

A Materialidade dos Direitos Fundamentais sob o Enfoque da Justiça Fiscal: a face oculta dos direitos fundamentais

Ronaldo Cardoso da Costa

Dissertação de Mestrado em Direito – Especialização em Ciências Jurídico-Políticas

Orientação: Professora Dra. Eva Dias Costa

Outubro, 2022



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

A Materialidade dos Direitos Fundamentais sob o Enfoque da Justiça Fiscal: a face oculta dos direitos fundamentais

Ronaldo Cardoso da Costa

Dissertação de Mestrado em Direito – Especialização em Ciências Jurídico-Políticas

Orientação: Professora Dra. Eva Dias Costa

Outubro, 2022



UNIVERSIDADE PORTUCALENSE

Dedico este trabalho ao meu Deus, pois Ele é o meu socorro, meu escudo inquebrável, meu guarda fiel. Meu Sustento na minha carreira. Minha Força além das fronteiras. Minha Arma secreta, inabalável.

Deem a cada um o que lhe é devido: se imposto, imposto; se tributo, tributo; se temor, temor; se honra, honra¹. (Carta de Paulo aos Romanos, Cap. 13 v. 7. Bíblia Sagrada. Nova Versão Internacional).

¹ BÍBLIA SAGRADA: Nova Versão Internacional. Carta de São Paulo aos Romanos, cap. 13, v. 7.

Agradecimentos

Agradeço a Deus pelo que sou. Grato à minha família, esposa e filho(a)s, por me auxiliarem e me darem o suporte necessário nos períodos mais críticos, muitos deles isolado em minha sala de estudos.

Gratidão aos nossos amigos pela amizade e aos docentes do Mestrado em Direito pelos saberes compartilhados. Estendo meus agradecimentos, à professora Iolene Mesquita Lobato pelo destacado auxílio e, em especial à Professora orientadora Dra. Eva Dias Costa, por toda sua dedicação e atenção.

Ao meu pai, símbolo de força e coragem, que me estendeu os braços e apontou para mais além, mais adiante. Meu grande professor e amigo: *papai, o carinho, o amor e o apoio incondicional que recebi de ti é parte importante dessa minha trajetória.*

Inadequado seria esquecer de D. Florisbela (*in memoriam*), minha mãe, por tudo que me ensinou, alma grande, serena e branda, templo de bondade.

A Materialidade dos Direitos Fundamentais sob o enfoque da Justiça Fiscal: a face oculta dos direitos fundamentais

Resumo

Este trabalho trata da relação entre Estado, Tributação e Direitos Fundamentais, tendo como recorte analítico Brasil e Portugal. O objetivo geral foi analisar a viabilização de políticas públicas tributárias como um instrumento garantidor, para que os Direitos Fundamentais, em ambos os países, sejam assegurados à população. A questão problematizadora foi: a concessão de direitos sociais, a viabilização de políticas públicas tributárias de Portugal e Brasil, baseadas no direito-dever social constitucional, pode ser um instrumento para se alcançar a tão almejada justiça social, face a seu custo tributário? Para tanto, realizou-se investigativa alicerçada à luz dos estudos dogmáticos-jurídicos por meio da pesquisa bibliográfica e dos aspetos doutrinários. Tal metodologia oportunizou compreender os significados inerentes a tributação, por sua vez, neste estudo custeada pelo cidadão português e/ou brasileiro, e administrada pelo Estado Democrático de direito que é obrigado constitucionalmente a atender às necessidades básicas de seu povo. No final o estudo mostrou que a efetivação dos direitos do homem tem custos econômicos, que são providos pela cobrança de impostos. Isto é, toda demanda que emana do povo carece de investimento do aparato institucional (Estado). Sendo, portanto, a tributação um dos instrumentos para a concretização da justiça social.

Palavras-chave: Tributação; Direitos Fundamentais; Justiça Fiscal; Estado Democrático de Direito.

The Materiality of Fundamental Rights from the perspective of Tax Justice: the hidden face of fundamental rights

Abstract

This work deals with the relationship between the State, Taxation and Fundamental Rights, having as an analytical approach Brazil and Portugal. The general objective was to analyse the feasibility of public tax policies as a guaranteeing instrument so that Fundamental Rights, in both countries, are guaranteed to the population. The problematizing question was: can the conception of social rights, the feasibility of public tax policies in Portugal and Brazil, based on the constitutional social right-duty, be an instrument to achieve the much-desired social justice, given its tax cost? Therefore, an investigation was carried out based on the light of dogmatic-legal studies through bibliographic research and doctrinal aspects. Such methodology made it possible to understand the meanings inherent to taxation, in turn, in this study funded by the Portuguese and/or Brazilian citizen and administered by the Democratic State of law that is constitutionally obliged to meet the basic needs of its people. In the end, the study showed that the realization of human rights has economic costs, which are provided by the collection of taxes. That is, every demand emanating from the people lacks investment from the institutional apparatus (State). Therefore, taxation is one of the instruments for achieving social justice.

Keywords: Taxation; Fundamental rights; Tax Justice; Democratic state.

Sumário

Introdução	11
Capítulo 1.....	15
1. Estado e Justiça Tributária	15
1.1. Estado Moderno: breves considerações.....	16
1.2. Estado Liberal e a crise que o atravessou	18
1.3. Estado Social de Direito	20
1.4. As configurações do Estado Moderno	24
1.5. Justiça e Política Tributária.....	27
1.6. A Justiça Tributária.....	33
Capítulo 2.....	38
2. Interface entre Tributação e os Direitos Fundamentais.....	38
2.1. A Tributação como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais	38
2.2. A tributação da capacidade económica e a igualdade democrática sob	
o enfoque dos direitos fundamentais	39
2.3. Solidariedade social tributária.....	42
2.4. O dever fundamental de pagar impostos: uma discussão necessária	44
2.5. Tributação: financia o aparelho estatal e os direitos sociais	48
Capítulo 3.....	51
3. Direitos Fundamentais no Estado Democrático de Direito	51
3.1. Revisitando os Direitos Humanos.....	51
3.2. A evolução dos Direitos Fundamentais.....	56
Capítulo 4.....	61
4. O Estado como garantidor dos direitos fundamentais.....	61
4.1. Funções do Estado na garantia dos direitos fundamentais.....	61
4.2. A garantia dos direitos e o seu custo tributário	64
4.3. A ordem tributária no Brasil	66
4.4. O carácter fiscal do Estado Português	73
4.5. A efetivação da justiça social através de políticas fiscais tributárias no	
ordenamento jurídico português e brasileiro	80
Conclusão	84
Bibliografia	86

Índice de Figuras

Figura 1 - Carga Tributária Bruta (% do PIB) (1990-2020)	66
Figura 2 - Carga tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2016)	69
Figura 3 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2016).....	69
Figura 4 - Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) - Brasil e Países da OCDE (2016).....	70
Figura 5 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2016)	71
Figura 6 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2016).....	72
Figura 7 -Produto Interno Bruto de Portugal (2017-2019).....	75
Figura 8 - Variação da carga fiscal e do PIB (2008-2020) de Portugal	76
Figura 9 -Evolução da carga fiscal entre 1995 e 2020 (% do PIB).....	77
Figura 10 - Carga Fiscal dos países da União Europeia em 2020.....	77
Figura 11 - Indicador Carga Fiscal e seus componentes entre 2010 e 2020	78
Figura 12 - Peso dos impostos diretos na carga fiscal, nos países da União Europeia.....	79
Figura 13 - O peso dos impostos indiretos na carga fiscal, nos países da União Europeia.....	79

Índice de Abreviaturas

AREsp – Agravo em Recurso Especial

AT – Administração Tributária/Portugal

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CEDH – Convenção Europeia dos Direitos do Homem

CF – Constituição Federal Brasileira

CIDE – Contribuições de Intervenção no Domínio Econômico

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CPMF – Contribuição Provisória sobre Movimentação Financeira

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSLL – Contribuição social sobre o Lucro Líquido

EUA – Estados Unidos da América

FGTS – Fundo de Garantia do Tempo de Serviço

IABA – Imposto sobre o álcool, as bebidas alcoólicas e as bebidas adicionadas de açúcar/Portugal

IBGE – Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística

ICMS – Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias

IEC – Imposto Especial de Consumo/Portugal

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis/Portugal

IMT – Instituto da Mobilidade e dos Transportes/Portugal

INE – Instituto Nacional de Estatística/Portugal

INSS – Instituto Nacional do Seguro Social

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IR – Imposto de Renda

IPVA – Imposto sobre Veículos Automotores

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IRC – Imposto sobre rendimentos das pessoas coletivas/Portugal

IRPF – Imposto de Renda da Pessoa Física/Brasil

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares/Portugal

ISP – Imposto sobre Produtos Petrolíferos/Portugal

IS – Imposto de Selo/Portugal

ISS – Imposto Sobre Serviços

IT – Imposto Sobre Tabaco/Portugal

ITBI – Imposto sobre a transmissão de bens imóveis

ITCMD – Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação sobre Quaisquer Bens e Direitos/Brasil

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado/Portugal

OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico

PIB – Produto Interno Bruto

PIS – Programa de Integração Social

PR – Paraná/Brasil

RE – Recurso Extraordinário

SRFB – Secretaria da Receita Federal do Brasil

TUE – Tratado da União Europeia

UE – União Europeia

Introdução

O presente trabalho gira em torno de um fenômeno de notória relevância para o estudo das ciências político-jurídicas: a relação entre Estado, Tributação e Direitos Fundamentais. Em particular, a relação entre essa tríade, tendo como recorte analítico Brasil e Portugal.

Antes de adentrar na referida discussão, faz-se necessário relembrar as particularidades destas duas nações. Portugal colonizou o Brasil por quase quinhentos anos, e o processo de separação entre esses dois países foi bastante complexo, marcado por vários embates e conflitos. Mesmo sendo um país colonizador, Portugal só passou a ocupar uma posição na Europa após 1830, face ao complexo processo de separação com o Brasil, momento em que foi realizado as reformas do Estado e da sociedade portuguesa².

No que tange a população, a brasileira ultrapassa os 200 milhões de habitantes distribuídos em 26 Estados e o Distrito Federal, possuindo 5.570 municípios, enquanto Portugal, 10 milhões de habitantes repartidos em duas regiões autônomas (os arquipélagos dos Açores e da Madeira), tendo 308 municípios. Quanto a organização interna do Estado, o Brasil configura-se como uma república federativa presidencialista e Portugal organiza-se como um país unitário³.

Além da relação entre colonizador e colonizado, ambos os países passaram por golpes políticos. Isto é, como ocorreu no Brasil, com o golpe Militar de 1964; em Portugal, a transição democrática iniciou com o golpe das Forças Armadas em 1974, conhecida por Revolução dos Cravos. A sexta Constituição da República Portuguesa (CRP) deu plenos poderes (econômico, político e social) às Forças Armadas, todavia ocorreu várias críticas (empreendedores privados e partidos da direita) ocasionando sua revisão⁴.

Segundo Eva Dias Costa⁵, Portugal é um país periférico, sem muita atração de investidores estrangeiros, pois ainda está arraigado pelo atraso na Justiça e pela

² PEREIRA, Miriam Halpern. *Do Estado Liberal Ao Estado-Providência: Um século em Portugal*. Bauru: Edusc, 2012, p. 62.

³ AMORIM, Amilton, PELEGRINA, Marcos Aurélio, JULIÃO, Rui Pedro. Desenvolvimentos e aplicações no Brasil e em Portugal. In: *Cadastro e gestão territorial: uma visão luso-brasileira para a implementação de sistemas de informação cadastral nos municípios* [online]. São Paulo: Editora Unesp Digital, 2018, 61-115. ISBN: 978-85-9546-282-3. Disponível em: <https://doi.org/10.7476/9788595462823>.

⁴ RANIERI, Nina Beatriz Stocco. *Teoria Do Estado: Do Estado de Direito Ao Estado Democrático de Direito*. Barueri: Editora Manole, 2013, pp. 321–322.

⁵ COSTA, Eva Dias. *A Concorrência Fiscal Entre Estados-Membros Não Favorece Portugal*. Público, 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/05/25/economia/opiniao/concorrenca-fiscal-estadosmembros-nao-favorece-portugal-1874031?fbclid=IwAR1vVB-9Zw-CJLTF3R6GjCrU0t1oMtRI-NLZ0eOiKxKSHLrCh2iaD7mB4g8>.

corrupção. Além disso, acrescenta-se a fragilidade da economia portuguesa que mediante a ligeira queda de arrecadação do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas-IRC e conseqüentemente perda de receita fiscal, coloca em dúvida a sustentabilidade do modelo de Estado Social português⁶.

Decorrente deste cenário a Professora Doutora Eva Dias Costa⁷, assinala que um dos possíveis caminhos favoráveis para mudar esta realidade seria a harmonização fiscal da tributação direta na União Europeia (UE). A harmonização fiscal impediria a competição com os Estados-membros, abriria possibilidades de modernizar o país. Uma modernização que passariam pela Justiça, legislação laboral, investimentos (nacional e estrangeiro). Tais ações implicariam diretamente num cuidadoso combate a corrupção, na promoção de estratégias para promoção de mudanças sociais, como o rendimento social, empregos e salários.

Houve anteriormente, na Constituição de 1976, uma proposta de reforma fiscal portuguesa que propunha para Portugal um sistema fiscal cuja estrutura se aproximasse dos países desenvolvidos, mas sem efetividade, pois se tornara posteriormente “quadro constitucional do sistema fiscal”⁸. Nos anos seguintes, em 1988-1989, optou-se por “uma tributação de rendimento consentânea com esse tipo de estado [...]”⁹.

Esse percurso histórico da reforma fiscal português instiga a pensar como os direitos sociais podem ser garantidos se a base que os constituem ainda carece de mudanças substanciais.

Assim, a questão problematizadora desta dissertação é: na conceção de direitos sociais, a viabilização de políticas públicas tributárias de Portugal e Brasil, baseadas no direito-dever social constitucional, pode ser um instrumento para se alcançar a tão almejada justiça social, face a seu custo tributário? A hipótese é que sem os recursos oriundos da tributação/impostos pagos pela população os Direitos Fundamentais não podem ser efetivados e nem possibilitados, pelo Estado, ao povo brasileiro e nem à nação portuguesa.

O objetivo geral desta pesquisa é analisar a viabilização de políticas públicas tributárias como um instrumento garantidor para que os Direitos Fundamentais, tanto no Brasil como em Portugal, sejam assegurados à população. Os objetivos específicos são: apresentar como a tributação constitui o elemento fundante dos Direitos Fundamentais; mostrar que o Estado Democrático de Direito depende da tributação individual e coletiva

⁶ COSTA, Eva Dias. *A Concorrência Fiscal Entre Estados-Membros Não Favorece Portugal*.

⁷ *Idem*.

⁸ NABAIS, José Casalta. *Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudo de Direito Fiscal*. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2008, p. 128.

⁹ NABAIS, José Casalta. *Op.Cit.*, p. 129.

para atenuar a desigualdade socioeconômica instaurada nos países em análise; elencar como a tributação constitui como uma ferramenta de redistribuição de riquezas desde que a Justiça Fiscal seja eficiente.

O interesse por este tema deu-se por vários fatores: o primeiro é que se presencia diariamente no discurso vigente popular, no Brasil, que a tributação é uma exploração, um ônus ao cidadão brasileiro. Essa narrativa carece de esclarecimento no sentido de elucidar que se a tributação aplicada corretamente implica possibilidades de amenizar a desigualdade social que assola o povo brasileiro. Não se configurando como um fardo ao cidadão e nem uma obrigação desnecessária e ineficaz.

O segundo fator refere-se aos desdobramentos deste estudo no âmbito acadêmico, ao tratar de assuntos polêmicos – interface entre tributação e direitos fundamentais – pode parecer contraditório diante dos casos de corrupção instaurados no Brasil que de forma direta ou indireta coloca em dúvida a eficiência do Estado Democrático brasileiro. Mas, mesmo marcado por esta tensão contextual o debate sobre a tríade Estado, Tributação e Direitos Fundamentais constitui fundamental para a discussão na área e na própria concepção de tributos instaurado socialmente.

Terceiro, espera-se que este estudo não apenas contribua com a discussão na área, mas sirva de alerta para os representantes políticos, tanto do Brasil como de Portugal, que respeitem legalmente a destinação dos recursos públicos tributários e que a distribuição ocorra de forma isonômica entre todos. Ou seja, que os membros da população tenham iguais oportunidades e que a “distribuição da riqueza ocorra das camadas mais favorecidas para aquelas menos aquinhoadas”¹⁰.

O presente estudo se justifica, ao demonstrar o papel da arrecadação/liquidação como instrumento de realização de justiça social, de efetivação de direitos fundamentais, orientado nos ideais de justiça fiscal, alcançando a justiça social.

Assim, para que haja a materialidade (efetivação) dos direitos fundamentais, o Estado necessita de renda tributária. Dessa forma, para proteger direitos (distribuir recursos), há necessidade de receita para custear esses direitos fundamentais, que são concretizadas nomeadamente através de políticas fiscais tributárias. Convém ressaltar que até mesmo para uma demanda tão geral e elementar quanto à garantia do mínimo existencial, torna o tributo um fardo coletivo e atinge a todos os cidadãos. Por fim, espera-se que este estudo instigue outros estudiosos a debruçarem sobre o tema.

¹⁰ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 374.

Para tanto, realizou-se pesquisa investigativa alicerçada à luz dos estudos dogmáticos-jurídicos por meio da pesquisa bibliográfica e dos aspetos doutrinários. Isto é, todo o delineamento se deu por meio de “livros, revistas, publicações em periódicos e artigos científicos, jornais, boletins, monografias, dissertações, teses, material cartográfico, [...]”¹¹.

A abordagem utilizada foi qualitativa que considera “[...] que há uma relação dinâmica entre o mundo real e o sujeito, isto é, um vínculo indissociável entre o mundo objetivo e a subjetividade do sujeito que não pode ser traduzido em números. [...]”¹².

A pesquisa qualitativa busca os significados inerentes a tributação, por sua vez, neste estudo custeada pelo cidadão português e/ou brasileiro, e administrada pelo Estado Democrático de direito que é obrigado constitucionalmente a atender as necessidades básicas de sua população.

Esta dissertação está estruturada inicialmente com a parte introdutória, que conta com a problemática da pesquisa, a metodologia do estudo, os interesses que sustentaram sua elaboração e execução e os objetivos delineados na pesquisa.

O capítulo 1 refere-se ao referencial teórico dos estudiosos da área, por sua vez, intitulado **Estado e Justiça Tributária**.

O capítulo 2 intitulado de **Interface entre Tributação e os Direitos fundamentais** reserva-se aos elementos intrínsecos entre tributação e direitos fundamentais, no sentido de se complementarem.

O capítulo 3 nomeado de **Direitos Fundamentais no Estado Democrático de Direito** apresenta-se as particularidades inerentes aos deveres atribuídos ao Estado e os desdobramentos de sua eficiência no enfrentamento da distribuição de riquezas.

O capítulo 4 designado de **O Estado como garantidor dos Direitos Fundamentais** aduz-se os desdobramentos da carga tributária, do Brasil e Portugal, e sua eficiência na garantia dos direitos fundamentais.

¹¹ PRODANOV, Cleber Cristiano, FREITAS, Ernani César. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. Novo Hamburgo: Feevale, 2013, p 54.

¹² PRODANOV, Cleber Cristiano, FREITAS, Ernani César. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*, p. 52.

Capítulo 1

1. Estado e Justiça Tributária

Este capítulo mostra a relação entre Estado e Justiça tributária, por sua vez, entendido como aqueles que garantem, de forma direta e indireta, que os direitos fundamentais sejam garantidos aos cidadãos. A manutenção desses direitos gera custos e para custeá-los o Estado carece de aferição de recursos, a qual se dá por via da tributação.

O ponto de partida para esta reflexão é o Estado Moderno que nasceu com o modo de produção capitalista (período compreendido entre o século XI ao XV) e o advento da Modernidade.

O conceito de Estado é polissêmico e está relacionado ao contexto histórico de cada época. Desse modo, faz-se necessário revisitar o pensamento político clássico que contribuiu para a base do Estado Moderno.

O primeiro escrito sobre Estado foi do pensador moderno Nicolau Maquiavel (1469-1527), autor do clássico *O Príncipe* um tratado teórico que receitava (técnica e teoricamente) ao governante o caminho para se tornar um príncipe virtuoso e se manter no poder. Para Maquiavel, o Estado configura-se como uma realidade imanente (forte, absoluto) dirigido por um príncipe forte e inflexível¹³.

Em seguida, destacam-se os estudos dos jusnaturalistas racionalistas: Thomas Hobbes (1588-1679), John Locke (1632-1704) e Jean-Jacques Rousseau (1712-1778), enquanto contratualistas contribuíram diretamente para a formação do Estado Moderno. É justamente esse pacto – contrato – a alavanca do Direito daquela época.

Vale considerar que foi na filosofia jusnaturalista que nasceu a doutrina dos direitos do homem “[...] o direito à vida e à sobrevivência, que inclui também o direito à propriedade; e o direito à liberdade, que compreende algumas liberdades essencialmente negativas”¹⁴.

Segundo Nascimento¹⁵, foi Thomas Hobbes o primeiro filósofo contratualista a escrever sobre Estado. A sua obra, *O Leviatã*, escrita em 1651, é considerada como a precursora do Estado Moderno. Hobbes entendia que os homens viviam em constante situação de guerra, por conta de suas paixões naturais (riqueza e poder), e o Estado

¹³ NASCIMENTO, Thiago José Andrade. *Sobre o Estado Moderno: uma análise das concepções de Estado de Karl Marx e Antonio Gramsci* [em linha]. Dissertação de Mestrado. Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Serviço Social. Maceió, 2010.

¹⁴ BOBBIO, Norberto, *A Era Dos Direitos*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004, p. 73.

¹⁵ NASCIMENTO, Thiago José Andrade. *Op. Cit.*, p. 35.

por meio de um contrato social controlaria essas pulsões, a vida dos cidadãos e passaria então a gerenciar os direitos naturais dos homens (propriedade, liberdade). Assim, o Estado em Hobbes tem um poder soberano ilimitado e era visto como um grande indivíduo (que representa o poder), cujo corpo era constituído de numerosos homens pequenos¹⁶.

Diferentemente de Hobbes, o filósofo inglês Locke atribuía limites de poder ao Estado, pois acreditava que os homens possuíam direitos (vida, liberdade, propriedade) inalienáveis que não poderiam ser cuidadas pelo Estado. Ao Estado caberia conservar tais direitos e garantir a propriedade. Esse poder limitado ao Estado torna Locke o pai do Liberalismo, pois “o Estado é limitado pela lei natural, ou seja, o direito natural mais sagrado à propriedade que é um bem supremo e o Estado não pode interferir, apenas protegê-lo através das leis”¹⁷.

Rousseau, por sua vez, diferente dos contratualistas de sua época, não considerava o estado de natureza como inocente, justo e igualitário, pelo contrário, atribuía à propriedade privada a responsabilidade pela desagregação da vida natural, dando lugar à sociedade civil, que por sua vez, corrompeu o homem e trouxe consigo a desigualdade social. Por isso, o Estado seria aquele capaz de preservar a liberdade e os direitos comuns ao estado de natureza e a sociedade civil. O Estado em Rousseau é democrático e moralizador, pois seu objetivo é o bem comum, servir à vontade geral, a vontade do povo¹⁸.

Os filósofos contratualistas foram fundamentais e contribuíram decisivamente para pensar o Estado Moderno como é concebido na atualidade.

1.1. Estado Moderno: breves considerações

As primeiras formulações conceituais do que deveria ser ‘Estado’ foram desenvolvidas por Platão e Aristóteles, a partir da noção do que deveria “ser justo” e do que “seria injusto”¹⁹. Na impossibilidade de contextualizar a história do surgimento do Estado, este tópico concentra-se no Estado Moderno.

¹⁶ BOBBIO, Norberto, BOVERO, Michelangelo. *Sociedade e Estado na Filosofia Política Moderna*. Brasília: Editora Brasiliense, 1986, p. 94.

¹⁷ PRODANOV, Cleber Cristiano, FREITAS, Ernani César. *Metodologia do Trabalho Científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*, p. 35.

¹⁸ NASCIMENTO, Thiago José Andrade. *Sobre o Estado Moderno: uma análise das concepções de Estado de Karl Marx e Antonio Gramsci*.

¹⁹ KUNZLER, Ivo José. *Justiça Tributária e Os Limites do Poder de Tributar: Entre o Dever de Pagar e o Confisco, que se Tenha um Tributo Democraticamente (Re)Constituído*. Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2012, p. 56.

A priori, destaca-se o indivíduo, o titular do poder soberano, posteriormente ao poder político (indivíduos associados), fruto de uma convenção, representa conforme a definição de Hobbes “[...], da mais engenhosa e também da mais benéfica das máquinas, a *machina machinarum*”²⁰. É dessa engenhosa máquina que nasce o Estado Moderno.

Segundo Bobbio, o Estado se desenvolveu em três perspectivas: liberal, democrática e social, tendo como referência o indivíduo. Isto é, é liberal quando uma parte da sociedade – os indivíduos – reivindicam direitos; é democrático, porque todos os indivíduos potencialmente pleiteiam direitos; é social, porque os indivíduos, agora soberanos, postulam os direitos do indivíduo²¹.

A formação do Estado Moderno se deu historicamente em três fases: Estado liberal, crise no Estado liberal, Estado Democrático de direito. Tais fases serão tratadas sucintamente ao longo desta seção.

Como trata-se de um conceito construído historicamente o Estado Moderno tem várias aceções sociológicas, para tanto apropria-se de dois pensadores (Émile Durkheim e Max Weber) da Sociologia Clássica para iniciar a discussão.

Para Durkheim, “o Estado é, assim, um agente social e não uma instituição engessada e distante da realidade. É dinâmico; evolui como evolui a moral social; como evolui a sociedade”²². A preocupação deste sociólogo não se limitava na discussão do fenômeno político – Estado - enquanto uma instituição de poder, mas a função social enquanto agente moral que desempenha frente aos conflitos sociais existentes. Ou seja, vê-se que o Estado é tanto órgão quanto instrumento de uma nova sociabilidade; sua ação vai além do escopo da política para se tornar o resultado de forças sociais em conflito. Somente assim ele se torna o órgão orientador, o “cérebro social” cujo fundamento é a moral²³.

Diferente desta perspectiva de direcionar a conduta coletiva, Marx Weber define Estado como aquele que detém o monopólio de poder, pelas vias de um agrupamento político. Por se tratar de um conceito que está relacionado a organização e institucionalização da violência. Em função desta particularidade, Weber lecionou que o Estado não está ligado diretamente aos fins, mas pela peculiaridade que o constitui: o uso da coação física²⁴. A dominação por meio da violência legítima é o que caracteriza

²⁰ BOBBIO, Norberto, *A Era Dos Direitos*, p. 93.

²¹ BOBBIO, Norberto, *A Era Dos Direitos*, pp. 93-94

²² SACCOL, Ana Paula. A Concepção de Estado No Pensamento de Durkheim: Lições de Sociologia. *Em Tese – Revista Eletrônica Dos Pós Graduandos Em Sociologia Política Da UFSC*, 2012, pp. 96–102 Disponível em: <http://dx.doi.org/10.5007/1806-5023.2012v9n1p96>.

²³ SACCOL, Ana Paula. *Op. Cit.*, p. 133.

²⁴ WEBER, Max. *Ciência e Política: Duas Vocações*. 18.^a Ed. São Paulo: Cultrix, 2013, pp. 59–60.

o Estado na perspectiva de Weber, pois é justamente o uso da força que garante o funcionamento desta instituição.

Segundo Kelsen, o Estado pode ser visto de duas formas: o Estado como sistema de integração; e como a realidade deste sistema de integração. Em outras palavras, é a sua formação permanente, em função da sua efetividade e enquanto união soberana de vontade que o faz um sistema de integração. Ao mesmo tempo que possibilita esta integração social, o Estado se constitui por esta integração²⁵.

Na evolução do Estado de Direito, duas mudanças de paradigma ajudam a entender a direção ao Estado constitucional de direito: afirmação do princípio da legalidade e da onipotência do legislador; supremacia da Constituição sobre a Lei. Esta última trouxe severas alterações: no campo da “teoria da validade das leis, a diferenciação entre forma e substância; para o princípio da separação de Poderes, a mudança do papel do Judiciário”²⁶ e outros. Repercutindo diretamente na revisão das teorias democráticas procedimentais²⁷.

As transformações ocorridas no âmbito do Estado acompanham necessariamente as mudanças sociais, políticas e econômicas vigentes de uma nação. Assim, o estudo do Estado pode ser compreendido ainda, por suas fontes: a história das instituições políticas e a história das doutrinas políticas. Ambas se entrelaçam, mas não são as mesmas coisas, afinal uma coisa é, por exemplo, a história dos parlamentos na Europa, outra coisa é a história dos escritores (Hobbes, Locke, Montesquieu, Rousseau, Hegel) parlamentaristas²⁸.

Após essa ligeira discussão conceitual sobre Estado apresenta-se, a seguir, as concepções que norteiam a sua primeira fase do Estado Moderno.

1.2. Estado Liberal e a crise que o atravessou

O termo liberalismo possui várias interpretações e significados, como por exemplo, o liberalismo econômico e o jurídico. O primeiro relaciona-se à doutrina que

²⁵ KELSEN, Hans. *O Estado como integração: Um confronto de Princípio*. São Paulo: Martins Fontes, 2003, pp 84-85.

²⁶ RANIERI, Nina Beatriz Stocco. *Teoria do Estado: Do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito*, pp. 319-319.

²⁷ *Idem*.

²⁸ BOBBIO, Norberto. *Estado, Governo, Sociedade. Para uma teoria geral da política*. São Paulo: Paz e Terra, 2007, pp. 53-54.

prega o mercado natural autorregulado contra a intervenção estatal; o segundo remete a uma concepção de Estado que garanta os direitos dos indivíduos²⁹.

O modelo de Estado liberal está relacionado a Revolução Francesa que preconizava uma sociedade pautada pela liberdade, fraternidade e igualdade, bem como “pela constante atenção voltada à maior fixação da democracia, procurando envolver toda a sociedade no compromisso de ver atendidas suas necessidades fundamentais”³⁰.

Por isso, seus preceitos econômicos alicerçavam na criação de um mercado autorregulado sem interferência e intervenção estatal. O termo liberal remete ao sentido aos ideários burgueses, já que era essa classe que possuía os bens, a propriedade e a indústria. Em casos excepcionais de intervenção estatal no mercado, tal ato se configurava no campo da ilegalidade³¹.

Essa nova ordem estatal provocou a criação de novos institutos jurídicos que o legitimou como Estado Burguês de Direito³². Esse novo instituto configurava-se como uma forma de reprodução do sistema vigente e a hegemonia da classe dominante. O discurso proeminente era pautado na concepção de liberdade, que por sua vez, submetia os valores individuais em prol dos valores coletivos e o Estado seria o garantidor de controle da almejada liberdade³³.

O papel social do Estado Burguês de Direito foi manter a reprodução do modo de produção da classe dominante, ofuscando as possibilidades do exercício da mediação social. Esse tipo de Estado resistiu até a Primeira Guerra Mundial em função das questões de ordem financeira, ideológica e filosófica em curso³⁴. Logo após este período, a prerrogativa era superar esse modelo liberal e minimizar as diferenças socioeconômicas instauradas.

O cenário socioeconômico do pós-Guerra abriu caminhos para o Estado do Bem-Estar Social. Isso foi possível mediante as reivindicações dos movimentos das massas que reclamavam por direitos sociais, trabalhistas e outros. Exigiam-se novos arranjos institucionais que ajudassem a enfrentar os obstáculos dos resquícios que o Estado Liberal impôs³⁵.

²⁹ DALLÁRI JÚNIOR, Hécio de Abreu, *Teoria Geral Do Estado Contemporâneo*. 2.^a. Ed. São Paulo: Rideel, 2008, pp. 30-31.

³⁰ DALLÁRI JÚNIOR, Hécio de Abreu. *Op. Cit.*, p. 33.

³¹ NASCIMENTO, Thiago José Andrade. *Sobre o Estado Moderno: uma análise das concepções de Estado de Karl Marx e Antonio Gramsci*.

³² *Idem*.

³³ TOMAZELI, Luiz Carlosi. *Entre o Estado Liberal e a Democracia Direta: A Busca de Um Novo Contrato Social*. Brasil: Edipucrs, 1999, p.31.

³⁴ COPELLI, Giancarlo Montagneri. MORAIS, Jose Luis Bolzan. A Necessidade de Novos Discursos Teóricos Frente à Crise Do Estado Social. *Revista Direito, Estado e Sociedade*. Rio de Janeiro, 2020, p. 18.

³⁵ COPELLI, Giancarlo Montagneri. *Op. Cit.*, 34

Paralelamente, ocorriam as mudanças nos instrumentos jurídicos (legislação *anti trust*, leis de seguro obrigatório ao proletariado, e outras) para atender a nova estrutura socioeconômica em curso. Emergia ainda a necessidade de intervenção do Estado no mercado e na economia, provocando uma rutura do modelo liberal instaurado para o Estado Social. Afinal, o Estado é ente institucional que envolve o indivíduo “[...], que começam antes de seu nascimento, com a proteção dos direitos do nascituro, e se prolongam até depois da morte, na execução de suas últimas vontades. No mundo moderno, o Estado é a mais formidável das organizações”³⁶.

Essa singularidade instituída ao Estado pela teia que emaranha o homem, faz dele a organização suprema no mundo moderno, pois todas as outras atividades dependem de sua autoridade, ou seja, “[...] põe sob seu domínio todas as formas de atividade, cujo controle é feito com sua permissão. O Estado não permite ao homem desposar a irmã; é graças à permissão do Estado que ele pode desposar a prima”³⁷.

Todo cidadão passa pela tutela do Estado que controla, permite, autoriza ações individuais e coletivas em uma região, em uma nação. Bender leciona que a família e os indivíduos são partes constituintes do Estado³⁸. Apesar de toda sua magnitude, seu poder está limitado a sua extensão territorial, mas dentro desta base territorial o Estado deve trabalhar para atender às necessidades básicas de seu povo.

1.3. Estado Social de Direito

O Estado Social de Direitos nasceu no final da segunda Guerra Mundial, oriundo dos movimentos de massa que reivindicam direitos sociais, diante das mazelas que enfrentavam.

Silva e Alves³⁹ ressaltam que o ideal do Estado social, enquanto Estado intervencionista foi alicerçado por Constituições que consagraram os Direitos Fundamentais, que passaram a exigir do Estado sua efetivação. E com a legitimação constitucional de tais direitos enfrentou no século XXI uma crise socioeconômica, na Europa, que dificultou efetivamente o cumprimento dos direitos instituídos⁴⁰.

³⁶ AZAMBUJA, Darcy. *Teoria Geral do Estado*. São Paulo: Globo, 2011, p. 20.

³⁷ AZAMBUJA, Darcy. *Teoria Geral do Estado*, p. 51

³⁸ BENDER, Geomar André. *A Divisão Do Poder Político: Do Estado Liberal Ao Estado Social*. Curitiba: Appris, 2019, p.3.

³⁹ SILVA, Maria Manuela Magalhães, ALVES, Dora Resende Alves. O Estado Social e Os Direitos Sociais: Um Novo Paradigma? *Caderno de Direito Actual*, 2015, n.º 3. Disponível em: <http://repositorio.uportu.pt/xmlui/handle/11328/1378>.

⁴⁰ SILVA, Maria Manuela Magalhães, ALVES, Dora Resende Alves. O Estado Social e Os Direitos Sociais: Um Novo Paradigma?

O Estado Social passou a controlar a economia e a desenvolver políticas setoriais de bem-estar social. Trata-se de um modelo que considera a desigualdade e as vulnerabilidades sociais como um problema social e não como resultado da ação individual do homem⁴¹.

Essa premissa, no Brasil, pode ser verificada com a Constituição de 1934 que pela primeira vez expandia a relação socioeconômica para a função do Estado⁴². A referida lei ensaiava a base inicial para um Estado de Bem-Estar, isso se deu em função do próprio contexto sociopolítico da época que estava marcado pela efervescência de demandas sociais, como emprego, saúde e educação. Foi justamente na seara das reivindicações sociais que foram ensejadas as políticas públicas (programas, projetos, atividades e etc.) e o início “de transformação do Estado para além da representação dos interesses de uma determinada classe⁴³”.

Em Portugal a referência foi a Constituição da República Portuguesa - CRP⁴⁴ de 1976 ocasião em que Portugal se consagrou como um “Estado constitucional, alicerçado nos valores da liberdade, democracia e proteção dos direitos fundamentais”⁴⁵. Em 1978, Portugal aderiu à Convenção Europeia de Direitos Humanos - CEDH e à comunidade internacional de Direitos Humanos.

Percebe-se em ambos os países que o Estado Social passa a ter uma nova configuração: fomentar as garantias sociais. Isto é, ele passa a ser o responsável pela “gestão da tensão que ele próprio cria, entre justiça social e igualdade formal; dessa gestão são incumbidos, ainda que de modo diferente, todos os órgãos e poderes do

⁴¹ COPELLI, Giancarlo Montagner, MORAIS, Jose Luis Bolzan. A necessidade de novos discursos teóricos frente à crise do Estado Social. *Direito, Estado e Sociedade*, 2020, p. 101. Disponível em: <https://revistades.jur.puc-br/index.php/revistades/article/view/1396>.

⁴² COPELLI, Giancarlo Montagner, MORAIS, Jose Luis Bolzan. *Op. Cit.*, p. 101.

⁴³ BERCOVICCI, Gilberto, MASONETTO, Luís Fernando. Os Direitos Sociais e as Constituições Democráticas Brasileiras: Breve Ensaio Histórico. In: RUBIO, David Sánchez, FLORES, Joaquín Herrera, CARVALHO, Salo. *Direitos Humanos e Globalização: Fundamentos e Possibilidades Desde a Teoria Crítica*. Porto Alegre: EdiPUCRS, 2004, p. 511.

⁴⁴ A Constituição da República Portuguesa (CRP) de 2 de Abril de 1976, na redação que lhe foi dada pelas sete revisões constitucionais: Lei Constitucional n.º 1/82 de 30 de Setembro (DR n.º 227); Lei Constitucional n.º 1/89 de 8 de Julho; Lei Constitucional n.º 1/92 de 25 de Novembro; Lei Constitucional n.º 1/97 de 20 de Setembro; Lei Constitucional n.º 1/2001 de 12 de Dezembro (DR n.º 286, p. 8172); Lei Constitucional n.º 1/2004 de 24 de Julho (DR n.º 173, p. 4642) e Lei Constitucional n.º 1/2005 de 12 de Agosto (DR n.º 155, p. 4642). É o sexto texto fundamental português. Antes: a Constituição de 23 de setembro de 1822; a Carta Constitucional de 29 de abril de 1826; a Constituição de 4 de abril de 1838; Constituição de 21 de agosto de 1911; e a Constituição de 11 de abril de 1933. As seis revisões constitucionais efetuaram alterações, maiores ou menores (a terceira revisão, de 1992, por exemplo, alterou apenas um artigo, o 15.º), no conjunto dos preceitos constitucionais dedicados aos direitos fundamentais. Cf. Decreto de Aprovação da Constituição, de 10 de abril. *Diário da República, Série I* [em linha]. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1976-04-10, n.º 86, pp 738-775. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>.

⁴⁵ LEÃO, Anabela Costa, NEVES Inês, COUTINHO, Juliana Ferraz, LUÍSA NETO. *Convenção Europeia dos Direitos Humanos: Anotações pelos estudantes da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2019, p. 204.

Estado”⁴⁶. Assim, constitucionalmente, o Poder Judiciário passa a exercer uma prestação positiva, intervindo junto às necessidades sociais de seu povo⁴⁷.

Esse papel interventivo realizado pelo Judiciário, no âmbito do Estado Social, como uma prestação que pressupõe a garantia da justiça social sustenta a proposta defendida nesta pesquisa da tríade entre Estado, Tributação e Direitos Fundamentais.

Para Saes os direitos sociais reconhecidos juridicamente, estão relacionados às prerrogativas do Estado, mas não significa que tais direitos gerem direitos subjetivos particulares a cada cidadão. E muitos destes direitos são revestidos de caráter coercitivo, como a escolarização, medidas de higiene pública, como é o caso da vacinação contra a COVID-19, a proibição do trabalho do menor, dentre outras⁴⁸.

Paralelamente, há outros direitos sociais que não são impostos coercitivamente, como o direito a sindicalização. Neste caso o Estado Social atribui esses direitos a grupos específicos, ou seja, a um segmento determinado das classes trabalhadoras enquanto fração capitalista hegemônica⁴⁹.

Copelli chama atenção a respeito da condição que se deu a efetivação de programas de bem-estar em meados do século XVIII. Segundo Copelli os programas eram alicerçados no mundo do trabalho, na ideia de pleno emprego e de trabalho remunerado. Uma realidade que era distante do contexto sociocultural da época, mas se baseava nas transformações no campo industrial, financeiro e de automação. De certa, forma esse discurso aniquilava as possibilidades de programas sociais protetivos⁵⁰, porque propagava à classe trabalhadora uma certa conformação social⁵¹.

Inadequado seria esquecer as sábias lições do mestre constitucionalista professor Bonavides⁵² ao colocar em questão o papel social dos fatores econômicos como seguradores da verdadeira liberdade humana, da democracia e da justiça social. Bonavides imprime os fatores econômicos como indispensáveis à prática da liberdade

⁴⁶ SANTOS, Boaventura de Sousa, MARQUES, Maria Manuel Leitão, PEDROSO, João. Os Tribunais nas Sociedades Contemporâneas. *Revista Brasileira de Ciências Sociais*. São Paulo: ANPOCS - Associação Nacional de Pós-Graduação e Pesquisa em Ciências Sociais, 1996, ano 11, fev, n. 30, pp. 35-44. Disponível em: <http://anpocs.org/index.php/publicacoes-sp-2056165036/rbcs/207-rbcs-30>.

⁴⁷ CUNHA, Alexandre Luna da, BRASIL Paula Zambelli Salgado. Do Estado Liberal Ao Estado Social Democrático de Direito: Análise Do Surgimento Do Ativismo Judicial. *Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade Da Justiça*. Santa Catarina, 2015, vol. 1, n.º 1. Disponível em: <https://doi.org/10.26668/indexlawjournals/2015>.

⁴⁸ SAES, Décio Azevedo Marques. Direitos Sociais e Transição Para o Capitalismo: O Caso Da Primeira República. *Estudos de Sociologia*, São Paulo: Universidade Estadual Paulista, 2006, vol. 11, n.º 20, pp. 23–51.

⁴⁹ SAES, Décio Azevedo Marques. Direitos Sociais e Transição Para o Capitalismo: O Caso Da Primeira República.

⁵⁰ COPELLI, Giancarlo Montagner. O Estado Social no Brasil e (seus) novos limites. In. GORCZEWSKI, Jaques, Marcelo Dias, COPELLI, Giancarlo Montagner. *Políticas Públicas No Brasil: Ensaio Para Uma Gestão Pública Voltada à Tutela Dos Direitos Humanos*. Blumenau: Dom Modesto, 2019.

⁵¹ NABAIS, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2020, pp.573-574.

⁵² BONAVIDES, Paulo. *Do Estado Social Ao Estado Liberal*. 8.ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 62.

e para os postulados da justiça social econômica. Isto é, sem recursos econômicos a justiça social não pode ser efetivada, nem tampouco a liberdade individual garantida.

A respeito das crises (aparelho burocrático, custos financeiros, recessão econômica e etc.) enfrentadas pelo Estado Social é sobretudo importante assinalar o que o professor português Miranda ensina: que os princípios da equidade social exigem a superação do assistencialismo⁵³. Para tanto, faz-se necessário “[...] a abertura (como se prevê na Constituição portuguesa) à colaboração da sociedade civil. Exigem ainda mudança de mentalidades, diminuindo os egoísmos corporativos e impulsionando, pelo contrário, formas de democracia participativa”⁵⁴.

Conceitualmente, hoje em dia, o Estado é “povo politicamente organizado em um determinado território, vivendo sob uma mesma ordem jurídica soberana, buscando o bem de todos”⁵⁵. Portanto, é a somatória desses fatores que dá sustentabilidade ao Estado, responsável maior pela conjugação de forças do povo na concretização de seus anseios e no atendimento às suas necessidades⁵⁶.

Mas, o modelo do Estado de Direito depende de vários fatores externos, alguns são comuns e ajudam a entender a sua ineficiência no contexto contemporâneo, dentre eles: “[...], uma ordem mundial reproduzida primacialmente com base na economia e na técnica; por outro lado, a fortificação das etnias locais e dos fundamentalismos”⁵⁷. São esses dois elementos que impossibilitam a efetivação do Estado de Direito. O primeiro direcionando a economia global, o segundo por sua vez, demandando mais condições de sobrevivência, em função da situação de fome e miséria que muitas etnias enfrentam.

No que se refere o poderio financeiro, o Estado no contexto contemporâneo enquanto democracia, depende da participação fiscal, da tributação para garantir os direitos fundamentais dos indivíduos. Mas, ao mesmo tempo se sustenta pela igualdade na tributação, ou seja, independentemente de sua classe social o indivíduo tributa de forma igual. Não há, portanto, uma proteção ao abuso de tributações aos menos favorecidos economicamente⁵⁸. Desse modo, o Estado luta para a eficácia e manutenção do direito tributário, criando tributos e/ou aumentando a carga tributária dos já existentes. Afinal, a tributação é o fundamento financeiro do Estado⁵⁹.

⁵³ MIRANDA, Jorge. Estado Social e Direitos Fundamentais. *Revista Doutrina do Superior Tribunal de Justiça*. Brasília, 2005, pp. 199-219. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/Dout15anos/article/view/3499/3622>.

⁵⁴ MIRANDA, Jorge. *Op. Cit.*, p 207

⁵⁵ DALÁRI JÚNIOR, Hécio de Abreu, *Teoria Geral Do Estado Contemporâneo*, p. 25.

⁵⁶ *Idem*.

⁵⁷ NEVES, Marcelo. *Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil: O Estado Democrático de Direito a Partir e Além de Luhmann e Habermas*. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 119.

⁵⁸ KIRCHOF, Paul. *Tributação No Estado Constitucional*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, pp. 21-22.

⁵⁹ *Idem*.

O Estado Democrático de Direito converge o Estado de Direito e Estado Democrático, todavia em algumas situações ambos surgem separados. Consoante Canotilho, “fala-se em Estado de Direito, omitindo-se a dimensão democrática, e alude-se a Estado Democrático, silenciando a dimensão de Estado de Direito”⁶⁰. No entanto, neste novo modelo, procura-se estabelecer uma conexão interna entre democracia e Estado de Direito⁶¹.

No caso brasileiro o Estado é Democrático e de Direito, por isso, deve “desenvolver prestações positivas a favor dos indivíduos, e não mais assumir postura passiva e inerte em face dos ditames da Constituição”⁶². Ele não opera distanciando ou desvinculando da realidade social, mas essa operação ocorre com algumas desvantagens, por exemplo, lentidão nas decisões, maior responsabilidade dos dirigentes e outros⁶³.

Assim, cabe ao Estado social e Democrático de Direito “[...] acolher e integrar juridicamente as transformações econômicas e sociais democraticamente decididas e, com tal alcance, constituir-se em princípio estruturante da ordem constitucional das sociedades democráticas e contemporâneas”⁶⁴.

Cada sociedade corresponde uma estrutura jurídica, todavia, as mudanças no âmbito do Estado Moderno não se deram de forma acelerada, pelo contrário, foi um longo processo, sucintamente detalhado na seção a seguir.

1.4. As configurações do Estado Moderno

O desenvolvimento do Estado Moderno deu-se sob várias configurações ao longo da história: Estado Patrimonial (XVII-XVIII), Estado de Polícia (XVIII), Estado Fiscal (época do capitalismo e do liberalismo) e o Estado Socialista⁶⁵.

O primeiro está ligado ao patrimonialismo financeiro e decorre dos “recursos necessários à sua manutenção, principalmente, das receitas produzidas pela

⁶⁰ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. *Fundamentos Para Uma Tributação Ideal*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, pp. 33–34.

⁶¹ *Idem*.

⁶² PIRES, Antônio Fernando, *Manual de Direito Constitucional*. 2.ª Ed. Rev. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 173.

⁶³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *O Estado de Direito e o Direito Do Estado: Outros Escritos*. São Paulo: Lex Editora, 2006, p. 30.

⁶⁴ NOVAIS, Jorge Reis. Um Contributo Para Uma Teoria Do Estado de Direito. Coimbra: Edições Almedina, 2006, p. 218.

⁶⁵ PENHA, Marcos Bueno Brandão. Tributação, Solidariedade Social e o Dever Fundamental de Pagar Tributos: A Função Dos Tributos No Estado Democrático e Social de Direito. In: PIRES, Adilson Rodrigues, VIEIRA, Carlos Renato, BACHA, Rafael Duailibe (Org.). *Políticas Públicas e Tributação*. Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2018, pp. 175-198.

exploração do patrimônio do soberano, além de uma fiscalidade periférica do senhorio e da Igreja. [...]”⁶⁶; o Estado de Polícia se caracteriza pela “[...] acentuação do intervencionismo real, passando a autoridade a se utilizar de todos os meios disponíveis, inclusive o tributo, para dirigir a economia”⁶⁷; já o Estado Fiscal “caracteriza-se pelo seu modo de financiamento decorrer, prioritariamente, da arrecadação de tributos, não sendo o Estado gerador da riqueza, e sim o cidadão, cabendo-lhe contribuir com uma parcela para o custeio das atividades estatais”⁶⁸.

Percebe-se que há uma nítida separação no Estado Fiscal entre economia e Estado. Este por sua vez depende das riquezas produzidas socialmente, para custear suas atividades em prol da comunidade. Essa particularidade contribui para legitimar a proposta defendida nesta dissertação que “ao mesmo tempo, ao financiar a ação do Estado, o imposto legitima-se como condição de existência da própria sociedade”⁶⁹. Assim,

[...] o Estado Fiscal pode caracterizar-se tanto como um Estado Liberal clássico, mais preocupado com a neutralidade econômica e social, assentado numa tributação limitada ao estritamente necessário para o funcionamento de uma pequena máquina administrativa, quanto como um Estado Social, economicamente interventor e socialmente conformador, com uma base tributária alargada, necessária para a manutenção de uma estrutura também ampla⁷⁰.

O Estado Socialista, por sua vez, [...], caracteriza-se por extrair sua fonte de recursos dos rendimentos da atividade econômica “produtiva por ele monopolizada, e não de impostos cobrados dos cidadãos, exercendo o tributo papel praticamente irrelevante em razão da quase inexistência de propriedade privada”⁷¹

O recorte deste estudo dar-se-á na configuração do Estado Fiscal que se sustenta pela disponibilidade econômica (indivíduos e empresas), “este princípio exige que se permita com maior amplitude possível a livre decisão dos indivíduos em todos os domínios da vida, admitindo-se a limitação dessa liberdade de decisão apenas quando do seu exercício sem entraves, resultem danos para a coletividade”⁷². Por isso, a relevância do pagamento de impostos e/ou tributos.

⁶⁶ PENHA, Marcos Bueno Brandão. *Op. Cit.*, pp. 176-77.

⁶⁷ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro-Tributário, Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, v. 1, p. 521.

⁶⁸ PENHA, Marcos Bueno Brandão. *Op. Cit.*, pp. 176-77 *apud* Schoueri, 2013, p. 24.

⁶⁹ PENHA, Marcos Bueno Brandão. *Op. Cit.*, pp. 176-77 *apud* Chanel, 2009, p.30

⁷⁰ NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2020, p. 194.

⁷¹ PENHA, Marcos Bueno Brandão. *Tributação, Solidariedade Social e o Dever Fundamental de Pagar Tributos: A Função Dos Tributos No Estado Democrático e Social de Direito*, pp. 176-77 *apud* Torres, 1991, p.1.

⁷² COSTA, Eva Dias. *A Substância Económica dos Factos Tributários: as Normas Anti-Abuso e os Limites da Licidade do Planeamento Fiscal*. Revista Eletrônica de Direito. Porto: Faculdade de Direito da Universidade do Porto,

No final das contas, o financiamento do Estado integra a própria estrutura jurídica e fática do Estado⁷³. A contribuição (impostos, taxas, etc.) ao Estado é regra do Estado Moderno, por isso, se configura como estado financeiro, mas nem sempre se tem apresentado como um Estado Fiscal, “havendo Estados que claramente configuraram (ou configuram) verdadeiros Estados proprietários, produtores ou empresariais”⁷⁴.

Na Constituição portuguesa, o artigo 103 expressa-se o dever de pagar impostos, mediante os termos da lei constitucional, bem como enumera a extensão do direito de exigir a contribuição de todos os membros de sua comunidade. Entrelaçado a esse dever e ao direito do cidadão em pagar esse suporte financeiro, elege-se o direito à eficiência da despesa pública, esta por sua vez, deve assegurar retorno à sociedade, por meio de serviços públicos⁷⁵.

Esse dever cercado de direitos assegurados dentro dos limites constitucionais é o que assegura que as despesas e a prestação de serviços públicos sejam garantidas. Por isso, o Estado Fiscal não se configura como contraponto ao Estado de Direito, mas como suporte financeiro que se efetiva pela e na concretização da ideia do Estado de Direito⁷⁶.

Destarte, o Estado Fiscal é concebido a partir dos cidadãos e a ideia que o sustenta “[...] concretiza-se no princípio da liberdade. Isto quer dizer que os atuais impostos são um *preço*: o preço que pagamos por termos uma sociedade que temos, [...]. Por isso, os impostos hão-de (*sic*) constituir um preço aceitável, ou seja, um preço limitado”⁷⁷.

Amorim e Azevedo⁷⁸ discorrem sobre a necessidade de arrecadação de receita para o Estado e concluem que os impostos emergem enquanto respostas às necessidades financeiras do Estado para custear as emergências (educação, justiça, saúde e etc.) coletivas, que demandam recursos orçamentários para elaboração e execução de políticas públicas setoriais.

2015, n.º 3. Disponível em: <https://cije.up.pt/pt/red/edicoes-antiores/2015-nordm-3/a-substancia-economica-dos-factos-tributarios-as-normas-anti-abuso-e-os-limites-da-licitude-do-planeamento-fiscal/>.

⁷³ KIRCHOF, Paul. *Tributação No Estado Constitucional*.

⁷⁴ NABAIS, José Casalta. O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo, pp. 191-192.

⁷⁵ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*. 11.ª Ed. Coimbra: Almedina, 2019, pp.133-134.

⁷⁶ *Idem*.

⁷⁷ NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*.

⁷⁸ AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos. Lições de Direito Fiscal. Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2016, p. 16.

A arrecadação de receitas é regida pela atividade financeira do Estado que possui uma estrutura para administrar tais recursos, garantir as liberdades individuais e entregar prestações positivas inspiradas nas ideias de justiça ou de utilidade social⁷⁹.

Nesse processo, os tributos configuram-se como uma contribuição indispensável para manutenção social, pois os direitos fundamentais dos cidadãos envolvem onerosos custos. Em função disso, a tributação é o meio que “possibilita ao Estado cumprir os seus objetivos. Essa dependência do Estado em ter suas necessidades financeiras cobertas por tributos faz com que seja comum, nos dias de hoje, afirmar que o atual Estado é um Estado Fiscal”⁸⁰.

Sem a tributação não há condições reais, por parte do Estado, em cumprir os objetivos instituídos por lei, por isso, os países Brasil e Portugal caracterizam-se como Estados fiscais, “já que obtém recursos para a manutenção do aparato estatal e prestação dos serviços públicos através da tributação”⁸¹.

Após a discussão sobre as configurações do Estado, em especial, o Estado Fiscal, discute-se a seguir como a justiça e a política tributária administram os recursos tributários de um Estado.

1.5. Justiça e Política Tributária

Um modelo ideal de Estado não pode prescindir sem tributos. Isso significa dizer que as demandas sociais são as mais variadas e para arcá-las economicamente o Estado precisa de recursos⁸².

A coleta de recursos para suprir as necessidades sociais sempre existiu. Mas, foi a partir da legitimação da instituição Estado que a forma de arrecadação passou a ser planejada, estruturada e organizada na forma de tributação.

Historicamente o imposto era cobrado de variadas formas e na medida que a sociedade se desenvolveu, social e economicamente, a forma de arrecadação também foi se modificando. Atualmente, há “casos de impostos que tributam o consumo, outros a renda e outros, ainda, o patrimônio”⁸³.

⁷⁹ PENHA, Marcos Bueno Brandão. Tributação, Solidariedade Social e o Dever Fundamental de Pagar Tributos: A Função Dos Tributos No Estado Democrático e Social de Direito, pp. 176-177.

⁸⁰ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de. Fundamentos para Uma Tributação Ideal, pp. 39-40.

⁸¹ PENHA, Marcos Bueno Brandão. *Op. Cit.*, p. 185.

⁸² GIOTTI, Daniel. Solidariedade, Moralidade e Eficiência como Critérios de Justiça Tributária. In: FUX, Luiz, QUEIROZ, Luís Cesar Souza, ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e justiça fiscal*. Rio de Janeiro: GZ, 2014, p. 131.

⁸³ TREIN, Charles Leandro, *et al.* *ABC da Justiça Tributária*. Forum Solidariedad Peru - Insituto de Justiça Fiscal, 2020, p. 40. Disponível em: <https://ijf.org.br/abc-da-justica-tributaria/>.

Ademais, para além da arrecadação, há outro atributo desejado de um sistema tributário: a justiça fiscal. Ela surgiu decorrente dos movimentos sociais que questionaram a distribuição “do ônus tributário entre as classes sociais [...]”⁸⁴.

A Justiça Fiscal no sistema tributário desempenha várias frentes, pois remete “[...] a obrigação que o Estado tem e o direito que a sociedade tem de que a cobrança dos tributos se dê de forma justa, aplicando-se os princípios constitucionais do respeito à capacidade contributiva, da progressividade, da dignidade humana, entre outros”⁸⁵. Mas, ao mesmo tempo, acompanha permanentemente os gastos públicos para que sejam aplicados de forma justa⁸⁶.

Discutir a questão tributária é complexo, visto que, aos olhos da população, o tributo nada mais é que um ato imposto pelo Estado, como forma de custear a atividade estatal⁸⁷. Tal polêmica pode ser compreendida quando, em algumas situações, o Estado não aplica de fato o recurso tributário em prol da coletividade. Mais que uma obrigação o tributo é um “instrumento de soberania estatal, legal e social, composto pela receita oriunda dos particulares, para que o Estado possa desenvolver suas atividades e necessidades”⁸⁸.

Sejam impostos ou taxas, não importa a nomenclatura, o tributo está presente em toda sociedade para atender as necessidades sociais de seu povo. Todavia, há na literatura da área estudiosos que discutem sobre o fim social na tributação. Dentre os escritores de língua portuguesa, José Ferreira Borges foi um dos primeiros a escrever, no século XIX, sobre o “fim social” na tributação, em função do viés da injustiça que em muitas situações o tributo abrange uma só classe social, impedindo dessa maneira a prosperidade geral⁸⁹.

A Política Fiscal é objeto de intenso debate na teoria econômica. Em termos teóricos, pode-se dividi-la em duas posições: Novo Consenso Macroeconômico e Keynesiana. A primeira defende a “ação restrita do Estado e o uso da Política Fiscal para garantir a sustentabilidade da dívida/PIB. [...]”. A segunda ressalta que os gastos

⁸⁴ *Idem*

⁸⁵ *Ibidem*

⁸⁶ *Idem*.

⁸⁷ SANDRI, Guilherme Sangalli. *Justiça Distributiva Fiscal: O Princípio Da Capacidade Contributiva Como Fundamento Para Uma Tributação Justa* [em linha]. Dissertação de Mestrado. Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2019, p. 11 Disponível em: <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/9687>.

⁸⁸ Registre-se que na aula de Direito Comunitário do Curso de Mestrado em Direito - Especialização em Ciências Jurídico-Políticas da Universidade Portucalense, do dia 14/01/2020, Sala 206, 2.º ciclo, o Professor Doutor José Luís Caramelo Gomes enfaticamente, lecionou que a soberania é divisível.

⁸⁹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*. Florianópolis: Insular, 2019, pp. 101-102.

públicos têm papel relevante no crescimento econômico e no ambiente favorável aos negócios pela via do investimento privado”⁹⁰.

O financiamento estatal desde sempre está estreitamente ligado às tarefas do Estado, como por exemplo, no Império Romano o financiamento da guerra se deu por meio do espólio da guerra. Mesmo sendo uma prática recorrente historicamente é preciso controlar o endividamento estatal para evitar a ruína econômica e política do país⁹¹. Em outros termos, é preciso “sabedoria político-financeira estatal, que conjuga os esforços dos particulares e do setor público para promover o sucesso empresarial dos indivíduos, a prosperidade da economia como um todo e, ao mesmo tempo, as receitas tributárias estatais”⁹².

Desse modo, Kirchhof adverte acerca de princípios que justifiquem a imposição tributária à luz de cinco premissas fundamentais da justiça: liberdade, igualdade, segurança, legitimação e moderação⁹³.

A princípio, o imposto seria o preço da liberdade (trabalho, profissão, propriedade) dos indivíduos, a partir do sucesso econômico particular. Ou seja, ele tributará de acordo com seu rendimento; o imposto pode ser compreendido como instrumento de igualdade porque o indivíduo tributa a partir da sua realidade socioeconômica; o imposto também cria possibilidades para a segurança particular, seja a proteção da doença, roubo, assassinato e outros, que são assegurados pelos recursos advindos da tributação; já a legitimação dos impostos refere-se à carga tributária legalmente constituída; por fim, a moderação (proibição do excesso) seria os critérios instituídos aos impostos⁹⁴.

Esses princípios podem “garantir a paz para além das fronteiras nacionais, que asseguram a existência e a possibilidade de desenvolvimento humano, que promovam a justiça na vida comunitária das pessoas e nas suas relações de trabalho”⁹⁵. Assim, o dever de pagar impostos representa um vínculo, estreita laços entre o indivíduo e a sociedade⁹⁶.

Nesse processo, a Administração Pública desempenha a função de consecução dos recursos tributários que possibilite ao Estado executar os objetivos a ele designado.

⁹⁰ GOULARTI, Juliano Giassi. *Política Fiscal e Desoneração Tributária no Brasil*. 2.^a Ed. Rev. Florianópolis: Editora Insular, 2020, p. 153.

⁹¹ KIRCHOF, Paul. *Tributação No Estado Constitucional*, pp. 23-24.

⁹² *Idem*.

⁹³ KIRCHHOF, Paul. A Ética Da Justiça Fiscal. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo, 2020, n.44, pp. 525–44. Disponível em: <https://ibdt.org.br/RDTA/a-etica-da-justica-fiscal>.

⁹⁴ *Idem*.

⁹⁵ KIRCHHOF, Paul. Op. Cit., p. 529.

⁹⁶ BAIRRADA, Cristela, MARTINS, António. Uma Nota Sobre a Justiça Fiscal Em Portugal. *Economia Global e Gestão*. INDEG, 2008, vol. 13, n.º 3 2008, p. 41, apud. J. Albano Santos.

Desse modo, o Estado “exerce uma atividade financeira que envolve três rubricas: receita, despesa e gestão desses recursos”⁹⁷.

A cobrança de tributos, além de financiar o Estado no custeio das necessidades públicas, atua como “[...] o mais poderoso e eficiente instrumento de redistribuição de riquezas, com o que se opera a redução de diferenças sociais, e implementa-se a justiça fiscal e a justiça social”⁹⁸.

Mas, a justiça social (enquanto gênero da justiça tributária e da justiça social) só será atingida quando as medidas deixarem o patamar do tratamento imparcial, desigual e injusto ⁹⁹. Em outros termos, considerar as diferenças socioeconômicas que atravessam a sociedade, um povo, uma nação.

Nesse processo, a justiça tributária cobraria “[...] mais de quem pode mais e menos de quem pode menos, a justiça social se faz distribuindo-se a renda arrecadada com maior ênfase em quem pode menos e reduzindo-se tal destinação aos economicamente mais bem-dotados”¹⁰⁰.

A concentração do capital no contexto globalizado “[...] reacendeu o debate mundial sobre a tributação dos mais ricos e a urgente demanda para que o Estado atue na limitação da concentração de renda e riqueza”¹⁰¹. O caso brasileiro, por exemplo, a equidade social tem sido almejada por vários setores sociais, demonstrando a urgência de uma reforma tributária “que concomitantemente desonere a população mais pauperizada e favoreça a arrecadação sobre os estratos mais ricos e detentores de capital, de modo a propiciar o que se entende por justiça fiscal”¹⁰².

Desse modo, o Estado Fiscal e o poder de tributar são “garantias fundamentais do cidadão, [...] requisito da segurança jurídica. [...], o Sistema Tributário ideal seria aquele capaz de conjugar justiça fiscal e justiça social, na legitimação do Estado Fiscal, que mantenha a livre iniciativa e a livre concorrência” ¹⁰³. Isso é, um sistema capaz de

⁹⁷ OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. *A Administração Tributária Como Atividade Essencial Ao Funcionamento Do Estado*. Belo Horizonte: Fórum, 2012, p. 59.

⁹⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e Capacidade Contributiva. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital, MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, pp. 476).

⁹⁹ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque. A Política Fiscal Brasileira e a Redução Das Desigualdades Sociais. In: BACHA, Rafael Duailibe; PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato. (Org.). *Políticas Públicas e Tributação*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018, p. 253.

¹⁰⁰ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 313.

¹⁰¹ PASSOS, Luana, GUEDES, Dyeggo Rocha, SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça Fiscal No Brasil: Que Caminhos Trilhar? In: *A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas*. São Paulo: Plataforma Social, 2018, p. 94. Disponível em: <https://plataformapoliticassocial.com.br/wp-content/uploads/2018/03/TD30.pdf>.

¹⁰² *Idem*

¹⁰³ ZILVETI, Fernando Aurélio. *A Evolução Histórica Da Teoria da Tributação: Análise Das Estruturas Socioeconômicas Na Formação Do Sistema Tributária*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 414.

atender a justiça fiscal e a justiça social, em que ambas se relacionam diretamente com a justiça distributiva.

A justiça distributiva relacionada à tributação foi referida por John Rawls em sua clássica obra *Uma Teoria da Justiça* escrita em 1971, ele menciona que a tributação (doação, sucessão, heranças) também se configura como uma forma de “correção gradual e contínua da distribuição de riqueza, de modo a prevenir as concentrações de renda e poder prejudiciais à equidade, à liberdade política e à justa igualdade de oportunidades”¹⁰⁴.

John Rawls defende a teoria da justiça como equidade social e é papel do Estado distribuir igualmente com os bens primários sociais essenciais (a liberdade, a oportunidade, a renda, a riqueza e as bases do autorrespeito)¹⁰⁵. Todavia, chama atenção que viver em sociedade proporciona ao homem significativos ganhos, mas ao mesmo tempo impera conflitos de interesses¹⁰⁶.

Rawls considerado um dos maiores filósofos políticos da justiça social-liberal, adverte que nada pode compensar uma falta de justiça. A partir desta premissa entende-se que “[...] a justiça fiscal é o valor supremo do Estado de Direito dependente de impostos e, ao mesmo tempo, o valor supremo da comunidade de contribuintes. Apenas a violação de um direito tributário justo pode ser impostas sanções justas”¹⁰⁷.

O papel social da justiça segundo John Rawls é elencar “os direitos e deveres básicos dos cidadãos e determinar as partes distributivas apropriadas, [...] cada pessoa possui uma inviolabilidade normativa fundada na justiça”¹⁰⁸.

É relevante que os cidadãos entendam a concepção de justiça, o seu papel social e os traços que a constitui. Sem essa clareza dificilmente eles poderão confiar na sua efetividade e atuarão em prol da cooperação entre todos. Assim, para dirimir as discrepâncias da justiça fiscal e conseqüentemente da justiça social é preciso estabelecer princípios que incluam com clareza as regras, que estas sejam respeitadas por todos, aí estabeleceria em princípio uma concepção de justiça¹⁰⁹.

O primeiro fato histórico de justiça refere-se à crucificação de Jesus de Nazaré que em seu testemunho “[...] nascera para dar testemunho da justiça, aquela justiça que

¹⁰⁴ VITALIS, Aline. *Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance: Desafios Atuais de Regulação e Política Tributária*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 65.

¹⁰⁵ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro. *Justiça Tributária Global: Realidade, Promessa e Utopia*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2019, pp.201-202

¹⁰⁶ LINS, Victor. Fundamentos Jurídicos: Pensando a Desigualdade. In: LINS, Victor (Org.). *Que Conta é Essa? Os Sistema Tributário Das Desigualdades*. Florianópolis: Editora Insular, 2021, pp. 29-62

¹⁰⁷ COSTA, Regina Helena, *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade Da Lei Tributária e Direitos Do Contribuinte*, p. 374.

¹⁰⁸ RAWLS, John. *A Theory of Justice*. Cambridge: Harvard University Press, 2000, p. 3.

¹⁰⁹ LINS, Victor. Fundamentos Jurídicos: Pensando a Desigualdade, *Op. Cit.*, 106, p. 58

Ele desejava concretizar no reino de Deus. E, por essa justiça, morreu na cruz”¹¹⁰. E continua o citado autor: “dessa forma, emerge da pergunta de Pilatos – o que é a verdade? –, através do sangue do crucificado, uma outra questão, bem mais veemente, a eterna questão da humanidade: o que é a justiça?”¹¹¹. Uma interrogação que desde os primórdios tem-se buscado respondê-la, de Platão à Kant, todavia, sem uma resposta claramente definida¹¹².

Após este fato histórico da humanidade, Aristóteles foi o primeiro a distinguir justiça como: um sentido geral e um sentido particular. Para tanto, elegeu como sustentação a legitimidade e a igualdade, e os termos norteadores: justo/injusto, parcial/imparcial. “[...] o termo injusto se aplica ao homem que viola a lei [...]. O justo, portanto, significa aquilo que é legítimo e aquilo que é desigual ou imparcial, e o injusto significa aquilo que é ilegal e aquilo que é desigual ou parcial”¹¹³.

Com Aristóteles o termo justiça começa a ganhar novos contornos, passando a ser entendido a partir dos termos: justo, injusto, legal, ilegal. Sandri, afirma que Aristóteles ao fazer referência à justiça legal ele a associa à virtude perfeita, sendo a lei bem elaborada, torna-se um elemento singular para o exercício das coisas retamente¹¹⁴.

Kelsen adverte que a justiça esteve ainda atrelada ao pensamento cristão, ao sagrado, a Deus. Nele a justiça era tida como absoluta, eterna e imutável. Todavia, é contraditório “atribuir justiça à divindade para tornar a religião aplicável às relações humanas, implica certa tendência para racionalizar algo que por sua própria natureza é irracional – o ser transcendental, a autoridade religiosa e suas qualidades absolutas”¹¹⁵.

Essa visão de justiça relacionada ao sagrado foi aos poucos sendo modificada. Exigiu-se que a justiça fosse pensada racionalmente, abrindo espaço para a criação de uma teoria da justiça, que atendesse as reais necessidades das mudanças sociais em curso.

Mister se faz assinalar o registro de Amartya Sen acerca da necessidade de uma teoria da justiça, todavia enaltece que não se trata de dizer se tal fato é justo ou injusto, pois, é preciso raciocinar de forma elaborada sobre tais conceitos, pois casos e avaliações de injustiça são complexos e sutis, e necessitam de análises específicas¹¹⁶. Assim, a necessidade de argumentar racionalmente abriu brecha para uma teoria da

¹¹⁰ KELSEN, Hans. *O Que é Justiça? A Justiça, o Direito e a Política no Espelho da Ciência*. 3.^a Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2001, p. 1.

¹¹¹ KELSEN, Hans. *O Que é Justiça? A Justiça, o Direito e a Política no Espelho da Ciência*.

¹¹² *Idem*.

¹¹³ KELSEN, Hans. *Op. Cit.*, pp. 110-124.

¹¹⁴ SANDRI, Guilherme Sangalli. *Justiça Distributiva Fiscal: O Princípio Da Capacidade Contributiva Como Fundamento Para Uma Tributação Justa*, p. 22.

¹¹⁵ KELSEN, Hans. *Op. Cit.*, pp. 26.

¹¹⁶ SEN, Amartya. *A Ideia de Justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 39.

justiça, não se limitando a definir o que é justo e/ou injusto, mas na prerrogativa de pensar racionalmente a sua aplicabilidade e sua utilidade social.

Para Heinz Paulick, a ideia de justiça remete à toda ordem justa, honesta, imparcial. Ela está inter-relacionada ao princípio de igualdade, que por sua vez, se desenvolve e é garantida a partir da ideia de justiça¹¹⁷. O que ajuda a compreender o porquê que a vida em sociedade exige normas jurídicas como um recurso para evitar conflitos de interesses, como averba Marcos Bernardes de Mello¹¹⁸.

Para Bobbio, na história do pensamento jurídico foram sustentadas várias teorias da justiça: a justiça é ordem; a justiça é igualdade; a justiça como liberdade. Essas teorias distinguem-se com base na resposta que deram à pergunta: qual é o fim último do Direito ¹¹⁹?

A primeira teoria (justiça é ordem) considera como fim último do Direito a ordem social, nela o Direito é concebido como um remédio contra os males sociais e a garantia da paz como necessária à vida em sociedade ; a segunda teoria (justiça e igualdade) elenca que o fim do direito é garantir a igualdade, seja na relação entre indivíduos e indivíduos, seja na relação entre o Estado e indivíduo; a terceira teoria (justiça como liberdade) sugere que a liberdade é o norte do Direito, ela justifica a criação do Estado¹²⁰. Apesar de terem perspectivas diferenciadas, uma não exclui a outra, mas se sobressaem.

Regina Helena Costa¹²¹ adverte que a justiça é um valor moral do indivíduo e ao mesmo tempo um valor social juridicamente falando, por meio de lei e ordem. Desse modo, a Justiça no caso da tributação seria justa por se configurar uma lei normativa e fundamentada constitucionalmente. O indivíduo ao tributar está fazendo certo o que a Justiça orienta, por isso sua ação constitui um valor moral, por se basear no ato de atender a lei constitucional. Assunto que instiga a refletir acerca da justiça tributária, elencada na próxima seção.

1.6. A Justiça Tributária

¹¹⁷ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, p. 372.

¹¹⁸ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. *Fundamentos Para Uma Tributação Ideal*, p. 84.

¹¹⁹ BOBBIO, Norberto. *Direito e Estado No Pensamento de Emanuel Kant*. São Paulo: Mandarim, 2000, pp. 117-118.

¹²⁰ Idem

¹²¹ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e justiça tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, p. 372.

Assim como Regina Helena Costa, este estudo adota a expressão justiça tributária, por ser entender ser mais abrangente, ao invés de justiça fiscal, preferencialmente empregada no direito europeu, visto que neste, em regra, o adjetivo fiscal está relacionado tão somente aos impostos.

O tributo como é conhecido surgiu apenas na época moderna¹²² e constitui o principal elemento de redistribuição de riqueza dessas sociedades. O imposto pode incidir de três maneiras: na acumulação da riqueza, no fluxo de riqueza e no estoque de riqueza¹²³. Sua existência se justifica como uma forma do Estado recolher riqueza da sociedade, e ao recolhê-la a devolve sob a forma de bens e serviços à mesma sociedade que tributou¹²⁴. Sendo uma das possíveis maneiras de amenizar a desigualdade social.

Vale pontuar que a desigualdade social não pode ser explicada unicamente pela questão econômica. Há outros elementos atrelados, dentre eles: o acesso à saúde, à educação, o sistema habitacional e outros. Isso significa dizer que a questão social atua concomitante com a econômica, é essa relação que alarga as disparidades dos indivíduos¹²⁵. E na medida que se intensifica provoca inúmeros males sociais, como por exemplo, a violência, que se atinge de forma literal a classe menos favorecida economicamente¹²⁶.

A justiça social é um valor, conforme explicado, e faz parte da Constituição por ser um dos seus objetivos fundamentais da vida humana. Por isso, “[...] em países com uma história trágica de desigualdade social, imaginar um sistema jurídico sem princípios protéticos das ideias de igualdade, justiça social, solidariedade e outros valores humanísticos chega a ser uma aberração”¹²⁷.

Nesse panorama, a atuação positiva do Estado na proteção ao mínimo existencial pode também se dar através da tributação (ou da não tributação). Foi o que previu a Constituição brasileira de 1946 que, em seu artigo 15, parágrafo 1º, garantia que “São isentos do imposto de consumo os artigos que a lei classificar como mínimo indispensável à habitação, vestuário, alimentação e tratamento médico das pessoas de

¹²² *Idem.*

¹²³ MOREIRA, Eduardo. *Desigualdade & Caminhos Para Uma Sociedade Mais Justa*. 5.ª Ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020, p. 65.

¹²⁴ *Idem.*

¹²⁵ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. *Justiça Tributária Global: Realidade, Promessa e Utopia*, pp. 201-202.

¹²⁶ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. *Op. Cit.*, p. 68.

¹²⁷ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*. Belo Horizonte: Fórum, 2019, p. 358.

restrita atividade econômica”¹²⁸. Todavia, tal isenção não foi considerada nas constituições posteriores.

Segundo Giotti¹²⁹, a justiça tributária deve ser verificada em pelo menos três momentos: na produção das leis (fundamental para discutir a tributação ideal), na aplicação e concretização do Direito Tributário (no campo da uniformização dos critérios legais) e no Direito concretizado (se atende as reais necessidades sociais).

Atrelado a esses momentos, a moralidade tributária pode ser vista como um recurso teórico para “[...] investigar o que se deve esperar do Estado na formulação da legislação tributária, das normas tributárias concretas pela via de atuação fiscal e judicial”¹³⁰.

É justamente essa garantia investigativa que pode assegurar a efetivação dos tributos, já que são eles, que custeiam os direitos fundamentais, possibilitam a implementação de políticas públicas e atendem, por meio dos recursos captados, as demandas sociais¹³¹. A maior parte da doutrina do Direito, entretanto, tem abordado a questão dos direitos sem atribuir a mesma importância à questão dos deveres coexistentes, como assegura Sérgio Ricardo Ferreira Mota¹³².

Nessa seara do Direito, há estudiosos que defendem um Estado sem impostos cuja sustentação teórica se basearia “na oneração com encargos fiscais de instituições da sociedade civil que anteriormente existiam sem este, esquece a *simultaneidade* da construção da sociedade com base na propriedade privada e do Estado financiado pelas receitas fiscais”¹³³.

Mas, vale salientar que a nova configuração estatal da sociedade moderna não comporta um Estado sem impostos, pois é justamente esses recursos que garantem os direitos fundamentais, por meio de bens e serviços, bem como a tutela do funcionamento do mercado econômico¹³⁴. Além disso, no âmbito da política redistributiva, evidencia-se que a tributação sobre a renda de capital, heranças e patrimônio são formas que mais alinham a ideia de justiça fiscal, pois viabilizam a redistribuição de renda¹³⁵.

¹²⁸ VIEIRA, Carolina Sena. O Princípio Da Capacidade Contributiva e a Efetivação Dos Direitos Fundamentais: Uma Análise da Dedutibilidade do IRPF Das Despesas Com Moradia. In: O Sistema Tributário Nacional e Os Direitos Humanos Da Tributação. Florianópolis: Insular, 2017, p. 140.

¹²⁹ GIOTTI, Daniel. Solidariedade, Moralidade e Eficiência como Critérios de Justiça Tributária, p. 131.

¹³⁰ GIOTTI, Daniel. Solidariedade, Moralidade e Eficiência como Critérios de Justiça Tributária, pp. 131-132.

¹³¹ *Idem*.

¹³² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 322

¹³³ SANCHES, José Luis Saldanha. *Justiça Fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, pp. 24-25.

¹³⁴ *Idem*.

¹³⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 179 apud Liam Murphy e Thomas Nagel, 2005.

Percebe-se que o alcance dos desdobramentos dos impostos é amplo, passando pela liberdade individual e coletiva, transitando pela igualdade de direitos, pois os indivíduos ao tributar uma parcela dos seus rendimentos ao Estado, a eles são oportunizados o acesso à educação, à saúde, à segurança do direito de ir e vir.

Porém, para que a tributação consiga de fato se efetivar de forma positiva, esta precisa ser estruturada e fiscalizada, para evitar brechas e/ou sonegação, por exemplo “como hoje acontece no Brasil, põe em pé de igualdade todos os contribuintes e favorece o devedor com mais condições de se esquivar da cobrança”¹³⁶.

A estruturação e a fiscalização da tributação é primordial, pois o papel do Estado Social ao arrecadar tributos é tentar redistribuir a riqueza, numa perspectiva de reduzir as desigualdades sociais por meio do provimento dos direitos sociais ¹³⁷ que são custeados, em grande parte, por estes meios.

Isto posto, a arrecadação tributária é fundada no poder coercitivo, ou seja, por meio de uma legislação tributária que normatiza o pagamento, seja pessoa física ou jurídica, a quantia devida a ser paga¹³⁸. Uma forma para que as garantias do cidadão-contribuinte sejam asseguradas pelo Estado¹³⁹.

Destarte, o Estado Fiscal contemporâneo é sustentado por impostos, taxas e contribuições pagas pelos indivíduos e pelas empresas, cabendo ao tema da Justiça Tributária analisar o eterno problema de como deve ser repartida a carga tributária entre os contribuintes, bem como saber como a tributação poderia se adequar aos critérios de justiça. Nesse processo, identificando se seria melhor tributar o rendimento ou o consumo, além de estabelecer quais os problemas de injustiça acarretados sobre a tributação indireta, dentre outras coisas¹⁴⁰.

A justiça fiscal na tributação se evidencia quando há uma “situação ideal de igual sacrifício para todos, na medida de suas possibilidades. A concretização desse estado de coisas demanda o cumprimento efetivo dos princípios da capacidade contributiva e progressividade, expressamente previstos na Constituição brasileira”¹⁴¹.

¹³⁶ HILUEY, Diogo Correa Stepple. Justiça Fiscal Na Outra Ponta: A Necessidade de uma Cobrança Eficiente. In: MELO, Luciana Grassano De Gouvêa. *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p.108.

¹³⁷ OLIVEIRA NETTO, Pedro Dias. O Descompasso Na Tributação Da Renda e Do Trabalho e Do Capital. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. (Org.). *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, pp. 63–81.

¹³⁸ LINS, Victor. Fundamentos Jurídicos: Pensando a Desigualdade, p. 58.

¹³⁹ CORREIA NETO, Celso de Barros. Tributação e Direitos Fundamentais. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital, MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, p.184.

¹⁴⁰ DIFINI, Luiz Felipe Silveira, JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite. Estado Fiscal, Tributação e Os Critérios de Justiça no Direito Tributário. *Revista Da Faculdade de Direito*. Porto Alegre: Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2019, n.º 41. Disponível em: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.95205>.

¹⁴¹ VIEIRA, Danilo Miranda. Justiça Fiscal e Desenvolvimento Econômico. In: MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. (Org.). *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020, p. 59.

Após apresentar o universo estatal e sua intrínseca relação com a tributação, discute-se no próximo capítulo como a tributação pode garantir os direitos fundamentais.

Capítulo 2

2. Interface entre Tributação e os Direitos Fundamentais

Como mostrado no capítulo anterior, sem arrecadação tributária, as necessidades básicas do Estado Democrático não podem ser atendidas pela máquina estatal. É esse recurso que garante ou deveria garantir os direitos fundamentais ao homem.

Para tanto, apresenta-se nesse capítulo as particularidades que envolvem a tributação: o princípio da capacidade contributiva e a solidariedade tributária, ambos os fatores enaltecem a estreita ligação entre tributação e direitos fundamentais.

2.1. A Tributação como instrumento de efetivação dos direitos fundamentais

Kirchhof adverte que a tributação “da capacidade econômica compreende o efetivamente auferido, não a capacidade de auferir”¹⁴². É justamente o recurso econômico auferido pelo Estado que podem assegurar os direitos fundamentais ao cidadão. Esse processo num Estado de Direito se dá pela invocação da Justiça ou a Justiça Tributária¹⁴³.

Segundo Barcelos, essa relação entre arrecadação tributária e efetiva promoção de direitos sociais suscita ao menos algumas reflexões: a institucional que legitima determinadas receitas à promoção dos direitos sociais, às regras do investimento mínimo e às técnicas das contribuições¹⁴⁴.

A ideia de justiça na tributação deve estar associada às normas constitucionais¹⁴⁵, já a Justiça Fiscal, “em uma perspectiva igualitária, baseia-se especialmente no princípio da capacidade contributiva que, fundado na solidariedade social, preenche a exigência do princípio constitucional da igualdade tributária”¹⁴⁶. Por isso afirma Mota¹⁴⁷ que “em

¹⁴² KIRCHOF, Paul. *Tributação No Estado Constitucional*, p. 37.

¹⁴³ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária Do Estado e Dos Contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012, p.13.

¹⁴⁴ BARCELLOS, Ana Paula. Tributação e Direitos Sociais: Uma Reflexão Sobre Suas Múltiplas Conexões. Uma Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital, MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, pp. 209–26.

¹⁴⁵ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, p. 391.

¹⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 181, *apud* Luís Eduardo Schoueri.

¹⁴⁷ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 103.

face dessas ideias, o Estado passou a adotar uma Política Fiscal redistributiva de renda e riqueza com o objetivo de promover a justiça social e de regular o setor econômico”.

Em razão disso, o custeio se dá pela participação dos cidadãos, via impostos e demais tributos, por sua vez, previsto constitucionalmente, viabilizando o custeio dos direitos consagrados constitucionalmente¹⁴⁸.

Não é demais lembrar, como ressalta Augusto Carvalho Leal, que o primeiro objetivo da tributação talvez seja “o desaparecimento das grandes desigualdades de poder econômico produzidas pela economia de mercado. “[...] os sistemas tributários atuais fazem muito pouco para reduzir tais disparidades”¹⁴⁹. Para isso o princípio da capacidade contributiva deve ser considerado e respeitado. Assunto detalhado no tópico a seguir.

2.2. A tributação da capacidade económica e a igualdade democrática sob o enfoque dos direitos fundamentais

A capacidade contributiva já dava sinais na Grécia Antiga e em Roma, por meio de categorias de contribuintes que eram de acordo com a fortuna e/ou a capacidade econômica de cada pessoa que pagava impostos. Mas, enquanto caráter normativo legal o princípio da capacidade contributiva se legitimou no século XVIII, em especial com a Revolução Francesa de 1789¹⁵⁰.

No entender sempre expressivo de Tipke ¹⁵¹, “o princípio da capacidade contributiva não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas o que este pode fazer para o Estado. Isto se harmoniza com o princípio do Estado Social”.

O princípio da capacidade contributiva constitui o princípio fundamental, adequado a todos os direitos fundamentais de Constituições de Estados de Direito Social. Por isso que o tributo deve ser distribuído àqueles nas mesmas condições econômicas¹⁵², como já assinalado na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão¹⁵³, em 1789, ao

¹⁴⁸ BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos. Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais. In: GORCZEWSKI, Jaques, Marcelo Dias, COPELLI, Giancarlo Montagner. *Políticas Públicas No Brasil: Ensaios Para Uma Gestão Pública Voltada à Tutela Dos Direitos Humanos*. Blumenau: Dom Modesto, 2019, p. 67.

¹⁴⁹ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, p. 251.

¹⁵⁰ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, p. 20.

¹⁵¹ *Idem*

¹⁵² TIPKE, Klaus. *Op. Cit.*, pp. 20-21.

¹⁵³ Embaixada de França em Portugal. Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão. Disponível em: <https://pt.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>.

destacar indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

Vale pontuar que a referida Declaração não se limita à Teoria do Estado, mas se estende na proposta do Sistema Tributário, pois a tríade liberdade, igualdade e soberania popular repercutiu não somente nos direitos naturais, mas se estende ao campo da tributação, como garantia de direito para o contribuinte em relação ao Estado¹⁵⁴.

A capacidade contributiva pode ser entendida como a “aptidão da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastradora da tributação”¹⁵⁵.

Sobre esta questão Carrazza leciona sobre a proteção desta parcela de riqueza ora denominada mínimo existencial, por sua vez, resguardado da tributação na Constituição Federal, assegurando ao contribuinte, nos artigos 6º e 7º, a sua sobrevivência¹⁵⁶. Por isso, para encontrar a conformidade do princípio da capacidade contributiva, o juiz, o intérprete da lei, deveria se valer também de deduções legislativamente autorizadas.

Outra situação que incide sobre o tributo são as sanções impróprias “[...] que traduzem alterações da estrutura do imposto atentatórias do princípio da capacidade contributiva por implicarem um agravamento do imposto, sem qualquer correspondência no aumento da capacidade contributiva”¹⁵⁷.

Por isso, no Estado Social, existem duas técnicas decorrentes do princípio da capacidade contributiva: harmonia e progressividade, “a primeira como decorrência da igualdade formal e a segunda como mecanismo de redistribuição de riquezas”¹⁵⁸.

Vitalis¹⁵⁹ averba que a capacidade contributiva “configura-se como um critério constitucional para fixar a contribuição de cada indivíduo para com os gastos públicos, e associado [...] a solidariedade e a efetiva igualdade de tratamento, propicia a realização da justiça fiscal”.

¹⁵⁴ ZILVETI, Fernando Aurélio. *A Evolução Histórica Da Teoria Da Tributação: Análise das Estruturas Socioeconômicas na Formação do Sistema Tributário*, pp. 45-46.

¹⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3.ª Ed. São Paulo, Malheiros, 2003, pp.74.

¹⁵⁶ CARAZZA, Roque Antonio, BARRENI, Smith Roberti. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positivação, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. *Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário*. Brasília, 2019, jan-jun, vol. 14, n.º 1, pp. 28-52.

¹⁵⁷ KUNZLER, Ivo José. *Justiça Tributária e Os Limites do Poder de Tributar: Entre o Dever de Pagar e o Confisco, que se Tenha um Tributo Democraticamente (Re)Constituído*, p. 139, *apud* NABAIS.

¹⁵⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 192.

¹⁵⁹ VITALIS, Aline. *Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance: Desafios Atuais de Regulação e Política Tributária*, p. 52.

Em razão disso, os gastos do Estado devem ser compatíveis com a capacidade contributiva dos cidadãos-contribuintes, ou seja, a instituição estatal não pode gastar mais, independentemente das necessidades coletivas¹⁶⁰. É preciso considerar a inter-relação, a interconexão entre o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva¹⁶¹. Afinal, "o princípio da generalidade e igualdade da tributação é um dos princípios fundamentais da fiscalidade própria de um Estado de Direito [...] uma fiscalidade ordenada e eficaz¹⁶².

A carga tributária deve se respaldar pelo princípio da igualdade fiscal que "[...] exige que o que é (essencialmente) igual, seja tributado igualmente, e o que é (essencialmente) desigual, seja tributado desigualmente na medida dessa desigualdade"¹⁶³, já que o tributo atinge a todos os cidadãos que entrega uma parte de seus rendimentos ao Estado. A igualdade aqui refere-se a equidade de todos ao acesso aos bens da vida¹⁶⁴.

Como já mencionado, as receitas tributárias financiam as tarefas e deveres do Estado, já o contribuinte "[...] deve ser igualmente tributado de acordo com a sua capacidade contributiva não apenas em relação à quantia, mas também sob o aspecto temporal"¹⁶⁵.

A tributação tem um papel importantíssimo para a concretização de uma vida social mais igualitária, com menos desigualdade social. E em casos extremos, como a crise sanitária e econômica da COVID-19, urge a "adoção de políticas públicas redistributivas na perspectiva da despesa pública, mas é também inadiável corrigir a regressividade dos sistemas tributários"¹⁶⁶.

Mesmo em situações extremas, como a COVID-19 é difícil reduzir a tributação e torná-la um mecanismo igualitário no sentido contributivo, ou seja, aqueles que perderam suas rendas contribuam menos, e aqueles que continuam afortunados economicamente contribuam mais¹⁶⁷. O que nos leva a pensar sobre a solidariedade no âmbito tributário, discussão a seguir.

¹⁶⁰ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming. Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação Possível Para Uma Teoria Da Tributação Ótima. In: PIRES, Adilson Rodrigues, VIEIRA, Carlos Renato, BACHA, Rafael Duailibe (Org.). *Políticas Públicas e Tributação*. Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2018, pp. 114-44.

¹⁶¹ KUNZLER, Ivo José. *Op. Cit.*, p. 109.

¹⁶² CARAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 88.

¹⁶³ KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*, pp. 19-20.

¹⁶⁴ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, p. 379.

¹⁶⁵ KIRCHHOF, Paul. *Op. Cit.*, p. 52.

¹⁶⁶ MELO, Luciana Grassano de Gouvêa. Para Entender o Papel Da Tributação Na Desigualdade. In: MELO, Luciana Grassano De Gouvêa. *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais*. Belo Horizonte: Casa do Direito, 2022, p. 34.

¹⁶⁷ *Idem*.

2.3. Solidariedade social tributária

O termo “solidário” no âmbito tributário pode significar várias interpretações, para uns remete que o poder público é capaz de proceder a redistribuição de renda, para outros, significa que poder público deva, “[...] desenvolver modelos educacionais e diversas iniciativas culturais, formando um processo que resulte espontaneamente em uma sociedade que seja solidária”¹⁶⁸.

Todavia, o instrumento que pode garantir a solidariedade é o sistema de políticas fiscais. É ele que orienta como os recursos arrecadados serão gastos adequadamente¹⁶⁹. Isso significa dizer que o conteúdo da solidariedade está relacionado com uma “rediscussão da legalidade tributária, da segurança jurídica e da sustentabilidade fiscal em determinados sistemas tributários”¹⁷⁰.

É justamente o saber como repartir os encargos tributários é que possibilita concretizar a solidariedade em Estados Democráticos de Direito¹⁷¹. É a partir dessa repartição dos encargos que se pode pensar em solidariedade tributária.

Nesse processo o dever ético do contribuinte para o Estado deve ser considerado, todavia, é preciso ainda pensar na justa tributação pontuada no postulado da solidariedade e que esta seja prestigiada por todos os ordenamentos jurídicos, para além dos interesses políticos e econômicos estatais¹⁷².

No caso brasileiro a Carta Magna erige que um dos objetivos da nação é o de construir uma sociedade livre, justa e solidária (artigo 3º, I). Isso significa dizer que a “justiça aqui referida há de ser compreendida em toda sua dimensão, a qual inclui, por certo, a justiça tributária. Destarte, conclui-se que o contribuinte tem o direito de ser tributado de maneira justa, autêntico direito fundamental, [...]”¹⁷³. Por isso, o imposto, como dever fundamental, deve ser compreendido como um elemento singular, indispensável em uma sociedade organizada¹⁷⁴.

Nessa mesma linha Sá¹⁷⁵, assegura que a Política Fiscal não é neutra, mas direcionada a um fim: a prosperidade social. Neste sentido, o imposto configura-se como indispensável, seja na garantia da sociedade organizada, seja na prosperidade de seus

¹⁶⁸ LINS, Victor. *Fundamentos Jurídicos: Pensando a Desigualdade*, pp. 32-33.

¹⁶⁹ LINS, Victor. *Fundamentos Jurídicos: Pensando a Desigualdade*, pp. 168.

¹⁷⁰ LINS, Victor. *Op. Cit.*, pp. 32-33.

¹⁷¹ GIOTTI, Daniel. *Solidariedade, Moralidade e Eficiência como critérios de Justiça Tributária*, p. 131.

¹⁷² MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 322.

¹⁷³ COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*, p. 379.

¹⁷⁴ OLIVEIRA NETTO, Pedro Dias. *O Descompasso na Tributação da Renda e do Trabalho e do Capital*, p. 71.

¹⁷⁵ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque. *A Política Fiscal Brasileira e a Redução Das Desigualdades Sociais*, p. 249.

membros. Isto é, esse encargo não pode ser interpretado como um peso ao contribuinte, já que é por meio dele que o Estado consegue promover e implantar políticas públicas sociais.

Logo, o valor cobrado pelo tributo deve ser justo: “[...], devendo condizer com a capacidade contributiva de cada indivíduo. Tampouco, o valor poderia ser equivalente ao preço dos serviços públicos usufruídos por cada contribuinte [...]”¹⁷⁶. Não atendendo este quesito, a ideia de solidariedade enquanto base da formação dos Estados fiscais não seria alcançada ¹⁷⁷.

Gruppenmacher, sobre a solidariedade na tributação, ensina que está relacionado o dever de obediência ao princípio da capacidade contributiva, pois todos têm o “dever de fazer frente aos custos despendidos com a consecução do bem comum. A solidariedade na tributação reflete um sacrifício individual em benefício do interesse geral. O respeito à capacidade contributiva é uma projeção do princípio da solidariedade” ¹⁷⁸. Nota-se, portanto, que a solidariedade vem servindo como fundamento jurídico-impositivo, numa perspectiva de atender o bem comum, o coletivo, o interesse geral.

Vitalis, associa e define a capacidade contributiva como a capacidade econômica de solidariedade. Neste caso o tributo deve estar associado como uma função de justiça fiscal¹⁷⁹. Afinal, é pela sua arrecadação que as necessidades básicas, como saúde, habitação e educação, podem ser ofertadas à população.

Nessa mesma linha, Nunes *apud* Cláudio Sacchetto aponta que, de um modo geral, “a doutrina vincula a noção de solidariedade e tributação ao princípio da capacidade contributiva no ponto em que todos serão instados a contribuir para a manutenção do Estado, na medida de suas capacidades”¹⁸⁰. Assim, o princípio de solidariedade social tem responsabilidade e deve contribuir, conforme sua capacidade, com as despesas do Estado. Esse é o caminho para reduzir a desigualdade existente¹⁸¹.

É em esse compartilhar de direitos e deveres entre os membros de uma sociedade que os “direitos são pleiteados para benefício da população, há também que se cogitar pelo zelo do orçamento do qual se poderá custeá-lo”¹⁸².

¹⁷⁶ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque, *Op. Cit.*, 174.

¹⁷⁷ *Idem*.

¹⁷⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Moralidade e Capacidade Contributiva, p. 477, *apud* Pedro Manuel H. Molina.

¹⁷⁹ VITALIS, Aline. Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance: Desafios Atuais de Regulação e Política Tributária, p. 48.

¹⁸⁰ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, p. 347.

¹⁸¹ VITALIS, Aline. *Op. Cit.*, p. 58.

¹⁸² BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos. Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais, p. 77.

Rompem-se, nesse sentido, os limites hermenêuticos da solidariedade como dever de pagar por quem não dispõe, ou pagar mais por ter mais, para a lógica da solidariedade de grupo geracional, ou seja, esta geração tem obrigações para consigo e para com as futuras gerações que advirão¹⁸³.

Para garantir a efetividade do Estado e a contribuição do cidadão apresenta-se a seguir uma discussão alicerçada no dever fundamental de pagar impostos.

2.4. O dever fundamental de pagar impostos: uma discussão necessária

O dever de pagar tributos é inerente ao desenvolvimento da humanidade, um exemplo, foi Frederico, o Grande, que instruiu os Pastores a lembrar nas igrejas o dever de pagar tributos¹⁸⁴. À época do autoritário, desenfreado, perdulário *Duque Karl Eugen von Württemberg* (1737-1783) cantava-se pela melodia *Apenas Deus nas alturas seja louvado*¹⁸⁵.

Contrariando essa perspectiva, Nabais¹⁸⁶ entende que espécies tributárias existentes em Portugal, que são tipicamente doutrinário e jurisdicional que se ajustam à luz da constituição. Mas, segundo ele, são três elementos que ajudam entender o conceito do imposto português: a) um elemento objetivo; b) um elemento subjetivo e c) um elemento teleológico ou finalista. O primeiro elemento, o imposto, se caracteriza como uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa; já o segundo, se destaca como uma prestação, exigida a todos e de acordo com a capacidade contributiva; o último elemento seria o imposto para além da questão financeira/fiscal, mas como um instrumento potente para a realização das tarefas e deveres do Estado¹⁸⁷. Essa

¹⁸³ PINTO, Felipe Kertesz Renault. Sociedade e Tributação Solidárias Pós Globalização Tecnológica: Uma Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital, MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2020, p. 256.

¹⁸⁴ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária Do Estado e Dos Contribuintes*, p. 115.

¹⁸⁵ Ajuda-nos a dar de todo coração,
E bem assim correta e pontualmente,
O que todos a seu senhor, sabem
Que têm de pagar do modo como diz
Tua palavra: Dai o que deveis,
Honra e temor a quem corresponder,
Imposto e tributo a quem governa,
Dê, como se desses ao Senhor Deus,
Alegremente o que deves.

¹⁸⁶ ROCHA, Sérgio André. O dever fundamental de pagar impostos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 29.

¹⁸⁷ NABAIS, O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo, p. 440. Para Nabais, dada a sua natureza de dever fundamental, os impostos incidem sobre todos os pertencentes à categoria dos detentores de capacidade contributiva.

discussão sobre o dever de pagar impostos repercutiu junto aos estudiosos do Direito Tributário, não só na Europa, mas também no Brasil e na América Latina¹⁸⁸.

Diferentemente de Nabais, Giotti pontua que o dever fundamental de pagar tributos se liga a um vínculo de solidariedade ao qual se prende os cidadãos de um país. Todavia, no caso brasileiro o “Estado sempre cobra mais do que o necessário, de um lado para prestar serviços públicos, e de outro, para suportar benesses que os governantes se auto-outorgam e a seus amigos, além de sustentar a corrupção atávica do poder, em todas as épocas e espaços”¹⁸⁹.

Como se trata de um Estado Democrático de Direito cujo escopo é o bem comum, ele necessita de obtenção de recursos, por sua vez, provenientes da arrecadação de encargos tributários. O tributo passa a ser entendido como um dever de colaboração atribuído aos membros da comunidade¹⁹⁰. Isso implica dizer que “todos, direta ou indiretamente, recebem benefícios estatais, razão pela qual terão de contribuir “solidariamente” com o ônus de manter a burocracia estatal, inclusive sobre os chamados “direitos negativos”. [...]”¹⁹¹.

Diferentemente desta linha teórica, há estudiosos, como Ives Gandra, que trata o tributo como norma de rejeição social¹⁹², frente ao domínio Estatal, mediante a imposição tributária.

Mas, o Estado Democrático de Direito é sustentado constitucionalmente, discursa a liberdade, caracteriza-se como um Estado Fiscal, que depende decisivamente dos impostos arrecadas para funcionar. E neste processo, “os impostos representam, pois, um dever de cidadania, isto é, o preço a pagar pelo formato de Estado Democrático de Direito assegurado pela Constituição e todas suas implicações”¹⁹³.

No entanto, isso depende da estruturação (do como recolher e pagar tributos) tributária instaurada. É por meio do sistema fiscal alicerçado no princípio da capacidade contributiva, que se assegura que os direitos tributários sejam decorrentes dos deveres

¹⁸⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. O Descortinamento Do Dever Fundamental de Recolher Tributos Pela Doutrina de Casalta Nabais. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 213.

¹⁸⁹ GIOTTI, Daniel. Solidariedade, Moralidade e Eficiência como Critérios de Justiça Tributária, p. 138.

¹⁹⁰ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. *Fundamentos Para Uma Tributação Ideal*, p. 74.

¹⁹¹ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, p. 347.

¹⁹² TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros. A Crise de Solidariedade Social e Os Limites Mínimos e Máximos Das Desigualdades Sociais: O Respeito Ao Mínimo Existencial e a Ponderação Com o Não Confisco. In: PIRES, Adilson Rodrigues; VIEIRA, Carlos Renato; BACHA, Rafael Duailibe (Orgs.). *Políticas Públicas e Tributação*. Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2018, p. 227.

¹⁹³ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos No Sistema Tributário Brasileiro? In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de pagar Impostos: O que realmente significa e como vem influenciando nossa jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017, p. 59.

baseados na solidariedade e na cidadania¹⁹⁴. É a forma de estruturação tributária alicerçada nos parâmetros de justiça que dará suporte ao poder de tributar e os direitos oriundos desta tributação.

Giannetti¹⁹⁵ ressalta que o dever fundamental de pagar tributos não significa que as políticas fiscais aconteçam sem observar a perspectiva constitucional. Fugir desta configuração, consequentemente, ocasiona incredibilidade, conflitos e fragiliza a existência de uma cidadania fiscal. Isso ocorre porque “[...]. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é corresponsivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado que ao mesmo tempo lhes serve de garantia[...]”¹⁹⁶. Pagar tributos não pode ser entendido unicamente como obrigação prevista em lei. Mas, por estar relacionado à garantia da liberdade e dos direitos fundamentais.

O Professor Livre Docente Sérgio André Rocha destaca que o dever fundamental de pagar impostos remete a um dever de cidadania, portanto, não implicitamente na relação causal entre o dever de pagar impostos e a participação do Estado na esfera do cidadão¹⁹⁷.

Nesse sentido, o dever de solidariedade elencado pela Constituição pressupõe que o cidadão contribui pagando os impostos para financiar os gastos públicos, segundo o princípio da igualdade e de sua capacidade, o Estado, em contrapartida atende objetivos comuns e/ou necessidades básicas da população¹⁹⁸.

Vinhosa¹⁹⁹ destaca o voto da Ministra Regina Helena Costa, do Superior Tribunal de Justiça “[...] mais do que uma mera infração à lei – evidentemente caracterizada – o não-pagamento de tributos ofende um dever constitucional fundamental de toda pessoa (física ou jurídica), verdadeiro postulado da cidadania fiscal, qual seja, o dever fundamental de pagar tributos”²⁰⁰.

¹⁹⁴ CARDOSO, Alessandro Mendes. O Descortinamento Do Dever Fundamental de Recolher Tributos Pela Doutrina de Casalta Nabais, p. 223.

¹⁹⁵ GIANNETTI, Leonardo Varella. O Dever Fundamental de Pagar Tributos Em Tempo de Crise Fiscal. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 248.

¹⁹⁶ GIANNETTI, Leonardo Varella. O Dever Fundamental de Pagar Tributos Em Tempo de Crise Fiscal, p. 249.

¹⁹⁷ ROCHA, Sérgio André. O dever fundamental de pagar impostos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa, p. 30.

¹⁹⁸ SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. A Teoria Do Dever Fundamental de Pagar Impostos No Brasil: Uma Análise Da Doutrina Tributária Brasileira. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, pp. 68-69.

¹⁹⁹ VINHOSA, Érico Teixeira. Dever Fundamental de Pagar Tributos: Uma Abordagem a Luz Da Jurisprudência Do Supremo Tribunal Federal e Do Superior Tribunal de Justiça. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p. 128.

²⁰⁰ VINHOSA, Érico Teixeira. Dever Fundamental de Pagar Tributos: Uma Abordagem a Luz Da Jurisprudência Do Supremo Tribunal Federal e Do Superior Tribunal de Justiça, p. 128.

Essa questão foi enfrentada de forma pacífica pelo Supremo Tribunal Federal, segundo o que ressaí do voto da Rel. Min. Ellen Gracie no RE 562.276/PR, uma vez que “a relação contributiva se dá exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste”²⁰¹.

Nessa mesma linha, no voto do relator Ministro Joaquim Barbosa destaca que “[...], é o dever fundamental de pagar tributos, considerada a partilha da carga tributária por toda a sociedade na medida da capacidade contributiva”²⁰². Schwartz *apud* Leonardo Varella Giannetti, conclui que o dever fundamental de pagar tributos “não se esgota em uma simples relação de poder ou sujeição, devendo ser visto como um *meio* para se atingir *fins* previstos no texto constitucional”²⁰³.

A existência do dever fundamental de pagar tributos configura-se como um meio garantido constitucionalmente para que a sociedade funcione e endosse a sua população com os direitos fundamentais elencados na sua própria Constituição. Por isso, a tributação é uma “atividade necessária ao bom funcionamento da própria sociedade organizada que ele representa”²⁰⁴. Desse modo, existem direitos e deveres a cumprir tanto por parte do cidadão quanto do Estado²⁰⁵.

Assim, os deveres fundamentais, na verdade, “representam o direito à iguais encargos comunitários resultantes da existência e do bom funcionamento do Estado”²⁰⁶. É preciso ainda que o cidadão tenha dimensão dos direitos garantidos pela Constituição e àqueles reivindicados pela sociedade. Na impossibilidade desta compreensão e, o Estado não conseguir arcar com seu papel social, “não haverá outra solução senão redefinir o papel do Estado e as obrigações e prestações positivas a ele designadas”²⁰⁷.

Contudo, leciona o Mestre Alessandro Mendes Cardoso, que é “disseminada uma visão negativa do dever fundamental de recolher tributos, no sentido de se entendê-lo como “carga”, sustentando-se o caráter odioso das normas de caráter tributário”²⁰⁸. Todavia, são eles os responsáveis pelo financiamento dos bens e serviços públicos ofertados à população²⁰⁹.

²⁰¹ VINHOSA, Érico Teixeira. *Op. Cit.*, p. 129.

²⁰² GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D Plácido, 2017, 190.

²⁰³ SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. *A Teoria Do Dever Fundamental de Pagar Impostos No Brasil: Uma Análise Da Doutrina Tributária Brasileira*, p. 96.

²⁰⁴ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque. *A Política Fiscal Brasileira e a Redução Das Desigualdades Sociais*, p. 252.

²⁰⁵ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque, *Op. Cit.*, p. 203.

²⁰⁶ FERRARO, Carolina Cantarelle. *Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos No Sistema Tributário Brasileiro?* p. 61.

²⁰⁷ *Idem*.

²⁰⁸ CARDOSO, Alessandro Mendes. *O Descortinamento Do Dever Fundamental de Recolher Tributos Pela Doutrina de Casalta Nabais*, p. 221.

²⁰⁹ GIANNETTI, Leonardo Varella. *O Dever Fundamental de Pagar Tributos Em Tempo de Crise Fiscal*, p. 234.

No dizer sempre expressivo de Moreira e Machado²¹⁰ *apud* Heleno Taveira Torres, no Estado Democrático de Direito, a cidadania tributária, consagra o direito de todos pagarem seus tributos segundo os critérios previstos em lei e desde que efetivados todos os direitos e garantias fundamentais.

Desse modo, elucida-se a seguir outro alcance da tributação: o financiamento da burocracia estatal.

2.5. Tributação: financia o aparelho estatal e os direitos sociais

Para além de atender as demandas sociais, o Estado também se autofinancia para garantir a gestão pública operacional administrativa²¹¹. No caso brasileiro há um expressivo gasto (do PIB) com servidores públicos (13,7 %), com saúde (3,9%) e educação (6%)²¹² em 2021. Na mesma situação encontra-se Portugal que gasta 11,8% do PIB com a folha salarial pública, superando 1,3 pontos percentuais a média da UE²¹³, em 2021.

Ademais à essas despesas, o Estado enfrenta ainda os desafios do século XXI, como a “[...] imigração com vistas à sobrevivência, conflitos religiosos, guerras civis, violações aos direitos humanos, desrespeito à democracia e, especialmente [...] a desigualdade social”²¹⁴.

A partir do interesse geral, a existência do Estado se justifica “[...] para garantir a ordem civil, obras públicas, educação e serviços de saúde. [...] atuar onde a iniciativa privada não demonstrar interesse ou for incapaz de prestar serviço, seja na produção ou distribuição²¹⁵.

Para tanto, os recursos são imprescindíveis para promoção do bem comum, bem como no favorecimento de condições que contribuam para o cidadão desenvolver suas potencialidades²¹⁶. Desta maneira, a tributação “acaba sendo um remédio necessário à

²¹⁰ MOREIRA, André Mendes, MACHADO, Sophia Goreti Rocha. Afinal, o Que é Tributo? In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital, MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Editora JusPodivm, 2019, p.157.

²¹¹ OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. A Administração Tributária Como Atividade Essencial Ao Funcionamento Do Estado, p. 157.

²¹² Politize, *Dinheiro público*, Net, 2022.

²¹³ Eco Online. *Portugal gasta mais do que a Europa a pagar salários da Função Pública*, 2022. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2022/05/23/portugal-gasta-mais-do-que-a-europa-a-pagar-salarios-da-funcao-publica/>.

²¹⁴ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, p. 358.

²¹⁵ GOULARTI, Juliano Giassi. *Política Fiscal e Desoneração Tributária no Brasil*, p. 147.

²¹⁶ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming. Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação Possível Para Uma Teoria Da Tributação Ótima, p. 119.

sobrevivência do Estado e do Direito, seja pelo seu efeito arrecadador ou regulador. Mas, como se sabe, o poder de tributar não pode chegar à desmedida do poder de destruir²¹⁷.

Nesse sentido, mais uma vez, o tributo é a mola propulsora para o financiamento dos gastos públicos e os direitos aos cidadãos. Por consequência, “não pode ser encarado como um vão sacrifício do cidadão, nem como um poder ilimitado do Estado”²¹⁸.

Nunes questiona se a solidariedade tributária está vinculada à capacidade contributiva considerando a desigualdade social inerente ao Estado Democrático. Isto é, nem os cidadãos poderão contribuir com a máquina estatal, por conta da sua capacidade contributiva, pelo contrário, muitos necessitarão dos benefícios promovidos pelo Estado²¹⁹. Mesmo com essa, o autor adverte que não há dúvida, da estrita ligação entre os dois institutos²²⁰.

Evidenciou-se, até então, que não há dúvidas da relevância da arrecadação tributária de um país, todavia esses recursos públicos são limitados, e necessitam de controle e acompanhamento na execução orçamentária por parte da sociedade, que tributa e recebe os bens e serviços ofertados²²¹.

E por ser limitado os recursos públicos, o Estado deve atrair outros setores sociais para fazer parte da execução e implementação das políticas públicas, em contrapartida, por exemplo, diminuindo a carga tributária²²². Afinal, as demandas sociais crescem na medida em que a sociedade se desenvolve, todavia, a carga tributária não consegue acompanhar esse processo.

Como mencionado, a tributação de um país está intimamente ligada aos valores, metas e objetivos elencados pela e na Constituição. Essa assertiva ajuda a entender, o Estado Fiscal brasileiro, que a partir da Constituição de 1988 constituiu os tributos para atender fins sociais. Além disso, percebe-se interferências, por parte do Judiciário, para assegurar tais fins. Isso é possível, por meio da judicialização de alguns serviços públicos, como a saúde, por exemplo²²³. Assim, no atual estágio do “Estado de Direito

²¹⁷ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming. *Op. Cit.*, p. 119, *apud*, Min. Orosimbo Nonato.

²¹⁸ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming. *Op. Cit.*, p. 219.

²¹⁹ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, pp. 349-350.

²²⁰ NUNES, Cleucio Santos. *Op. Cit.*, p. 219.

²²¹ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque. *A Política Fiscal Brasileira e a Redução Das Desigualdades Sociais*, p. 249.

²²² SANZ, Flávia Sousa Garcia. Instrumentos Fiscais Para Desenvolvimento Local e Inserção da Cidadãos na Execução de Políticas Públicas. In: NETO, Calilo Jorge Kzan, SILVA, Maria Stela Campos, NEVES, Rafaela Teixeira Sena (Org.). *Tributação e Direitos Humanos*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018, p. 315.

²²³ CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo. O Dever Fundamental de Pagar “Tributos” Na Constituição de 1988. In: GODOI, Marciano Seabra de. ROCHA, Sergio André. *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2017, p.179.

[...], direito tributário e direito orçamentário, irmanados no direito financeiro, são vertentes imprescindíveis da ordem jus-política erigida em nome da proteção dos direitos humanos”²²⁴.

Nesse caso, a tributação configura-se como um poderoso instrumento de redução de desigualdades sociais, a partir da redistribuição de riquezas, pautada no princípio da capacidade contributiva. Por isso a importância da fiscalidade no cumprimento da aplicação, implementação e execução das políticas públicas, por sua vez, impulsionado pelos tributos captados pelo Estado, que “financia suas finalidades constitucionalmente estabelecidas” ²²⁵.

Nabais elucida que o Direito fiscal tem como meta assegurar a atuação estatal na garantia das liberdades individuais, “bem como criar um conjunto de condições essenciais de bem-estar e qualidade de vida”²²⁶. São esses dois elementos que pressupõem uma vida digna em sociedade.

²²⁴ DOMINGUES, José Marcos. Revisitando o Conceito de Tributo. In: FUX, Luiz, QUEIROZ, Luís Cesar Souza, ABRAHAM, Marcus (Org.). *Tributação e Justiça Fiscal*. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 21.

²²⁵ MINARDI, Josiane. *Manual de Direito Tributário*. 3.ª Ed. Rev. Salvador: Juspodivm, 2016, p. 33.

²²⁶ NABAIS, José Casalta Nabais. *Por Um Estado Fiscal Suportável – Estudo de Direito Fiscal*. Vol. III, p. 15.

Capítulo 3

3. Direitos Fundamentais no Estado Democrático de Direito

Oportuno se faz anotar o magistério do festejado jurista Sérgio Pinto Martins, quando afirma que o direito enquanto ciência para justiça e equidade “tem uma realidade histórico-cultural, não admitindo o estudo de quaisquer de seus ramos sem que se tenha noção de seu desenvolvimento dinâmico no transcurso do tempo”²²⁷.

A presença da ciência do direito na humanidade revela que a “vida inteira do direito, vista de relance, mostra o mesmo espetáculo sem descanso e o trabalho de uma nação, que se baseia no que oferece a produção econômica e intelectual”²²⁸. Assim, o direito é força dinâmica, viva. Por sua vez, o direito enquanto faculdade adquirida é um labor contínuo, “não apenas dos governantes, mas de todo o povo”²²⁹.

Este capítulo discute o direito enquanto faculdade adquirida e assegurada pelo Estado Democrático de Direito.

3.1. Revisitando os Direitos Humanos

Os Direitos humanos, como já mencionado, nasceu da filosofia jusnaturalista que os concebiam a partir “[...]: o direito à vida e à sobrevivência, que inclui também o direito à propriedade; e o direito à liberdade, que compreende algumas liberdades essencialmente negativas”²³⁰.

São ainda produtos do pensamento jusnaturalista do século XVIII: os documentos jurídicos que asseguram os direitos de liberdade e as primeiras Declarações de Direitos (Declarações dos Estados da Virgínia, Pensilvânia e Maryland, 1776; a Declaração de Independência Americana de 1776; a Constituição americana de 1787 (e suas nove primeiras emendas), Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789)²³¹. Todas essas declarações elucidam os direitos naturais dos homens na sociedade política, garantem ainda a autonomia individual a todos os homens²³².

²²⁷ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito Do Trabalho*. 25.^a Ed. São Paulo: Atlas, 2009, p. 3.

²²⁸ IHERING, Rudolf Von. *A Luta Pelo Direito*. 5.^a Ed. Rev. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 31.

²²⁹ IHERING, Rudolf Von. Op. Cit., p. 31.

²³⁰ BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*, p. 73.

²³¹ RANIERI, Nina Beatriz Stocco. *Teoria Do Estado: Do Estado de Direito Ao Estado Democrático de Direito*, pp. 274-275.

²³² *Idem*

Mas, foi a partir da Declaração dos Direitos humanos que “[...] o homem natural tem um único direito, o direito de liberdade, entendida como independência em face de todo constrangimento imposto pela vontade do outro, já que todos os demais direitos, incluído o direito à igualdade, estão compreendidos nele”²³³.

A marca distintiva do Estado é esta unidade, que não é uma unidade qualquer, mas a unidade substancial que traz o indivíduo à sua realidade efetiva e corporifica a mais alta expressão de liberdade²³⁴.

Eusébio Fernández considera os direitos humanos como sendo “direitos fundamentais do homem, que devem ser reconhecidos e garantidos pela sociedade, pelo poder político, pelo Direito, sem espaço para discriminações. A fundamentalidade dos direitos humanos adviria, em verdade, da ideia de dignidade humana”²³⁵.

Olsen instrui que tendo sua atenção voltada para a Lei Fundamental alemã, “[...] erigiu um critério formal de identificação dos direitos fundamentais: seriam direitos fundamentais aqueles previstos expressamente na Constituição como tais”²³⁶.

Mas, mencionar que um direito “constitui o fundamento do próprio Estado é expressar uma definição substancial. Dos fundamentos do Estado Liberal faz parte, segundo Schmitt, apenas um grupo de direitos, os direitos individuais de liberdade”²³⁷.

Definir teoricamente direitos humanos é um desafio complexo diante das várias interpretações acerca deste termo. Todavia, há um princípio máximo: todos os “direitos fundamentais é a dignidade da pessoa humana”²³⁸.

Para alguns estudiosos os direitos humanos são todos os direitos que são elementares, fundamentais, básicos à sobrevivência digna e ao bom desenvolvimento dos seres humanos²³⁹. São eles que possibilitam ao homem a vida em sociedade, por isso, ditos fundamentais, e estão expressos na Constituição, pois “deverão contar com mecanismos que efetivamente sirvam para garanti-los, quando estiverem sob ameaça ou quando já tiverem sido desrespeitados”²⁴⁰.

²³³ RANIERI, Nina Beatriz Stocco, Op. Cit., pp. 67-68.

²³⁴ BRANDÃO, Gildo Marçal. Hegel: O Estado como realização histórica da liberdade. São Paulo: Ática, 2006, p. 106.

²³⁵ BARROS, Caroline Maria Costa. O Fundamento Moral Dos Direitos Humanos: Uma Análise Da Participação do PIDESC Na Promoção da Dignidade Humana. In: LINS JÚNIOR, George Sarmento, et al. *Pacto Internacional dos Direitos Econonômicos, Sociais e Culturais: Da Previsão Normativa à Efetividade No Brasil*. 2.ª Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 24.

²³⁶ OLSEN, Ana Carolina Lopes. A Eficácia Dos Direitos Fundamentais Sociais Frente à Reserva Do Possível. Revista de Direito Constitucional e Internacional. Universidade Federal do Paraná, 2006, n.º 19. Disponível em: https://www.academia.edu/12141687/A_eficácia_dos_direitos_fundamentais_sociais?auto=download.

²³⁷ ALEXY, Robert, Teoria Dos Direitos Fundamentais, 2.ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, pp. 66–67.

²³⁸ PIRES, Antônio Fernando, *Manual de Direito Constitucional*, p. 202.

²³⁹ DALLÁRI JÚNIOR, Hécio de Abreu, *Teoria Geral Do Estado Contemporâneo*, p. 55.

²⁴⁰ DALLÁRI JÚNIOR, Hécio de Abreu, Op. Cit., p. 239.

Outros estudiosos, como Marmelstein define os direitos fundamentais como “normas jurídicas, intimamente ligadas à ideia de dignidade da pessoa humana e de limitação do poder, positivas no plano constitucional de determinado Estado Democrático de Direito que, [...] legitimam todo o ordenamento jurídico”²⁴¹.

Como se depreende das lições as Dras. Mária de Fátima de Castro Tavares Monteiro Pacheco e Dora Resende Alves²⁴² definem direitos humanos como: “[...] um conjunto de regras jurídicas que reconhecem aos indivíduos direitos e liberdades inerentes ou inatos a toda a humanidade. [...], agrupando um conjunto de direitos superiores e apriorísticos a todas as ordens jurídicas positivas”.

Os direitos humanos compreendidos como “um conjunto de direitos que cada um possui apenas pelo facto de ser humano”²⁴³, possuem como características: universalidade, abstração, essencialidade, inalienabilidade e prioridade face ao direito positivo²⁴⁴. Universalidade no sentido de que os ditos direitos mínimos serem comuns a todos. Independentemente da cor e etnia os direitos fundamentais são reconhecidos e garantidos constitucionalmente, pela simples condição do homem ser humano.

A exemplo, a Constituição Federal do Brasil de 1988, no Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais da Carta Magna brasileira, introduz os direitos e garantias fundamentais, consagrando no seu artigo 6º, que faz parte do Capítulo II (dos Direitos Sociais), do Título I (Dos Direitos e Garantias Fundamentais)²⁴⁵.

Vale pontuar que a diferença entre o ordenamento brasileiro (Constituição de 1988) e o português (Constituição lusa de 1976), é que o primeiro dá ênfase às contribuições sociais, a segunda não tem essa preocupação demasiada. Por isso, “[...], no Brasil há que se falar em dever fundamental de pagar tributos, haja vista que grande parte das atividades tradicionalmente atribuídas ao Estado são financiadas pelo produto da arrecadação das contribuições sociais”²⁴⁶.

O termo direito social, no caso brasileiro, é sinônimo de direitos fundamentais sociais que são garantidos pelos órgãos estatais para que sua efetivação de fato de

²⁴¹ MARMELESTEIN, George. *Curso de Direitos Fundamentais*. 5.ª Ed. São Paulo: Atlas, 2019, p. 17.

²⁴² ALVES, Dora Resende, PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro. Passado, Presente e Futuro Dos Direitos Humanos: Após as Comemorações Dos 70 Anos Da Declaração Universal Dos Direitos Humanos 1948 – 2018. In: XAVIER, João Proença, ALBUQUERQUE, Cristina Pinto (Orgs.). *Present and Future of Human Rights: After the 70th Anniversary of the Universal Declaration of Human Rights 1948-2018*. Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2021, pp. 66–68. Disponível em: <https://doi.org/10.14195/978-989-26-2024-4>.

²⁴³ ALVES, Dora Resende, PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro. *Op. Cit.*, p. 242

²⁴⁴ *Idem*.

²⁴⁵ Constituição Federal do Brasil de 1988. *Diário Oficial da União* - Seção 1. Brasília: Imprensa Nacional, 1988-10-05, p.1. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-norma-pl.html>.

²⁴⁶ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos No Sistema Tributário Brasileiro? p. 62.

materialize²⁴⁷. A Constituição brasileira garante que os direitos (fundamentais e sociais) sejam garantidos e efetivados perante a lei.

Segundo Pires, os direitos fundamentais se caracterizam por duas facetas: uma negativa e outra positiva. A primeira se dá no âmbito estatal, porque tais direitos são “como um freio ou breque, um limite ou barreira a ações despóticas que visem a interferir na liberdade individual. São normas de competência negativa, para evitar ingerências na esfera jurídica individual”²⁴⁸. A segunda se dá no âmbito individual “este pode agir e exigir seus direitos e até mesmo ações positivas e concretas por parte do Estado. É um aspecto positivo, pois o indivíduo pode tomar uma atitude real e afirmativa, isto é, tem a faculdade de agir, tem direitos e faculdades jurídicas”²⁴⁹.

Dias se apropria do pensamento habermasiano para explicar que os direitos básicos²⁵⁰ não “dizem respeito ao plano dos direitos institucionalizados, mas sim ao das condições de possibilidade do agir comunicativo, a saber, da ética do discurso”²⁵¹.

Meirelles²⁵², por sua vez, toma emprestado a perspectiva de Alexy ao afirmar que o Tribunal Constitucional Federal da Alemanha interpretou o catálogo de direitos fundamentais como expressão de um sistema de valores “[...] que encontra seu ponto central na personalidade humana que se desenvolve livremente dentro da comunidade social e na sua dignidade”²⁵³.

Assim, os Direitos fundamentais, por sua vez, “são direitos de categoria especial, consagrados nas Constituições; representam a base ética do sistema jurídico estatal e podem não ter a vigência universal, própria dos direitos humanos”²⁵⁴.

Por isso, dar condições reais que assegurem o respeito da dignidade da pessoa humana é o fim do Estado Democrático de Direito. Todavia, a referida “dignidade não pode ser vista apenas no âmbito do indivíduo isolado, mas sim de uma forma coletiva,

²⁴⁷ KRELL, Andreas J. Os Direitos Sociais: Origem, Positivação, Interpretação e Efetividade Em Nível Nacional e Internacional. In: LINS JÚNIOR, George Sarmiento, et al *Pacto Internacional Dos Direitos Econonômicos, Sociais e Culturais: Da Previsão Normativa à Efetividade No Brasil*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017, p. 9.

²⁴⁸ PIRES, Antônio Fernando, *Manual de Direito Constitucional*, p. 202.

²⁴⁹ PIRES, Antônio Fernando. *Manual de Direito Constitucional*, p. 202.

²⁵⁰ Que de acordo com Habermas, os direitos básicos exprimem as condições de possibilidade de um consenso racional acerca da institucionalização das regras do agir. Serão eles: Direito à igual liberdade de ação; Direito à livre associação entre os indivíduos; Direito à proteção dos direitos individuais; Direito à igual chance de participação no processo de formação de opiniões e vontades; Direito à garantia de condições de vida, sociais, técnicas e econômicas, necessárias para o exercício dos direitos relacionados acima.

Os direitos básicos fundamentam o “status” de cidadãos livres e iguais. Para que este fim possa ser alcançado, é necessário a satisfação de certas condições vitais. Aos direitos que satisfazem tais condições, pertencem os assim chamados direitos sociais básicos. Os direitos sociais são, portanto, uma condição para que os direitos básicos enunciados em (1), (2), (3) e (4) possam vir a ser exercidos. Neste sentido, eles pertencem, necessariamente, à forma de um sistema legal, do qual direitos positivos possam ser derivados.

²⁵¹ DIAS, Maria Clara. *Os Direitos Sociais Básicos: Uma Investigação Filosófica Da Questão Dos Direitos Humanos*. Curitiba: CRV, 2016, p. 53.

²⁵² MEIRELLES, Ana Cristina Costa. *A Eficácia Dos Direitos Sociais Salvador*: Jus Podvm, 2008, p. 35.

²⁵³ MEIRELLES, Ana Cristina Costa. *Op. Cit.*, p. 35.

²⁵⁴ RANIERI, Nina Beatriz Stocco. *Teoria Do Estado: Do Estado de Direito Ao Estado Democrático de Direito*, p. 278.

em virtude do princípio da solidariedade, que ora se encontra consagrado [...]”²⁵⁵. Além desses direitos consagrados constitucionalmente, há ainda, no caso brasileiro, por exemplo, aqueles não-escritos, “[...] assim como a revelação de direitos fundamentais implícitos, subentendidos naqueles expressamente positivado”²⁵⁶. Assim, a existência de direitos não-escritos e implícitos, na Constituição brasileira, por sua vez, submetidos aos direitos positivados alarga os direitos fundamentais do homem.

Deve-se ressaltar a advertência de Rawls²⁵⁷ em relação aos direitos humanos no Direitos dos Povos, por “expressam uma classe especial de direitos urgentes, tais como a liberdade que impede a escravidão ou servidão, a liberdade (mas não igual liberdade) de consciência e a segurança de grupos étnicos contra o assassinato em massa e o genocídio”. Os Direitos dos Povos são direitos específicos de cada povo, por isso são considerados especiais, por atenderem as particularidades de cada nação, de cada cultura.

Bonavides, por sua vez, elege os direitos humanos em duas etapas: a primeira refere-se à terceira geração e contempla os seguintes direitos: ao desenvolvimento, à paz, ao meio ambiente, de propriedade sobre o patrimônio comum da humanidade e o de comunicação. Essa terceira geração configura-se como o “primeiro por destinatário o gênero humano mesmo, num momento expressivo de sua afirmação como valor supremo em termos de existencialidade concreta”²⁵⁸. A segunda etapa diz respeito à quarta geração, que seriam “o direito à democracia, o direito à informação e o direito ao pluralismo, bem como passou a defender a trasladação do direito à paz da terceira para a quinta geração de direitos fundamentais”²⁵⁹. Aqueles narrados e assegurados no texto constitucional.

No plano do direito internacional os direitos humanos “seriam imanentes à pessoa humana universalmente considerada, enquanto, aqueles dariam respeito à pessoa individualizada em um tempo e um espaço determinado”²⁶⁰.

No que tange a expressão “geração de direitos”, vale destacar a consoante explicação de Moraes Junior que se caracteriza como um processo de acumulação e não necessariamente de sucessão e nem de substituição de um direito por outro²⁶¹.

²⁵⁵ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. *Fundamentos Para Uma Tributação Ideal*, p. 36.

²⁵⁶ SARLET, Ingo Wolfgang. Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais Na Constituição Federal de 1988. *Revista Brasileira de Estudos Jurídicos*, 2006, p. 158.

²⁵⁷ RAWLS, John. *O Direito Dos Povos*. 2.ª Ed. São Paulo: Martins Fontes, 2019, pp. 102–3.

²⁵⁸ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. *Fundamentos Para Uma Tributação Ideal*, p. 36.

²⁵⁹ *Idem*.

²⁶⁰ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 74.

²⁶¹ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira, *Op. Cit.*, p. 258.

Assim, a expressão geração de direitos remete aos direitos acumulados ao longo do tempo.

Desse modo, o próprio dever de pagar tributos não “poderá afetar, em sua essência, os direitos fundamentais, que com o advento da Carta de 1988, tiveram reforçado o status jurídico, com a regra da aplicabilidade imediata (art. 5º, § 1º) e sua inclusão no rol das cláusulas pétreas (art. 60, § 4º, IV)”²⁶².

Mas, nem sempre os direitos fundamentais possuíram esta garantia e tão pouco eram entendidos como são compreendidos hoje. Para elucidar esta questão discute-se a seguir o desenvolvimento conceitual dos direitos fundamentais.

3.2. A evolução dos Direitos Fundamentais

Direitos humanos é “um subconjunto adequado de direitos possuídos pelos cidadãos em um regime democrático constitucional liberal ou dos direitos dos membros de uma sociedade hierárquica decente”²⁶³. Remetem, portanto, a ideia de igualdade entre todos, ou seja, de dignidade humana igual, na perspectiva de reduzir as desigualdades sociais existentes²⁶⁴.

O reconhecimento dos direitos humanos precede a constituição de cada povo e subsiste para além dele. Mas, legalmente esses direitos passaram a existir mediante a Constituição Federal de seus países e ganharam legitimação e visibilidade legal mediante a anexação de várias Declarações²⁶⁵ que elegeram direitos que se “[...] estabeleceram e garantiram-se através das leis fundamentais e da ação do poder judicial (nos EUA), através da lei (na França), ou através do Estado (na Alemanha), assumindo a natureza de princípios ordenadores de um concreto ordenamento jurídico”²⁶⁶.

Vale lembrar que para o direito, a famosa Magna Carta de João Sem Terra, de 1215, que é considerada “como o documento que deu origem aos direitos fundamentais,

²⁶² CARAZZA, Roque Antonio, BARRENI, Smith Roberti. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Posituação, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos, p. 464.

²⁶³ RAWLS, John. O Direito Dos Povos, p. 106.

²⁶⁴ KRELL, Andreas J. Os Direitos Sociais: Origem, Posituação, Interpretação e Efetividade Em Nível Nacional e Internacional, p. 6-7.

²⁶⁵ De direitos às Constituições (Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, 1789), ou através da sua enunciação específica no seio do próprio teto constitucional (Constituição da República Portuguesa de 1976).

²⁶⁶ ALVES, Dora Resende, PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro. Passado, Presente e Futuro Dos Direitos Humanos: Após as Comemorações Dos 70 Anos Da Declaração Universal Dos Direitos Humanos 1948 – 2018, p. 64.

já consagrava em seu texto inúmeras cláusulas de liberdade que, hoje são direitos fundamentais, como o princípio da legalidade e da irretroatividade das leis, [...]”²⁶⁷.

Assim, os Direitos do homem são “direitos válidos para todos os povos e em todos os tempos (dimensão jusnaturalista-universalista); direitos fundamentais são os direitos do homem, jurídico-institucionalmente, garantidos e limitados espaço-temporalmente”²⁶⁸.

Antônio Fernandes Pires ²⁶⁹ explica a diferença entre direitos e garantias fundamentais. O primeiro concerne as “faculdades de que os indivíduos dispõem, são prerrogativas, são direitos subjetivos”; já as garantias fundamentais são os instrumentos ou mecanismos que asseguram os direitos, isto é, “o material utilitário, como um *habeas corpus*, um instrumento do qual o indivíduo pode, na prática e processualmente, utilizar para fazer valer seus direitos subjetivos” ²⁷⁰. Por isso, são normas positivas aos cidadãos, porque os protege enquanto pessoa humana, enquanto ser ontológico.

Como os direitos e garantias fundamentais acompanham as mudanças sociais, significa dizer que em cada período histórico os direitos e as garantias sofrem alterações conforme o ordenamento constitucional vigente²⁷¹. Desse modo, a doutrina classifica os direitos e garantias fundamentais em cinco gerações de direitos e garantia, por sua vez, cumulativas e se sobrepõem²⁷².

Dutra ²⁷³ assinala que a partir do século XX as Constituições passaram a reconhecer novos direitos como fundamentais, e nesse processo os direitos e as garantias fundamentais não se limitavam a liberdade individual, mas se estendiam à atuação do Estado na perspectiva de garantir que tais direitos e garantias sejam acessíveis a todos.

Alexy Roberty adverte que no conceito de direitos fundamentais estão necessariamente unidos ao direito e a moral porque, a partir da década de 1970, acrescentou-se validade jurídica, pautado nos ideais de liberdade e justiça²⁷⁴.

Denota-se, deste modo, que apesar de as expressões direitos humanos (ou direitos do homem) e direitos fundamentais possuírem características próprias, são sinônimas em muitos aspetos, como afirma Mota²⁷⁵.

²⁶⁷ MARCELSTEIN, George. *Curso de Direitos Fundamentais*, p. 29.

²⁶⁸ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 75.

²⁶⁹ PIRES, Antônio Fernando. *Manual de Direito Constitucional*, pp. 201-202.

²⁷⁰ PIRES, Antônio Fernando. *Op. Cit.*, p. 269

²⁷¹ DUTRA, Luciano. *Direito Constitucional Essencial*. 3.ª Ed. Rev. São Paulo: Método, 2017, p. 103.

²⁷² DUTRA, Luciano. *Direito Constitucional Essencial*, p. 103-104.

²⁷³ *Idem*.

²⁷⁴ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 75.

²⁷⁵ *Idem*.

Nesse sentido, sem a garantia dos direitos humanos “não há democracia, e sem democracia faltam as condições para a solução pacífica dos conflitos. A proteção dos direitos humanos no terreno internacional pode ser valioso instrumento para construção da democracia em dimensão cosmopolita”²⁷⁶. Isso porque no pós-guerra a concepção de direitos humanos ganhou novos contornos.

Os direitos fundamentais na União Europeia foram instituídos sob os escombros da Segunda Guerra Mundial, ocasião em que a Europa sentiu necessidade de proteger os direitos humanos. O artigo 3 do Estatuto do Conselho da Europa estabeleceu que os membros “aceitam os princípios do Estado de Direito e o gozo por todas as pessoas no interior de uma jurisdição dos direitos humanos e liberdades fundamentais”²⁷⁷.

Em 1950 os líderes europeus celebraram a Convenção Europeia dos Direitos Humanos, que entrou em vigor em 1953, dando início à construção de um vigoroso sistema regional, baseado na tutela da dignidade humana, extraordinariamente aperfeiçoado nas décadas subsequentes²⁷⁸.

Cumprir salientar que a União Europeia foi instituída em 1992, pelo Tratado de Maastricht e configura-se como uma união econômica e política que conta atualmente com 27 Estados-Membros soberanos situados no continente europeu²⁷⁹.

A partir daí, foi conferido ao “Parlamento da UE uma participação mais ampla na tomada de decisões e adicionando novos domínios políticos de cooperação”²⁸⁰. Atualmente na tutela dos direitos fundamentais considera os seguintes direitos: o direito interno, o direito internacional e neste, o caso do direito da UE.

No caso português importa destacar: a Convenção Europeia dos Direitos do Homem (CEDH) e a jurisprudência comunitária do Tribunal de Justiça da União Europeia, depois com a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (CDFUE)²⁸¹. Esse leque de direitos mostra que o grau de “proteção conferido por cada ordenamento a determinado direito não é exatamente o mesmo e pode levar a conflitos entre os regimes jurídicos e as divergências na interpretação da mesma norma que ainda está em processo de harmonização”²⁸².

²⁷⁶ AMARAL JUNIOR, Alberto. *Curso de Direito Internacional Público*. 4.ª Ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 545.

²⁷⁷ AMARAL JUNIOR, Alberto. *Op. Cit.*, p. 530.

²⁷⁸ *Idem*.

²⁷⁹ ABRAHAM, Marcus. O Sistema Tributário Da União Europeia. In: ABRAHAM, Marcus Abraham, PEREIRA, Vítor Pimentel. *Sistemas Tributários no Mundo*. São Paulo: Almedina, 2020, p. 583.

²⁸⁰ ABRAHAM, Marcus. O Sistema Tributário Da União Europeia, pp. 583-601.

²⁸¹ ALVES, Dora Resende, CASTILHOS, Daniela Serra. A Evolução Dos Direitos Humanos Na Europa: Os Principais Momentos Desde a Ausência de Direitos Fundamentais Na União Europeia Até a Atualidade. In: BEDIN, G. A. (Org.). *Cidadania, Justiça e Controle Social*, 2016, pp. 10–21 Disponível em: <http://hdl.handle.net/11328/1461>.

²⁸² ALVES, Dora Resende, CASTILHOS, Daniela Serra. *Op. Cit.*, p. 13.

Amaral Júnior²⁸³, ao mencionar o Tratado de Lisboa, conclui que o referido documento criou o Alto Representante da União para os Negócios Estrangeiros e a Política de Segurança. Mesmo que juridicamente vinculados –Tratado de Lisboa e Convenção Europeia para a Proteção dos Direitos do Homem (CEDH) e das Liberdades Fundamentais - as especificidades do ordenamento jurídico local são preservadas e respeitadas.

Além dos valores europeus alicerçados nos direitos fundamentais, a Convenção Europeia dos Direitos Humanos contempla ainda os direitos das pessoas, por sua vez, pertencentes à minoria²⁸⁴. A violação grave desses valores europeus, por qualquer um dos Estados-Membros, resulta em matéria penal.

Sobre a evolução dos direitos fundamentais na UE a Professora Dra. Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro Pacheco²⁸⁵ afirma que esse compromisso levanta complexas questões jurídicas, coloca em pauta sua aplicabilidade (CEDH, CDFUE) e sua garantia à proteção dos direitos instituídos.

Ainda acerca desta questão, Alves e Pacheco²⁸⁶, elucidam que a promoção e a defesa da democracia e do Estado de Direito na UE, só “se torna possível de realizar se a proteção dos direitos fundamentais for efetiva e se cumprir o Estado de Direito”. Deve-se ainda estar vinculado a um conjunto de regras pré-definidas, aos princípios (da administração, da prevalência, da reserva de lei), bem como ao controle judicial, direito à justiça e outros²⁸⁷.

Esse conjunto de regras, instrumentos e mecanismos criados configuram-se como estratégia para “impedir a violação daqueles valores, sobre os quais assenta o projeto europeu. [...]”. Em outros termos Comissão Europeia criou vários instrumentos, que passam pela corresponsabilização de todos os Estados-membros por aquelas violações²⁸⁸.

²⁸³ AMARAL JUNIOR, Alberto. *Curso de Direito Internacional Público*, p. 489.

²⁸⁴ CASTILHOS, Daniela Serra, PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro, BARATA, Mário Simões. Comentário ao Processo C-324/17, Gavanozov, 24 de outubro de 2019: O Princípio Do Reconhecimento Mútuo versus Direitos Fundamentais. *Revista Jurídica Portucalense*. Porto, 2020, p. 54. Disponível em: [https://doi.org/https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(28\)2020.ic-02](https://doi.org/https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(28)2020.ic-02).

²⁸⁵ PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro. O Sistema de Protecção dos Direitos Fundamentais na União Europeia — Entre a Autonomia e o Compromisso. *Revista Julgar*. Coimbra, 2011, 14. Disponível em: <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2014/07/01-JULGAR-F%C3%A1tima-Pacheco-O-sistema-de-protec%C3%A7%C3%A3o-dos-direi.pdf>.

²⁸⁶ PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro, ALVES, Dora Resende. O TJUE enquanto guardião do estado de Direito: reine a justiça e pereçam os que a ameaçam. In: HENRIQUES, M. R., CASTILHOS, D. S., FIGUEIREDO, I, V. Figueiredo & FIGUEIREDO, P. V. Figueiredo (Eds.). *Atas do Congresso Internacional sobre Democracia e Justiça no Século XXI (JUST2021)*. Coimbra; São Paulo: JUS.XXI, 2021, p. 183. Disponível no Repositório UPT, <http://hdl.handle.net/11328/3968>.

²⁸⁷ PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro, ALVES, Dora Resende. O TJUE enquanto guardião do estado de Direito: reine a justiça e pereçam os que a ameaçam. *Op. Cit.*, p. 286.

²⁸⁸ *Idem*.

Na observância dessas violações os tribunais nacionais devem decidir sobre a questão. Além disso, as pessoas individualmente podem recorrer ao Tribunal Europeu dos Direitos Humanos, isso significa dizer que se houver descumprimento por parte de um Estado-Membro “[...]. a Comissão Europeia pode também levar o Estado-Membro em causa ao Tribunal de Justiça da União Europeia²⁸⁹.

Dentre os países da União Europeia, apenas as Constituições da Alemanha, Espanha, Grécia, Irlanda e Portugal consagraram expressamente o princípio da dignidade da pessoa humana²⁹⁰.

As decisões da Corte da Comissão Europeia de Direitos Humanos impactaram a legislação de Direitos Humanos de vários países: Bélgica, Alemanha, Grécia, Itália e outros, no que tange a reformulação ou alteração do ordenamento jurídico²⁹¹.

²⁸⁹ A Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia consagra todos os direitos individuais, civis, políticos, económicos e sociais de que gozam todas as pessoas na União Europeia. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/about-parliament/pt/democracy-and-human-rights/fundamental-rights-in-the-eu>

²⁹⁰ SARLET, Ingo Wolfgang, A Eficácia Dos Direitos Fundamentais - Dimensões Dos Direitos Fundamentais, 13.^a Ed. Rev. Livraria do Advogado, p. 98.

²⁹¹ AMARAL JUNIOR, Alberto. Curso de Direito Internacional Público, pp. 530-531.

Capítulo 4

4. O Estado como garantidor dos direitos fundamentais

Este capítulo mostra como políticas públicas eficientes e custeadas pela tributação configuram-se como um caminho para a garantia dos direitos fundamentais, afinal estes direitos “possuem custo que é arcado pelo Estado, primordialmente, através do tributo”²⁹².

Para tanto, cabe a todos os entes da Federação de um país “garantir e assegurar não só a manutenção da estrutura administrativa estatal, mas igualmente de satisfazer as necessidades públicas por meio do gasto do dinheiro público”²⁹³.

Para garantir os direitos fundamentais o Estado sofreu severas modificações no que tange à máquina administrativa: uma nova forma de gestão sustentada pela eficiência. Nesse percurso, a desigualdade social instaurada tem sido um desafio na garantia de tais direitos, pois coloca em questão o princípio da capacidade contributiva tributária, já que muitos cidadãos não dispõem de recursos para tributar.

4.1. Funções do Estado na garantia dos direitos fundamentais

A escalada dos conflitos a nível mundial tem, ao longo dos séculos, intensificado a desigualdade social. Esse cenário devastado provoca mudanças estrutural nos grupos minoritários (negros, mulheres, homossexuais, indígena e outros) e consequentemente, as demandas sociais oriundas destes, exigem que o poder público reformule uma maneira no que tange a distribuição das riquezas, para então, evitar a destruição dos referidos grupos. Uma das novidades que constitui essa nova fórmula foi o direito ao voto a todos indiscriminadamente²⁹⁴. Estes “poderiam a partir de então eleger os responsáveis pelas regras e ações que pautariam a distribuição de riqueza”²⁹⁵.

²⁹² BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos. *Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais*, pp. 69-70.

²⁹³ PISCITELLI, Tathiane. *Direito Financeiro Esquematizado*. 4.ª Ed. Rev. Rio de Janeiro: Forense, 2014, pp. 21–22.

²⁹⁴ MOREIRA, André Mendes, MACHADO, Sophia Goreti Rocha. *Afinal, o Que é Tributo?* p. 71.

²⁹⁵ *Idem*

No Estado Liberal, como já mencionado anteriormente, a máquina administrativa era descentralizada e desconcentrada do Estado social, pois ela era reduzida a um Estado mínimo²⁹⁶. Diferentemente no Estado Democrático de Direitos a figura estatal passou a ser o “[...] garantidor da concretização do bem-estar, [...], e a Administração Pública é alçada à posição de executora das políticas do Estado e transforma-se em Administração prestadora”²⁹⁷.

Como lembrado por Paul Hugon, a finalidade do imposto anteriormente era apenas fiscal, após o século XIX se configura como “meio de realizar a justiça social e o equilíbrio econômico”²⁹⁸. Assim, o tributo é concebido “como preço da igualdade. [...] fortalecida pelo princípio da eficiência e, em última análise, pelo direito fundamental à boa-administração”²⁹⁹.

Nesse contexto, a implantação e implementação das políticas públicas consideram os “direitos humanos como ponto de partida para suas determinações. Daí, seja reforçada a importância da participação popular na formulação dessas políticas públicas. Temos o povo dizendo o que deseja para si, o que é necessário e conveniente à vida de todos”³⁰⁰.

Relembrando mais uma vez Tipke, o princípio da capacidade contributiva “cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante de sua renda, desde que este ultrapasse, o mínimo existencial não deva ser empregue para obrigações privadas inevitáveis”³⁰¹.

Ao mesmo tempo, o referido princípio se revela contraditório, isso ocorre quando a renda do cidadão se limita à sua “própria existência e para cumprimento de obrigações privadas inevitáveis, a renda não é disponível para o pagamento dos impostos. Nestas condições não existe nenhuma capacidade contributiva tributária”³⁰².

No que se refere à eficácia dos direitos fundamentais, Grubenmacher *apud* Ingo, Wolfgang Sarlet, registra que se há o dever na aplicabilidade dos direitos fundamentais, há ainda o dever da aplicabilidade das normas que definem tais direitos. Portanto, na Constituição Federal brasileira “[...] não apenas se encontra a obrigação de assegurar a plena eficácia dos direitos fundamentais, mas também está autorizado a remover

²⁹⁶ FREITAS, Daniela Bandeira. *A Fragmentação Administrativa do Estado: Fatores Determinantes, Limitações e Problemas Jurídico-Políticos*. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011, pp. 62-63.

²⁹⁷ FREITAS, Daniela Bandeira. *A Fragmentação Administrativa do Estado: Fatores Determinantes, Limitações e Problemas Jurídico-Políticos*.

²⁹⁸ MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira. *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação*, p. 101.

²⁹⁹ ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming. *Tributação, Justiça e Eficiência – Uma Combinação Possível Para Uma Teoria Da Tributação Ótima*, pp. 116-117.

³⁰⁰ DALLÁRI JÚNIOR, Hécio de Abreu, *Teoria Geral Do Estado Contemporâneo*, p. 56.

³⁰¹ TIPKE, Klaus. *Moral Tributária Do Estado e Dos Contribuintes*, p. 21.

³⁰² *Idem*.

eventual lacuna oriunda da falta de concretização”³⁰³. Por isso, para o financiamento de certos direitos, como educação, saúde, assistência social e previdência, dentre outros, há instrumentos tributários específicos na Constituição Federal brasileira³⁰⁴.

Nessa perspectiva a ideia de Estado Fiscal e fiscalidade leva a tributação como mecanismo de obtenção das receitas necessárias à implementação das políticas públicas, objetivando a concretização dos direitos fundamentais. Isso significa mais direitos efetivados, mais recursos despendidos. Essa constatação impõe uma atuação mais eficiente do Estado na obtenção de receitas públicas, ou seja, é preciso definir “critérios que levem em conta eventuais desequilíbrios orçamentários, “[...], comprometendo a efetividade das políticas estatais de efetivação e concretização dos direitos fundamentais”³⁰⁵.

No Brasil, a principal fonte dos recursos que são utilizados para a manutenção da administração do Estado se consubstancia nos tributos, que também se destinam ao financiamento dos direitos fundamentais, em especial no que se refere aos direitos sociais, os quais demandam prestações positivas por parte do poder público. Nesse sentido, o dever fundamental de pagar tributos se justifica pela previsão de diversos direitos fundamentais na Constituição de 1988³⁰⁶.

Os direitos sociais, consistem na projeção da forma-sujeito de direito numa outra esfera, em especial as classes trabalhadoras³⁰⁷. Integram o rol de direitos sociais: saúde, assistência previdenciária, educação, moradia, trabalhistas, emprego, e se estende à alimentação, segurança, infância, cultura e outros ³⁰⁸.

Os direitos sociais enquanto justiça social são numerosos. No caso do Estado brasileiro, por exemplo, ele é obrigado a oferecer serviços adequados e eficientes no enfrentamento da vulnerabilidade social, mas para tanto é preciso do máximo de recursos para sua efetivação, pois para todo e qualquer direito há um custo a ele atrelado. Assim, para que o “Estado Democrático de Direito funcione nos moldes exatos previstos pela Constituição de 1988, há que se atentar que tão importante quantos os direitos fundamentais são os deveres a eles correlacionados”³⁰⁹.

³⁰³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Moralidade e Capacidade Contributiva*, p. 482.

³⁰⁴ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*, p. 188.

³⁰⁵ BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos. *Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais*, pp. 69-70.

³⁰⁶ SÁ, Renata Gomes de Albuquerque. *A Política Fiscal Brasileira e a Redução Das Desigualdades Sociais*, p. 252.

³⁰⁷ SAES, pp. 23-51.

³⁰⁸ KRELL, p. 5.

³⁰⁹ FERRARO, Carolina Cantarelle. *Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos No Sistema Tributário Brasileiro?* p. 58.

Uma das funções do Estado sob a ótica das finanças públicas é sua função distributiva. Considerando que o sistema capitalista por sua essência estrutural (mercado e economia) tende a favorecer uma situação de desigualdade. Nesse processo, o Estado tende a atenuar as desigualdades geradas e dentro dessa função, “o governo pode ajustar a renda dos cidadãos, taxando mais algumas rendas e menos outras, de forma a atingir uma distribuição final mais equitativa através de um sistema de impostos progressivos”³¹⁰.

Essa perspectiva, se legitima como afirmam Basso e Santos, ao lembrarem José Matias Pereira mencionando que, de forma geral, costuma-se inferir que o “Estado seria o garantidor da sociedade, entretanto, na realidade quem garante o Estado é a sociedade”³¹¹.

Afinal, o Estado atua de diferentes formas na manutenção (ordem interna, segurança coletiva e liberdade individual, desenvolvimento material e outros) da sociedade visando o bem comum. Em contrapartida, os cidadãos, devem “contribuir para os encargos da coletividade [...]”³¹², sendo uma forma de manter a máquina estatal e esta combater a desigualdade social instaurada.

4.2. A garantia dos direitos e o seu custo tributário

Segundo Correia Neto³¹³ a efetivação dos direitos do homem – todos eles, qualquer que seja sua geração ou natureza (defesa, participação ou prestacional) demandam custos econômicos, e a cobrança de tributos é a principal forma de obtenção de recursos necessários para supri-los.

Isso significa dizer que mesmo as “liberdades públicas, o direito de votar e o direito de ir e vir, por exemplo, demandam prestações públicas e exigem o estabelecimento de um aparato institucional para que possam ser exercidos”³¹⁴. É o Estado que, ao suprir da arrecadação tributária, nutre atendendo às carências públicas.

Consoante afirma Moraes Junior³¹⁵ *apud* Jorge Neto, na verdade, todos os direitos fundamentais “exigem a intervenção estatal, a implementação de políticas públicas e o

³¹⁰ GOULARTI, p. 179.

³¹¹ BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos. *Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais*, p. 76.

³¹² DOMINGUES, p. 21.

³¹³ CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais*, p. 185.

³¹⁴ *Idem*.

³¹⁵ MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral. *Fundamentos Para Uma Tributação Ideal*, p. 39.

gasto público para que sejam adequadamente observados, ainda que de uma forma mínima”.

Sobre o tema, Basso e Santos *apud* Nabais assevera que os direitos podem ser vistos como “[...] liberdades privadas como custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos”³¹⁶. Só com recursos o poder público poderá financiá-los. Esse dever social e moral em pagar tributos também se configura como dever social fundamental³¹⁷. Não somente para a manutenção estatal, mas da própria sociedade.

Nas lições da mestra Ferraro³¹⁸, por detrás do conjunto dos deveres fundamentais está o Estado, entendido “como uma organização e um valor da pessoa humana, o qual, [...], nada mais é do que instrumento de realização da dignidade humana, e esta, por sua vez, exige que os custos inerentes à sua concretização devem ser repartidos por todos”. Mais uma vez são os tributos que financiam as contribuições sociais do povo brasileiro. Nesse processo inserir-se-á solidariedade social do cidadão e a posição ativa no Estado Social.

Nesse sentido, as lições de Galdino *apud* Sustein lembram os remédios jurisdicionais que são os responsáveis por assegurar a tutela dos direitos aos cidadãos, com isso, “mesmo quando se trata de direitos a serem exercidos em face do Estado (*rectius*: do governo), é o próprio Estado que os cria e fornece meios, inclusive os econômicos e financeiros [...]”³¹⁹.

Nesse processo evidencia-se e “rejeita-se a noção de que o tributo seria uma penalidade, ou uma invasão indevida do patrimônio privado”³²⁰. Pelo contrário, o procedimento de tributar reflete diretamente na vida em sociedade, seja pela judicialização, a assistência farmacêutica, tratamento de doenças genéticas raras e outros.

Vislumbra-se que a imbricação entre o direito tributário e direitos humanos pode ser tentada ao menos sob três perspectivas que não são mutuamente excludentes, tampouco estanques: “i) os direitos humanos como forma de nortear o delineamento de

³¹⁶ BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos. Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais, p. 71.

³¹⁷ *Idem*

³¹⁸ FERRARO, Carolina Cantarelle. Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos No Sistema Tributário Brasileiro? p. 58.

³¹⁹ GALDINO, Flávio. *Introdução a Teoria Dos Custos Dos Direitos: Direitos Não Nascem Em Arvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005, pp. 208–209.

³²⁰ ROCHA, Sérgio André. O dever fundamental de pagar impostos: Direito Fundamental a uma Tributação Justa, p. 38.

políticas fiscais; ii) as regras do direito tributário como violadoras de direitos humanos; e, iii) a tributação como forma de financiar a realização de direitos humanos”³²¹ .

Em suma, todos os direitos públicos subjetivos “são positivos, isto é, demandam uma prestação positiva do Estado para sua efetivação, o que implica custos públicos, [...]”³²². O que nos instiga a conhecer a ordem tributária dos países estudados.

4.3. A ordem tributária no Brasil

A República Federativa do Brasil localiza-se na América do Sul, seu território ocupa 93% no Hemisfério Sul e possui um espaço geográfico ocupando uma área de 8.514.876,6 km², composto por 26 estados e um Distrito Federal. É um país heterogêneo e miscigenado (índios, portugueses, africanos, árabes, italianos, espanhóis, alemães, japoneses e outros povos). Segundo IBGE (2020) a estimativa para 2022 é uma população de mais de 214 milhões de habitantes.

É frequente o discurso de que o Brasil possui uma das maiores cargas tributárias do mundo. Foi promulgada a Constituição Federal de 1988, que agigantou o fenômeno das contribuições para-fiscais. Naquele ano, a carga tributária brasileira representava 22,4% do Produto Interno Bruto (PIB). Sofreu por diversos caminhos majorações permanentes até chegar ao patamar de 32,36% em 2017³²³. E atualmente, gira em torno de 33,90% do Produto Interno Bruto (PIB) em 2021³²⁴.

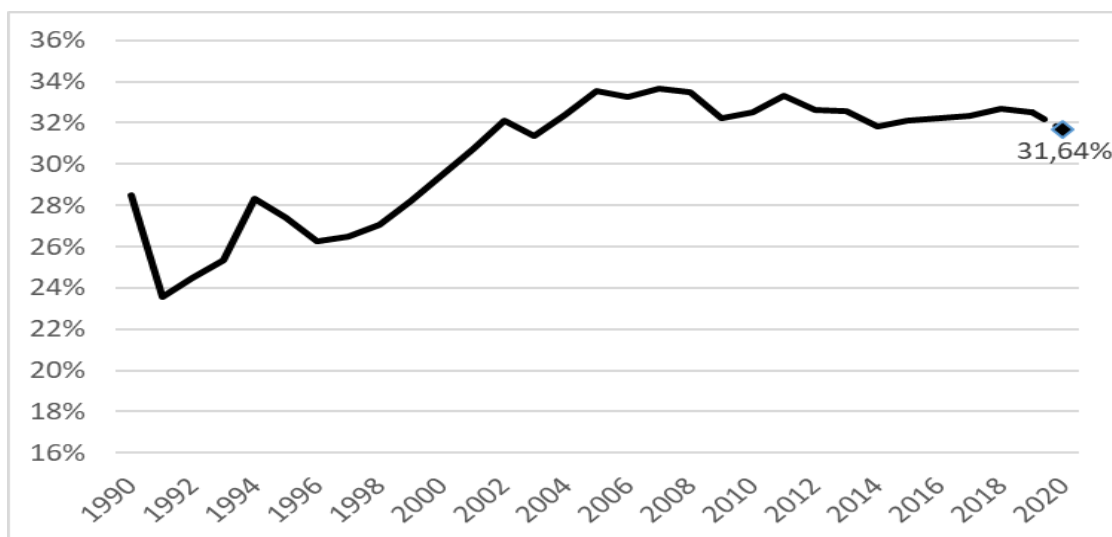
Figura 1 - Carga Tributária Bruta (% do PIB) (1990-2020)

³²¹ OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira. *Justiça Tributária Global: Realidade, Promessa e Utopia*, p. 366.

³²² GALDINO, Flávio. *Op. Cit.*, p. 215.

³²³ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 175-176.

³²⁴ Exame, *Carga tributária brasileira atingiu nível recorde de 33,9% do PIB em 2021*. Net, 2021. Disponível em <https://exame.com/economia/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021/>.



Fonte: observatório de política fiscal³²⁵

Entende-se por carga tributária, uma “medida pela relação percentual entre a arrecadação e o PIB, pode ser baixa para uma sociedade e excessiva para outra, dependendo das respectivas capacidades contributivas e provisões públicas de bens”³²⁶.

Cada país tem a sua carga tributária que pode ser suficiente ou não para atender as demandas de sua população. No caso brasileiro, a Receita Federal trata os tributos da seguinte forma³²⁷:

- a) Bens e Serviços – ICMS, IPI, PIS, COFINS, ISS e CIDE;
- b) Salários – INSS, FGTS e Contribuição do Servidor Público;
- c) Renda – IR e CSLL;
- d) Comércio Exterior – Imposto sobre exportação, Imposto sobre importação;
- e) Patrimônio – IPVA, IPTU, ITBI, ITCD e ITR;
- f) Outros Impostos, Taxas e Contribuições.

A opção por uma ou outra carga tributária é escolha legislativa, bem como quanto tributar e em que medida tributar. Assim, “[...], a partir da mensuração de cada tributo

³²⁵ Disponível em: <https://observatorio-politica-fiscal.ibre.fgv.br/series-historicas/carga-tributaria/carga-tributaria-no-brasil-1990-2020>

³²⁶ VARSANO, Ricardo, *et al. Uma análise da carga tributária do Brasil*. Rio de Janeiro: IPEA/BNDES, 1988, p. 58. Disponível em: repertorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/2439/1/td_0583.pdf
https://www.gov.br/secretariadegoverno/pt-br/portalfederativo/biblioteca-federativa/estudos/td_0583.pdf.

³²⁷ LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *Interações*. Campo Grande, 2019, vol. 20, n.º 1, pp. 239-255.

do sistema é possível identificar os objetivos da política fiscal, bem como quais os segmentos econômicos estão sendo mais ou menos onerados”³²⁸.

Mas, quando se fala em tributação justa é preciso considerar dois princípios do Estado Democrático de Direito: “a dignidade da pessoa humana” e “a proteção ao mínimo existencial”, [...]. Tais princípios concretizam, no campo normativo, as finalidades da estrutura exógena da matriz tributária³²⁹, apenas são tributados os produtos dedutíveis da base de cálculo³³⁰, a comprovação do mínimo existencial, ou seja, para exigir tributação é preciso comprovar a existência real deste fim.

O Brasil se configura como um país desigual com uma federação assimétrica econômico e socialmente. Mas, do ponto de vista jurídico, a federação é simétrica, ou seja, todos os membros federados são orientados pela Constituição Federal, inclusive as competências tributárias, que são unânimes para todos³³¹.

Todavia, estes entes podem cobrar contribuições sociais para custear duas situações: instituir e cobrar “[...] de seus próprios servidores, destinadas a custear o sistema previdenciário que os beneficiará e, Municípios e o Distrito Federal podem ainda instituir e cobrar a contribuição para custear o serviço de iluminação pública”³³². Tal particularidade tributária elencadas na Constituição aos entes federados “[...] nem sempre serão capazes de prover recursos necessários para o desempenho sequer básico de suas atribuições, particularmente aquelas que dizem respeito à proteção ou promoção de direitos sociais”³³³.

Giotti³³⁴ afiança que o modelo ideal de tributação, desenhado pela Constituição, “pressupõe razoabilidade na carga tributária, de modo que os entes tributantes devam arrecadar na medida de suas demandas sociais que precisam cumprir”.

Ávila leciona que, entre os tributos brasileiros, o IRPF e o imposto sobre heranças (ITCMD) são exemplos de tributos que efetua a justiça fiscal. Enquanto no Brasil a medida da alíquota destes impostos gira em torno 3,86%³³⁵, noutros países, por exemplo, o imposto sobre heranças tem sua alíquota exorbitantes: 40% no Reino Unido, 32,5% na França, 25% na Suíça e 24% no Japão.

³²⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 174-175.

³²⁹ NUNES, Cleucio Santos. *Justiça Tributária*, p. 358.

³³⁰ BECHARA, Carlos Henrique Tranjan, CARVALHO, Joao Rafael L. Gândara. Estado Democrático de Direito Ou Estado Burocrático de Deveres? A Tensão Entre Direitos Humanos e a Administração Fiscal No Direito Tributário Brasileiro. In: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital, MACEDO, Marco Antonio Ferreira. *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres*. Salvador: Juspodivm, 2019, p. 194.

³³¹ BARCELLOS, pp. 216-17.

³³² *Idem*

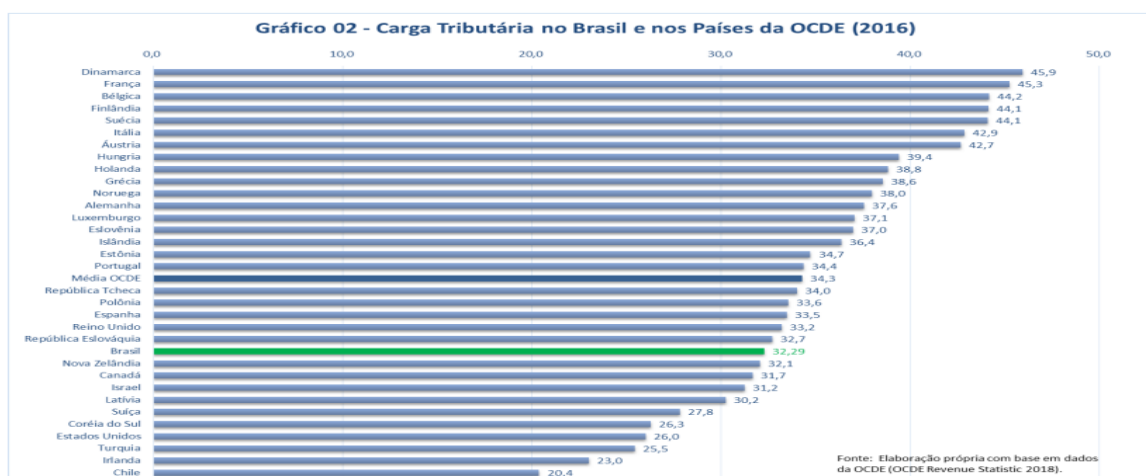
³³³ *Idem*

³³⁴ GIOTTI, p. 138.

³³⁵ ÁVILA, Rober Iturriet. *Crise Fiscal e Alternativas Tributárias*. Instituto de Justiça Fiscal, 2020. Disponível em: <https://ijf.org.br/crise-fiscal-e-alternativas-tributarias/>.

Nota-se nos gráficos abaixo, o que Fabrício Augusto de Oliveira denomina um “sistema altamente regressivo, que opera, “[...] como uma espécie de Robin Hood às avessas, em que cabe aos mais pobres o maior fardo do financiamento dos gastos do Estado, os quais tendem a favorecer, de maneira geral, as classes das camadas mais ricas e o capital”³³⁶.

Figura 2 - Carga tributária no Brasil e nos Países da OCDE (2016)



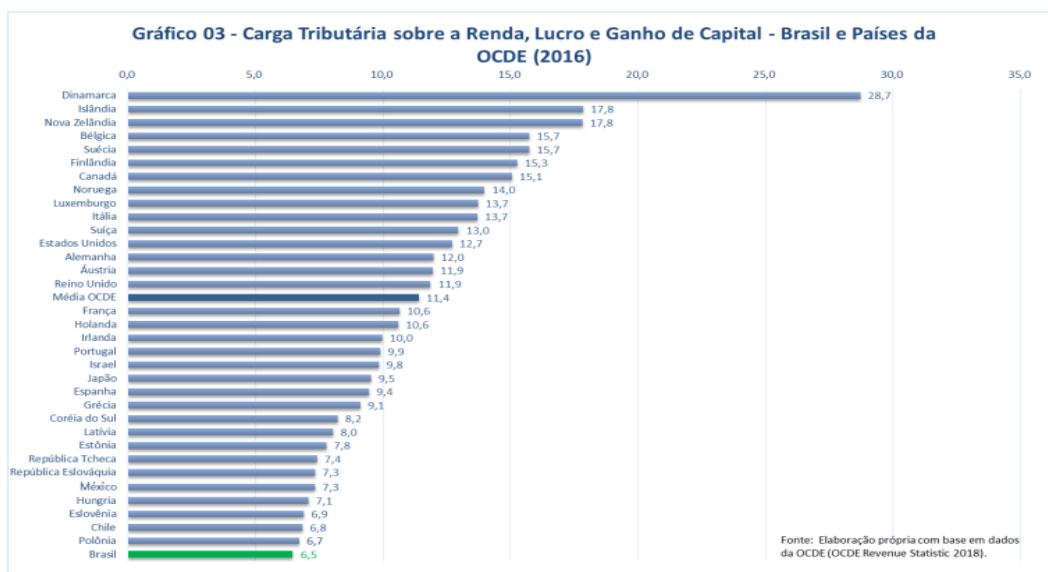
Fonte: SRFB/OCDE. Ano de 2016³³⁷

A carga tributária brasileira (32,29%) é similar a países com economias avançadas, o que denota preocupação na composição da referida carga tributária.

Figura 3 - Carga Tributária sobre a Renda, Lucro e Ganho de Capital - Brasil e Países da OCDE (2016)

³³⁶ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. *Uma Pequena História Da Tributação e Do Federalismo Fiscal No Brasil: A Necessidade de Uma Reforma Tributária Justa e Solidária*. São Paulo: Contracorrente, 2020, p. 289.

³³⁷ Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>



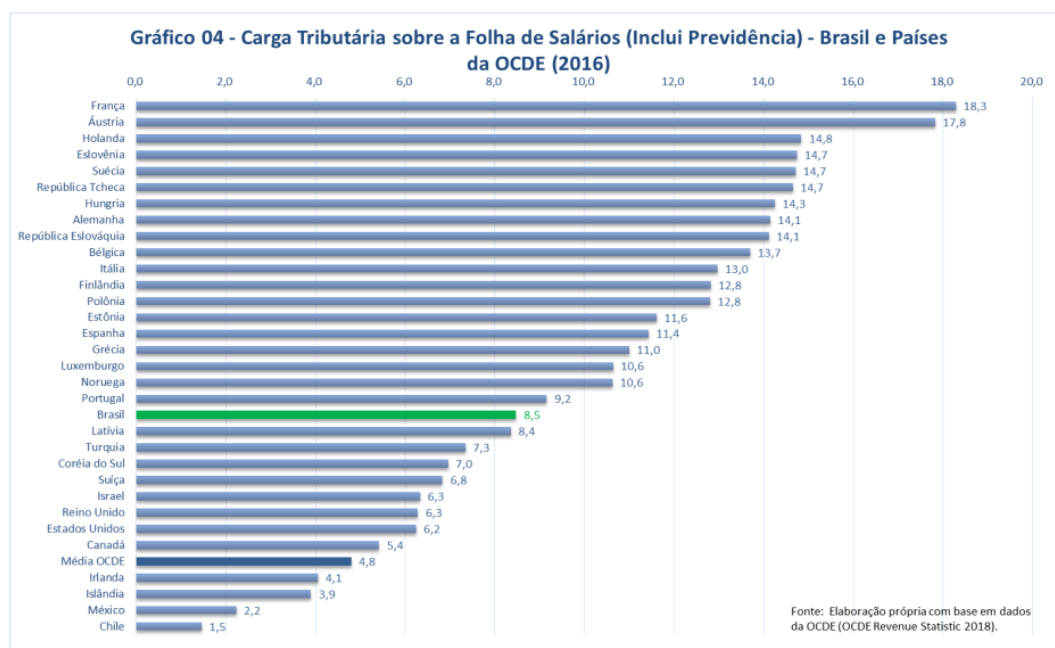
Fonte: SRFB/OCDE. Ano de 2016³³⁸

Ora, um sistema tributário com esse perfil “não é prejudicial apenas para a questão da justiça fiscal, mas também para a própria atividade econômica e para o crescimento, como afirma Fabrício Augusto de Oliveira”³³⁹.

Figura 4 - Carga Tributária sobre a Folha de Salários (Inclui Previdência) - Brasil e Países da OCDE (2016)

³³⁸ Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

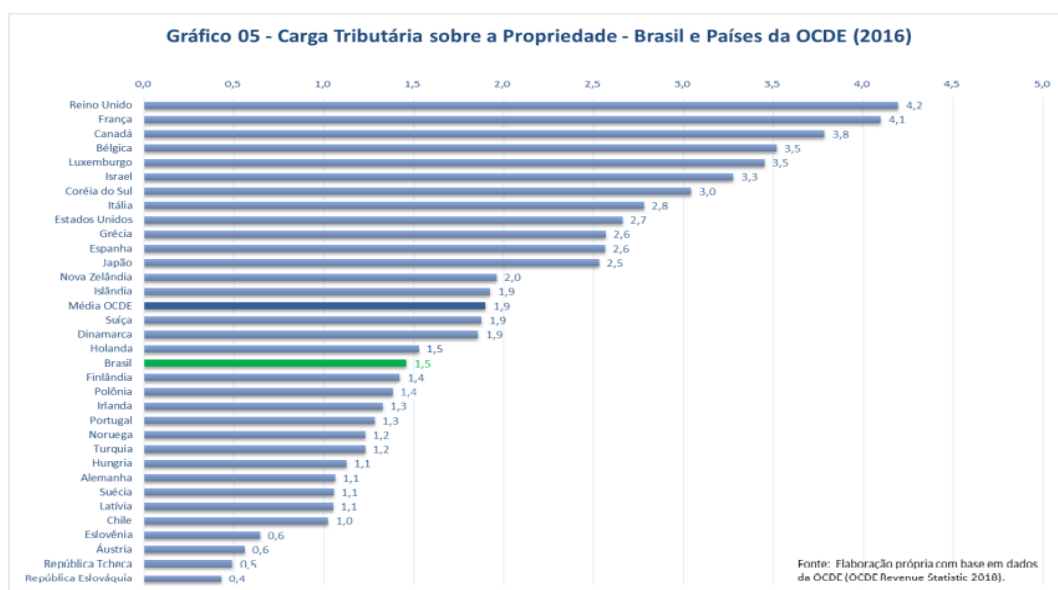
³³⁹ OLIVEIRA, Fabrício Augusto. Uma Pequena História Da Tributação e Do Federalismo Fiscal No Brasil: A Necessidade de Uma Reforma Tributária Justa e Solidária, p. 289.



Fonte: SRFB/OCDE. Ano de 2016³⁴⁰

A carga tributária sobre folha salário no Brasil aproxima de países com economia avançada, portanto, desperta preocupação.

Figura 5 - Carga Tributária sobre a Propriedade - Brasil e Países da OCDE (2016)

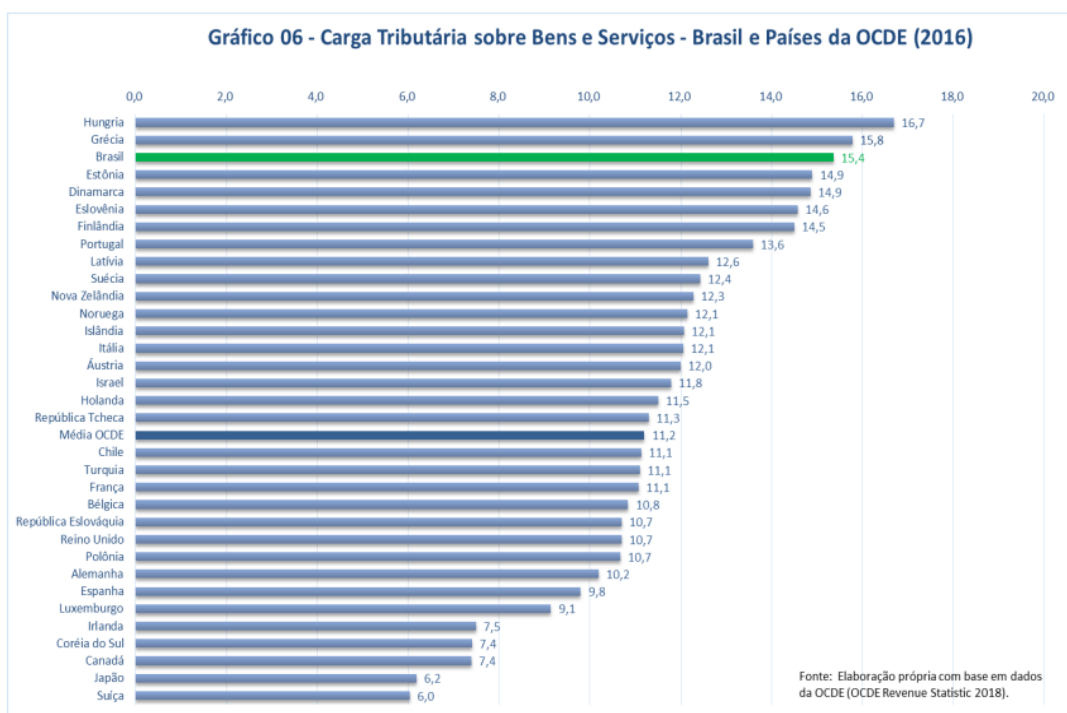


340 Disponível em <https://www.gov.br/receita-federal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

Fonte: SRFB/OCDE. Ano de 2016³⁴¹

Como visto, a carga tributária sobre a propriedade no Brasil é um tanto quanto próxima da tributação média dos países da OCDE.

Figura 6 - Carga Tributária sobre Bens e Serviços - Brasil e Países da OCDE (2016)



Fonte: SRFB/OCDE. Ano de 2016³⁴²

Como se observa, de modo geral, o que se pode verificar nas figuras acima é que no Brasil o grande problema em relação aos países indicados nas referidas tabelas não é o tamanho da carga tributária doméstica, mas a sua composição que insiste em espelhar nas desigualdades sociais.

³⁴¹ Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

³⁴² Disponível em <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/dados-abertos/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>

Como anteriormente mencionado, os tributos no Brasil se dividem em seis categorias³⁴³, sendo a tributação (ICMS, IPI, PIS, COFINS, CPMF, ISS e CIDE) sobre bens e consumo aquela que representa em torno de 50% de toda carga tributária do país. Esse dado explica como o Estado brasileiro é financiado pela sociedade³⁴⁴.

Mas, adverte Ribeiro³⁴⁵, que a tributação sobre o consumo “atinge, mais pesadamente os mais pobres que gastam todos os seus rendimentos na aquisição de bens e serviços essenciais à sua própria sobrevivência”. E é justamente a essa tributação que favorece a acumulação de capital, sendo um meio inferior de promoção da justiça distributiva³⁴⁶. E tem um efeito preocupante, por exemplo, poupar o suficiente para formar patrimônio a ser tributado, enfraquecendo a concretização do princípio da capacidade contributiva³⁴⁷.

Diferentemente da tributação de bens e consumo, a tributação sobre a renda (IR e CSLL) é modesta, atinge os rendimentos mais elevados³⁴⁸. Ou seja, aqueles que possuem renda e patrimônio pessoal.

Este cenário remete inferir que a tributação no Brasil constitui um mecanismo que “contribui para a perpetuação do quadro de grave e persistente desigualdade existente no país. [...] Em larga medida, devido à manutenção das iniquidades presentes na tributação”³⁴⁹.

Para mudar esta realidade tributária é preciso a participação de todos contribuindo, pautado pelo dever de solidariedade tributária, e ainda uma sociedade “[...] partícipe e fiscalizadora da boa aplicação do patrimônio público, condicionando a materialização dos objetivos modificadores da realidade social, capazes de propiciar a dignidade da pessoa humana a todos os brasileiros”³⁵⁰.

4.4. O caráter fiscal do Estado Português

³⁴³ a) Bens e Serviços – ICMS, IPI, PIS, COFINS, CPMF, ISS e CIDE; b) Salários – INSS, FGTS e Contribuição do Servidor Público; c) Renda – IR e CSLL; d) Comércio Exterior – Imposto sobre exportação; e) Patrimônio – IPVA, IPTU, ITBI, ITCD e ITR; f) Outros Impostos, Taxas e Contribuições.

³⁴⁴ MELO, p. 33.

³⁴⁵ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 179.

³⁴⁶ RIBEIRO, Ricardo Lodi *apud* Liam Murphy e Thomas Nagel.

³⁴⁷ VIEIRA, p. 41.

³⁴⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 179.

³⁴⁹ VIEIRA, p. 59.

³⁵⁰ CAMPOS, Flávio Vilela, Sonegação e Corrupção: A Erradicação Da Pobreza, Da Marginalização e a Redução Das Desigualdades Sociais e Regionais Depende Do Combate a Esses Crimes. In: LINS, Victor (Org.). *Que Conta é Essa? Os Sistema Tributário Das Desigualdades*. Florianópolis: Editora Insular, 2021, pp. 143–52 (p. 151–52).

Conforme ressaí do artigo 6º da atual CRP, o Estado Português é um estado unitário³⁵¹, simples e homogêneo. Por se configurar como uma unidade orgânica, a “ordem jurídica, a ordem política e a ordem administrativa se acham conjugadas [...], referidas a um só povo, um só território, um só titular do poder público de império”³⁵².

Localizado no Sudoeste da Europa, Portugal situa-se, como lecionam as Professoras Doutoras, Maria Manuela Magalhães Silva e Daniela Serra Castilhos³⁵³, “[...] na zona ocidental da Península Ibérica e abrange os arquipélagos - Açores e Madeira - no Atlântico Norte”.

Com quase novecentos anos de história, Portugal é um dos países mais antigos do mundo. Geograficamente “[...], faz fronteira a Norte e a Leste com a Espanha, a Ocidente e a Sul com o Oceano Atlântico. [...] Estado de Direito democrático, baseado no respeito e na garantia dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes”³⁵⁴.

Segundo o Instituto Nacional de Estatística (INE), Portugal possui um território de 92.225,20 km²³⁵⁵, inclusive com suas regiões autônomas, dimensões que equivalem à Unidade Federativa do Brasil, Santa Catarina, que possui área de 95.730,684 km²³⁵⁶, localizada na Região Sul do país.

Quanto à sua população, há um breve decréscimo populacional ano a ano, especialmente a partir do ano 2000, sendo em 2021 sua população de 10.344.802³⁵⁷. Esse quantitativo da população equivale a aproximadamente 5% da população brasileira, que, segundo dados do Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística (IBGE), atualmente são 214.355.000³⁵⁸.

O rendimento médio das famílias em Portugal cresceu consideravelmente nas últimas décadas, em 1995 esse valor correspondia a 19.836,9 Euros, em 2020 atingiu o patamar de 35.014,5 Euros.

O Sistema Tributário Português “não poderia prescindir de uma breve digressão acerca das características estruturais, econômicas, políticas e governamentais de

³⁵¹ Artigo 6.º, da Constituição portuguesa de 1976, cujo texto é: “Estado Unitário” n.º 1. O Estado é unitário e respeita na sua organização e funcionamento o regime autonómico insular e os princípios da subsidiariedade, da autonomia das autarquias locais e da descentralização democrática da administração pública; n.º 2. Os arquipélagos dos Açores e da Madeira constituem regiões autónomas dotadas de estatutos político-administrativos e de órgãos de governo próprio.

³⁵² BONAVIDES Paulo. *Ciência Política*, 10.ª Ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003, p. 149.

³⁵³ SILVA, Maria Manuela Magalhães, CASTILHOS, Daniela Serra. *A Descentralização no Estado Unitário Português. Descentralización Constitucional y Organización Local En Iberoamérica*. Zaragoza: Fundación Manuel Giménez Abad, 2016, pp. 153–64 (4). Disponível em: <http://hdl.handle.net/11328/1513>.

³⁵⁴ Aicep Portugal Global. *Sobre Portugal. Agência Do Governo Português*. Disponível em: <https://www.portugalglobal.pt/PT/sobre-portugal/Paginas/sobre-portugal.aspx>.

³⁵⁵ INE, 2021.

³⁵⁶ IBGE. <https://www.ibge.gov.br/cidades-e-estados/sc.html>?

³⁵⁷ INE, 2021.

³⁵⁸ IBGE, 2022. <https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/index.html>

Portugal, mormente porque o arcabouço tributário assume compleição cujas propriedades derivam, em grande parte, destas características”³⁵⁹. Os impostos em Portugal são divididos em três categorias:

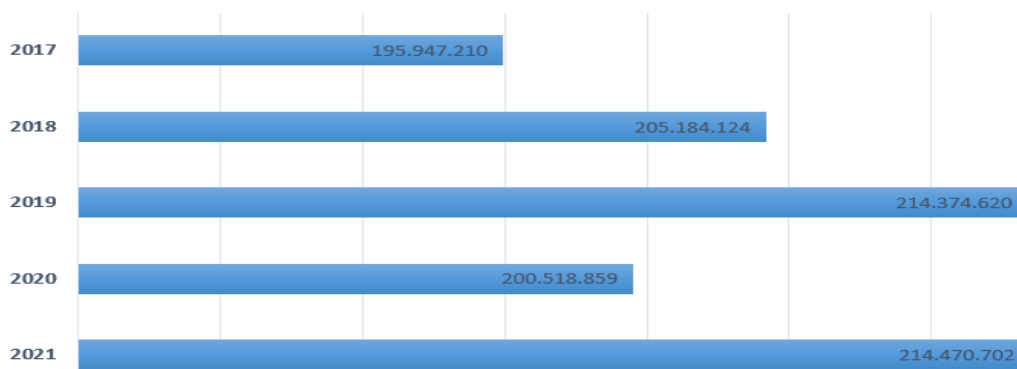
- Impostos sobre o rendimento (IRS, IRC)
- Impostos sobre o património (IMI, IMT, IS)
- Impostos sobre o consumo (IVA, IEC (ISP, IABA e o IT))³⁶⁰.

Vale destacar que a finalidade do sistema fiscal em Portugal não se limita a arrecadação de receitas, mas constitui como “[...] um instrumento de “*repartição justa dos rendimentos e da riqueza*” [...] e um meio de estabilização macroeconômica orientado para o contra o desemprego, para o desenvolvimento econômico e para o equilíbrio da balança de pagamentos”³⁶¹. Exerce, portanto, um papel social no enfrentamento do desemprego, seja como “[...] apoio social, desenvolvimento regional, competitividade empresarial, proteção do ambiente, saúde, cultura, etc.”³⁶².

No contexto globalizado a fiscalidade constitui uma ferramenta de captação de investimento estrangeiro e poderia proporcionar a Portugal excelentes benefícios com o capital de fora³⁶³.

O Produto Interno Bruto³⁶⁴, em 2020, sob a ótica da produção (riqueza criada provém da agricultura, indústria, comércio ou outros serviços), segundo dados da Fundação PorData são os seguintes números:

Figura 7 -Produto Interno Bruto de Portugal (2017-2019)



³⁵⁹ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. O Sistema Tributário de Portugal. In *Sistemas Tributários No Mundo*. São Paulo: Almedina, 2020, pp. 533–58 (p. 535).

³⁶⁰ AMORIM e AZEVEDO, Lições de Direito Fiscal, p. 65

³⁶¹ AMORIM e AZEVEDO, pp. 15–16 *apud* Américo Fernando Brás Carlos e José Casalta Nabais.

³⁶² Idem

³⁶³ COSTA, Eva Dias. A Concorrência Fiscal Entre Estados-Membros Não Favorece Portugal. *Público*, 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/05/25/economia/opiniaao/concorrencia-fiscal-estadosmembros-nao-favorece-portugal-1874031?fbclid=IwAR1vvB-9Zw-CJLTF3R6GjCrU0t1oMtRI-NLZ0eOiKxKSHLrCh2iaD7mB4g8>.

³⁶⁴ Dados referentes ao ano de corrente de 2022 é de responsabilidade do Ministério das Finanças/Portugal.

Fonte: INE, PorData (2022).

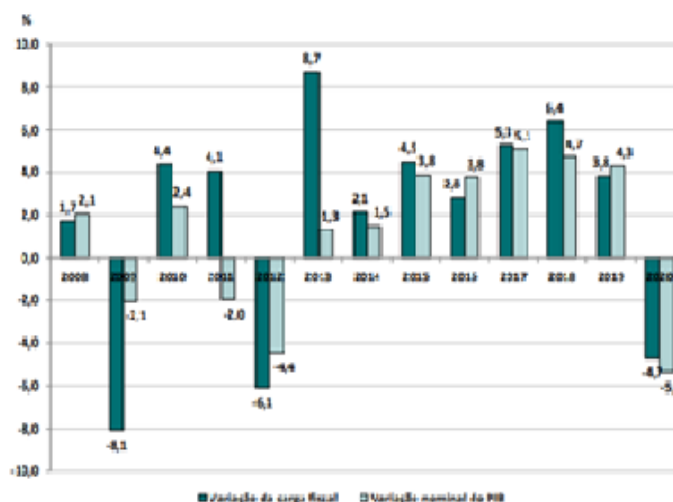
O gráfico acima mostra o crescimento do PIB entre os anos de 2017 a 2019. Em 2020 ocorreu declínio das riquezas geradas no país, em função da pandemia do COVID-19 que reduziu o PIB real em 2,4% face ao trimestre anterior que era 3,9%”³⁶⁵

O Estado Português tem uma receita de impostos, como Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares (IRS), Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas (IRC) e Imposto de Valor Acrescentado (IVA), correspondendo a 21,6% do PIB em 2020, conforme dados da Fundação PorData (2021).

A carga fiscal portuguesa, no ano de 2020, diminuiu 4,7%, no entanto, representa, ainda assim, 34,8% do PIB. Esse decréscimo resultou da crise global econômica e sanitária provocada pelo coronavírus³⁶⁶.

O mundo foi fortemente atingido em função das incertezas quanto à doença e pela necessidade de isolamento social, fechando inúmeras empresas e negócios resultando o aumento do desemprego. Em Portugal o número de desempregado cresceu 37% neste período pandêmico.

Figura 8 - Variação da carga fiscal e do PIB (2008-2020) de Portugal



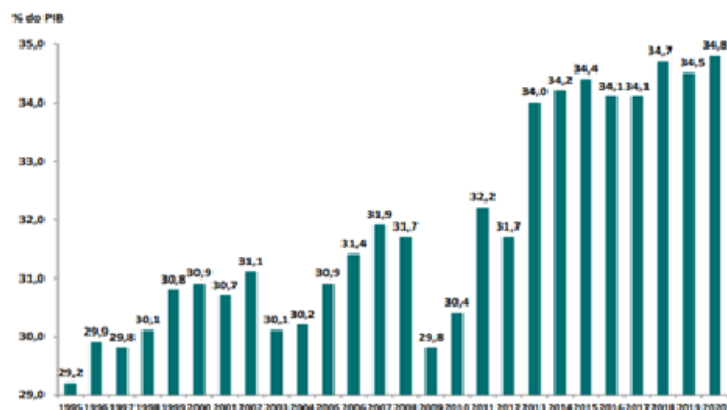
Fonte: INE (2021).

³⁶⁵ OIT. Portugal: *Uma análise rápida do impacto da COVID-19 na economia e no mercado de trabalho*, 2020, p.3.

³⁶⁶ TROVÃO, Cassiano José Bezerra Marques. *A Pandemia da Covid-19 e a Desigualdade de Renda no Brasil: Um Olhar Macrorregional para a Proteção Social e os Auxílios Emergenciais*. (UFRN. DEPEC, Natal, n. 004, mai., 2020).

No entanto, como a variação nominal do PIB fora acentuadamente negativa (-5,4%), excedendo a redução da carga fiscal, este indicador aumentou de 34,5% em 2019, para 34,8% do PIB em 2020.

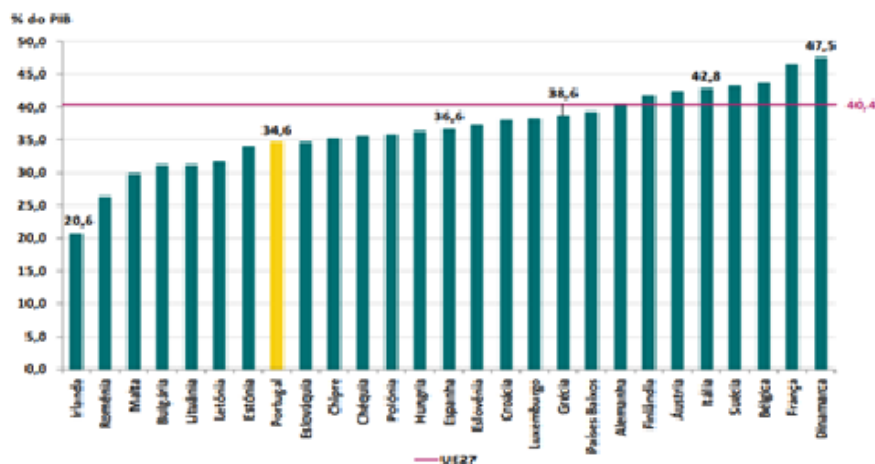
Figura 9 -Evolução da carga fiscal entre 1995 e 2020 (% do PIB)



Fonte: INE

Convém notar, outrossim que em que pese a carga fiscal ter cravado em 34,8% do PIB, em 2020, entre os 27 (vinte e sete) Estados-Membros que compõem a União Europeia (já excluído o Reino Unido), Portugal foi o 8º com menor carga fiscal, conforme subsidia a figura 8 do INE.

Figura 10 - Carga Fiscal dos países da União Europeia em 2020



Fonte: INE

A figura 10 mostra que Portugal ficou atrás de países como Irlanda e Bulgária e a frente da Espanha, Alemanha, Finlândia e outros.

A natureza fiscal do Estado Português resulta da Constituição: “do seu conjunto, das diversas partes ou (sub)constituições e, [...], de alguns preceitos concernentes, especificamente a fisionomia fiscal do estado, como são os integrantes da “constituição financeira” e sobretudo os da “constituição fiscal”³⁶⁷.

Nota-se que a carga fiscal da República Portuguesa entre 2010 e 2020 teve uma rápida evolução contrabalanceada pela descida dos impostos indirectos (-9%) e dos impostos directos (-3,7%).

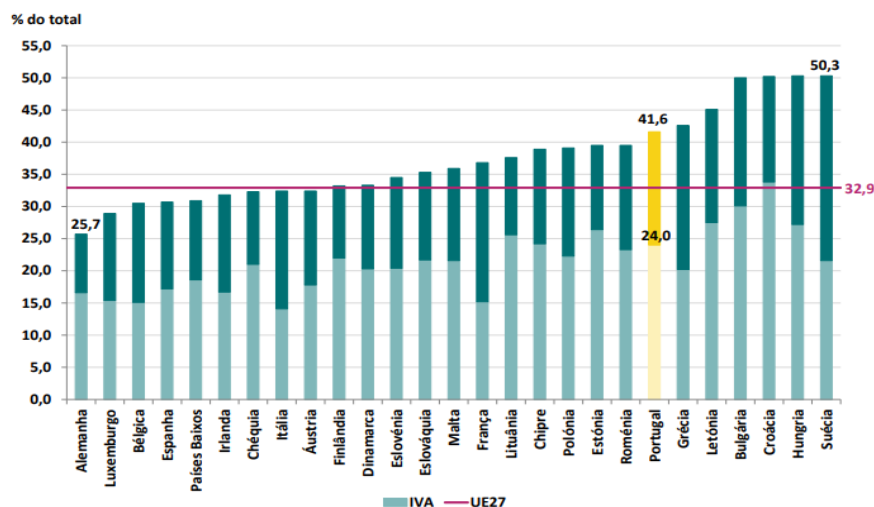
Figura 11 - Indicador Carga Fiscal e seus componentes entre 2010 e 2020

Quadro 1 – Indicador “Carga fiscal” e seus componentes entre 2010 e 2020												
		2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019Po	2020Pe
Milhões de euros	Carga fiscal	54 554,7	56 767,1	53 309,3	57 927,4	59 167,8	61 806,2	63 520,2	66 859,1	71 127,5	73 837,9	70 377,0
	Impostos directos	15 186,9	16 596,7	15 263,8	19 269,1	18 799,7	19 279,9	18 802,6	19 418,7	20 684,0	20 854,9	20 086,9
	Impostos indirectos	23 895,3	24 487,7	23 413,5	23 509,1	24 781,7	26 331,6	27 790,5	29 471,7	31 298,3	32 418,6	29 488,7
	Contribuições sociais	15 472,5	15 682,7	14 632,1	15 149,2	15 586,4	16 194,7	16 927,1	17 968,7	19 145,2	20 564,4	20 801,4
Taxa de variação anual (%)	Carga fiscal	4,4	4,1	-6,1	8,7	2,1	4,5	2,8	5,3	6,4	3,8	-4,7
	Impostos directos	0,3	9,3	-8,0	26,2	-2,4	2,6	-2,5	3,3	6,5	0,8	-3,7
	Impostos indirectos	8,1	2,5	-4,4	0,4	5,4	6,3	5,5	6,0	6,2	3,6	-9,0
	Contribuições sociais	3,0	1,4	-6,7	3,5	2,9	3,9	4,5	6,2	6,5	7,4	1,2
Estrutura para o total (%)	Impostos directos	27,8	29,2	28,6	33,3	31,8	31,2	29,6	29,0	29,1	28,2	28,5
	Impostos indirectos	43,8	43,1	43,9	40,6	41,9	42,6	43,8	44,1	44,0	43,9	41,9
	Contribuições sociais	28,4	27,6	27,4	26,2	26,3	26,2	26,6	26,9	26,9	27,9	29,6

Fonte: INE

³⁶⁷ NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo*, p. 210.

Gráfico 6 – Peso dos impostos indiretos na carga fiscal, nos países da União Europeia, em 2020



Fonte: INE

Relativamente, sobre as normas tributárias estampadas na Constituição Portuguesa, primordial trazer à baila o artigo 103^{o370}, cujo substrato versa sobre o Sistema Fiscal Português, voltado, por sua vez, “à satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas, propugnando, outrossim, por uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”³⁷¹.

O princípio da disponibilidade econômica dos indivíduos e das empresas é fundamental no Estado Fiscal, porque possibilita maior participação de decisão³⁷².

4.5. A efetivação da justiça social através de políticas fiscais tributárias no ordenamento jurídico português e brasileiro

Sob o espectro dos contribuintes, o cálculo dos impostos em Portugal segue “dinâmica infinitamente mais simples do que a estabelecida pelas leis brasileiras, sendo

³⁷⁰ Cf. Art. 103.º, n.º 1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Constituição da República Portuguesa. *Diário da República*, Série I – A. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1976-04-10, 86. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>.

³⁷¹ SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. O Sistema Tributário de Portugal, p. 541.

³⁷² NABAIS, José Casalta, Direito Fiscal, p. 134.

correto afirmar que o número de informes e obrigações acessórias existem em menor quantidade”³⁷³.

No caso brasileiro a preservação dos traços do patrimonialismo ajuda a entender essa discrepância dos cálculos de impostos e contribuiu para “a conservação do patrimônio territorial do rei, da Igreja e da nobreza (margados) e o mercantilismo [...]; influenciou também para esse descompasso do financiamento do déficit público através de instrumentos cambiais ou monetários, esquecidas as fontes fiscais”³⁷⁴.

Mesmo com um quantitativo maior de obrigações tributárias, o Brasil tem assegurado ao cidadão desprovido de suas condições básicas o amparo material, seja por meio de políticas públicas, programas e ações governamentais. Assim, o Estado não apenas subtrai do cidadão, mas “[...] positivamente assegura, mediante prestações de natureza material”³⁷⁵. Isso só é possível por meio da tributação paga por este mesmo cidadão que em ocasiões específicas, busca e espera na esfera estatal a contrapartida social no enfrentamento do desemprego e da doença.

Nessa mesma direção ensina o Doutor António Francisco de Sousa³⁷⁶, Professor da Faculdade de Direito da Universidade do Porto que o contribuinte precisa ter clareza de seu papel social quanto as obrigações fiscais³⁷⁷. Por esse lado, percebe-se que a máquina pública funciona como um mecanismo em que o contribuinte saiba quais serão suas obrigações fiscais que vão ser direcionadas para os serviços públicos que ele mesmo será beneficiado.

Nesse processo a redistribuição fiscal tem um papel significativo, “pode ajudar a aumentar a parcela de renda dos pobres e classe média, sustentando o crescimento” sociais ³⁷⁸. Mas, para tanto, é preciso reconfigurar a política fiscal, como por exemplo, com “[...] incremento da progressividade da tributação da renda e do patrimônio, a remoção de oportunidades para fraude e evasão fiscal, a melhor orientação dos benefícios sociais de forma a estimular o trabalho e a poupança”³⁷⁹.

É nesse sentido que a tributação pode ser um importante mecanismo no combate às desigualdades sociais, por meio de prestações positivas aos menos favorecidos

³⁷³ ABRAHAM, Marcus. O Sistema Tributário Da União Europeia, p. 542.

³⁷⁴ TORRES, Ricardo Lobo. Tratado de Direito Constitucional Financeiro-Tributário, Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal, p. 81, *apud* Paulo Mercadante.

³⁷⁵ O autor cita a decisão proferida no Acórdão n.º 509 de 2002 (versando sobre o rendimento social de inserção), bem como os comentários tecidos por ANDRADE, José Carlos Vieira. *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. 3.ª Ed. Coimbra: Almedina, 2004, 403 e seg; Rui Medeiros. Anotações ao artigo 63 da Constituição da República Portuguesa, in: MIRANDA, Jorge, MEDEIROS, Rui. *Constituição Portuguesa Anotada*. Tomo I. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 639-40.

³⁷⁶ SOUSA, António Francisco. Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica no Procedimento Tributário. In *Tributação e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 77.

³⁷⁷ *Idem*.

³⁷⁸ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*, p. 168-169.

³⁷⁹ *Idem*.

economicamente, e “[...], ainda pela distribuição de rendas, que não tem propriamente o conteúdo redistributivo, mas baseia-se apenas nas receitas e na ideia de divisão justa do ônus fiscal pela capacidade contributiva [...]” sociais ³⁸⁰.

Nessa mesma direção é o que dispõe o artigo 81º, b da CRP³⁸¹, ao afirmar categoricamente que incumbe ao Estado promover a justiça social, nomeadamente através de política fiscal, ou seja, acionar “a igualdade de oportunidades e operar as necessárias correções das desigualdades na distribuição da riqueza e do rendimento, nomeadamente através da política fiscal”. Essa perspectiva é reforçada no artigo 103º, n. 1 da mesma lei.

Tem-se, assim, traçada na obra do professor português a disciplina constitucional comum à generalidade dos deveres fundamentais. Dando sequência, Nabais passa a analisar especificamente a configuração constitucional do dever fundamental de pagar impostos segundo a Constituição portuguesa de 1976. Afirma, logo de início, que o imposto deve ser encarado “como um contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado”³⁸².

A cobrança tributária em Portugal, e em outros países, é constitucional. E constitui um contributo indispensável numa sociedade organizada.

Inadequado seria esquecer que nas sábias lições do Professor acima indicado, também a Constituição espanhola prevê no artigo 31 que “todos contribuirão para o sustento dos gastos públicos de acordo com sua capacidade econômica, mediante um sistema tributário justo e inspirado nos princípios da igualdade e progressividade que em nenhum caso, terá alcance confiscatório”³⁸³.

Reza o artigo 103 da CRP³⁸⁴ que o Estado português admitiu um sistema fiscal que visa à satisfação das suas necessidades e outras entidades públicas, e uma distribuição justa dos rendimentos e da riqueza.

A utilização direta dos impostos amparada pelas normas jurídico-fiscais pode ser entendida como “[...] instrumento de realização dos objetivos económicos e sociais do Estado social, [...]. Na verdade, estas medidas de intervenção económico-social por via fiscal, [...], só adquiriram pleno cabimento e real significado no Estado social”³⁸⁵.

³⁸⁰ RIBEIRO, Ricardo Lodi. *Desigualdade e Tributação na Era da Austeridade de Seletiva*.

³⁸¹ Constituição da República Portuguesa. *Diário da República*, Série I – A. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1976-04-10, n.º 86. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>.

³⁸² SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes. *A Teoria Do Dever Fundamental de Pagar Impostos No Brasil: Uma Análise da Doutrina Tributária Brasileira*, p. 88.

³⁸³ Destaque e tradução do autor aludido.

³⁸⁴ Constituição da República Portuguesa. *Diário da República*, Série I – A.

³⁸⁵ NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, p. 138.

Coaduna-se com essas reflexões João Ricardo Catarino e José Sérgio da Silva Cristovam³⁸⁶ quando ressaltam que há ainda que ter em conta as garantias que se ligam aos valores da segurança jurídica e da justiça fiscal, por sua vez, ao princípio da legalidade fiscal ou tributária (artigos 103º da CRP e 150º da CF/88).

A propósito, Nabais³⁸⁷ declara que de resto, é de sublinhar, como já foi referido, “Portugal chegou atrasado à instituição de um sistema fiscal correspondente ao estado social. O que sucedeu de resto, ou está ainda a suceder, com os países menos desenvolvidos”.

Como anota a obra do Professor Dr. Jose Luís Saldanha Sanches, “os problemas de justiça fiscal surgem quando temos uma sociedade comercial com sede formalmente num município (normalmente Lisboa ou Porto) e os seus escritórios, fábricas ou atividades espalhadas pelo país”^{388 389}.

Evidencia-se que a tributação e o seu uso são imprescindíveis não somente para arrecadar riquezas, mas para redistribuí-las, promovendo desse modo a justiça fiscal.

³⁸⁶ CATARINO, João Ricardo, CRISTOVÁM, José Sérgio da Silva. Garantias Dos Contribuintes Na Relação Tributária: Uma Proposta Para a Sua Estabilidade Em Portugal e No Brasil. In Tributação e Justiça Fiscal. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014, p. 63, *apud* Michel Bouvier; Martin Collet e Ana Paula Dourado.

³⁸⁷ NABAIS, José Casalta. Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudo de Direito Fiscal. Vol. III, p. 129.

³⁸⁸ SANCHES, José Luis Saldanha. Justiça Fiscal, p. 17.

³⁸⁹ Diferentemente do Brasil em que cada Ente, tem seu poder e sua competência tributária.

Conclusão

Este trabalho mostrou a inter-relação entre a tríade: Estado, Tributação e Direitos Fundamentais, e como esta interconexão reverbera no Brasil e em Portugal.

A proposta não foi discorrer acerca dos reais investimentos oriundos dos tributos aplicados em cada país, nem elencar os direitos literalmente garantidos, mas chamar atenção dos estudiosos da área, entes públicos e comunidade civil que a tributação e/ou a cobrança de impostos tem um papel social singular em toda sociedade, pois é através de sua coleta e aplicação, pautada na ética e no compromisso social, que os Direitos Fundamentais são efetivados e possibilitados socialmente.

Além desta prerrogativa, o estudo pontuou que a tributação constitui uma ferramenta de redistribuição de riquezas, mediante a Justiça fiscal eficiente. Isto é, mesmo que uma parcela significativa da população pobre/carente custeie os impostos e/ou taxas tributárias, este investimento retorna em serviços e/ou prestações positivas, e de certa forma, atenua a desigualdade social existente em ambos os países mencionados.

É notório, que grande parcela da população enxergue a tributação como um fardo, uma obrigação injusta, que onera os mais variados produtos e se resume numa finalidade: custear a máquina estatal. Para além deste fim, a arrecadação quando feita de forma eficiente, com um acompanhamento sério verificando se tudo que foi arrecadado e/ou se foi de fato materializado em prol da garantia dos Direitos Fundamentais, a tributação passa a ter outra roupagem, uma nova configuração, por atender as necessidades sociais de seu povo.

Nesse processo, a população passa a comungar que todo recurso despendido do seu suor, em forma de imposto, é revestido para o bem-comum, o bem público. Ela passa a entender a relevância da tributação para a efetivação de políticas públicas setoriais, seja na educação, na saúde ou em outra área social. E compreende, ainda, o dever de pagar impostos conforme orienta constitucionalmente.

Além do mais, é por meio da tributação que a liberdade individual é garantida, bem como a possibilidade da equidade social, não como viés assistencialista, mas como direito garantido constitucionalmente pelo Estado social e Democrático de Direito.

Desta forma, o estudo realizado respondeu à problemática elencada, bem como atingiu os objetivos propostos.

Desse modo, espera-se que a discussão aqui realizada tenha suscitado em outros estudiosos novas reflexões para trabalhos futuros, em especial, no que tange a desconstrução da tributação como um investimento sem retorno/garantia aos direitos individual e coletivo.

Foi justamente o viés inovador: a interconexão e as implicações entre Estado, Tributação e Direitos Fundamentais que este trabalho buscou promover ao longo da investigação apresentada.

Bibliografia

ASSEMBLEIA GERAL DA ONU. 'Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão', Embaixada da França no Brasil <<https://br.ambafrance.org/A-Declaracao-dos-Direitos-do-Homem-e-do-Cidadao>>. Acesso em 20 nov. 2021.

ABRAHAM, Marcus, 'O Sistema Tributário da União Europeia', in *Sistemas Tributários No Mundo*, 1. ed. (São Paulo: Almedina, 2020), pp. 583–601, ISBN 978-65-5627-137-8.

ALEXY, Robert, *Teoria dos Direitos Fundamentais*, traduzido por Virgílio Afonso da Silva, 2.ed. (São Paulo: Malheiros Editores, 2014), ISBN 978-85-392-007-3.

ALMEIDA FILHO, Jorge Celso Fleming de, 'Tributação, Justiça e Eficiência - Uma Combinação Possível para uma Teoria da Tributação Ótima', in *Políticas Públicas e Tributação*, 1. ed. (Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2018), pp. 114–44, ISBN 978-85-9524-037-7.

ALVES, Dora Resende, Daniela Serra CASTILHOS, 'A Evolução dos Direitos Humanos na Europa: Os Principais Momentos desde a Ausência de Direitos Fundamentais na União Europeia Até a Atualidade', In G. A. Bedin (Org.), *Cidadania, Justiça e Controle Social* [Recurso Eletrônico], 2016, 10–21 <http://hdl.handle.net/11328/1461>.

ALVES, Dora Resende, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro PACHECO, 'Passado, Presente e Futuro Dos Direitos Humanos: Após as Comemorações Dos 70 Anos Da Declaração Universal Dos Direitos Humanos 1948 - 2018', in *Present and Future of Human Rights: After the 70th Anniversary of the Universal Declaration of Human Rights 1948-2018* (Coimbra: Imprensa da Universidade de Coimbra, 2021), pp. 61–86 <https://doi.org/10.14195/978-989-26-2024-4>.

AMARAL JÚNIOR, Alberto do, *Curso de Direito Internacional Público*, 4. ed. (São Paulo: Atlas, 2013) ISBN 978-85-224-7622-0.

AMORIM, José de Campos, AZEVEDO, Patrícia Anjos, *Lições de Direito Fiscal*, 1a. Edição (Vila Nova de Gaia: Calendário de Letras, 2016), ISBN 978-989-765-033-8.

AMORIM, Amilton, PELEGRINA, Marcos Aurélio, JULIÃO, Rui Pedro. *Desenvolvimentos e aplicações no Brasil e em Portugal*. In: *Cadastro e gestão territorial: uma visão luso-brasileira para a implementação de sistemas de informação cadastral nos municípios* [online]. São Paulo: Editora Unesp Digital, 2018, pp. 61-115. ISBN: 978-85-9546-282-3. <https://doi.org/10.7476/9788595462823>.

ÁVILA, Rober Iturriet, 'Crise Fiscal e Alternativas Tributárias', Instituto de Justiça Fiscal, 2020 <https://ijf.org.br/crise-fiscal-e-alternativas-tributarias/>. [acesso 17 nov. 2021].

AZAMBUJA, Darcy, *Introdução à Ciência Política* (São Paulo: Globo, 2008), ISBN 978-85-250-4574-4.

BAIRRADA, Cristela, MARTINS, António, 'Uma Nota sobre a Justiça Fiscal em Portugal', *Revista Economia Global e Gestão da Faculdade de Direito do Porto*, 13 (2008), ISSN 0873-7444.

BARCELLOS, Ana Paula, 'Tributação e Direitos Sociais: Uma Reflexão Sobre Suas Múltiplas Conexões. Uma Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres', in

Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres (Salvador: Juspodivm, 2019), pp. 209-226, ISBN 978-85-442-2684-1.

BARROS, Caroline Maria Costa, 'O Fundamento Moral Dos Direitos Humanos: Uma Análise da Participação Do PIDESC na Promoção da Dignidade Humana', in Pacto Internacional Dos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais: Da Previsão Normativa à Efetividade No Brasil, 2. ed. (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017), pp. 23–37, ISBN 978-85-8440-820-7.

BASSO, Ana Paula, SANTOS, Jonabio Barbosa dos, 'Custeio Das Políticas Públicas e a Interdependência Entre Estado e Sociedade na Realização dos Direitos Fundamentais', in. Políticas Públicas No Brasil: Ensaio Para Uma Gestão Pública Voltada a Tutela Dos Direitos Humanos (Blumenau: Dom Modesto, 2019), pp. 65–84, ISBN 978 65 81399 03 0.

BECHARA, Carlos Henrique Tranjan, CARVALHO Joao Rafael L. Gândara de, 'Estado Democrático de Direito Ou Estado Burocrático de Deveres? A Tensão entre Direitos Humanos e a Administração Fiscal no Direito Tributário Brasileiro', in Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres (Salvador: Juspodivm, 2019), ISBN 978 85 442 2684 1.

BENDER, Geomar André, A Divisão Do Poder Político: Do Estado Liberal ao Estado Social, 1.ed. (Curitiba: Appris, 2019), ISBN 978 85 473 3717 9.

BERCOVICI, Gilberto, MASSONETTO, Luís Fernando, 'Os Direitos Sociais e as Constituições Democráticas Brasileiras: Breve Ensaio Histórico', Direitos Humanos e Globalização: Fundamentos e Possibilidades desde a Teoria Crítica, 2004, p. 510–528.

BOBBIO, Norberto, A Era Dos Direitos, traduzido por Carlos Nelson Coutinho (Rio de Janeiro: Elsevier, 2004), ISBN 978 85 352 1561 8.

———, Direito e Estado No Pensamento de Emanuel Kant, traduzido por Alfredo Fait, 2a. ed. (São Paulo: Mandarim, 2000), ISBN 85 354 0138 5.

———, Estado Governo Sociedade, Estado Governo Sociedade, 1987 Disponível em: http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/NorbertoBobbio_politica.pdf.

———, Liberalismo e Democracia, traduzido por Marco Aurélio Nogueira, 6a. ed. (São Paulo: Editora Brasiliense, 1994), ISBN 85 11 140 66-2

BOBBIO, Norberto, Michelangelo BOVERO, 'Sociedade e Estado na Filosofia Política Moderna', traduzido por Carlos Nelson Coutinho (Brasília: Editora Brasiliense, 1986), ISBN 85 11 120 036 X.

BONAVIDES, Paulo, Ciência Política, 10. ed. re (São Paulo: Malheiros Editores, 2003), ISBN 85 7420 023 9.

———, Do Estado Social ao Estado Liberal, 8.ed. (São Paulo: Malheiros Editores, 2007), ISBN 978 85 7420 826 8.

BRANDÃO, Gildo Marçal, 'Hegel: O Estado como realização histórica da liberdade', Francisco C. WEFFORT (Organizador), Os clássicos da política, 14.ed. (São Paulo: Ática, 2006), Vol II, p. 106, ISBN 85 08 10592 4.

BRASIL, Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, (DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988).

———, IPEA. Diretoria de Pesquisa. Serviço Editorial. ISSN 1415-4765.

CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo, 'O Dever Fundamental de Pagar "Tributos" na Constituição de 1988', in. Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que

Realmente Significa e como vem Influenciando nossa Jurisprudência? (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 135–84, ISBN 978 85 8425 793-5.

CAMPOS, Flávio Vilela, 'Sonegação e Corrupção: A Erradicação da Pobreza, da Marginalização e a Redução das Desigualdades Sociais e Regionais Depende do Combate a Esses Crimes', in: Que Conta é Essa? Os Sistema Tributário das Desigualdades, 1. ed. (Florianópolis: Editora Insular, 2021), pp. 143–52, ISBN 978 85 88 401 - 774.

CARAZZA, Roque Antonio, Curso de Direito Constitucional Tributário (São Paulo: Malheiros Editores, 2013), ISBN 978 85 39201 86 0.

CARRAZZA, Roque Antonio; BARRENI, Smith Robert. Proibição aos Efeitos de Confisco no Direito Tributário: Positivização, Aplicação e Identificação de Limites Objetivos. Revista de Direito Internacional Econômico e Tributário (RDIET), Brasília, V. 14, nº 1, p. 28-52, Jan-Jun, 2019, e-ISSN 2318-8529.

CARDOSO, Alessandro Mendes, 'O Descortinamento Do Dever Fundamental de Recolher Tributos Pela Doutrina de Casalta Nabais', in O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência? (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 213–28, ISBN 978 85 8425 793-5.

CASTILHOS, Daniela Serra, PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro, BARATA, Mário Simões, 'Comentário ao Processo C-324/17, Gavanozov, 24 de Outubro de 2019: O Princípio do Reconhecimento Mútuo versus Direitos Fundamentais', Revista Jurídica Portucalense (Porto, 2020), 28–58 [https://doi.org/https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705\(28\)2020.ic-02](https://doi.org/https://doi.org/10.34625/issn.2183-2705(28)2020.ic-02).

CATARINO, João Ricardo, CRISTÓVAM, José Sérgio da Silva, 'Garantias dos Contribuintes na Relação Tributária: Uma Proposta para a sua Estabilidade em Portugal e no Brasil', in Tributação e Justiça Fiscal, 1a.ed. (Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014), pp. 51–106, ISBN 978 85 62027 61 1.

CODATO, Adriano Nervo; PERISSINOTTO, Renato. O Estado como instituição. Uma leitura das "obras históricas" de Marx. Crítica Marxista, São Paulo, Boitempo, v.1, n. 13, 2001, p. 9-28, disponível em: https://www.ifch.unicamp.br/criticamarxista/arquivos_biblioteca/artigo79Artigo%201.pdf, acesso em 29/01/2022.

COPELLI, Giancarlo Montagner, 'Construções Entre Filosofia da Linguagem e Teoria do Estado: O Estado Social como Estado de Direito e seus Desafios no Brasil' (Tese de Doutorado na Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2018).

COPELLI, Giancarlo Montagner. O Estado Social no Brasil e (seus) novos limites. In GORCZEVSKI, Clóvis, JAQUES, Marcelo Dias, COPELLI, Giancarlo Montagner, Políticas Públicas No Brasil: Ensaios para uma Gestão Pública voltada à Tutela dos Direitos Humanos, 1a. ed. (Blumenau: Dom Modesto, 2019), pp. 16–17, ISBN 978 6581 399 03 0.

COPELLI, Giancarlo Montagner, MORAIS Jose Luis Bolzan, 'A Necessidade de Novos Discursos Teóricos Frente à Crise Do Estado Social', Revista Direito, Estado e Sociedade (Rio de Janeiro, 2020) <https://doi.org/10.17808/des.0.1396>, ISSN 1516-6104.

CORREIA NETO, Celso de Barros, 'Tributação e Direitos Fundamentais', in *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Salvador: Juspodivm, 2019), pp. 169–92, ISBN 978 85 442 2684 1.

COSTA, Eva Dias, 'A Concorrência Fiscal entre Estados-Membros não Favorece Portugal', *Público*, maio, 2019. Disponível em: <https://www.publico.pt/2019/05/25/economia/opiniao/concorrenci-fiscal-estadosmembros-nao-favorece-portugal-1874031?fbclid=IwAR1vvB-9Zw-CJLTF3R6GjCrU0t1oMtRI-NLZ0eOiKxKSHLrCh2iaD7mB4g8>.

———, 'A Substância Económica dos Factos Tributários: As Normas Anti Abuso e os Limites Da Licitude Do Planeamento Fiscal', *Revista Electrónica de Direito*, 2015 www.cije.up.pt/revistared, ISSN 2182-9845.

COSTA, Regina Helena, *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade da Lei Tributária e Direitos do Contribuinte* (São Paulo: Malheiros Editores, 2007), ISBN 978 85 7420 813 8.

COSTA, Regina Helena. *Princípio da capacidade contributiva*. 3. ed. (São Paulo, Malheiros, 2003), ISBN 85 767 4639 5.

CUNHA, Alexandre Luna da, SALGADO, Brasil Paula Zambelli, 'Do Estado Liberal ao Estado Social Democrático de Direito: Análise do Surgimento do Ativismo Judicial', *Revista de Processo, Jurisdição e Efetividade da Justiça* (ISSN 2525-9814, 2015), p. 19 <https://doi.org/10.26668/indexlawjournals/2015>.

DALLARI JUNIOR, Hécio de Abreu, *Teoria Geral do Estado Contemporâneo*, 2a. edição (São Paulo: Rideel, 2008), ISBN 978 85 339 1080 5.

DIAS, Maria Clara, *Os Direitos Sociais Básicos: Uma Investigação Filosófica da Questão Dos Direitos Humanos* (Curitiba: CRV, 2016), ISBN 978 85 444 1244 2.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira, JOBIM, Eduardo de Sampaio Leite, 'Estado Fiscal, Tributação e os Critérios de Justiça no Direito Tributário', *Revista Da Faculdade de Direito*, 1.41 (2019) <https://doi.org/10.22456/0104-6594.95205> ISSN 0104-6594.

DOMINGUES, José Marcos, 'Revisitando o Conceito de Tributo', in *Tributação e Justiça Fiscal*, 1a ed. (Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014), pp. 21–50, ISBN 978 85 62027 61 1.

DUTRA, Luciano, *Direito Constitucional Essencial*, 3. ed. rev (São Paulo: Método, 2017), ISBN 978 85 309 7414 5.

ECO, Portugal gasta mais do que a Europa a pagar salários da Função Pública, Net, 2022. Disponível em <https://eco.sapo.pt/2022/05/23/portugal-gasta-mais-do-que-a-europa-a-pagar-salarios-da-funcao-publica/>. Acesso em 30 mai.2022.

EXAME. Carga tributária brasileira atingiu nível recorde de 33,9% do PIB em 2021. Net, 2021. Disponível em <https://exame.com/economia/carga-tributaria-brasileira-atingiu-nivel-recorde-de-339-do-pib-em-2021/>. Acesso em 30 mai.2022.

FERRARO, Carolina Cantarelle, 'Existe o Dever Fundamental de Pagar Impostos No Sistema Tributário Brasileiro? ', in *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que Realmente Significa e como vem Influenciando nossa Jurisprudência?* (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 41–64, ISBN 978 85 8425 793 5.

FREITAS, Daniela Bandeira de, *A Fragmentação Administrativa do Estado: Fatores Determinantes, Limitações e Problemas Jurídico-Políticos* (Belo Horizonte: Editora Fórum, 2011), ISBN 978 85 7700413 3.

GALDINO, Flávio, *Introdução a Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não Nascem em Árvores*, traduzido por João de Almeida e João Luiz da Silva Almeida (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005), ISBN 978 85 7387 707 6.

GIANNETTI, Leonardo Varella, 'O Dever Fundamental de Pagar Tributos em Tempo de Crise Fiscal', in *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 229–64, ISBN 978 85 8425 793 5.

GIOTTI, Daniel, 'Solidariedade, Moralidade e Eficiência como critérios de Justiça Tributária', in *Tributação e Justiça Fiscal*, 1a ed. (Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2014), ISBN 978 85 02 027 61 1.

GLOBAL, AICEP Portugal, 'Sobre Portugal', Agência Do Governo Português <<https://www.portugalglobal.pt/PT/sobre-portugal/Paginas/sobre-portugal.aspx>> [accessed 19 November 2021].

GODOI, Marciano Seabra de, ROCHA, Sérgio André, *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* (Belo Horizonte: D'Plácido, 2017), ISBN 978 85 8425 793 5.

GOULARTI, Juliano Giassi, *Política Fiscal e Desoneração Tributária No Brasil*, 2. ed. rev (Florianópolis: Editora Insular, 2020), ISBN 978 65 991281 3 4.

GRUPENMACHER, Betina Treiger, 'Moralidade e Capacidade Contributiva', in *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Salvador: Juspodivm, 2019), pp. 469–83, ISBN 978 85 442 2684 1.

HILUEY, Diogo Correa Stepple, 'Justiça Fiscal na Outra Ponta: A Necessidade de uma Cobrança Eficiente', in *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020), Direito TR, 149, ISBN 978 65 86025 43 9.

IHERING, Rudolf Von, *A Luta Pelo Direito*, trans. by J Cretella Júnior and Agnes Cretella, 5a. ed. re (São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008), RT Textos, ISBN 978 85 203 3252 5.

KELSEN, Hans, *O Estado Como Integração: Um Confronto de Princípio*, traduzido por Plínio Fernandes Toledo (São Paulo: Martins Fontes, 2003), ISBN 85 336 1938 3.

———, *O Que é Justiça?: A Justiça, o Direito e a Política no Espelho da Ciência*, traduzido por Luís Carlos Borges, 3a. ed. (São Paulo: Martins Fontes, 2001), ISBN 978 85 336 1398 0.

KIRCHHOF, Paul, *Tributação no Estado Constitucional*, traduzido por Pedro Adamy (São Paulo: Quartier Latin, 2016), ISBN 85 7674 846 0.

KIRCHHOF, Paul, 'A Ética Da Justiça Fiscal', *Revista Direito Tributário Atual*, (Tradução Pedro Adamy) n.44 (Sao Paulo, 2020), pp. 525–44, <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-etica-da-justica-fiscal/>> ISSN 1415-8124.

KRELL, 'Os Direitos Sociais: Origem, Positivização, Interpretação e Efetividade em Nível Nacional e Internacional', in *Pacto Internacional dos Direitos Econonômicos, Sociais e Culturais: Da Previsão Normativa à Efetividade no Brasil* (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017), pp. 5–22, ISBN 978 5 8440 820 7.

KUNZLER, Ivo José, *Justiça Tributária e Os Limites Do Poder de Tributar: Entre o Dever de Pagar e o Confisco, Que se Tenha um Tributo Democraticamente (Re)Construído* (Novo Hamburgo: Business & Law IBLISA Publisher, 2012), ISBN 978 85 65681 00 1.

LEÃO, Anabela Costa, NEVES, Inês, COUTINHO, Juliana Ferraz, NETO, Luísa. *Convenção Europeia dos Direitos Humanos: Anotações pelos estudantes da Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. (Porto: EDUP, 2019).

LIMA, Emanuel Marcos; REZENDE, Amaury José. Um estudo sobre a evolução da carga tributária no Brasil: uma análise a partir da Curva de Laffer. *Interações*, Campo Grande, MS, (v. 20, n. 1, p. 239-255, jan./mar. 2019), <https://doi.org/10.20435/inter.v0i0.1609>, ISSN-e 1984-042X

LINS, Victor, 'Fundamentos Jurídicos: Pensando a Desigualdade', in *Que Conta é Essa? Os Sistema Tributário Das Desigualdades*, 1.ed. (Florianópolis: Editora Insular, 2021), pp. 29–62, ISBN 978 65 88401 77 4.

———, *Que Conta é Essa?: O Sistema Tributário Das Desigualdades*, (Florianópolis: Editora Insular, 2021), ISBN 978 65 88401 77 4.

MARMELSTEIN, George, *Curso de Direitos Fundamentais*, 5a. Ed. (São Paulo: Atlas, 2019), ISBN 978 85 22 488 05 6.

MARTINS, Ives Gandra da Silva, *O Estado de Direito e o Direito do Estado: Outros Escritos* (São Paulo: Lex Editora, 2006), ISBN 85 87 364 707.

MARTINS, Leonardo, DIMOULIS, Dimitri, *Teoria Geral dos Direitos Fundamentais*, 5a. ed. re (São Paulo: Editora Atlas, 2014), ISBN 978 85 22 487 21 9.

MARTINS, Sérgio Pinto, *Direito do Trabalho*, 25. ed (São Paulo: Atlas, 2009), ISBN 978 85 224 5375 7.

MEIRELLES, Ana Cristina Costa, *A Eficácia dos Direitos Sociais* (Salvador: Jus Podvm, 2008), ISBN 978 85 7761 067 9.

MELO, Luciana Grassano de Gouvêa, 'Para Entender o Papel da Tributação na Desigualdade', in *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020), ISBN 978 65 86025 43 9.

MINARDI, Josiane, *Manual de Direito Tributário*, 3. ed. rev (Salvador: Juspodivm, 2016), ISBN 978 85 442 0679 9.

MIRANDA, Jorge, 'Estado Social e Direitos Fundamentais', *Revista Doutrina do Superior Tribunal de Justiça* (Brasília, 2005), Edição Comemorativa 15 anos, pp. 199–219

<https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitutional/index.php/Dout15anos/article/view/3499/3622> [acesso 24 out. 2021].

MORAIS JUNIOR, Victor Hugo Cabral de, *Fundamentos para Uma Tributação Ideal* (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018), ISBN 978 85 519 0276 9.

MOREIRA, André Mendes, Sophia Goreti Rocha MACHADO, 'Afinal, o Que é Tributo?', in *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Salvador: Editora JusPodivm, 2019), pp. 151–68, ISBN 978 85 442 2684 1.

MOREIRA, Eduardo, *Desigualdade & Caminhos Para uma Sociedade Mais Justa*, 5a. ed. (Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2020), ISBN 978 85 200 1393 9.

MOTA, Sérgio Ricardo Ferreira, *Mínimo Existencial, Mínimo Não Imponível e Limites Imanentes a Tributação* (Florianópolis: Insular, 2019), ISBN 978 85 524 0119 3.

NABAIS, José Casalta, 'A Face Oculta Dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e Os Custos dos Direitos', 2011, pp. 1–24 <<https://egov.ufsc.br/portal/conteudo/face-oculta-dos-direitos-fundamentais-os-deveres-e-os-custos-dos-direitos>> [acesso 24 out. 2021].

———, *Direito Fiscal*, 11. ed. (Coimbra: Almedina, 2019), ISBN 978 972 40 7875 5.

———, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional Do Estado Fiscal Contemporâneo* (Coimbra: Almedina, 2020), ISBN 978 972 40 111 58.

———, *Por Um Estado Fiscal Suportável - Estudo de Direito Fiscal* (Coimbra: Edições Almedina, 2008), vol. III, ISBN 978 972 403483 6.

NASCIMENTO, Thiago José Andrade. *Sobre o Estado Moderno: uma análise das concepções de Estado de Karl Marx e Antonio Gramsci*. 97f. Dissertação (mestrado em Serviço Social). Universidade Federal de Alagoas. Faculdade de Serviço Social. Maceió, 2010.

NEVES, Marcelo, *Entre Têmis e Leviatã: Uma Relação Difícil: O Estado Democrático de Direito a Partir e Além de Luhmann e Habermas*, (São Paulo: Martins Fontes, 2006), ISBN 85 336 2282 1.

NOVAIS, Jorge Reis, *Um Contributo para uma Teoria do Estado de Direito* (Coimbra: Edições Almedina, 2006), ISBN 972 40 2843 3.

NUNES, Cleucio Santos, *Justiça Tributária* (Belo Horizonte: Fórum, 2019), ISBN 978 85 450 0643 5.

OIT. Portugal: Uma análise rápida do impacto da COVID-19 na economia e no mercado de trabalho, 2020. Disponível em: <https://unescoportugal.mne.gov.pt/pt/temas/un-as-one/relatorio-da-oit-portugal-uma-analise-rapida-do-impacto-da-covid-19-na-economia-e-no-mercado-de-trabalho> [acesso em 21 de out. 2021]

OLIVEIRA, Fabrício Augusto de, *Uma Pequena História Da Tributação e Do Federalismo Fiscal No Brasil: A Necessidade de uma Reforma Tributária Justa e Solidária* (São Paulo: Contracorrente, 2020), ISBN 978 65 99 1612 2 3.

OLIVEIRA, Ludmila Mara Monteiro de, *Justiça Tributária Global: Realidade, Promessa e Utopia* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2019), Coleção Direito Tributário e Financeiro, ISBN 978 85 9530 263 1.

OLIVEIRA, Márcio de, 'O Estado em Durkheim: Elementos Para Um Debate Sobre Sua Sociologia Política', *Revista de Sociologia e Política*, 2010, 125–35 <https://doi.org/10.1590/S0104-44782010000300009>.

OLIVEIRA NETTO, Pedro Dias de 'O Descompasso na Tributação da Renda e do Trabalho e do Capital', in *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020), pp. 63–81, ISBN 978 65 86025 43 9.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo, *A Administração Tributária como Atividade Essencial ao Funcionamento do Estado* (Belo Horizonte: Fórum, 2012), ISBN 978 85 7700 574 1.

OLSEN, Ana Carolina Lopes, 'A Eficácia dos Direitos Fundamentais Sociais Frente à Reserva do Possível', *Revista de Direito Constitucional e Internacional* (Universidade Federal do Paraná, 2006) https://www.academia.edu/12141687/A_eficácia_dos_direitos_fundamentais_sociais?auto=download.

PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro, 'O Sistema de Protecção dos Direitos Fundamentais na União Europeia — Entre a Autonomia e o Compromisso', *Revista Julgar* nº 14, pp. 11 - 28 (Coimbra, 2011).

PACHECO, Maria de Fátima de Castro Tavares Monteiro, ALVES, Dora Resende. (2021). O TJUE enquanto guardião do Estado de Direito: reine a justiça e pereçam os que a ameaçam [abstract]. In M. R. Henriques, D. S. Castilhos, I, V. Figueiredo, & P. V. Figueiredo (Eds.), *Atas do Congresso Internacional sobre Democracia e Justiça no Século XXI (JUST2021)*, (pp. 183-183). Coimbra; São Paulo: JUS.XXI. doi (ebook): <http://doi.org/10.51389/ZRAD3055>. Disponível no Repositório UPT, <http://hdl.handle.net/11328/3968>.

PASSOS, Luana, Dyeggo Rocha GUEDES, Fernando Gaiger SILVEIRA, 'Justiça Fiscal No Brasil: Que Caminhos Trilhar?', in *A Reforma Tributária Necessária: Diagnóstico e Premissas*, Plataforma Política Social Anfip, Fenafisco (São Paulo: Plataforma Social, 2018), ISBN 978 85 62102 27 1.

PENHA, Marcos Bueno Brandão da 'Tributação, Solidariedade Social e o Dever Fundamental de Pagar Tributos: A Função dos Tributos no Estado Democrático e Social de Direito', in *Políticas Públicas e Tributação*, 1. ed. (Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2018), ISBN 978 85 9524 037 7.

PEREIRA, Miriam Halpern. *Do Estado Liberal ao Estado-Providência: um século em Portugal*. (Bauru: Edusc, 2012), ISBN 978 85 7460 384 1.

PINTO, Felipe Kertesz Renault, 'Sociedade e Tributação Solidárias Pós Globalização Tecnológica: Uma Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres', in *Direitos Fundamentais e Estado Fiscal: Estudos Em Homenagem Ao Professor Ricardo Lobo Torres* (Salvador: Juspodivm, 2020), pp. 249–65, ISBN 978 85 442 2684 1.

PIRES, Antonio Fernando, *Manual de Direito Constitucional*, 2. ed. rev (Rio de Janeiro: Forense, 2016), ISBN 978 85 309 7058 1.

PISCITELLI, Tathiane, *Direito Financeiro Esquematizado*, 4. ed. rev (Rio de Janeiro: Forense, 2014), ISBN 978 85 309 5166 5.

POLITIZE, Dinheiro público, Net, 2021. Disponível em <https://www.politize.com.br/qual-o-custo-do-funcionalismo-publico/>. Acesso em 1 mai. 2022.

PORTUGAL., 'Constituição Da República Portuguesa', *Diário Da República Eletrônico* <<https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775-50476875>> [acesso 14 nov. 2021].

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de. *Metodologia do trabalho científico: métodos e técnicas da pesquisa e do trabalho acadêmico*. 2. ed. (Novo Hamburgo: Feevale, 2013), ISBN 978 85 7717 158 3.

RANIERI, Nina Beatriz Stocco, *Teoria do Estado: Do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito*. (Barueri: Editora Manole, 2013), ISBN 978 85 204 4506 8.

RAWLS, John, *O Direito dos Povos*, traduzido por Luís Carlos Borges, 2a. ed. (São Paulo: Martins Fontes, 2019), ISBN 978 85 8063 381 8.

RAWLS, John. Traduzido por Irene A. Paternot, *Justiça e Democracia*, (São Paulo: Martins Fontes, 2000), ISBN 85 336 120 79.

RAWLS, John, *A Theory of Justice*. Tradução de Alonso Reis (Cambridge: Harvard University Press, 2000), ISBN 978 85 7827 007 0.

RIBEIRO, Ricardo Lodi, *Desigualdade e Tributação Na Era Da Austeridade de Seletiva* (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019), ISBN 978 85 519 138 02.

ROCHA, Sergio André, 'O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Direito Fundamental a Uma Tributação Justa', in *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O*

Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência? (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 15–40, ISBN 978 85 8425 793 5.

SÁ, Renata Gomes de Albuquerque, 'A Política Fiscal Brasileira e a Redução Das Desigualdades Sociais', in Políticas Públicas e Tributação, 1.ed. (Rio de Janeiro: Mundo Jurídico, 2018), pp. 247–68, ISBN 978 8595 24037 7.

SACCOL, Ana Paula, 'A Concepção de Estado No Pensamento de Durkheim: Lições de Sociologia', Em Tese - Revista Eletrônica dos Pós-Graduandos em Sociologia Política da UFSC, 2012, 96–102 <http://dx.doi.org/10.5007/1806-5023.2012v9n1p96>.

SAES, Décio Azevedo Marques de, 'Direitos Sociais e Transição para o Capitalismo : O Caso da Primeira República', Estudos de Sociologia, (2006), 23–51, vol. 11 nº 20 <https://periodicos.fclar.unesp.br/estudos/article/view/102>.

SANCHES, José Luis Saldanha, Justiça Fiscal (Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010), ISBN 978 98 98 4241 9.

SANDRI, Guilherme Sangalli, 'Justiça Distributiva Fiscal: O Princípio Da Capacidade Contributiva Como Fundamento Para Uma Tributação Justa' (Universidade do Vale do Rio dos Sinos, 2019) <http://www.repositorio.jesuita.org.br/handle/UNISINOS/9687>.

SANTOS, Boaventura de Sousa, MARQUES, Maria Manuel Leitão, PEDROSO, João, Os Tribunais nas Sociedades Contemporâneas. In: Revista Brasileira de Ciências Sociais, n. 30, ano 11, (fev, 1996), 35-44 e-ISSN 1806 - 9053.

SANZ, Flávia Sousa Garcia, 'Instrumentos Fiscais para Desenvolvimento Local e Inserção da Cidadãos na Execução de Políticas Públicas', in Tributação e Direitos Humanos (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018), pp. 307–26, ISBN 978 85 5190 479 4.

SARLET, Ingo Wolfgang, A Eficácia dos Direitos Fundamentais - Dimensões Dos Direitos Fundamentais, 13. ed. re (Livraria do Advogado), ISBN 978 85 95900 25 7.

———, 'Dignidade da Pessoa Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988', Revista Brasileira de Estudos Jurídicos, Porto Alegre: 2006, ISSN-e 857348401-2.

———, 'O Estado Social de Direito, a Proibição de Retrocesso e a Garantia Fundamental Da Propriedade', Revista da Faculdade de Direito da UFRGS (Porto Alegre, 1999), pp. 111–132, v. 17, disponível em: <https://seer.ufrgs.br/index.php/revfacdir/article/view/70953/40291>

SCHWARTZ, Gustavo Carvalho Gomes, 'A Teoria Do Dever Fundamental de Pagar Impostos No Brasil: Uma Análise Da Doutrina Tributária Brasileira', in Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência? (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 65–100, ISBN 978 85 8425 793 5.

SEN, Amartya, A Ideia de Justiça, traduzido por Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes, (São Paulo: Companhia das Letras, 2011), ISBN 978 85 359 1927 1.

SILVA, Maria Manuela Magalhães, ALVES, Dora Resende, 'O Estado Social e os Direitos Sociais: Um Novo Paradigma?', Cadernno de Direito Actual, 2015, 351–61 <http://repositorio.uportu.pt/11328/1378>.

SILVA, Maria Manuela Magalhães, CASTILHOS, Daniela Serra, 'A Descentralização No Estado Unitário Português', Descentralización Constitucional y Organización Local En Iberoamérica (Zaragoza: Fundación Manuel Giménez Abad, 2016), pp. 153–64 <<http://hdl.handle.net/11328/1513>>

SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella, 'O Sistema Tributário de Portugal', in *Sistemas Tributários no Mundo*, (São Paulo: Almedina, 2020), pp. 533–58, ISBN 978 65 5627 137 8.

SOUSA, António Francisco de, 'Garantias Fundamentais de Segurança Jurídica No Procedimento Tributário', in *Tributação e Direitos Fundamentais* (São Paulo: Saraiva, 2012), pp. 76–94, ISBN 978 85 02 18090 1.

TAVARES, Nathalia de Andrade Medeiros, 'A Crise de Solidariedade Social e os Limites Mínimos e Máximos das Desigualdades Sociais: O Respeito ao Mínimo Existencial e a Ponderação com o não Confisco', in *Políticas Públicas e Tributação*, (Rio de Janeiro: GZ Editora, 2018), pp. 221–46, ISBN 978 85 952403 7 7.

TIPKE, Klaus, *Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes*, traduzido por Luiz Dória Furquim (Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris, 2012), ISBN 978 85 7525 583 4.

TOMAZELI, Luiz Carlos, *Entre o Estado Liberal e a Democracia Direta: A Busca de um Novo Contrato Social* (Brasil: Edipucrs, 1999), ISBN 978 85 7430 069 6.

TORRES, Ricardo Lobo, *Tratado de Direito Constitucional Financeiro-Tributário, Vol I - Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal* (Rio de Janeiro: Renovar, 2009), ISBN 978 85 7147 738 4.

TORRES, Ricardo Lobo, *A ideia de liberdade no estado patrimonial e no Estado Fiscal*. (Rio de Janeiro: Renovar, 1991) ISBN 857 1472 10 6.

TREIN, Charles Leandro, HICKMAN Clara Maria, SANTOS, Dão Real Pereira dos, BRUM, Diames dos Santos, FARIAS, Fátima Maria Gondim Bezerra, 'ABC da Justiça Tributária', *Forum Solidariedad Peru - Instituto de Justiça Fiscal*, 2020 <<https://ijf.org.br/abc-da-justica-tributaria/>> [acesso 17 nov. 2021].

TROVÃO, Cassiano José Bezerra Marques. *A Pandemia da Covid-19 e a Desigualdade de Renda no Brasil: Um Olhar Macrorregional para a Proteção Social e os Auxílios Emergenciais*. (UFRN. DEPEC, Natal, n. 004, mai., 2020).

VARSAÑO, Ricardo, PESSOA, Elisa de Paula, SILVA, Napoleão Luis Costa da, AFONSO, José Roberto Rodrigues, ARAUJO, Erika Amorim, RAMUNDO, Julio Cesar Maciel. *Uma análise da carga tributária do Brasil*. (Rio de Janeiro: IPEA/BNDES, 1988). Texto para Discussão n. 583.

VIEIRA, Carolina Sena, 'O Princípio da Capacidade Contributiva e a Efetivação dos Direitos Fundamentais: Uma Análise da Dedutibilidade do IRPF das Despesas Com Moradia', in *O Sistema Tributário Nacional e Os Direitos Humanos da Tributação* (Florianópolis: Insular, 2017), pp. 137–48, ISBN 978 85 7474 983 9.

VIEIRA, Danilo Miranda, 'Justiça Fiscal e Desenvolvimento Econômico', in *Justiça Fiscal: Estudos Críticos de Problemas Atuais* (Belo Horizonte: Casa do Direito, 2020), COLEÇÃO DI, 36–62, ISBN 978 65 86025 43 9.

VINHOSA, Érico Teixeira, 'Dever Fundamental de Pagar Tributos: Uma Abordagem a Luz da Jurisprudência Do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça', in *Dever Fundamental de Pagar Impostos: O Que Realmente Significa e Como Vem Influenciando Nossa Jurisprudência?* (Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2017), pp. 101–34, ISBN 978 85 8425 793 5.

VITALLIS, Aline, *Justiça Fiscal, Neutralidade e Compliance: Desafios Atuais de Regulação e Política Tributária* (Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018), ISBN 978 85 519046 9 5.

WEBER, Max, *Ciência e Política: Duas Vocações*, trans. by Jean Melville, 18.ed. (São Paulo: Cultrix, 2013), ISBN 978 85 3160 047 0.

ZILVETI, Fernando Aurélio, *A Evolução Histórica Da Teoria Da Tributação: Análise Das Estruturas Socioeconômicas Na Formação Do Sistema Tributário* (São Paulo: Saraiva, 2017), ISBN 978 85 472 1817 1.

Legislação consultada

Constituição Federal do Brasil de 1988. Diário Oficial da União - Seção 1. Brasília: Imprensa Nacional, 1988-10-05, p.1. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/consti/1988/constituicao-1988-5-outubro-1988-322142-norma-pl.html>.

Constituição da República Portuguesa. *Diário da República*, Série I – A. Lisboa: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, 1976-04-10, 86. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-aprovacao-constituicao/1976-34520775>.



Universidade Portucalense Infante D. Henrique | Rua Dr. António Bernardino de Almeida,
541 4200-072 Porto | Telefone: +351 225 572 000 | email: upt@upt.pt