

A experiência social do Estado Fiscal

The social experiment in Taxes State

Thiago Antonio Nascimento Diniz¹

RESUMO

O Estado Fiscal, assim nominado pela doutrina, como aquele em que se faz a opção de financiamento através da arrecadação de tributos, tem seu surgimento na passagem entre o Estado Patrimonial e o Estado Liberal, destacadamente nos movimentos que questionavam justamente a legitimidade da tributação. Ergue-se, pois, sob influência dos ideais liberais, sendo o pagamento de tributos considerado como o “preço da liberdade”. Porém, em que pese este caráter liberal, é na experiência “social” do Estado que se estabelecem os fins, os fundamentos e os limites da tributação do atual Estado Fiscal, impondo aos indivíduos o reconhecimento de um dever fundamental de pagar tributos, mas, também, o direito de pagá-los de forma justa. Assim, é na tributação no Estado Social que se debruça os olhos neste trabalho.

PALAVRAS CHAVE: Tributação. Estado Fiscal. Estado Social.

ABSTRACT

The *Taxes State* thus nominated by the doctrine, such as the one that makes the financing option through the collection of taxes, has its onset in the passage between the Patrimonial State and the State Asset Liberal prominently in the movements that questioned the legitimacy of just taxation. It stands, therefore, under the influence of liberal ideals, and the payment of taxes regarded as the "price of freedom". However, despite this liberal character, is the "social" experience of the State establishes the purposes, the foundations and limits of the current *Taxes State*, imposing on individuals the recognition of a fundamental duty to pay taxes, but also, the right to pay them fairly. So is the Social State taxation which focuses the eye in this work.

¹ Thiago Antonio Nascimento Diniz, mestrando em Direitos Fundamentais e Democracia pelas Faculdades Integradas do Brasil, sob orientação do Prof. Dr. Octávio Campos Fischer, com MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas (FGV-RIO). Professor de Direito Tributário da Academia de Direito do Centro Europeu e no IPPEO.

KEY WORDS: *Taxation. Taxes State. Social State.*

INTRODUÇÃO

Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda.²

Surge, com a crítica e a crise do modelo liberal, que eclodira na Primeira Grande Guerra Mundial, no final do século XIX e início do século XX, o denominado Estado Social.

Para os autores liberais, como pode se extrair dos dizeres de Adam Smith: “todo o imposto é, para a pessoa que o paga, um símbolo não de escravidão, mas de liberdade. Sem dúvidas, ele denota que o contribuinte está sujeito ao Governo, mas que, pelo fato de ter alguma propriedade, ele mesmo não pode ser propriedade de um patrão”³.

Neste mesmo sentido as palavras de Benjamin Constant, para quem “cada indivíduo consente em sacrificar uma parte de sua liberdade para assegurar o resto”⁴. Na assertiva de Ricardo Lobo Torres: “o tributo é o preço da liberdade”⁵.

Significa afirmar, em outras palavras, que o tributo é, no Estado Moderno, sobre influência liberal, o preço que todos, membros de uma sociedade livre e solidária, devem pagar.⁶

Esta versão originalmente liberal do Estado Fiscal é transmutada, dilapidada com o decurso da história do Estado e ao longo das experiências vivenciadas nas “fases”, nos “modelos” do Estado Moderno.

Conforme José Casalta Nabais⁷, porém que:

² MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.^a ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1451.

³ SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações**. Investigação sobre a natureza e suas causas. Apres. Winston Fritsch. Trad. Luiz João Baraúna. Vol. II. Livro Quinto. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996, p. 310.

⁴ CONSTANT, Benjamin. **Cours de Politique Constitutionnelle**, Apud TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 114.

⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 111.

⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol I. Constituição, Sistema Tributário e Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. p. 11/12.

não pode ser um preço qualquer, mormente um preço de montante muito elevado, pois, a ser assim, não vemos como possa ser preservada a liberdade que um tal preço é suposto servir. Nem pode ser um preço que se pretenda equivalente ao preço dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Pois, numa tal hipótese, ficaria arredada a idéia de solidariedade que está na base de um tal estado⁸.

Portanto, o Estado Fiscal – com suas premissas, regras e princípios típicos – surge como um limite contra o poder de tributar conferido ao próprio Estado, transmutando-o em verdadeiro dever de tributar.

Nas palavras de Paulo Bonavides, “aquela liberdade conduzia, com efeito, a graves e irreprimíveis situações de arbítrio. Expunha, no domínio econômico, os fracos à sanha dos poderosos”⁹.

Neste mesmo sentido, Lênio Luiz Streck e José Luiz Bolsan Moraes asseveram que:

é evidente que isso trouxe reflexos que se expressaram nos movimentos socialistas e em uma mudança de atitude por parte do poder público que vai expressar-se por ações interventivas sobre e no domínio econômico, bem como em práticas até então tidas como próprias da iniciativa privada.¹⁰

O Estado social, portanto, como defendido por Forsthoff, é “o Estado prestacional, repartidor, distribuidor e partidor, no qual as garantias não se referem a limitações, mas a prestações positivas, não à liberdade, mas à participação”.¹¹

Os ideais de igualdade formal e liberdade individual cedem espaço aos da democracia e igualdade social. É como destaca Bonavides:

⁷ Em sua tese de doutoramento, entregue à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em 1997, o Professor José Casalta Nabais realiza, em mais de 700 páginas, um relevantíssimo estudo sobre o Dever Fundamental de Pagar Impostos buscando a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.

⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 26.

⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 59.

¹⁰ STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolsan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 59.

¹¹ FORSTHOFF, Ernest. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, 1954, p. 12/19. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 532.

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quaro estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, neste instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.¹²

No âmbito da tributação, e do Estado Fiscal, fixa-se a **premissa da solidariedade fiscal**.

Este modelo de Estado, erigido como resposta à crítica liberal, desenvolveu-se, em seu processo histórico, conforme ensina Paulo Bonavides, sob duas vertentes: o Estado socialista – em que se propõem novo modelo econômico, com o Estado monopolizando a atividade produtiva econômica; e o Estado Social de Direito, verificados naqueles que buscaram empreender o atendimento das demandas sociais, sem o rompimento ao modelo econômico capitalista.¹³

2. Estado Socialista

No Estado socialista, consubstanciado, sobretudo, na doutrina de Karl Marx¹⁴ – crítico ferrenho do capitalismo e da democracia liberal¹⁵ –, o indivíduo cedeu ainda mais sua liberdade em prol da coletividade, detendo o Estado o controle dos meios de produção e geração de riqueza, abolindo-se, desta feita, a propriedade privada.

¹² BONAVIDES, Paulo. **Do Estado ...**, p. 185

¹³ *Ibidem*, p. 59.

¹⁴ O marxismo se constrói em meio à aguda crise que separa o trabalho do capital, quando o capitalismo acreditava cegamente no liberalismo, que o favorecia, legitimava-lhe as pretensões iníquas e acalmava a consciência de seus agentes, do mesmo passo que a classe operária dispunha da violência como sua única arma. Marx conclama, pois, os trabalhadores a uma solução de força. O *Manifesto* faz apologia da tomada violenta do poder. É, na convicção plena de seu aturo, libelo à hipocrisia burguesa, espada que general entrega aos seus soldados para a resistência armada. (*Ibidem*, p. 176).

¹⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *Op. Cit.*, p. 529.

Conforme Bonavides, o Estado produtor remove o Estado capitalista, “dilatando-lhe a esfera de ação, alargando o número das empresas sob seu poder e controle, suprimindo ou estorvando a iniciativa privada”¹⁶.

O suporte financeiro deste Estado, marcadamente patrimonialista, se dá fundamentalmente por meio das receitas oriundas de seu patrimônio ou propriedade, bem como pelo rendimento das atividades industriais e comerciais que foram assumidas pelo Estado¹⁷.

É como destaca Ricardo Lobo Torres:

A fiscalidade, no Estado Socialista, perde toda a importância que tem no Estado de Direito. Aliás, a rigor, a ideia de socialismo é refratária à de tributação. Se ao Estado pertencem os meios de produção, a entrada financeira necessária aos gastos estatais se faz a título de preço público ou de contraprestação pelos bens fornecidos ou pelos serviços prestados. Até mesmo os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços passam a ter a natureza do preço a que se agregam.¹⁸

Tendo o Estado socialista assumido o caráter de agente econômico, responsável único pela produção e distribuição de bens e serviços, configura-se este como Estado empresarial¹⁹.

Trata-se, pois, de um Estado não fiscal, vez que falta ao tributo “o seu próprio pressuposto econômico”²⁰.

3. Estado Social de Direito

O Estado Social de Direito também preconizava maior intervenção do Estado, contudo, sem o controle total dos meios de produção, sem o abandono, portanto, do modo de produção capitalista. Reconhecia-se, porém, a necessidade de “intervenção” estatal, com respeito aos direitos e garantias individuais e coletivas almejadas pela sociedade, o que lhe confere, ao menos

¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado ...**, p. 186.

¹⁷ Idem.

¹⁸ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 530.

¹⁹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. II. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 71.

²⁰ Idem.

em tese, o caráter democrático e lhe posiciona, também em teoria, sob a égide do Direito e, sobretudo, da Constituição²¹.

O Estado social (de direito) se caracteriza por ser o mesmo Estado de Direito do liberalismo voltado para o social. É o Estado que não se limita a proteger liberdades individuais, mas que as protege simultaneamente, entrega prestações positivas orientadas pela ideia de justiça ou pela de utilidade. O Estado Social, em suma, se inspira nos princípios jurídicos decorrentes dos valores fundamentais da liberdade, da justiça e da utilidade, não se cifrando com exclusividade na proteção da liberdade individual. É a simbiose entre o Estado tutor das liberdades individuais e o Estado redistribuidor de rendas.²²

Na Constituição Mexicana, de 1917, e na Constituição de Weimar, Alemanha, de 1919, previu-se este modelo de intervenção do Estado na atividade Econômica.²³

Nos Estados Unidos, com quebra da bolsa de valores de Nova York em 1929 e a grave crise econômica²⁴, fez com que fossem adotadas, no Governo de Roosevelt, políticas intervencionistas, de cunho mais sociais, conhecidas como *New Deal*.²⁵

No Brasil, a Constituição Federal de 1934, previu, também, um Estado mais intervencionista, declarando direitos sociais e garantindo as liberdades clássicas²⁶.

²¹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado** ..., p. 186.

²² TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 532.

²³ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 277.

²⁴ “Em 1932, Franklin Roosevelt é eleito presidente dos Estados Unidos, encontrando o povo em situação desesperadora: milhões de desempregados, famílias inteiras sem abrigo e sem alimentos, e até os altos círculos financeiros inseguros e desorientados. Enfrentando a resistência dos empresários e dos tradicionalistas, Roosevelt lançou seu programa de governo conhecido como New Deal, que era, na realidade, uma política intervencionista. A própria Suprema Corte norte-americana criou obstáculos para a implantação dessa nova política, mas as solicitações sociais eram intensas, os resultados começaram a demonstrar o acerto da orientação e, afinal, o intervencionismo se tornou irreversível. Em 1936, Franklin Roosevelt conseguia reeleger-se com votação esmagadora e seus próprios adversários reconheceriam o êxito de sua política de governo.” (DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 24.ª ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 280/281).

²⁵ Idem.

²⁶ Os artigos 115, 116 e 120 da CF/34, por exemplo, assim dispunham, respectivamente: Art. 115. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites é garantida a liberdade econômica; Art. 116. Por motivo de interesse público e autorizada em lei especial, a União poderá monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, asseguradas as indenizações devidas, conforme o art. 112, nº 1, e ressalvados os serviços municipalizados ou de competência dos Poderes locais; Art. 120. A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições de trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

Deixa, deste modo, o Estado de ser mero expectador das relações econômicas e sociais travadas pela sociedade, para se tornar verdadeiro protagonista, através da imposição, cogente, de normas (a que se ressaltar que se está diante de um Estado de Direito) limitando o âmbito da autonomia privada dos cidadãos, porém sem afastá-la completamente.

Esta relação de aproximação entre o Estado e a sociedade é, segundo Lobo Torres, uma das características mais relevantes do Estado Social de Direito.²⁷

Com o Estado Social dá-se a integração entre Estado e Sociedade: o Estado regula e controla setores mais amplos da sociedade civil, sem com ela se confundir, o que levaria ao totalitarismo; a sociedade civil, através das associações, das entidades de classe e dos organismos econômicos passa a controlar o Estado, que, assim, fica sujeito, além do controle jurisdicional, ao das agências não-governamentais.²⁸

Neste contexto, por romper paradigmas econômicos (liberais) clássicos, mas sem os desconsiderar completamente, merece importante relevo a teoria desenvolvida pelo inglês John Mynard Keynes, destacadamente após a publicação, em 1936, de sua obra Teoria do Emprego, do Juro e da Moeda, na qual debruçasse detidamente às causas e efeitos da Crise de 1929.²⁹

As propostas de Keynes influenciaram (e ainda influenciam, vide as políticas adotadas pelo Governo Brasileiro no combate à crise de 2008) a diversos Estados para o direcionamento de sua macroeconomia³⁰. Isso porque defendeu uma política econômica Estatal moderadamente intervencionista, pela qual os governos lançariam mão de medidas fiscais e monetárias para

²⁷ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 534.

²⁸ Idem.

²⁹ Como destaca José Paschoal Rosseti: “Keynes entregou-se a reflexões sobre os mais graves problemas do sistema capitalista e, descrente do *laissez-faire* e do automatismo autorregulador das economias de mercado, procurou encontrar a terapêutica exata que possibilitasse a recuperação dos países abalados pela Grande Depressão (ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. 15ª ed. Rev. Atual. Ampl.. São Paulo: Atlas, 1991. p.114).

³⁰ Como relata Rosseti, em 1935 Keynes enviou uma carta à Bernard Shaw, antevendo o alcance de sua teoria: “Para que você compreenda meu estado de espírito, é necessário saber que julgo estar escrevendo um livro sobre Teoria Econômica, que revolucionará em grande parte – não imediatamente, mas creio, no curso dos próximos dez anos – o modo pelo qual o mundo vê esses problemas”. (ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.114).

fazer frente a ciclos econômicos instáveis (crises, depressões, desacelerações, *booms*).³¹

A doutrina keynesiana teve o condão de superar o liberalismo radical, sobressaindo um intervencionismo moderado, estabelecendo um meio termo entre a liberdade econômica plena e o controle total³² do Estado sobre a atividade econômica.³³

Embora essa teoria indique ser de importância vital o estabelecimento de certos controles sobre atividades que hoje são confiadas, em sua maioria sobre atividades que hoje são confiadas, em sua maioria, à iniciativa privada, há muitas outras áreas que permanecem sem interferência. O Estado deverá exercer uma influência orientadora sobre a propensão a consumir, em parte através de seu sistema de tributação, em parte por meio da fixação da taxa de juros e, em parte, talvez, recorrendo a outras medidas.³⁴

Defendeu Keynes, analisando os níveis de emprego que o Estado deveria participar de forma mais destacada na atividade econômica, como forma de compensar o declínio dos níveis de investimentos privados, que é inerente aos períodos de crise econômica. Tal intervenção, essencial à manutenção e até mesmo expansão do emprego e da renda, na teoria keynesiana, garantiria o reequilíbrio da atividade econômica.³⁵

Propôs, portanto, fazer do Estado a mola propulsora da reativação da economia em períodos de depressão, por meio da realização de obras e gastos públicos, incrementando, conseqüentemente, o emprego que, por seu turno, ensejaria em maior ganho, aumento de poder de compra, efetivo consumo.

Esta “solução”, porém, dar-se-ia às custas de endividamento público, que seria, em tese, equacionado com a restauração do crescimento da

³¹ KRUGMAN, Paul. WELLS, Robin. Introdução à Economia. Trad. Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 714/715.

³² Keynes, conforme conta Rosseti, em suas: “Notas Finais sobre Filosofia Social a que Poderia Conduzir a Teoria Geral”, capítulo 24 da “Teoria Geral”, mostra-se crítico ao socialismo e às reflexões de Marx: “[...] não se vê nenhuma razão evidente que justifique um socialismo de Estado abrangendo a maior parte da vida econômica da nação. Não é a propriedade dos meios de produção que convém ao Estado assumir. Se o Estado for capaz de determinar o montante agregado dos recursos destinados a aumentar os meios e a taxa básica de remuneração aos seus detentores, terá realizado o que lhe corresponde. Ademais, as medidas necessárias de socialização podem ser introduzidas gradualmente sem afetar as tradições generalizadas da sociedade” (KEYNES, John Maynard. **A teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultura, 1996. p. 345).

³³ ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.116.

³⁴ KEYNES, John Maynard. Op. Cit., p. 345

³⁵ ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.116.

economia. Dentro da lógica estabelecida no Estado Fiscal, o crescimento permitiria o incremento na arrecadação de tributos, com os quais o Estado seria capaz de honrar suas dívidas.

Vê-se, pois, o destaque na tributação na teoria keynesiana como instrumento da reestruturação da política econômica.

Para Keynes, “os principais defeitos da sociedade econômica em que vivemos (liberal, radical) são sua incapacidade para proporcionar o pleno emprego e a sua arbitrária e desigual distribuição da riqueza e das rendas”³⁶.

Keynes vê na tributação direta importante instrumento para superar tais defeitos: “desde o fim do século XIX, a tributação direta – imposto sobre a renda e sobretaxas, e impostos sobre as heranças – vem conseguindo realizar, especialmente na Grã-Bretanha, considerável progresso na diminuição das grandes desigualdades de riqueza e renda”³⁷.

Ao tratar da tributação indireta, a par do discurso de que a tributação direta sobre a renda e heranças pode beneficiar a evasão fiscal (por meio de manobras fiscais “bem elaboradas”) Keynes afirma que, em verdade, o que move as críticas ao incremento da tributação direta “é a ideia de que o aumento do capital depende do vigor dos motivos que impele à poupança, e de que uma grande proporção desse crescimento depende das poupanças dos ricos a partir do que lhes é supérfluo”³⁸.

Rebate o autor, em condições de pleno emprego “o crescimento do capital não depende absolutamente de uma baixa propensão a consumir, mas é, ao contrário, reprimido pela mesma, e que apenas em condições de pleno emprego pode uma baixa propensão a consumir levar ao crescimento do capital”³⁹

Defende, pois, Keynes que medidas que objetivam a redistribuição da renda, que, conseqüentemente, incrementam a propensão a consumir, mostram-se favoráveis ao crescimento do capital.

A doutrina keynesiana aliada ao importante ritmo de crescimento da economia que proporcionou, bem como frente à conveniência (necessidade) de

³⁶ KEYNES, John Maynard. Op. Cit., p. 341.

³⁷ Idem.

³⁸ Idem.

³⁹ Idem.

concessões sociais (muitas destas, em verdade, poder-se-ia afirmar, como resposta à “ameaça” do avanço do ideário socialista) forneceu campo de sustentação ao Estado de Bem Estar Social, *Welfare State*⁴⁰, cuja função primordial consistia em garantir à sociedade, emprego (remuneração e renda) para uma vida digna, alimentação, saúde e educação de qualidade, segurança, transporte, lazer e cultura.

Assim, o Estado era responsável por garantir a manutenção desses direitos, atuando como agente positivo, de forma direta tanto na sociedade quanto na atividade econômica. Cumpria a este Estado, também, reiterando-se o que defendia Keynes, em garantir igualdade e distribuição de renda.

Marta T.S. Arretche, ao tratar do Estado do Bem Estar Social, destaca duas tendências essenciais para seu surgimento e expansão, uma de ordem econômica e outra de ordem política. Quanto à ordem econômica, a autora apresenta duas subdivisões.

A primeira refere-se ao *Welfare State*, como resultado das mudanças ocorridas na sociedade em decorrência do processo de industrialização dos Séculos XIX e XX. A industrialização proporcionou mudanças econômicas, sociais e um excedente de riqueza, a qual caberia ao Estado para transformá-la em proteção e direitos aos indivíduos à sociedade⁴¹.

A segunda, ainda referente à ordem econômica, trata das necessidades de acumulação e legitimação do modelo capitalista (e aqui se aproxima da atuação do Estado Fiscal). Através da arrecadação tributária, portanto custeados pela própria sociedade, o Estado realiza investimentos sociais. Estes investimentos beneficiam as próprias empresas privadas, vez que a mão de obra excedente – gerada em razão do incremento tecnológico, automatização do processo produtivo e diminuição do emprego –, é suprimido pelo Estado, o que lhes garante uma renda mínima.⁴²

⁴⁰ Como alerta Marta T.S. Arretche, Muitos autores se dedicaram à tarefa de explicar a origem e desenvolvimento do *welfare state*. A bibliografia sobre o assunto é imensa. A controvérsia sobre as razões, o significado e as perspectivas do fenômeno não é menos complexa. (ARRETCHE, Marta T. S. **Emergência e Desenvolvimento do Welfare State: Teorias Explicativas**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 39, p. 3-40, 1995. Disponível em <<http://portal.anpocs.org>>. Acesso em 15/07/2013).

⁴¹ Idem.

⁴² Idem.

Sob a ótica política, a expansão do Estado de Bem Estar Social surge sob três perspectivas: 1) se dá em razão de uma progressiva ampliação dos direitos dos cidadãos (aqui incluídos os civis, políticos e sociais); 2) decorrente de uma espécie de acordo entre o capital (empresário) e o trabalho organizado, pelo qual ambos buscam do Estado para a realização de políticas sociais para correção de eventuais problemas decorrentes da relação entre aqueles estabelecidos; e 3) relacionada que a capacidade do Estado para se criar políticas sociais é diretamente proporcional à própria autonomia do Estado.⁴³

Há, pois, evidentemente, uma relação direta entre as necessidades postas pelo processo de acumulação de riqueza, tipicamente capitalista e as funções desempenhadas pelo Estado.⁴⁴

Para fazer frente, porém, aos direitos sociais, sobretudo quanto à tutela dos direitos das minorias, direitos fundamentais e à necessidade de prestações positivas, em decorrência da maior interferência do Estado⁴⁵ e a importância da tributação (como forma de “retorno” do investimento social realizado) há um destacado desenvolvimento do Estado Social Fiscal, que surge, porém, tributariamente limitado pelas liberdades individuais⁴⁶.

Por esta razão, como leciona Josef Isensee, as bases fundamentais do Estado Fiscal encontram enraizadas no próprio ordenamento jurídico-constitucional. A ausência da fiscalidade acarreta o esvaziamento e a perda de efetividade – ou de sentido - de dadas instituições estabelecidas pela constituição.⁴⁷

Somente o tributo tem a idoneidade para garantir a realização da justiça social exigida pelo Estado Social, destacadamente a redução das desigualdades sociais, sem que isso acarrete no rompimento das liberdades individuais.⁴⁸

O Estado Social Fiscal, portanto, segundo magistério de Casalta Nabais, “movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da

⁴³ Idem.

⁴⁴ Idem.

⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 532.

⁴⁶ Ibidem, p. 537.

⁴⁷ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 36/41.

⁴⁸ Ibidem, p. 40.

economia, tem (que) por base uma tributação alargada – exigida pela estrutura estadual correspondente”⁴⁹.

Nas palavras de Ricardo Lobo Torres:

O Estado Social é impensável sem a dimensão fiscal, pois é um Estado que assegura as liberdades individuais frente à tributação, mas que também redistribui as receitas entre os vários órgãos públicos, que promove o desenvolvimento econômico, que respeita a capacidade contributiva dos cidadãos, que procura a justa remuneração pelo fornecimento de serviços públicos, que objetiva o pleno emprego, que combate a infração.⁵⁰

Não por outro motivo, para Carl Schmitt: “um Estado de bem-estar e assistencial e, conseqüentemente, também em enorme medida, um Estado de impostos e de Tributos”⁵¹. Em mesmo sentido, Forsthoff: “O Estado de Direito moderno é o Estado social essencialmente em sua função como Estado Fiscal”⁵².

Passa-se a se compreender o sistema tributário não só como um importante,mas um necessário mecanismo de intervenção econômica e de financiamento de políticas públicas.

Isto porque, como desta Gilmar Ferreira Mendes, “todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério”⁵³.

Os custos para a manutenção de um Estado Social abrangem não só os recursos financeiros para que sejam assegurados direitos de liberdade, propriedade e garantias fundamentais, classicamente consagrados, mas também o núcleo essencial dos direitos e deveres econômicos, sociais e culturais.⁵⁴

Stephen Holmes e Cass R. Sustein, na obra *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*⁵⁵, abordam o tema com bastante acuidade, tratando

⁴⁹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 28.

⁵⁰ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 536.

⁵¹ SCHMITT, Carl. *Der Hüter der Verfassung*, 02ª ed, 1969. *Apud* ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. Cit., p. 37.

⁵² FORSTHOFF, Ernst. *Rechtsstaat im Wandel*, p. 209. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 536.

⁵³ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. Cit., p. 1451.

⁵⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 112.

⁵⁵ O custo dos direitos: por que liberdade depende de taxas (tradução livre).

dos custos financeiros dos direitos. Destacam os autores, já de início, que não apenas os direitos sociais têm custo público, mas também os têm os clássicos direitos individuais e liberdades⁵⁶.

Direitos custam dinheiro, e por esta razão não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos⁵⁷. Portanto, direitos efetivamente somente existem quando efetivamente passíveis de proteção.⁵⁸ Em outras palavras, “direitos são serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos”⁵⁹.

Como destaca Nabais, direitos “não são dádiva divina nem fruto da natureza, porque não são auto-realizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam a cooperação social e a responsabilidade individual”.⁶⁰

Os direitos são caros. A aplicação do direito, especialmente se justa e uniforme, é verdadeiramente cara. Todo direito implica um dever correlato, e, nas palavras dos autores, deveres são levados a sério quando sua negligência é punida pelo poder público em favor do erário público.⁶¹

Os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares, uma esfera que assim se amplia na exacta medida dessas despesas. Uma individualização que torna tais custos particularmente visíveis tanto do ponto de vista de quem os suporta, isto é, do ponto de vista do estado, ou melhor, dos contribuintes, como do ponto de vista de quem deles beneficia, isto é, do ponto de vista dos titulares dos direitos sociais.⁶²

Sob o aspecto financeiro, como defendem Holmes, Sustain e Nabais, os direitos e liberdades clássicas, tipicamente negativos conforme sua aceção original liberal, são, na lógica do Estado Social, também se mostram positivos tais aqueles de matriz social, e sua realização, em verdade, exige expressivos

⁵⁶ HOLMES, Stephen Holmes. SUSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 14.

⁵⁷ Ibidem, p. 15.

⁵⁸ Ibidem, p. 16.

⁵⁹ Ibidem, p. 151.

⁶⁰ NABAIS, José Casalta. **Por ...**, Vol. III., p. 112.

⁶¹ *Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, specially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced. Formulated differently, almost every right implies a correlative duty, and duties are taken seriously only when dereliction is punished by the public power drawing on the public purse.* (HOLMES, Stephen Holmes. SUSTEIN, Cass R., Op. Cit., p. 43).

⁶² NABAIS, José Casalta. **Por um ...**, Vol. III, p. 114.

recursos financeiros.⁶³ Nas palavras de Nabais: “a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e sua protecção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros”.⁶⁴

os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do estado com a sua realização e protecção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito. Despesas essas que, não obstante aproveitem aos cidadãos na razão directa das possibilidades de exercício desses direitos e liberdades, porque não se concretizam em custos individualizáveis junto de cada titular, mas em custos gerais ligados à sua realização e protecção têm ficado na penumbra ou mesmo no esquecimento.⁶⁵

Esta característica do modelo de Estado Social, cumulado com a “escassez” de recursos e forte retração econômica – tornou-o inviável, inoperante e ineficiente, excessivamente burocrático, sobretudo quanto à prestação de serviços públicos, à execução de obras de infraestrutura e ao atendimento das demandas sociais.

No fim, estas despesas têm que ser financiadas através do imposto. O aparelho do Estado, portando, enfrenta simultaneamente duas tarefas: De um lado, supõe-se que eleve o nível necessário de impostos disponíveis racionalmente de modo que os distúrbios das crises de crescimento possam ser evitados. Por outro lado, o surgimento seletivo de impostos, o padrão de discernível de propriedades do uso e os próprios desempenhos administrativos precisam ser constituídos de tal maneira, que a necessidade de legitimação possa ser satisfeita. Se o Estado falha na anterior, há legitimação na racionalidade administrativa; se falha na primeira, resulta um déficit de legitimação.⁶⁶

O advento do Código Tributário Nacional brasileiro, Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, sob a vigência da Constituição Federal de 1946, durante o governo de Castelo Branco, se dá neste contexto histórico.

Sua estruturação se deu também na iniciativa governamental em recuperar a capacidade fiscal do Estado, construindo-se do período de

⁶³ Ibidem, p. 113.

⁶⁴ Idem.

⁶⁵ Ibidem, p. 114.

⁶⁶ Habermas, Jürgen. **A Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980, p. 82.

excepcional crescimento econômico, que ficou conhecido como o “milagre econômico brasileiro.”

Sob este paradigma, toda a doutrina, hoje já tida como clássica, do Direito Tributário brasileiro, que se debruçou à questão após o advento do Código Tributário Nacional, com precedência destacada dos autores egressos da Escola de Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho e Roque Antonio Carraza, de leitura obrigatória em qualquer curso de direito tributário no país, partindo de uma premissa fortemente positivista (Kelseniana)⁶⁷, reconhece o caráter “fechado” do Sistema Tributário Nacional.

Pretendeu-se a “sistematização” das normas tributárias em vigor, definindo pontualmente regras de interpretação⁶⁸, estabelecendo e reafirmando o vínculo entre o indivíduo e o Estado sob o manto da legalidade estrita. Desta forma, visava-se assegurar direitos e deveres recíprocos, não permitindo a completa sujeição patrimonial, porém garantindo o (necessário) incremento da arrecadação fiscal do Estado.

Desta constatação emerge o entendimento, conforme o próprio Paulo de Barros Carvalho, de que “o quadro das imposições tributárias, no Brasil, encontra-se sob o influxo de muitos preceitos constitucionais genéricos, que irradiam por toda a ordem jurídica, ativando e ao mesmo tempo tolhendo o Estado nas relações com seus súditos.”⁶⁹

Reafirma-se, pois, a ideia de legalidade⁷⁰.

O que se extrai da lição de Paulo de Barros Carvalho é que a legalidade estrita apresenta-se (em sua origem) como fundamental forma de

⁶⁷“Como sistema nomoempíricoteorético que é, a Ciência do Direito tem de ter uma hipótese-limite, sobre a qual posa construir suas estruturas, do mesmo modo que as outras ciências, vê-se o estudioso do direito na contingência de fixar um axioma que sirva de base última para o desenvolvimento do seu discursos descritivo, evitando assim o *regressus ad infinitum*. A descoberta da norma hipotética fundamental, empreendida por Hans Kelsen, é o postulado capaz de dar sustentação à Ciência do Direito, demarcando-lhe o campo especulativo e atribuindo unidade ao objeto de investigação.”(CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo, 2011, p. 177).

⁶⁸ O próprio CTN, dos artigos 107 a 112, trouxe em seu bojo normas específicas para a interpretação do direito tributário, criando um sistema hermenêutico próprio.

⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p.191.

⁷⁰ Neste sentido, encontra-se a regra disposta no artigo 97 do CTN, segundo a qual somente a lei pode estabelecer: I - a instituição de tributos, ou a sua extinção, que traduz e concretiza a estrita legalidade (tipicidade fechada/ reserva absoluta da lei), que foi confirmado, posteriormente, no artigo 150, I, da Constituição Federal de 1988.

estabelecimento de confiança no Sistema Tributário (de caráter fechado), possibilitando o resgate do passado e, sobretudo, a projeção e prevenção do futuro. Este modelo permite ao contribuinte atuar frente ao fisco com maior previsibilidade e segurança jurídica.⁷¹

Esta compreensão de um sistema tributário fechado, restritivo, blindado no bojo da integração e interpretação das normas tributárias da influência de valores (e princípios amplos), repita-se, mostrou-se extremamente relevante dado o contexto histórico em que se desenvolveu o processo de codificação.

No fim da década de 1970, com este plano de fundo, diante do agravamento da crise do petróleo e em razão do crescimento desenfreado da dívida pública, de orçamentos deficitários, forte recessão econômica, abuso na concessão de benefícios (inclusive de ordem fiscais) com o dinheiro público, passa a sofrer a sérias contestações, entra em profunda crise o Estado do Bem-estar Social.⁷²

Conforme Ricardo Lobo Torres, “sem a contrapartida da entrada de ingressos compatíveis com o volume de encargos e, não raro, com o seu custeio pela incidência exageradamente progressiva de impostos”⁷³, o Estado Social Fiscal quase entra em colapso, não mais tendo como proporcionar e financiar o bem-estar social conforme originalmente concebido.

3. Estado Fiscal Social Democrático de Direito

O modelo de Estado Social Democrático de Direito emerge da busca da sociedade a uma maior participação na decisão dos rumos que este estava tomando. Esta participação popular é justamente o que destacadamente diferencia o Estado Social de Direito⁷⁴ do Estado Social Democrático de Direito,

⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p.191.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 540.

⁷³ Idem.

⁷⁴ “A Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha Franquista, o Portugal salazarista foram ‘Estados sociais’. Da mesma forma, Estado Social foi a Inglaterra de Churchill e Attlee; os Estados Unidos, em parte, desde Roosevelt; a França, com a Quarta República, principalmente; e o Brasil, desde a Revolução de 1930.” (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado ...**, p. 184).

consolidando-se com o colapso da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas e com a queda do Muro de Berlim.⁷⁵

São três, portanto, os três elementos básicos para a conformação deste modelo estatal: Estado de direito, Estado Social e democracia.

Nas palavras de Canotilho, trata-se de “uma ordem de domínio legitimada pelo povo”⁷⁶. E, completa o autor, “a *legitimidade* do domínio político e a *legitimação* do exercício do poder radicam na soberania popular [...] e na vontade popular”⁷⁷. Esta ideia se mostra essencial quando se trata da questão tributária.

Há que se destacar que o elemento democrático, que legitima ao fim a atividade Estatal, porém, não quer significar apenas participação da sociedade no poder, mas, sim, forma de controle do Governo pelos próprios governados.

É o que reconhece Jorge Novais:

Para que o qualificativo “social” apostado ao Estado não seja mero “afã teórico” não basta a intervenção organizada e sistemática do Estado na economia, a procura do bem-estar, a institucionalização dos grupos de interesses ou mesmo o reconhecimento jurídico e a consagração constitucional dos direitos sociais; é ainda imprescindível a manutenção ou aprofundamento de um quadro político de via democrática que reconheça ao cidadão um estatuto de participante e não apenas, como diz Garcia-Pelayo, de mero recipiente da intervenção “social” do Estado.⁷⁸

Esta percepção é bastante sensível à compreensão do fenômeno tributário justo, na esfera objetiva do que se espera ser o Estado Fiscal contemporâneo, haja vista que dos atos de governo é a tributação – ressalvado o lobby das grandes corporações (como se percebe no modelo neoliberal) –, a que efetivamente tem a menor participação popular tanto no que concerne à criação do tributo⁷⁹, quanto no que tange à sua destinação.

⁷⁵ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 543.

⁷⁶ GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado de Direito**. Disponível em <www.libertarismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>. Acesso em 10/06/2013, p. 10.

⁷⁷ Ibidem, p. 11.

⁷⁸ NOVAIS, Jorge. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 191.

⁷⁹ Inclui-se, aqui, majoração, minoração, fiscalização, cobrança, enfim, todos os atos inerentes à tributação.

Os direitos, não apenas aqueles sociais, mas os tidos como fundamentais do homem, de mote individual, ganham relevo.

Evidencia-se, pois, um modelo interventivo, com fundamento constitucional, no qual se busca o controle da atividade (da intervenção) legislativa e executiva, vez que é a norma constitucional que deve pautar as ações governamentais, não o oposto. Não mais cabe, assim, aos governantes determinarem a seu livre arbítrio as ações do Estado⁸⁰.

Restringe-se, pois, o poder de tributar do Estado, sem, porém, retirar-lhe o dever de tributar. Emerge-se o que alguns doutrinadores, como Ricardo Lobo Torres, usou nominar Estado Democrático Fiscal⁸¹.

Trata-se, portanto, de um modelo de Estado Fiscal, com fim de garantir a arrecadação para seu financiamento por meio da tributação, porém claramente limitado pelo ordenamento jurídico-tributário constitucional, sobre as receitas da economia produtiva⁸².

Essa é, como aponta Lobo Torres, a grande característica do Estado Democrático Fiscal: “concilia o Estado Social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”⁸³.

O Estado se volta à política enquanto à sociedade, à atividade econômica, evidenciando-se, com destaque, a separação entre Estado e Sociedade⁸⁴, evidenciando-se uma tensão entre a responsabilidade e o assistencialismo, a concorrência e a seguridade social.⁸⁵

Mostra-se, portanto, o Estado Democrático Fiscal como verdadeiro princípio estruturante do Estado Democrático Social de Direito (constitucional), vez que este, “vive de tributos, que constituem o preço da liberdade, são cobrados de acordo com os princípios de justiça e de segurança e se

⁸⁰ STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 13-49

⁸¹ A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais [...] se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna a todos (GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9).

⁸² NABAIS, José Casalta. **Por um ...**, Vol. I, p. 29.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. Op. Cit., p. 543.

⁸⁴ Idem.

⁸⁵ Ibidem, p. 545.

distribuem segundo as escolhas orçamentárias fundadas em ponderação de princípios constitucionais”⁸⁶.

Assim, pode-se afirmar, acompanhando entendimento de Ricardo Lobo Torres, que o Estado fiscal contemporâneo é aquele constituído tributária, financeira e orçamentariamente pela Constituição Financeira⁸⁷, “com o controle de gastos públicos, o redirecionamento de despesas vinculadas às políticas sociais e certa regulação do social e do econômico”⁸⁸.

Significa que o tributo não mais deve ser considerado como uma mera relação de poder, pela qual o Estado exige e a sociedade se sujeita em razão desta relação. Em outras palavras, em razão, sobretudo, deste caráter democrático, o tributo não pode ser visto nem como um poder do Estado nem como um sacrifício para o cidadão. Em verdade, a tributação deve ser entendida como meio indispensável para o estabelecimento de uma vida com e próspera para todos os membros da sociedade.⁸⁹

A tributação, portanto, ganha destaque, pois constitui o meio pelo qual o Estado pode cumprir seus objetivos, “consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social”.⁹⁰

Nas palavras de Estevan Barquero:

*La importancia del tributo, y muy especialmente del impuesto, en ese modelo, resulta de todo punto evidente, desde al menos dos perspectivas. Por un lado, por su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permiten adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de las rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.*⁹¹

⁸⁶ Ibidem, p. 547.

⁸⁷ Ibidem, p. 521.

⁸⁸ Ibidem, p. 545.

⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 185.

⁹⁰ Idem.

⁹¹ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 54.

É dentro desta lógica que emerge, vinculado à ideia de cidadania e a solidariedade fiscal, o chamado do dever fundamental de pagar tributos, bem como do direito fundamental a pagar o tributo justo (correlato do dever do Estado em cobrar tributos).

BIBLIOGRAFIA

ARRETCHE, Marta T. S. **Emergência e Desenvolvimento do Welfare State: Teorias Explicativas**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 39, p. 3-40, 1995. Disponível em <<http://portal.anpocs.org>>. Acesso em 15/07/2013.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 3.^a ed., rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar**. 7.^a ed., atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

_____. **Uma introdução à ciência das Finanças**. 16.^a ed. rev. e atual. por Dejalma Campos. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado social ao Estado Liberal**. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 4.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COSTA, Pietro. **O Estado de Direito**: uma introdução histórica. São Paulo: Martins Fontes, 2006

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 24.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. *Estado Social e Princípio da Solidariedade*. In **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória: n^o 3, jul/dez, 2008. Disponível em: <<http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2012.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002

GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes**. 2.^a ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Síntese, 2003.

GOMES DE CANOTILHO, José Joaquim. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

_____. **Estado de Direito**. Disponível em <www.libertarismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>. Acesso em 10/06/2013.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

Habermas, Jürgen. **A Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980.

KEYNES, John Maynard. **A teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

KRUGMAN, Paul. WELLS, Robin. Introdução à Economia. Trad. Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007

LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos.** Coimbra: Almedina, 2006.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário.** 31.^a ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional.** 6.^a ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional. Tomo III – Estrutura Constitucional do Estado.** 3.^a reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: Os impostos e a injustiça.** Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal.** Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

_____. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal.** Vol. II. Coimbra: Edições Almedina, 2008.

_____. **Por um Estado fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal.** Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

_____. **Por uma Liberdade com Responsabilidade Estudos sobre direitos e deveres fundamentais.** Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.** 3.^a reimpr. Coimbra: Almedina, 2012.

NOVAIS, Jorge. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito.** Coimbra: Almedina, 2006.

REZENDE, Condorcet. **Relação Fisco X Contribuinte.** In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. **Justiça, interpretação e Elisão Tributária.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia.** 15.^a ed. Rev. Atual. Ampl.. São Paulo: Atlas, 1991.

SELMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves. A Citizen`s Guide to the Great Debate over Tax Reform.** 3.rd ed. Massachusetts: The MIT Press, 1996.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica.** Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolsan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus e LANG, Joaquim. **Direito Tributário.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla.** In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário.** 15.^a ed. atual. até a 31.12.2007. Inclui a EC n.º 56, de 20/12/2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação.** Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado fiscal.** Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol. III. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.** 3.^a ed. rev. atual até 31 de dezembro de 2003, data da publicação da Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública.** México: FCE, 2006.

WEBER, Max. **Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. I. 4.^a ed.** Trad. de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Rev. Téc. de Gabriel Cohn. Brasília: Editora UNB, 1998.