar para o fato de que as prioridades em termos de direitos não são unânimes e imutáveis. Pelo contrário, os direitos se apresentam como respostas práticas a problemas concretos da sociedade, variando, portanto, no tempo e no espaço.<sup>36</sup> Uma mesma sociedade pode ter diferentes anseios com relação aos direitos fundamentais, ao longo do tempo. Por outro lado, no mesmo momento histórico, sociedades diversas podem ter também distintas prioridades no que tange aos referidos direitos. Serão tais demandas específicas de cada sociedade, de acordo com o instante histórico vivido, e com a ordem

---

<sup>35</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 297.

<sup>36</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. *E-book*, não paginado.

jurídica vigente, que deverão pautar as escolhas feitas pelos Poderes Públicos, frente à escassez de recursos financeiros.

Ao lado disso, compreendendo que a efetivação dos direitos decorrerá das definições das políticas públicas a serem priorizadas na formulação e execução dos orçamentos, emerge a necessidade de que a elaboração destes seja a mais democrática possível. Assim,

Os juízos acerca de a quais direitos se deve garantir proteção, de que forma esta deve ser garantida e de quanta riqueza social deve ser investida na proteção desses direitos devem ser sujeitos a uma crítica pública contínua e a um debate permanente no processo de deliberação democrática.<sup>37</sup>

É certo que a democracia representativa implica a delegação às autoridades constituídas do poder e da legitimidade necessária para que, a partir dos recursos disponíveis, sejam efetuadas as “escolhas públicas” acerca dos direitos fundamentais a serem concretizados. Daí porque Felipe de Melo Fonte, ao abordar a “teoria da autoridade”, fala acerca do “*custo da tolerância*”, ou seja, da possibilidade de que a alocação de recursos por meio das políticas públicas no contexto já explicitado produza “vencedores e perdedores” e seja reputada injusta por determinada parcela da sociedade, que a ela deve-se submeter.<sup>38</sup> Tal fato, contudo, diz com a realidade em que as decisões são adotadas sem motivações e interferência ilegítimas ante as demandas da sociedade e a ordem jurídica vigente.

Não deve ser tolerado, entretanto, que as escolhas sejam realizadas arbitrariamente pelos imbuídos do poder decisório, sem qualquer atenção às citadas balizas, ou, ainda, de acordo com “grupos de pressão ou de interesse” que capturem ilegitimamente o processo de alocação. Daí, também, ser essa uma das razões para a defesa da legitimidade da participação do Poder Judiciário no controle das “escolhas

---

<sup>37</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R, op. cit, não paginado.

<sup>38</sup> FONTE, Felipe de Melo. **Políticas públicas e direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 184.

públicas” e da concretização dos direitos fundamentais, pois, em tese, esse Poder estaria imune às pressões de grupos sociais na hora de prolatar alguma decisão. De outra parte, as críticas à garantia dos referidos direitos a partir de demandas individuais apresentadas ao Poder Judiciário são bem sólidas. Faltaria aos juízes a visão macro acerca das políticas públicas, de modo que as suas decisões, que sempre implicam efeitos redistributivos, acabariam por distorcer a definição das políticas públicas realizadas pelos democraticamente encarregados dela. Isto sem adentrar a questão da barreira de acessibilidade ao Poder Judiciário, decorrente do formalismo inerente aos seus ritos e procedimentos; o custo da máquina judiciária necessária para a intermediação em grande escala das demandas individuais; e a “irresponsabilidade político-eleitoral” dos magistrados, o que os afastaria dos anseios efetivamente emanados do conjunto da sociedade.<sup>39</sup>

Ao final, constata-se, então, que, ante a profusão de direitos fundamentais, de todas as dimensões, os quais implicam em custos públicos frente aos limitados recursos do Estado, o processo de elaboração e execução orçamentária por parte dos Poderes Legislativo e Executivo são os meios legítimos de realização das “escolhas públicas” em relação ao quais direitos e grupos devem ser prestigiados, desde que realizadas conforme os objetivos e princípios definidos no ordenamento jurídico posto, sujeitas ao controle por parte do Poder Judiciário.

Resta, finalmente, destacar qual a relação de todos os referidos processos com o exercício da atividade tributária por parte de Estado, ao que nos dedicaremos na seção subsequente.

### **5. A ARRECADAÇÃO DOS RECURSOS PRIVADOS IMPULSIONA O DESENVOLVIMENTO: DIREITOS E RESPONSABILIDADES**

No Estado moderno, surgido a partir das revoluções liberais do final do Século XVIII, os recursos necessários à realização das suas atribuições e das políticas públicas

---

<sup>39</sup> FONTE, Felipe de Melo, op. cit., p. 189-190.

são, precipuamente, decorrente da arrecadação de valores pagos pelos cidadãos e pelas empresas a título de tributos. Pode haver discussões, como já exposto, acerca do efetivo papel que cabe ao Estado e do tamanho da sua estrutura para desempenhá-lo. A depender do embasamento ideológico, pode-se questionar, ainda, o tamanho da participação estatal como agente direto na atividade econômica. Pode, por fim, até existir posições divergentes acerca da base de incidência dos tributos (patrimônio, renda, produção de bens e serviços). Mas pouca dúvida resta acerca do fato de que os tributos são ou que devem ser o principal meio de financiamento do Estado.

É que, sendo a propriedade privada e a liberdade de empreender (liberdade econômica) direitos fundamentais marcantes do Estado capitalista, o tributo passa, então, a ser o preço a ser pago pelos cidadãos para o gozo das referidas liberdades,<sup>40</sup> pois a sociedade, em troca da assunção dessas liberdades e direitos conferidos pelo ente estatal, arca com o seu financiamento, por meio da transferência de parte da riqueza obtida por ela.<sup>41</sup> Daí porque José Casalta Nabais, ao esclarecer a natureza desse “Estado Fiscal”<sup>42</sup>, aponta que inexistente uma separação absoluta entre Estado e sociedade, mas sim “uma separação fundamental entre estado e economia e a consequente sustentação

---

<sup>40</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**, v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 525.

<sup>41</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 20.

<sup>42</sup> Deixa-se de dar relevância, no presente artigo, à distinção entre Estado Fiscal e Estado Tributário, conforme realizada por José Casalta Nabais, para quem o primeiro seria aquele sustentado a partir dos impostos, ou de tributos unilaterais, ou seja, aqueles a que não correspondam contraprestações diretas em favor dos contribuintes; enquanto o último, aquele cujo sustento seria realizado, principalmente, a partir de tributos bilaterais (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 199). A razão para tanto é que a distinção em questão é essencialmente didática, na medida em que, como apontado por Sérgio André Rocha é possível haver a confusão entre a estrutura e a destinação da arrecadação de imposto e contribuições. O essencial é que a expressão tributos seja entendida como prestações gerais, destituídas de vinculação direta a contraprestações estatais, como ocorre com as taxas (ROCHA, Sérgio André. **O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa**. In: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (coord.). **Dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 30).

financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”.<sup>43</sup>

À luz do discorrido nas seções precedentes, chega-se à conclusão de que todos os direitos fundamentais demandam recursos públicos, de maneira que os tributos passam a ser não apenas o preço pelas liberdades originariamente caras ao liberalismo, mas também o meio por meio do qual se torna possível ao Estado promover e garantir dos demais direitos fundamentais. Por tal razão, José Casalta Nabais afirma que os direitos, todos eles, dever ser enxergados como “liberdades privadas com custos públicos”. E ainda, que “todos os direitos têm por suporte fundamentalmente a figura do imposto”<sup>44 45</sup>.

Assim, é essencial o reconhecimento de que a promoção dos direitos fundamentais está associada à própria noção de desenvolvimento, de modo que os tributos terminam por configurar um dos meios pelos quais é possível a promoção do desenvolvimento.<sup>46</sup>

---

<sup>43</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015, p. 195-196.

<sup>44</sup> NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU**, v. 1, n. 01, mar./jun. 2002. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>. Acesso em: 01 fev. 2021, não paginado.

<sup>45</sup> O referido autor, inclusive, aborda, para rejeitar, a ideia de que as finanças estatais se embasem em tributos de contraprestação (tais como as taxas), já que há bens públicos cujos custos são insuscetíveis de divisão e outros que, por imposição do ordenamento constitucional, devem ser fornecidos a todos os cidadãos, independentemente, de contraprestação (NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Meritum**. Belo Horizonte, v. 13, n. 2, p. 231-259, jul./dez. 2018. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/7013>. Acesso em: 01 fev. 2021, p. 234-235).

<sup>46</sup> OLIVEIRA, Flávia de Paiva Medeiros; PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes; CATÃO, Matheus Jeruel Fernandes. A tributação como mecanismo de fomento do desenvolvimento como liberdade: uma análise do sistema tributário brasileiro à luz da teoria de Amartya Sen. **Revista Argumentum**. Marília/SP, v. 21, n. 2, p. 663-686, mai./ ago. 2020. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1300/792>. Acesso em: 10 fev. 2021, p. 673-675.

Não é por outra razão que a Organização das Nações Unidas (ONU), desde o documento resultante da *Conferencia Internacional sobre la Financiación para el Desarrollo*, realizada em Monterrey (México), no ano de 2002, aponta a necessidade de sistemas tributários e administrações tributárias equitativos e eficientes para a arrecadação de recursos públicos necessários ao financiamento do desenvolvimento.<sup>47</sup> Na mesma linha, na “Agenda 2030 para o desenvolvimento sustentável”, aos lados dos objetivos do desenvolvimento sustentável que tratam dos direitos a serem assegurados, há um objetivo de caráter instrumental (Objetivo 17), destinado a “Fortalecer os meios de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável”, e cuja meta 17.1 visa “melhorar a capacidade nacional para arrecadação de impostos e outras receitas”.<sup>48</sup>

A referida vinculação entre a tributação e o desenvolvimento produz implicações relevantíssimas em relação ao Estado e em relação à sociedade (e aos cidadãos e empresas dela integrantes). De uma parte, na medida em que se reconhece que a arrecadação dos tributos é essencial para suprir o Estado dos recursos necessários à promoção e garantia de direitos fundamentais em suas mais diversas matizes (e por consequência, um instrumental para consecução do desenvolvimento), é possível defender a existência, tal qual efetuado por José Casalta Nabais, de um verdadeiro “dever fundamental de pagar impostos” na comunidade.<sup>49</sup> Os cidadãos, portanto, na medida em que fazem parte de uma sociedade juridicamente organizada que tem por objetivos a garantia dos direitos fundamentais aos seus integrantes, encontram-se vinculados, solidariamente, a um dever recíproco de contribuir para que o Estado possua os recursos

---

<sup>47</sup> ONU. **Proyecto de documento final de la Conferencia Internacional sobre la financiación para el desarrollo**. Monterrey (México), 2002. Disponível em: <https://undocs.org/es/A/CONF.198/3>. Acesso em: 31 jan. 2021, p. 4.

<sup>48</sup> ONU. **Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Nova Iorque, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91863-agenda-2030-para-o-desenvolvimento-sustentavel>. Acesso em: 31 jan. 2021, p. 37.

<sup>49</sup> NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015, p. 228.

necessários à concretização daqueles direitos juridicamente previstos.<sup>50</sup> Faz parte daquilo que Stephen Holmes e Cass Sunstein denominam de “virtude cívica”, ao estabelecerem uma relação de reciprocidade entre direitos e responsabilidades, incluindo, dentre estas últimas, o pagamento de impostos.<sup>51</sup>

Por outro lado, ao exigir que os cidadãos “sacrifiquem” parte das suas riquezas em prol da sociedade, pesa sobre o Estado diversas responsabilidades. Inicialmente, é necessário que a arrecadação dos tributos se dê de forma justa e eficiente, fazem com que se exija de todos os cidadãos uma contribuição equitativa, na medida das suas capacidades. Fernando Aurélio Zilveti discorre longamente acerca do sistema tributário ideal, destacando tanto a utopia do referido conceito, como características a serem perseguidos no aperfeiçoamento dos sistemas atualmente em uso, tais como alcançar as diversas manifestações de riqueza, por meio da conjugação de várias espécies tributárias; a busca pela neutralidade, eficiência, justiça (equidade, igualdade); chegando-se até aspectos do momento posterior à arrecadação, com a alocação e redistribuição das receitas e seu uso eficiente.<sup>52</sup> Klaus Tipke, a seu turno, fala, ao lado de uma moral tributária ou ética fiscal a ser exigida dos contribuintes, de uma moral tributária do Estado (legislador e Administração Tributária), a qual, inclusive, produzirá influência sobre aquela.<sup>53</sup> Em linha, Stephen Holmes e Cass Sunstein estabelecem uma correlação entre o comportamento responsável, na média, dos cidadãos norte-americanos, em relação ao

---

<sup>50</sup> ROSSO, Paulo Sérgio. **O ideal de solidariedade como base da tributação**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018, p. 73; BRAUN, Diogo Marcel Reuter. **Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 35-36; BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 99.

<sup>51</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos: por que a liberdade depende dos impostos**. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. *E-book*, não paginado.

<sup>52</sup> ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*, não paginado.

<sup>53</sup> TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.



pagamento de tributos, e as condutas das suas autoridades públicas na utilização dos recursos que lhe são, assim, confiados.<sup>54</sup>

De fato, sabendo-se, pois, que os direitos fundamentais, dentre os quais o direito ao desenvolvimento, dependem de recursos públicos, e que tais recursos, majoritariamente, decorrentes da arrecadação de tributos (ou seja, da contribuição dos particulares) são limitados e insuficientes para a promoção integral dos referidos direitos, a responsabilidade estatal se apresenta bem ampla, abrangendo desde a estruturação normativa do sistema tributário até a aplicação dos recursos, em conformidade, com as políticas públicas planejadas e previstas nas peças orçamentárias. Fernando Facury Scaff, assim, aponta para a necessidade de um “orçamento republicano” voltado à redução das desigualdades e à promoção do desenvolvimento, no qual a liberdade do legislador orçamentário é balizado, dentre outros aspectos pela “progressividade dos direitos” (na velocidade compatível com a limitação dos recursos e escolhas públicas) e pela “proibição do retrocesso”<sup>55,56</sup>. Ou seja, a aplicação dos limitados recursos arrecadados para o financiamento do Estado deve-se pautar pelo sempre constante progresso na concretização dos direitos fundamentais<sup>57</sup>.

Por fim, todo o cenário já apresentado, conduz à necessidade de previsão e eficiente funcionamento de mecanismos de controle na elaboração orçamentária, na arrecadação e renúncia das receitas e na aplicação dos recursos públicos, de modo a maximizar a referida concretização a partir dos recursos disponíveis. A robustez ou o enfraquecimento da solidariedade social e, notadamente, da solidariedade fiscal, passa,

---

<sup>54</sup> HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O custo dos direitos**: por que a liberdade depende dos impostos. Tradução: Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2019. *E-book*, não paginado.

<sup>55</sup> A proibição do retrocesso consiste na vedação aplicada ao legislador e ao administrador de reduzir o nível dos direitos econômicos, sociais e culturais de que goza a população (MARTINS, Flávio. **Direitos sociais em tempos de crise econômica**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020, p. 365).

<sup>56</sup> SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018, p. 290-291, 307-309.

<sup>57</sup> Óbvio que as referidas balizas, de caráter político e não jurídico, não podem se impor de modo absoluto ante ocorrências catastróficas em termos fiscais (MARTINS, Flávio. *op. cit.*, p. 398).

sem dúvidas, pela percepção desta sociedade acerca da eficiente utilização dos recursos públicos arrecadados por meio da tributação (inclusive, a percepção de retorno em termos de direitos fundamentais) e da confiança nas autoridades públicas e nos mecanismos de controles institucionais.

### 6. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A previsão nos ordenamentos jurídicos de direitos fundamentais a serem garantidos aos cidadãos integrantes de determinada sociedade é uma vigorosa conquista histórica da humanidade. Mais importante, contudo, é a concretização dos referidos direitos no cotidiano dos cidadãos, em bases igualitárias e universais. Tal intento, contudo, jamais pode ser alcançado sem a utilização de recursos financeiros.

Daí porque, ao se tratar de direitos fundamentais, aí incluído o direito ao desenvolvimento, é imprescindível que se reconheça que todos os referidos direitos, quaisquer que sejam as suas dimensões ou quaisquer que sejam os *status* a eles relacionados implicam custos públicos. De tal modo, é absolutamente equivocado o entendimento de que haveria direitos (associados à liberdade de conotação liberal) que demandariam do Estado uma posição apenas de abstenção sem a geração de custos públicos; enquanto associa os direitos econômicos, sociais e culturais a uma demanda custosa que sobrecarrega o Estado e o torna inviável. Todos os direitos, portanto, possuem custos públicos e demandam, de algum modo, a existência e atuação do aparato estatal.

De outra parte, o reconhecimento do acima exposto, deve conduzir, igualmente, ao sincero reconhecimento de que, costumeiramente, os recursos públicos são insuficientes para a simultânea prestação universal de todos os direitos fundamentais. Deste modo, é necessária a compreensão de que, resguardado um núcleo básico de direitos necessário à existência digna (“mínimo existencial”), com todas as dificuldades inerentes à abrangência de sua abrangência, os demais direitos fundamentais não podem se apresentar como pretensões absolutas e invariáveis frente ao Estado. Tal

conclusão, se por um lado não pode servir como uma escusa absoluta ao Estado para se esquivar das prestações de sua responsabilidade, conduzirá, conseqüentemente, a utilização dos limitados recursos públicos disponíveis à esfera de deliberação democrática acerca de quais os direitos fundamentais deverão ser supridos a partir destes (as denominadas “escolhas públicas”), sob a responsabilidade dos Poderes Legislativo e Executivo e passível de controle por parte do Poder Judiciário.

Finalmente, a constatação de que a concretização dos direitos fundamentais somente pode ser realizada a partir da existência de recursos públicos conduz, em um Estado Democrático de Direito, que preza, dentre tais direitos, pela liberdade econômica, à conclusão de que deve ser a partir da contribuição dos cidadãos, por meio dos tributos, que o Erário público será suprido dos valores necessários. A vida em sociedade juridicamente organizada, e na qual se pretende a promoção dos direitos fundamentais e o desenvolvimento dos cidadãos, leva ao reconhecimento da necessidade de que os cidadãos integrantes de tal sociedade possuem o dever fundamental de contribuir com parte das suas riquezas para os cofres estatais, de modo a que o Estado possa materializar os direitos juridicamente assegurados. De outra parte, a contrapartida de tal dever será a responsabilidade imputada aos Poderes Públicos de realizarem a tributação dos cidadãos de forma justa, equitativa e eficiente, em linha com as suas capacidades contributivas, e de assegurarem a destinação e o emprego democrático dos recursos públicos, de acordo com as previsões normativas que estrutural a sociedade e visando à progressiva garantia dos direitos fundamentais e, em especial, do direito ao desenvolvimento.

## 7. REFERÊNCIAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Tradução de Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

BAHIA, Saulo José Casali; BARBOSA E SILVA, Diogo. Conciliando o mínimo existencial e a reserva do possível. **Revista brasileira de direitos e garantias fundamentais**, Curitiba, v. 2,

n. 2, p. 01-20, jul./dez. 2016. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/garantiasfundamentais/article/view/1623/2093>. Acesso em: 19 jan. 2021.

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BONAVIDES, Paulo. A quinta geração de direitos fundamentais. **Revista Brasileira de Direitos Fundamentais & Justiça**, v. 2, n. 3, p. 82-93, 30 jun. 2008. Disponível em: <http://dfj.emnuvens.com.br/dfj/article/view/534/127>. Acesso em: 30 jan. 2021.

BONAVIDES, Paulo. **Curso de direito constitucional**. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

BRAUN, Diogo Marcel Reuter. **Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo**. 1. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017.

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CALDAS, Diogo Oliveira Muniz. A contraposição da teoria dos custos de direitos e do mínimo existencial no campo da judicialização dos direitos fundamentais. **Revista Interdisciplinar de direito Faculdade de Direito de Valença**. v. 14, n. 1, pp. 67-79, jan./jun. 2017. Disponível em: <http://revistas.faa.edu.br/index.php/FDV/article/view/250>. Acesso em: 25 jan. 2021.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário: três modos de pensar a tributação**. Elementos para uma teoria sistemática do Direito Tributário. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

DIMOULOS, Dimitri; MARTINS, Leonardo. **Teoria geral dos direitos fundamentais**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

FONTE, Felipe de Melo. **Políticas públicas e direitos fundamentais**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

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

KRELL, Andreas. **Direitos Sociais e Controle Judicial no Brasil e na Alemanha: Os (des)caminhos de um direito constitucional "comparado"**. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2002.

KRELL, Andreas. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). **Revista de Informação Legislativa**, a. 36, n. 144, out./dez, Brasília, 1999.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 8. ed. São Paulo: Atlas, 2019.

MARTINS, Flávio. **Direitos sociais em tempos de crise econômica**. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de direito constitucional**. 16. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista da AGU**, v. 1, n. 01, mar./jun. 2002. Disponível em: <https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/525/514>. Acesso em: 01 fev. 2021.

NABAIS, José Casalta. Crise e sustentabilidade do estado fiscal. **Meritum**. Belo Horizonte, v. 13, n. 2, p. 231-259, jul./dez. 2018. Disponível em: <http://revista.fumec.br/index.php/meritum/article/view/7013>. Acesso em: 01 fev. 2021.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2015.

OLIVEIRA, Flávia de Paiva Medeiros; PEREIRA, Maria Marconiete Fernandes; CATÃO, Matheus Jeruel Fernandes. A tributação como mecanismo de fomento do desenvolvimento como liberdade: uma análise do sistema tributário brasileiro à luz da teoria de Amartya Sen. **Revista Argumentum**. Marília/SP, v. 21, n. 2, p. 663-686, mai./ ago. 2020. Disponível em: <http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/1300/792>. Acesso em: 10 fev. 2021.

OLIVEIRA, Samuel Antonio Merbach. A teoria geracional dos direitos do homem. **Theoria – revista eletrônica de filosofia**. v. 2, n. 3, p. 10-26, 2010. Disponível em: [https://www.theoria.com.br/edicao0310/a\\_teorias\\_geracional\\_dos\\_direitos\\_do\\_homem.pdf](https://www.theoria.com.br/edicao0310/a_teorias_geracional_dos_direitos_do_homem.pdf). Acesso em: 01 fev. 2021.

ONU. **Proyecto de documento final de la Conferencia Internacional sobre la financiación para el desarrollo**. Monterrey (México), 2002. Disponível em: <https://undocs.org/es/A/CONF.198/3>. Acesso em: 31 jan. 2021.

ONU. **Transformando Nosso Mundo: A Agenda 2030 para o Desenvolvimento Sustentável**. Nova Iorque, 2015. Disponível em: <https://brasil.un.org/pt-br/91863-agenda-2030-para-o-desenvolvimento-sustentavel>. Acesso em: 31 jan. 2021.

PIOVESAN, Flávia. **Temas de direito humanos**. 11. Ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ROCHA, Lara Bonemer Azevedo da; RIBEIRO, Marcia Carla Pereira. A importância do sistema de justiça para o desenvolvimento econômico. **Revista jurídica da Procuradoria-Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 6, p. 103-133, 2017. Disponível em: [http://www.pge.pr.gov.br/sites/default/arquivos\\_restritos/files/documento/2019-](http://www.pge.pr.gov.br/sites/default/arquivos_restritos/files/documento/2019-)

10/2015\_005artigo\_4\_a\_importancia\_do\_sistema\_de\_justica\_para\_o\_desenvolvimento\_economico.pdf. Acesso em: 19 jan. 2021.

ROCHA, Sérgio André. O dever fundamental de pagar impostos: direito fundamental a uma tributação justa. *In*: GODOI, Marciano Seabra de; ROCHA, Sérgio André (coord.). **Dever fundamental de pagar impostos: o que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?**. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017. p. 15-40.

ROSSO, Paulo Sérgio. **O ideal de solidariedade como base da tributação**. Belo Horizonte: Arraes Editores, 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. Direitos fundamentais em espécie. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021a. p. 178-366.

SARLET, Ingo Wolfgang. Teoria geral dos direitos fundamentais. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. **Curso de direito constitucional**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021b. p. 136-177.

SCAFF, Fernando Facury. **Orçamento republicano e liberdade igual**. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SILVA, Marco Aurélio Souza da; GONÇALVES, Everton das Neves. Direito e economia na consecução de políticas públicas para saúde no Brasil: a *public choice* no orçamento, na judicialização e no ativismo judicial. **Revista de direito, economia e desenvolvimento sustentável**, Maranhão, v. 3, n. 2, p. 17-39, jul./dez. 2017. Disponível em: <https://www.indexlaw.org/index.php/revistaddsus/article/view/2233/pdf>. Acesso em: 19 jan. 2021.

TIPKE, Klaus. **Moral tributária do estado e dos contribuintes**. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antônio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: constituição financeira, sistema tributário e estado fiscal**, v. 1. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2017. *E-book*.