



## **O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS COMO CONDIÇÃO DE POSSIBILIDADE PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS\***

**Felipe Barcarollo\*\***

**RESUMO:** Os custos para a implementação dos direitos fundamentais sociais requerem financiamento público, através da espécie tributária imposto. O imposto, no contexto do Estado Democrático de Direito, representa requisito intransponível, *conditio sine qua non* para a implementação, efetividade e concretização das políticas públicas, instrumentalizadas através dos serviços públicos.

*Palavras-chave:* políticas públicas - dever fundamental de pagar impostos - direitos fundamentais sociais.

**ABSTRACT:** The costs of implementing fundamental social rights require public funding, through taxation. Tax, in the context of the Democratic Rule of Law, is an insurmountable requirement, *conditio sine qua non*, for implementation, effective use and execution of public policies instrumentalized through public services.

*Key-words:* public policies - fundamental duty to pay taxes - fundamental social rights.

**SUMÁRIO:** 1. Considerações Iniciais. 2. O Dever Fundamental de Pagar Impostos como Condição de Possibilidade para a Implementação de Políticas Públicas. 2.1. A Implementação dos Direitos Sociais no Contexto do Mínimo Existencial: O Perfil Liberal-Individualista do Direito Tributário Pátrio. 2.2. O Estado Democrático de Direito e os Custos dos Direitos Sociais: Compatibilizando a Prestação de Serviços Públicos com o Dever Fundamental de Pagar Impostos. 2.3 Estado de Impostos ou Estado de Taxas? 3. Considerações Finais. Referências Bibliográficas.

---

\* Artigo submetido em 1 mar. 2013 e aceito para publicação em 4 abr. 2013.

\*\*Advogado, Mestre em Direito Público pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS, Pós-Graduado em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, Coordenador da Procuradoria da UNISINOS.

## 1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Os serviços públicos desempenham papel de fundamental relevo no contexto do Estado Democrático de Direito, porquanto consistem em meios ou instrumentos para a viabilização dos direitos sociais, os quais devem ser implementados para a concretização do modelo de Estado preconizado pela Carta Constitucional brasileira de 1988.

A promulgação da atual Carta Constitucional trouxe novos desafios à Administração Pública, sobretudo pela vasta previsão de direitos sociais, se comparado ao Texto Constitucional de 1969, vigente à época do regime autoritário brasileiro.

Do Estado Liberal ao Social, notáveis e significativas foram as mudanças em prol do reconhecimento dos direitos sociais, através da previsão, a título exemplificativo, dos direitos à saúde, à educação, à segurança, afinal, à dignidade da pessoa humana, consoante preconiza o artigo 1º, III, da Carta Cidadã de 1988.

No entanto, com o advento da nova fase da globalização, mormente pela competitividade internacional e pela volatilidade dos mercados, ocorrida na década de 90 do século XX, notáveis foram as mudanças de perspectiva de atuação do Estado, que migrou da Administração Pública Burocrática à Gerencial, sob o fundamento de reordenar sua posição estratégica, transferindo à iniciativa privada atividades então executadas pelo Poder Público, para, afinal, definir a ação estatal como adstrita a determinadas tarefas.

Neste contexto de desestatização, em que os serviços públicos, dado o seu caráter de não-exclusividade, foram outorgados à iniciativa privada, uma série de questionamentos são trazidos à baila, a exemplo do papel do tributo na consecução de políticas públicas, diante da notória dificuldade de o Estado fazer frente às demandas sociais crescentes.

A concretização dos direitos sociais, através das políticas públicas, torna-se possível através dos meios ou instrumentos de que disponibiliza o Estado: os serviços públicos. Destarte, para a implementação de políticas públicas, que garantam aos cidadãos os direitos sociais elencados na Carta Constitucional de 1988, necessário se faz o financiamento estatal, através do papel/função do imposto no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Diante disto, o problema que busca enfrentar o presente artigo concerne à crescente dificuldade financeira de o Estado Democrático de Direito concretizar os direitos sociais através de políticas públicas, instrumentalizadas pelos serviços públicos, sobretudo pela dimensão que o

legislador constitucional outorgou aos direitos sociais inscritos na Carta Cidadã de 1988 e pela “invisibilidade” no tocante aos deveres fundamentais, dentre os quais se destaca o dever fundamental de pagar impostos.

Destarte, o objetivo central deste estudo concentra-se, pois, no dever fundamental de pagar impostos como requisito intransponível para a implementação de políticas públicas, com vistas à concretização da justiça e da solidariedade sociais.

Objetiva-se apresentar a espécie tributária imposto como condição de possibilidade ou fundamento suficiente para o enfrentamento das demandas sociais, diante das quais o Estado encontra-se paulatinamente incapacitado de oferecer resposta a contento à população.

Procurar-se-á investigar a função do imposto, enquanto espécie tributária, no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro, bem como os custos dos direitos sociais, mediante a defesa de um Estado de impostos.

Busca-se afirmar o papel fundamental do imposto enquanto instrumento indispensável para a concretização do Estado Democrático de Direito, sobretudo pela necessidade de financiamento das políticas públicas viabilizadoras dos direitos fundamentais sociais em um contexto de amplas e profundas desigualdades, como ocorre no Brasil.

Sustenta-se, ainda, o dever fundamental de pagar impostos – no contexto de um Estado de impostos – dada a sua finalidade extrafiscal e ubíqua – como mecanismo de (re)distribuição de rendas, que prima pela capacidade contributiva e possibilita a concretização da justiça e solidariedade sociais.

## **2 O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR IMPOSTOS COMO CONDIÇÃO DE POSSIBILIDADE PARA A IMPLEMENTAÇÃO DE POLÍTICAS PÚBLICAS**

Do *État Gendarme*, em que predominava o absenteísmo e o perfil negativo do Estado, a nítida separação entre sociedade civil e o Poder Público, a garantia das mais amplas liberdades de iniciativa individuais, a extrema limitação das funções estatais, que garantiam aos cidadãos tão somente a ordem e a segurança sociais, sobreveio momento histórico caracterizado por grandes transformações sob os mais variados aspectos, tais como o cultural, o econômico, o social e o internacional.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2.ed. Madrid: Alianza Editorial, 1996, p. 13.

O novo período inaugurado na história do Estado trouxe uma conotação de justiça e solidariedade sociais, a exemplo do Estado do Bem-Estar Social ou *Welfare State*, implantado nos países europeus. Neste passo, se fazia necessária uma maior atuação do Estado, até então dominado pelas forças do Liberalismo, em prol das necessidades coletivas, com vistas à promoção do bem comum. O viés prestacional do Estado Social imprimiu a possibilidade de exigir-se a implementação dos direitos fundamentais sociais através do Poder Público, e não contra o mesmo.

Por força da Constituição Cidadã de 1988, momento histórico para o Brasil pós-ditadura, inaugurou-se um discurso de Estado voltado à promoção do bem-estar social, implantando-se um Estado Democrático de Direito, consoante dispõe a Carta Magna, em seu artigo 1º.

Nesta perspectiva, os direitos sociais receberam tratamento diferenciado, no intuito de assegurar a concretização destes direitos de interesse geral, tais como o bem-estar, a igualdade, a justiça, a dignidade da pessoa humana, dentre outras diretrizes eleitas pelo legislador constituinte de 1988.

As consequências trazidas pela inauguração, no âmbito do Estado Social, do Estado Democrático de Direito, determinaram uma série de mutações nos papéis que até então o Poder Público estava a desempenhar. Esta evolução do Estado brasileiro, mormente na passagem do século XX ao século XXI, é assim retratada por Ricardo Lobo Torres:

Assiste-se, nesta virada do século XX para o XXI, à passagem do modelo do Estado Social de Direito (ou Estado de Bem-estar Social, Estado da Sociedade Industrial, Estado Pós-Liberal, etc.) para o Estado Democrático de Direito (ou Estado Subsidiário, Estado da Sociedade de Risco, Estado de Segurança, etc.), com a conseqüente alteração da estrutura da fiscalidade, máxime daquela referente aos ingressos contraprestacionais, ou seja, dos tributos e preços públicos exigidos como contrapartida pela entrega de prestações de serviço público essencial ou concedido.<sup>2</sup>

Do recém inaugurado Estado Social, cujo objetivo precípua consistia em promover políticas públicas aos cidadãos, no escopo de diminuir as desigualdades sociais e distribuir renda de forma mais equânime, verificou-se que o Estado rapidamente migrou, em virtude da desestatização, para uma reforma econômica orientada para o mercado.

Não obstante a nova ordem política e social que se instaurou pós-1988, a partir de 1990, o recente Estado Democrático de Direito recebia os influxos do complexo fenômeno da globalização, situação que desencadeou uma série de modificações na estrutura organizacional do

Poder Público, fato este que determinou a Reforma do Estado, implantando-se o modelo da Administração Pública Gerencial.

Sob a égide desta nova formatação do Estado, talhada, no Brasil, através do Programa Nacional de Desestatização – Lei n. 9.491/97, uma série de consequências e reflexos puderam ser percebidos pelos cidadãos, sob os objetivos fundamentais de transferir à iniciativa privada atividades indevidamente exploradas pelo Poder Público, a redução da dívida pública, dentre outros aspectos apontados pela referida legislação de regência.

Diante de tais aspectos, sobretudo pelas novas perspectivas sinalizadas pela Reforma do Estado, mister se faz o cotejo entre o papel da tributação diante das tendências da crescente política de desestatização, situações essas que vêm a calhar na reestruturação da Administração Pública, sobretudo pela fixação dos limites referentes aos gastos públicos.<sup>3</sup>

O presente estudo procura investigar o papel da tributação, sobretudo dos impostos, no financiamento das políticas públicas; o perfil liberal-individualista do Direito Tributário pátrio na conformação dos direitos sociais em mínimo existencial; a função do tributo no Estado Democrático de Direito, dentre outros aspectos atinentes à temática, que se encontram contemplados, fundamentalmente, nas obras de José Casalta Nabais, Juan Manuel Barquero Estevan e Ricardo Lobo Torres.<sup>4</sup>

## **2.1 A implementação dos direitos sociais no contexto do mínimo existencial: o perfil liberal-individualista do direito tributário pátrio**

A história do Estado é a história dos tributos ou, na esteira de Alberto Nogueira, “o tributo é o nervo da República”.<sup>5</sup> Afinal, existe Estado, mesmo que em sua feição mínima, que não tribute os indivíduos? Em recente estudo, sustenta Victor Uckmar: “La storia dei popoli, le lotte politiche, il consenso dei cittadini, la buona amministrazione pubblica, lo sviluppo dell’economia, l’assistenza sociale e più di recente la globalizzazione, sono strettamente collegati al fatto fiscale”.<sup>6</sup>

---

<sup>2</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A fiscalidade dos serviços públicos no estado da sociedade de risco. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 122.

<sup>3</sup> 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. 9-10.

<sup>4</sup> Para a investigação desta temática, utiliza-se, especialmente, os autores acima referidos, mormente pelo nível de abordagem sobre o tema em relevo.

<sup>5</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 262.

<sup>6</sup> UCKMAR, Victor. La giusta imposta. In: TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 3.

A garantia da boa convivência em sociedade requer um mínimo de financiamento do Estado (*Staatfinanzierung*) através da imposição tributária, *conditio sine qua non* para o equilíbrio das finanças públicas e para o custeio dos direitos sociais. Aliás, a ideia de Estado Social se confunde com a própria necessidade de pagar tributos como meio através do qual podem ser concretizadas as políticas públicas.

Os escritos em Direito Tributário, bem como o ideário que norteia a tributarística pátria, não labora com a ideia de tributo, em especial do imposto, como meio de viabilizar a justiça e a solidariedade sociais, fato esse que pode ser verificado pela intensa preocupação desta específica área do Direito Público com o denominado planejamento tributário ou comportamento elisivo.

Não se faz necessário empreender grande esforço intelectual para perceber-se que, diante desta circunstância, o Direito Tributário debruça-se, enfaticamente, em prol do contribuinte, sinalizando condutas muitas vezes questionáveis sob a ótica da justiça e da solidariedade sociais, no escopo de ver minorados os impactos fiscais sobre as suas atividades.<sup>7</sup>

Necessário esclarecer-se que não está a se vedar ou criticar comportamentos elisivos, muitas vezes necessários à própria manutenção da empresa, faculdade que o próprio arcabouço tributário disponibiliza aos contribuintes; conduta esta, portanto, que não se afigura *contra legem*.

Não obstante a legislação, em certas ocasiões, permitir comportamentos elisivos ou a possibilidade da realização do planejamento tributário para determinado fato imponible, o que causa estranheza é que, do muito que se produz em terras brasileiras em matéria tributária, analisa-se, perfunctoriamente, o papel do imposto na sociedade hodierna. Afinal, por que tributar?

Para que(m) tributar diante deste estado de coisas no cenário político brasileiro? Isto, de forma inequívoca, vem a acarretar certo repúdio ao poder tributário estatal, o que denota comportamento que subverte o real papel do tributo no Estado Democrático de Direito inaugurado pela Constituição brasileira de 1988: o financiamento do Estado, mormente para a implementação de políticas públicas, que visam o atendimento aos direitos sociais.

Conforme leciona Andreas Joachim Krell, a prática e efetividade/eficácia dos direitos fundamentais sociais, tendentes à implementação de políticas públicas pelo Estado,

---

<sup>7</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 264-265. No tocante ao comportamento elisivo, destaca Alberto Nogueira que alguns empresários chegam a cogitar da possibilidade de instalarem as sedes das empresas em navios, no meio do oceano, acaso o Estado queira interferir em seus negócios. No entanto, lapidarmente pondera: “De uma forma ou de outra, mais dia, menos dia, a globalização atingirá a área da tributação de forma diversa da atual, onde impera, absoluta, a regra diabólica da sonegação sob os mais variados aspectos. O ‘deslocamento’ da base impositiva das multinacionais, fenômeno equivalente a uma apatria tributária às avessas (ou seja, aqui o ‘apátrida’ se beneficia com as delícias de um ‘paraíso fiscal’), é algo incompatível com os mais elementares princípios de Justiça e de convivência humana. Trata-se, disso

instrumentalizadas através dos serviços públicos, dependem de recursos públicos disponíveis.<sup>8</sup> Daí sustentar-se a necessidade de tributar como forma intransponível de financiamento do Estado.

É cediço que o Estado, para implementar políticas públicas adequadas aos cidadãos, necessita de financiamento público, tendo em vista que, de outra forma, não haveria suporte financeiro suficiente para alcançar aos cidadãos padrões razoáveis de segurança, saúde, educação, saneamento, dentre outros direitos sociais.

A questão que se põe em sede doutrinária, sobretudo pelo perfil liberal-individualista do Direito Tributário brasileiro, é a implementação dos direitos sociais em um contexto de mínimo existencial, situação retratada no Brasil por Ricardo Lobo Torres.<sup>9</sup>

Foi no contexto da Alemanha pós-guerra, com o advento da Lei Fundamental de Bonn, que surgiu o mínimo existencial ou social para a fruição de uma vida digna, que garanta ao cidadão padrões mínimos e razoáveis de direitos sociais.

Considerando-se que a Constituição brasileira de 1988 previu a concretização dos direitos sociais através dos serviços públicos, tais como educação, saúde e segurança, dentre outros, necessário se faz que o Estado garanta a efetividade destas políticas públicas aos indivíduos, sob pena de transgredir o Texto Constitucional.

Logo, a ideia do mínimo existencial que sustenta a doutrina brasileira advém do direito alemão, tendo em vista a Corte Constitucional alemã assegurar o direito a um *mínimo de existência*, corolário do princípio da dignidade da pessoa humana, previsto no artigo 1º, I, da Lei Fundamental de Bonn, na época em que aquele país vivia os efeitos da grande guerra mundial. Andreas Joachim Krell salienta que a jurisprudência alemã recepcionou a existência do direito fundamental a um *mínimo vital*.<sup>10</sup>

A teoria do mínimo existencial, cuja função consiste em atribuir ao cidadão o exercício do direito subjetivo contra o Estado nos casos de prestação de serviços públicos essenciais, que

---

estamos convictos, de mais uma das distorções que usualmente perturbam a triunfante marcha dos homens na busca de uma ordem social justa.”

<sup>8</sup> KRELL, Andreas Joachim. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 29.

<sup>9</sup> No tocante à temática em exame, ver, por todos: TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-46; TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 243-342; TORRES, Ricardo Lobo. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. *Revista Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Central Universidade Gama Filho, 1997, p. 227-241.

<sup>10</sup> KRELL, Andreas Joachim. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 42.

garantam uma vida digna, não recebeu, na esteira de Cármen Lúcia Antunes Rocha,<sup>11</sup> o devido tratamento pela doutrina e jurisprudência pátrias.

A existência do direito a um mínimo existencial também pode ser verificada na obra de Robert Alexy intitulada *Teoría de los Derechos Fundamentales*, em que o jurista alemão destaca que “existen, por lo menos, algunos derechos fundamentales a prestaciones fácticas positivas, por ejemplo, el derecho a un mínimo existencial [...]”.<sup>12</sup>

Forçoso, a partir da perspectiva da teoria do mínimo existencial vigente no Brasil, utilizar, de forma preponderante, as lições de Ricardo Lobo Torres, porquanto é este autor que desenvolve a idéia da *metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial* no direito brasileiro. Eis as lições do eminente jurista:

A jusfundamentalidade dos direitos sociais se reduz ao mínimo existencial, em seu duplo aspecto de proteção negativa contra a incidência de tributos sobre os direitos sociais mínimos de todas as pessoas e de proteção positiva consubstanciada na entrega de prestações estatais materiais em favor dos pobres. Os direitos sociais máximos devem ser obtidos na via do exercício da cidadania reivindicatória e da prática orçamentária, a partir do processo democrático. Esse é o caminho que leva à superação da tese do primado dos direitos sociais prestacionais (ou direitos a prestações positivas do Estado, ou direitos de crédito – *droit créance* – ou *Teilhaberechte*) sobre os direitos da liberdade, que inviabilizou o Estado Social de Direito, e ao desfazimento da confusão entre direitos fundamentais e direitos sociais, que não permite a eficácia destes últimos sequer na sua dimensão mínima.<sup>13</sup>

A transformação dos direitos sociais em mínimo existencial, nas lições de Ricardo Lobo Torres, significa a metamorfose dos direitos da justiça em direitos da liberdade, o que vem a ratificar o postulado fundamental do Estado Liberal: a liberdade. Com esteio na filosofia de John Rawls, Ricardo Lobo Torres salienta que “as necessidades básicas (*basic needs*), isto é, os mínimos sociais, integram o primeiro princípio – da liberdade – e por isso são *fundamentos constitucionais* e não se confundem com as questões de *justiça básica (basic justice)*”.<sup>14</sup>

---

<sup>11</sup> ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Interesse Público*, São Paulo, n. 4, out./dez. 1999, p. 38.

<sup>12</sup> ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001, p. 362.

<sup>13</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 1-2.

<sup>14</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 3.



As condições de liberdade para a manifestação do mínimo existencial representam, para Ricardo Lobo Torres, a liberdade de expressão, ou seja, o exercício da leitura e da escrita. Daí concluir-se que a leitura e a escrita consistem em pressupostos para a doutrina do mínimo existencial. Afirma ainda o autor que “sem o mínimo necessário à existência cessa a possibilidade de sobrevivência do homem e desaparecem as *condições iniciais da liberdade*”.<sup>15</sup>

Manuel García-Pelayo busca traçar os valores e os fins perseguidos pelo Estado Social, tergiversando do modelo instaurado no período do Liberalismo, em que havia a garantia mínima – perfil negativo do Estado ou absentéismo estatal – na consecução de políticas públicas, nestes termos:

Si el Estado social significa un proceso de estructuración de la sociedad por el Estado (correlativo a un proceso constante de estructuración del Estado por la sociedad), hay que preguntarse sobre los valores y fines que los orientan. Los valores básicos del Estado democrático-liberal eran la libertad, la propiedad individual, la igualdad, la seguridad jurídica y la participación de los ciudadanos en la formación de la voluntad estatal a través del sufragio. El Estado social democrático y libre no sólo no niega estos valores, sino que pretende hacerlos más efectivos dándoles una base y un contenido material y partiendo del supuesto de que individuo y sociedad no son categorías aisladas y contradictorias, sino dos términos en implicación recíproca de tal modo que no puede realizarse el uno sin el otro. Así, no hay posibilidad de actualizar la libertad si su establecimiento y garantías formales no van acompañadas de unas condiciones existenciales mínimas que hagan posible su ejercicio real; mientras que en los siglos XVIII y XIX se pensaba que la libertad era una exigencia de la dignidad humana, ahora se piensa que la dignidad humana (materializada en supuestos socioeconómicos) es una condición para el ejercicio de la libertad.<sup>16</sup>

Fator de destaque, que vem a representar a maior polêmica gerada em torno da teoria do mínimo existencial, diz respeito aos limites da prestação de políticas públicas pelo Estado, ou seja, o que efetivamente alberga o mínimo existencial. Tal problemática é revelada por Ricardo Lobo Torres no seguinte excerto: “O problema mais difícil da temática do mínimo existencial é o da sua *quantificação*”.<sup>17</sup>

Sustenta Ricardo Lobo Torres que a extensão do mínimo existencial em países como o Brasil, que não possui sistema de segurança social símile aos padrões europeus, é maior.

---

<sup>15</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 5.

<sup>16</sup> GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2.ed. Madrid: Alianza Editorial, 1996, p. 26.

<sup>17</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 30.

Consequência lógica desta situação é que nos países em desenvolvimento, a interpretação conferida ao mínimo existencial possui forte tendência ampliadora, ou seja, o tratamento dado aos cidadãos, no que toca aos direitos sociais, é ampliado. Dando continuidade à sua teoria, assim prossegue o estudioso:

O problema da quantificação do mínimo existencial e a possibilidade técnica de mensuração da qualidade de vida abrem o caminho para algumas questões candentes: a) o mínimo existencial vai deixando de exibir apenas a problemática ligada a aspectos qualitativos da definição de interesses fundamentais ou de jusfundamentalidade para se deixar envolver também pelos aspectos quantitativos de uma qualidade de vida mensurável; b) o Judiciário passa a examinar e controlar a face quantitativa do mínimo existencial, como ocorre com o limite inferior da tabela do IR, imune ao tributo, que começa a escapar da discricionariedade do Legislativo.

Por tudo isso é que se torna tão problemática a tensão entre qualidade e quantidade em tema de mínimo existencial. A doutrina suíça fala em ‘direitos sociais mínimos’ (*kleinen Sozialrechte*) e a americana adere à expressão *minimum protection*. Mas é cada dia mais difícil estreimar o mínimo existencial, em sua região periférica, do máximo de utilidade (*maximum welfare, Nutzenmaximierung*), que é princípio ligado à idéia de justiça e aos direitos sociais. Os direitos sociais da cidadania que sobreexcedem os mínimos sociais devem se maximizar até o ponto em que não se prejudique o processo econômico nacional, não se comprometa a saúde das finanças públicas, não se violem direitos fundamentais nem se neutralizem as prestações por conflitos internos.<sup>18</sup>

Não obstante a manifestação diuturna da população, no sentido de exigir a implementação de políticas públicas, instrumentalizadas através dos serviços públicos, há quem sustente a hemorragia dos direitos sociais no contexto do Estado Democrático de Direito brasileiro. Em ensaio intitulado *A cidadania multidimensional na era dos direitos*, Ricardo Lobo Torres, em tom lamentoso, vislumbra “a desinterpretação dos mínimos sociais e da necessidade de maximização dos direitos sociais, com o emburilhamento das garantias que os cercam”.<sup>19</sup>

Para o mesmo autor, as promessas contidas no bojo do Texto Constitucional de 1988, *e.g.*, o acesso universal à saúde, contemplado nos artigos 196 e seguintes, proclama, de forma demagógica, o caráter gratuito e igualitário na prestação de serviços de saúde, o que vem a gerar expectativas utópicas e inalcançáveis aos cidadãos.<sup>20</sup>

<sup>18</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 32-33.

<sup>19</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 287.

<sup>20</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 287-288.

Para Ingo Wolfgang Sarlet, a negativa de recursos materiais mínimos à subsistência ou a falta de recursos financeiros para a aplicação em prestações públicas, sobretudo para o direito à saúde, significa eximir-se da prestação do mais essencial direito social, senão vejamos:

Não nos parece absurda a observação de que negar ao indivíduo os recursos materiais mínimos para manutenção de sua existência (negando-lhe, por exemplo, uma pensão adequada na velhice, quando já não possui condições de prover seu sustento) pode significar, em última análise, condená-lo à morte por inanição, por falta de atendimento médico, etc.<sup>21</sup>

Andreas Joachim Krell leciona que a efetividade na prestação de serviços públicos básicos e de assistência social no Brasil não desembocaria em assistencialismo ou na relação de dependência do cidadão face às prestações do Estado. Salienta o autor que os pretórios pátrios mostram fortes objeções em formular mandamentos no escopo de direcionar os governos rumo à adequada atividade prestacional de serviços públicos.<sup>22</sup>

Em que pese o Direito Tributário pátrio laborar, maciçamente, em prol da perspectiva liberal-individualista da tributação, despreocupado com o valor social e com a finalidade extrafiscal do imposto, a exemplo da explicitação da teoria do mínimo existencial de Ricardo Lobo Torres, de cariz eminentemente liberal, há voz em sentido contrário na doutrina pátria, que lamenta a posição de Lobo Torres.<sup>23</sup>

Na esteira de Alberto Nogueira, o tema da tributação é de extrema complexidade, mormente na nova ordem mundial, em que a crise se agudiza pelo fenômeno da globalização. O autor chama a atenção para o *novo direito tributário* que se coloca, em que devem ser incorporados os *direitos sociais*, dentre estes os *mínimos sociais*. Para a estruturação do *novo direito tributário*, integrado ao Estado Democrático de Direito, Alberto Nogueira entende que o princípio da capacidade contributiva tem papel essencial.<sup>24</sup>

A análise da teoria do mínimo existencial de Ricardo Lobo Torres, de nítido viés liberal-individualista, limita-se à prestação do mínimo que garanta aos cidadãos a subsistência.

---

<sup>21</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 352.

<sup>22</sup> KRELL, Andreas Joachim. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 44.

<sup>23</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 265-267. Nesta obra, o autor revela inconformismo com a tese do mínimo existencial, capitaneada no Brasil por Ricardo Lobo Torres.

<sup>24</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 267-273.

Nesta perspectiva, o mínimo existencial ou vital tem como valor primordial a liberdade, baliza fundamental do Estado Liberal, em que eram garantidos ao povo a ordem e a segurança estatais, assegurando-se o máximo de liberdade ao indivíduo.

No entanto, com o advento da Carta Constitucional brasileira de 1988, impregnou-se no Texto Supremo o Estado Democrático de Direito, elevando ao patamar de direitos sociais uma série de políticas públicas, que a doutrina do mínimo existencial busca criticar e rotular de “proclamação demagógica”.<sup>25</sup>

A proteção constitucional do mínimo existencial envolve a implementação de serviços públicos, mecanismos através dos quais concretizam-se os direitos sociais encartados no Texto Fundamental de 1988.

Em que pese Ricardo Lobo Torres salientar que o direito à saúde, enquanto direito social, é tratado com liberdade normativa, podendo ter suas garantias aperfeiçoadas pelo poder regulamentar do Executivo,<sup>26</sup> necessário frisar-se que “os direitos subjectivos a prestações, mesmo quando não concretizados, existem para além da lei por virtude da constituição, podendo ser invocados contra as omissões inconstitucionais do legislador”.<sup>27</sup>

Outrossim, a garantia do mínimo existencial denota, como cediço, consequências orçamentárias, ou seja, prévio financiamento para a implementação de políticas públicas. Logo, para custear os direitos sociais, necessário se faz a arrecadação de impostos, enquanto espécie tributária não afetada a atividade estatal específica, objetivando o custeio das despesas públicas, *conditio sine qua non* para a concretização dos direitos sociais.

Para Ricardo Lobo Torres, estremam-se da problemática do mínimo existencial os direitos econômicos (artigos 174 a 179 da Constituição brasileira de 1988) e os direitos sociais (artigos 6º e 7º). Tais direitos distinguem-se dos fundamentais, na esteira do autor, porque dependem da concessão do legislador, carecendo de oponibilidade *erga omnes*. Destaca também que a emergência dos direitos sociais não os metamorfoseou em autênticos direitos fundamentais.<sup>28</sup> Para o autor, as normas constitucionais que versam sobre direitos econômicos e sociais cingem-se a

---

<sup>25</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). *Teoria dos direitos fundamentais*. 2.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 287-288.

<sup>26</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. *Revista Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Central Universidade Gama Filho, 1997, p. 232.

<sup>27</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 371.

<sup>28</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. *Revista Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Central Universidade Gama Filho, 1997, p. 233. Em sentido contrário: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 371.

orientar o legislador e têm eficácia contida, sem qualquer efeito vinculante. Eis as considerações de Ricardo Lobo Torres:

As prestações positivas para a proteção desses direitos implicam sempre despesa para o ente público, insuscetível de ser imputada à arrecadação de impostos ou, sem lei específica, aos ingressos não-contraprestacionais. Por isso mesmo carecem de *status* constitucional, eis que a Constituição não se envolve com autorizações de gastos públicos, não se imiscui com problemas econômicos conjunturais nem procede à discriminação das despesas e dos serviços entre a União, os Estados e os municípios, assuntos reservados com exclusividade à lei ordinária de cada qual das três esferas de governo. Os direitos econômicos e sociais existem sob a ‘reserva possível’ ou da ‘soberania orçamentária do legislador.’<sup>29</sup>

Logo, sustenta Ricardo Lobo Torres que os direitos sociais existem sob a *reserva possível*,<sup>30</sup> dependendo, para a concretização destes direitos, do orçamento que o Estado dispõe para a prestação de políticas públicas. Neste contexto, destaca-se o papel desempenhado pelo imposto como condição de possibilidade para a implementação do mínimo existencial.

Afinal, quais os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil? Conforme estatui o artigo 3º da Carta Magna de 1988, consiste em objetivo fundamental do Estado brasileiro, dentre outros, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Para a garantia dos objetivos fundamentais do Estado brasileiro, o legislador constituinte de 1988, no Título II – Dos Direitos e Garantias Fundamentais, Capítulo II – Dos Direitos Sociais, elencou uma série de direitos sociais (fundamentais, segundo exsurge do Título II da Carta Constitucional de 1988), garantindo-se aos brasileiros, destarte, o mínimo existencial, ou seja, direitos sociais mínimos para a existência de uma vida digna a todos.

Para além de o Texto Fundamental de 1988 prever uma série de direitos fundamentais sociais, os quais podem ser reclamados por grande parcela da população brasileira, dada a imensidão de brasileiros que vivem à margem da sociedade e de políticas públicas de caráter essencial, necessário cotejar-se a previsibilidade dos referidos direitos com a imposição tributária,

<sup>29</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. *Revista Ciências Sociais*. Rio de Janeiro: Central Universidade Gama Filho, 1997, p. 238.

<sup>30</sup> No tocante à relevância dos direitos sociais prestacionais e o limite da reserva do possível, ver, por todos: SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 286-290. Acerca dos direitos fundamentais como direitos a prestações e a reserva do possível, ver: CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001, p. 364-365.

requisito intransponível para a manutenção do Estado e para a implementação de políticas públicas. Enfim, qual a função do imposto no contexto do Estado Democrático de Direito?

## **2.2 O Estado Democrático de Direito e os custos dos direitos sociais: compatibilizando a prestação de serviços públicos com o dever fundamental de pagar impostos**

O Estado Democrático de Direito, instaurado na República Federativa do Brasil com a promulgação da Constituição Cidadã de 1988, inaugurou nova fase na vida política, econômica e sobretudo social do país. Como intitula Paulo Bonavides, a Constituição é o “certificado da cidadania dos povos, o compromisso de seu futuro, o monumento da sua maioridade, a Carta de seus direitos, o compêndio de suas liberdades, a garantia de sua proteção fundamental”.<sup>31</sup>

A ruptura ocorrida entre a Constituição brasileira de 1969 e o Texto Fundamental de 1988 trouxe aos cidadãos brasileiros uma série de direitos sociais até então marginalizados. Menciona-se, neste ínterim, que se inaugurou, pós-1988, um novo período na história do Brasil, marcado pela primazia aos direitos sociais, no âmbito do Estado Democrático de Direito. A amplitude da Magna Carta brasileira de 1988 na previsão de direitos fundamentais sociais carrega o “pressuposto básico da *dignidade da pessoa humana*, princípio fundante do nominado *Estado Democrático de Direito*”.<sup>32</sup>

A inauguração deste novo período na história do Brasil encontra-se no pórtico da Carta Constitucional de 1988, que prevê, em seu artigo 1º, III, a dignidade da pessoa humana como fundamento da República Federativa do Brasil. Considera também como objetivo fundamental, em seu artigo 3º, III, a erradicação da pobreza e da marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais.

Após o extenso rol dos direitos e garantias fundamentais insculpidos no artigo 5º, segue a dedicação de capítulo específico da Norma Fundamental, intitulado *Dos Direitos Sociais*, em que estão previstos como tais a educação, a saúde, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância e a assistência aos desamparados.

Não bastasse a extensa lista de direitos sociais previstos no intróito da Constituição brasileira de 1988, o legislador constituinte deu tratamento específico à *Ordem Social*, elencando a

---

<sup>31</sup> BONAVIDES, Paulo. *Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 58.

<sup>32</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. De sonhos feitos, desfeitos e refeitos vivemos a globalização. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, p. 49.

saúde e a educação, dentre outros, como diretrizes de fundamental importância para o gozo efetivo dos direitos fundamentais sociais.

A temática em relevo – implementação de políticas públicas, instrumentalizadas pelos serviços públicos – enseja a efetividade dos direitos fundamentais sociais e o exercício do poder de tributar do Estado, na esteira de José Souto Maior Borges:

A dignidade da pessoa humana, com todas as suas implicações axiológicas (justiça, segurança, direito à habitação, à sadia qualidade de vida, ao meio ambiente ecológico equilibrado etc.), está caracterizada por amplíssima conotação (aquilo que a dignidade mesma da pessoa humana normativamente significa) e denotação (as implicações efectuais dessa dignidade da personalidade humana). E impossível prefixar-lhe, i. é, demarcar *a priori* o seu conteúdo normativo, as suas virtualidades de aplicação, a significação objetiva desse princípio fundamental.

Os vínculos entre a tributação e os direitos humanos não se manifestam ao primeiro e superficial exame exegético. Mas se ocultam nas dobras do ordenamento constitucional brasileiro, ao longo dos princípios e normas que o integram. Para identificá-los, será necessário correlacionar, p. ex., as normas constitucionais que dispõem sobre a seguridade social, instrumentada por contribuições (tributárias) que a custeiam (art. 195). O direito à previdência social está constitucionalmente posto a serviço da dignidade de vida de todos os brasileiros e estrangeiros residentes no País. Sem o direito à vida, nenhuma dignidade da existência humana. Mostra-se ainda coerente a Constituição Federal quando proíbe a pena de morte (art. 5º, XLVII). Direito à vida e pena de morte são entre si incompatíveis. A saúde é direito de todos e dever do Estado (art. 196). *Idem*, quanto aos direitos sociais: educação, saúde, trabalho, lazer etc. (art. 6º). A casa é o abrigo inviolável do indivíduo (art. 5º, XI), expressão constitucional mais fortemente protegida contra o confisco tributário (art. 5º, XXII a XXIV, c/c o art. 150, IV).

São praticamente inesgotáveis as regras constitucionais preservadoras da dignidade da existência humana e disciplinadoras das implicações entre esse princípio fundamental e o exercício do poder de tributar.<sup>33</sup>

Exsurge da Constituição Federal de 1988 cristalina preocupação com o tema dos direitos humanos e dos direitos fundamentais sociais, no escopo de garantir aos cidadãos uma qualidade de vida razoável, mediante a implementação de políticas públicas realizadas pelo Estado na busca do bem-estar geral. Neste sentido são as considerações que Ingo Wolfgang Sarlet tece acerca dos direitos prestacionais sociais, *in litteris*:

Já se assentou, neste contexto, que, enquanto os direitos de defesa se identificam por sua natureza preponderantemente negativa, tendo por objeto abstenções do Estado, no sentido de proteger o indivíduo contra ingerências na sua autonomia pessoal, os direitos sociais prestacionais (portanto, o que está em causa aqui é precisamente a dimensão

---

<sup>33</sup> BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 40, set./out. 2001, p. 189-190.

positiva, que não exclui uma faceta de cunho negativo) têm por objeto precípua conduta positiva do Estado (ou particulares destinatários da norma), consistente numa prestação de natureza fática. Enquanto a função precípua dos direitos de defesa é a de limitar o poder estatal, os direitos sociais (como direitos a prestações) reclamam uma crescente posição ativa do Estado na esfera econômica e social. Diversamente dos direitos de defesa, mediante os quais se cuida de preservar e proteger determinada posição (conservação de uma situação existente), os direitos sociais de natureza positiva (prestacional) pressupõem seja criada ou colocada à disposição a prestação que constitui seu objeto, já que objetivam a realização de igualdade material, no sentido de garantirem a participação do povo na distribuição pública de bens materiais e imateriais.<sup>34</sup>

O Estado Democrático de Direito representa, em verdade, um acréscimo em relação ao Estado Social, porquanto neste tem-se uma melhoria nas condições sociais de existência. Naquele, o conteúdo extrapola o bem-estar social, através da efetivação de uma vida digna ao homem, buscando fomentar a participação pública, traço marcante que vigora nos regimes democráticos.

Portanto, o modelo de Estado instaurado no Brasil traz, para além de um extenso rol de direitos fundamentais sociais, protetivos da dignidade da pessoa humana, a garantia da participação de todos os cidadãos na vida política e social da nação.

O grande desafio que se coloca, dada a precariedade de enfrentamento pela doutrina pátria, e por ser temática deveras angustiante, diz respeito ao dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para o implemento ou efetivação de políticas públicas, decorrentes dos direitos elencados na Carta Constitucional brasileira de 1988.

O Estado Democrático de Direito brasileiro e seu sistema econômico capitalista utilizam a via impositiva como marco fundamental para o implemento de políticas públicas, instrumentalizadas através dos serviços públicos. Na esteira de Liam Murphy e Thomas Nagel, os impostos “são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”.<sup>35</sup>

Nesta esteira, inequívoco o raciocínio que sinaliza ser a imposição tributária requisito indispensável para a concretização do Estado Democrático de Direito inscrito na Constituição Federal brasileira de 1988, notadamente pelos direitos fundamentais sociais lá insculpidos, que requerem prévio financiamento público para que a efetividade destes direitos reste implementada.

<sup>34</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 284.

<sup>35</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5.



A doutrina do Direito Tributário brasileiro instila timidamente discussões do ponto de vista da justiça tributária, no tocante à relação tributo – políticas públicas. Neste sentido as lições de Murphy e Nagel:

Quanto cada qual deve pagar? Para que deve ser usado o dinheiro? Quais produtos ou serviços devem ser isentos de impostos ou dedutíveis da base tributária? Quais são as desigualdades legítimas e admissíveis na renda líquida da população ou nos impostos pagos por pessoas diversas? São essas perguntas – carregadas de implicações morais e ardentemente disputadas – acerca das obrigações que temos uns para com os outros através das operações fiscais do governo que rege a todos.

Mas, embora esteja claro que essas questões têm alguma relação com a justiça, elas não têm dado azo, do ponto de vista moral, a uma discussão tão sofisticada quanto a que foi desencadeada por outras questões públicas dotadas de uma dimensão moral – questões acerca da liberdade de expressão, da pornografia, do aborto, da igualdade de proteção legal, da ação afirmativa, da regulamentação da conduta sexual, da liberdade religiosa, da eutanásia e do suicídio assistido.<sup>36</sup>

Situações como a hipertrofia do setor público, que reclam(ou)a reformas emergenciais, dada a incapacidade de prover, da maneira como a população brasileira necessita, políticas públicas adequadas, que supram as necessidades daqueles necessitados; o alto grau de incerteza acerca das consequências advindas das políticas tributárias, traço marcante do sistema fiscal brasileiro; a alta carga tributária; a gestão perdulária dos recursos públicos; a crise política brasileira e, por final, o déficit na prestação de serviços públicos essenciais, demonstram a relação ou vinculação direta existente entre a tributação e as políticas públicas, estas à mercê da efetividade insculpida na Carta Constitucional brasileira de 1988.

Perdura o desinteresse, o ocultamento ou a baixa densidade nas discussões acerca das dimensões éticas das estratégias de governo, para verificar-se a compatibilidade ou correspondência entre a implementação de políticas públicas e a tributação, sobretudo no contexto atual do Estado brasileiro, que sofre os reflexos da globalização, da desestatização dos serviços públicos, enfim, da Reforma do Estado.

Para falar-se em direitos fundamentais sociais, já que as políticas públicas são possíveis de se materializarem pela via impositiva, há que se lembrar também dos deveres fundamentais, categoria que José Casalta Nabais ressalta em sua obra *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*. Eis as considerações que o jurista lusitano empreende no tocante ao esquecimento dos deveres fundamentais:

---

<sup>36</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 5-6.

Expressão superlativa desse desprezo pelos deveres fundamentais é-nos fornecida pela *Grundgesetz* da República Federal da Alemanha que, ao não empregar uma única vez sequer ao longo de todo o seu texto o termo dever fundamental, revela alguma peculiaridade e mesmo um evidente radicalismo bem compreensível nesse *tempus aedificandi*, em que, reagindo contra o nacional-socialismo e vindicando bem o carácter provisório e transitório da Lei Fundamental, se regressou ao entendimento da época das declarações revolucionárias de direitos do homem e do cidadão, que não conheciam outros deveres senão os correlativos dos direitos que acompanharam o homem na sua passagem do estado de natureza para o estado civil. Na verdade e ao contrário, por um lado, do que estabelecia a Constituição de Weimar e do que já então dispunham diversas constituições dos *Länder* e, por outro, do que prevê a generalidade das constituições do seu género (designadamente as outras constituições há pouco referidas), a Lei Fundamental não conhece qualquer capítulo, título ou parte subordinada à epígrafe ‘direitos e deveres fundamentais’, mas tão só um capítulo (*rectius*, uma divisão sem qualificação) intitulado ‘direitos fundamentais’.<sup>37</sup>

No âmbito do Estado Democrático de Direito impõe-se questionar: como compatibilizar o gozo efetivo das políticas públicas sem o prévio financiamento do Estado, através da tributação via impostos? Dentre os deveres fundamentais, consoante leciona José Casalta Nabais, a exemplo do dever de voto, situa-se o dever de pagar impostos.<sup>38</sup>

Nos tempos atuais, corriqueiramente, reclama-se pela efetividade dos direitos fundamentais. De outra banda, ocultam-se os deveres fundamentais dos cidadãos e a responsabilidade pelos custos que materializam os referidos direitos. Afinal, como implementar somente direitos sem os correspondentes deveres?

Em ensaio publicado acerca da face oculta dos direitos fundamentais, José Casalta Nabais destaca que o esquecimento dos deveres fundamentais deve-se à conjuntura política, social e cultural que se emoldurou após a Segunda Guerra Mundial, dada a necessidade de exorcizar o passado dominado pelo Liberalismo, em que se dava primazia aos deveres. Destaca que tal episódio da história ocorre a partir dos anos 20 do século XX, “mais precisamente nos finais dos anos quarenta em Itália e na então República Federal da Alemanha, depois nos anos setenta na Grécia, Portugal e Espanha e já nos anos oitenta no Brasil”.<sup>39</sup>

<sup>37</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 18-19.

<sup>38</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 20.

<sup>39</sup> NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: [http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAface ocultadireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAface%20ocultadireitos_01.pdf). Acesso em: 14 nov. 2005, 11h30min.

Surge, pois, premissa de grande relevância para o estudo em foco, que reclama um (re)pensar: direitos e deveres fundamentais devem ser alçados ao mesmo patamar, ou seja, é preciso que se confira a mesma importância tanto aos direitos quanto aos deveres fundamentais.

Nesta ordem de ideias, por que reclamar o implemento de direitos fundamentais sociais se não há o sinalagma com os deveres fundamentais?<sup>40</sup> José Casalta Nabais compara a relação direito-dever fundamental como um “direito *boomerang*”, ou seja, “eles são, por um lado, direitos e, por outro lado, deveres para o respectivo titular activo, ou seja, direitos que, de algum modo, acabam por se voltar contra os próprios titulares”.<sup>41</sup>

O esquecimento dos deveres fundamentais, sem os quais não se efetivam ou concretizam direitos, consiste em assunto que não tem despertado a atenção da doutrina. Da mesma forma como na relação tributo – implemento de políticas públicas predomina a baixa densidade de debates ou o ocultamento da doutrina e da jurisprudência, no tocante aos deveres fundamentais verifica-se o mesmo silêncio.

Por que exacerbar direitos sem ressaltar, na via contrária, os deveres dos cidadãos? Cumpre mencionar que não se está a defender a minoração dos direitos fundamentais sociais, arduamente conquistados pelo povo brasileiro, condição indispensável para a instauração do bem-estar geral e para uma distribuição mais igualitária de renda. Mas por que não se inflamam os debates acerca dos deveres fundamentais, mormente do dever fundamental de pagar impostos?

Os debates que circundam os direitos fundamentais sociais e a implementação de políticas públicas, de um lado, e o esquecimento dos deveres fundamentais, de outro, rumam ao ponto nevrálgico que atinge o cerne do Estado hodierno: a crise fiscal, que revela o descompasso entre receitas e despesas públicas.

A problemática do esquecimento dos deveres fundamentais, da escassez de tratamento dos mesmos ou da assinalagmaticidade entre o estudo dos direitos e deveres fundamentais, na esteira de José Casalta Nabais, é verificável na generalidade dos países, porquanto o tratamento dos deveres fundamentais está longe de ser equiparado ao dos direitos fundamentais. Afirma que, para além de os deveres fundamentais carecerem de uma regulamentação, os mesmos não dispõem “de um regime constitucional(mente traçado) minimamente parecido com o previsto para os direitos

---

<sup>40</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 80.

<sup>41</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 53.

(*maxime*, para os direitos fundamentais em sentido estrito ou os, entre nós, designados ‘direitos, liberdades e garantias’).<sup>42</sup>

Os deveres fundamentais encontram-se consagrados na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, a saber: o dever de obediência (art. 7º), o dever de pagar impostos (art. 13) e o dever de suportar a privação da propriedade em caso de expropriação por utilidade pública (art. 17).

A previsão dos direitos fundamentais extravasa os clássicos direitos de liberdade e passa a integrar os direitos a prestações sociais, os direitos ecológicos e os direitos de participação política, sobretudo com o advento do Estado Democrático de Direito. Nesta senda, José Casalta Nabais destaca a importância na convocação de deveres fundamentais frente aos direitos que a coletividade exige do Poder Público:

Ora, todos estes direitos, se por um lado, como direitos que são, exprimem exigências do indivíduo face ao estado, assim alargando e densificando a esfera jurídica fundamental do cidadão, por outro lado, também limitam de algum modo essa mesma esfera através da convocação de deveres que lhes andam associados ou coligados.<sup>43</sup>

José Luis Bolzan de Moraes destaca que o gérmen da crise fiscal do Estado remonta aos anos de 1970, época em que houve um aumento das demandas perante o Estado, aliado à depressão econômica mundial – crise da matriz energética – fatos estes que trouxeram impactos inexoráveis às nações. Neste contexto, houve a diminuição da capacidade da população em suportar suas despesas, com a conseqüente transferência deste ônus ao Estado, situação em que houve notável aumento das despesas públicas. Neste estado de coisas, ocorreu a majoração do déficit público, porquanto o jogo de tensões sociais sugere uma menor incidência tributária, o que significa menor arrecadação aos cofres públicos, maior necessidade da população no que toca às prestações públicas, acirrando-se, por final, o círculo vicioso entre a crise econômica, a debilidade pública e as necessidades sociais.<sup>44</sup>

O caráter fundamental da incidência de impostos sobre as atividades tributáveis consiste, na esteira de Juan Manuel Barquero Estevan, em instrumento indispensável do Estado, que dele necessita para o adequado desempenho de suas funções. Por expressa disposição constitucional, trata-se o imposto de instrumental financeiro por excelência, fonte maior de

---

<sup>42</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 23.

<sup>43</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 18-19.

<sup>44</sup> MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002. p. 41-42.

ingressos/receitas ao Estado, incluindo-se a totalidade ou o restante das exações incidentes sobre as atividades (taxas, contribuições, etc.). Eis as lições do referido autor:

[...] puede afirmarse que la idea de fondo de esa “teoría del Estado fiscal” es o al menos ha sido generalmente compartida en buena parte de los países que han acogido sistemas de Estado de bienestar o Estado social, en los que se ha venido considerando el impuesto como el instrumento más adecuado para la financiación de las tareas públicas y como vehículo de intervención y redistribución.<sup>45</sup>

Num Estado Democrático de Direito, ressalta José Casalta Nabais, encontram-se basicamente três modalidades de custos *lato sensu* que necessitam de suporte, a saber: os custos atinentes à própria existência e sobrevivência do Estado, materializados pelo dever de defesa da pátria; o dever de votar e, enfim, os custos *stricto sensu* ou custos financeiros públicos, que necessitam de concretização mediante o dever de pagar impostos. E assim destaca Nabais, no sentido de que todos os direitos têm custos públicos:

[...] os direitos, todos os direitos, porque não são dádiva divina nem frutos 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. Daí que a melhor abordagem para os direitos seja vê-los como liberdades privadas com custos públicos. Na verdade, todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, custos financeiros públicos. Têm portanto custos públicos não só os modernos direitos sociais, aos quais toda a gente facilmente aponta esses custos, mas também custos públicos os clássicos direitos e liberdades, em relação aos quais, por via de regra, tais custos tendem a ficar na sombra ou mesmo no esquecimento. Por conseguinte, não há direitos de borla, apresentando-se todos eles como bens públicos em sentido estrito. Não tem, por isso, o menor suporte a ideia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e protecção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários.<sup>46</sup>

José Casalta Nabais também destaca que os deveres fundamentais se fazem necessários pelas posições jurídicas passivas (caráter passivo) ou pela situação de dependência dos indivíduos perante o Estado, justificando-se, destarte, o dever de pagar impostos como fruto da atuação do Estado, que implementa políticas públicas mediante instrumental que possui chancela constitucional: os serviços públicos.

<sup>45</sup> 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. 30.

<sup>46</sup> NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: [http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAface ocultadireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAface%20ocultadireitos_01.pdf). Acesso em: 14 nov. 2005, 11h30min.

Os custos dos direitos sociais necessitam de financiamento público, notadamente em se tratando de despesas que visam a consecução e a implementação de políticas públicas essenciais à população. Neste diapasão, forçoso mencionar-se que o gozo dos direitos fundamentais sociais, para que os cidadãos desfrutem da mais ampla esfera de direitos e liberdades, não se concretiza mediante custos sociais passíveis de individualização, ou seja, mediante tributação referente à atividade estatal específica, mas sim através de impostos,<sup>47</sup> que deságuam no financiamento de custos gerais inerentes à efetividade dos direitos sociais, à realização, à promoção e à proteção dos indivíduos.

Neste passo, importa mencionar que os custos dos direitos sociais necessitam prévio financiamento público via instituição de impostos, enquanto espécie tributária. Estes, por sua vez, pelo fato de não possuírem afetação, por expressa disposição legal, a atividade estatal específica, são destinados à captação de riqueza para o tesouro público, não havendo correspondência ou equivalência entre o imposto recolhido pelo Erário e a vantagem que o Estado oferta ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Neste sentido, Alfredo Augusto Becker assinala que “a lei (direito positivo) é o único instrumento – criado pela atividade artística do homem – que até hoje se mostrou eficaz e capaz de, nas mãos do Estado, *promover e manter* o Bem Comum”.<sup>48</sup> Assim, o imposto, desde que instituído por lei e constituído de forma hígida, é o instrumental tributário por excelência que objetiva, através de recursos carreados ao Erário, a satisfação dos direitos fundamentais sociais.

A falta de sensibilidade dos cidadãos no tocante à não afetação do imposto, como espécie tributária, a atividade estatal específica, porquanto não há prévia ciência acerca da destinação que o tributo (imposto) irá tomar após adentrar os cofres públicos, traz questionamentos à população: para que recolher impostos se os recursos não serão aplicados diretamente a algum fim específico?

Em que pese haver, no senso comum, perguntas desta natureza, atípicas ao tecnicismo tributário, é preciso que se atente para uma avaliação normativa da política tributária, ou seja, o papel do imposto na concretização do Estado Democrático de Direito brasileiro, instaurado pós-1988. Para Liam Murphy e Thomas Nagel:

Quando nos posicionamos contra ou a favor de uma redução nos impostos, não pensamos somente nos efeitos dessa redução sobre a renda que teremos à disposição, mas também em suas conseqüências sociais e econômicas mais amplas.  
[...]

<sup>47</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 159.

Ver também: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 197.

<sup>48</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 214.

Os impostos têm de ser avaliados como um elemento do sistema geral de direitos de propriedade que eles mesmos ajudam a criar. A justiça ou injustiça na tributação não pode ser outra coisa senão a justiça ou injustiça no sistema de direitos e concessões proprietárias que resultam de um determinado regime tributário.<sup>49</sup>

Outra distinção que se faz necessária na temática em exame é aquela pertinente aos impostos diretos e os indiretos. Para os impostos diretos, é possível graduar-se diretamente a soma devida pelo contribuinte, em conformidade com a sua capacidade contributiva, a exemplo do imposto incidente sobre a renda (IR). Já os impostos indiretos, diversamente, trazem o ônus tributário a evento jurídico que não mensura a capacidade contributiva do cidadão, *e.g.*, o imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços (ICMS), o imposto de importação (II) e o imposto sobre produtos industrializados (IPI), dentre outros.

Refere José Casalta Nabais que os impostos diretos são facilmente sentidos. Já os indiretos, dada a anestesia fiscal, não são percebidos pelos indivíduos. No que concerne à anestesia fiscal, importante a contribuição de Padre Antônio Vieira, referida por Nabais, *in verbis*:

A costa de que se havia de formar Eva, tirou-a Deus a Adão dormindo e não acordado, para mostrar quão dificultosamente se tira aos homens, e com que suavidade se deve tirar, ainda o que é para seu proveito. Da criação e fábrica de Eva dependia não menos que a conservação e propagação do género humano; mas repugnam tanto os homens a deixar arrancar de si aquilo que se lhes tem convertido em carne e sangue, ainda que seja para bem de sua casa e de seus filhos, que por isso traçou Deus tirar a costa de Adão, não acordado, senão dormindo; adormeceu-lhe os sentidos, para lhe escusar o sentimento. Com tanta suavidade como isto, se há-de tirar aos homens o que é necessário para sua conservação. Se é necessário para a conservação da Pátria, tire-se a carne, tire-se o sangue, tirem-se os ossos, que assim é razão que seja; mas tire-se com tal modo, com tal indústria, com tal suavidade, que os homens não o sintam, nem quase o vejam. Deus tirou a costa a Adão, mas ele não viu nem sentiu; e se o soube, foi por revelação. Assim aconteceu aos bem governados vassallos do imperador Teodorico, dos quais por grande glória sua dizia ele: *Sentimus auctas illationes, vos addita tributa nescitis*: ‘Eu sei que há tributos, porque vejo as minhas rendas acrescentadas; vós não sabeis se os há, porque não sentis as vossas diminuídas’ [...].<sup>50</sup>

Os direitos fundamentais sociais e o dever fundamental de pagar impostos devem coexistir, ou seja, para a realização do Estado Democrático de Direito, é preciso que haja reciprocidade entre direitos e deveres fundamentais, porquanto o financiamento das políticas

<sup>49</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 10-11.

<sup>50</sup> NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: [http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAface ocultadireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAface%20ocultadireitos_01.pdf). Acesso em: 14 nov. 2005, 11h30min, p. 13.

públicas deve obter-se, fundamentalmente, através de impostos. Por final, assevera José Casalta Nabais:

[...] os deveres fundamentais outra coisa não são, ao fim e ao cabo, senão direitos a uma repartição universal ou geral dos encargos comunitários, dos encargos que a existência e funcionamento da comunidade estadual implicam. Direitos esses que, para não serem meros privilégios, têm de possuir a nota ou a característica da universalidade.<sup>51</sup>

As necessidades financeiras crescentes do Estado não podem prescindir do imposto como instrumento central de sustentabilidade do imenso gasto ou custo social, próprio dos regimes sociais e democráticos de Direito. Em obra dedicada à teoria pura da imposição, Aníbal Almeida acentua ser necessário que haja entre os cidadãos o dever cívico de contribuir para o financiamento das despesas públicas como um dever fundamental, nestes termos:

Da perspectiva da *administração fiscal* – da ‘*ilusão financeira*’ (e das suas alegadas <<*vantagens*>>, é claro que *para o fisco...*), para recorrer à expressão epónima de um livro de um autor usualmente tido por <<*infra-marginal*>> e actualmente ressuscitado, A. Puviani –, o IRS que, actualmente, cumpre, por excelência, de modo universal, a referida figura do ‘imposto progressivo *por escalões*’ no domínio crucial dos impostos directos, assustará observadores irreflectidos (como se observou), mas *irracionalmente* (como se viu). Da *perspectiva cívica* é, no entanto, uma realização *quase* perfeita do *ideal* dos mais consequentes dos promotores do *estado de direito*, que concebiam o *dever cívico* de *contribuir* para o financiamento das despesas públicas como um *dever fundamental* a exercer *esclarecidamente*, de olhos bem abertos – nunca <<*iludidos*>> e, muito menos, <<*anestesiados*>> por um fisco insaciável, ínvio e nocturno, manhoso e videirinho –, com clara consciência das decisões políticas *quantificadas* (como que <<*materializadas*>>) em receitas e despesas públicas *patentes*, e dos critérios que devam presidir a essas decisões, o que, logicamente, exigiria a unicidade da imposição sob essa mesma espécie, leal e escancarada, tão acessível e discutível como escorreita e racional. Mas, como vimos extensamente, a multiplicidade fiscal, decerto labiríntica, a que chegamos hoje parece quase irreductível, e o remédio é sofrê-la como fatalidade, segundo o dito bem conhecido e já idoso de Benjamin Franklin sobre *ambas as fatalidades* (a *morte* e os *impostos*). Resta, porém, ainda e sempre, o exercício de uma cidadania que pressupõe conhecimento e pensamento problemático, sob todos os ângulos, mais ou menos *visíveis*, da <<matéria fiscal>>. <sup>52</sup>

O arcabouço tributário, desde que pautado por políticas adequadas, consiste em importante e insubstituível sustentáculo do Estado, sobretudo para a efetividade dos direitos

---

<sup>51</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 139.



fundamentais sociais, no escopo de minorar as desigualdades, objetivando distribuir renda de forma mais equânime. Na esteira de Juan Manuel Barquero Estevan, “la financiación por medio de tributos debe constituir una pieza básica, en términos cuantitativos, en la financiación del Estado”.<sup>53</sup>

Afinal, qual é a espécie tributária que garante maior justiça e solidariedade sociais no contexto do Estado Democrático de Direito? Seriam os impostos, que não possuem afetação a atividade estatal específica, ou as taxas, que se caracterizam pela utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição?

### 2.3 Estado de impostos ou Estado de taxas?

A grande polêmica que se estabelece no tocante à tributação e a implementação de políticas públicas diz respeito à impossibilidade de mensuração do gozo dos direitos sociais frente à imposição tributária.<sup>54</sup> Tal situação é conhecida pela doutrina como o princípio da equivalência, do benefício ou da contraprestação.

A efetividade e realização do Estado Democrático de Direito importa na deverosidade social,<sup>55</sup> categoria que José Casalta Nabais trata pelo dever fundamental de pagar impostos como requisito intransponível para o suporte dos custos sociais.

Afinal, o financiamento dos gastos públicos deve estar fundado com base em ingressos tributários impositivos – impostos – observado o princípio da capacidade contributiva, ou através da idéia de equivalência, benefício ou contraprestação, mediante a cobrança de taxas, contribuições ou preços públicos?

Eis a questão que se coloca: devem os custos dos direitos sociais serem objeto de socialização (financiamento coletivo) ou as referidas despesas devem ser assumidas de forma individual, conforme se apresentar a necessidade de cada cidadão? Neste sentido, Cláudio Sacchetto aponta:

Se a exigência se dirige a sujeitos socialmente frágeis, ofende-se não só o mínimo vital, a *Existenzminimum* mas também a função social da propriedade porque, neste caso, ela

---

<sup>52</sup> ALMEIDA, Anibal. *Teoria pura da imposição*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 75-76.

<sup>53</sup> 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. 59.

<sup>54</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 185.

<sup>55</sup> NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004, p. 90.

cumpra uma função social de sobrevivência. [...] nem sempre tem sentido ‘tirar’ com a cobrança para depois redistribuir, se os destinatários são aproximadamente as mesmas pessoas de quem se tirou: em outros termos, torna-se conveniente deixar com eles os recursos necessários e algo a mais, absolutamente não tributá-los. Um tipo de imposto negativo, que se traduz em equidade, mas também em eficiência.<sup>56</sup>

Destaca Juan Manuel Barquero Estevan que existem propostas de financiamento do Estado mediante tributos causais, os quais deveriam custear a totalidade das tarefas estatais. Neste contexto, um reduzido número de tarefas seriam financiadas via impostos, tais como as prestações administrativas gerais (polícia).<sup>57</sup> Segundo esta proposta, o sistema de financiamento seria baseado no princípio da contraprestação ou equivalência, ou seja, tributa-se aquilo que o cidadão realmente for usufruir, diferentemente da lógica do imposto, que objetiva carrear recursos aos cofres públicos, não havendo afetação da exação a atividade estatal específica, no intuito de (re)distribuir renda e minorar as desigualdades sociais.

As taxas, em conformidade com o artigo 77 do Código Tributário Nacional, têm como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível, prestado ao contribuinte ou posto à sua disposição. Assim, entende-se que a taxa, como espécie tributária, consiste em prestação afetada a um ato de fruição, aproveitamento ou uso de atividade estatal, em nítido caráter de contraprestação ou equivalência.

O exemplo mais presente do pagamento de taxas pela utilização específica de serviço público no âmbito europeu é o caso das autopistas. Tendo em vista o fluxo exacerbado em algumas rodovias europeias, sobretudo na Espanha, o Poder Público local houve por instituir a espécie tributária taxa, objetivando evitar o congestionamento destas vias em momentos de grande fluxo.

Tal situação é retratada por José Andrés Rozas Valdés, quando ressalta que “la provisión de autopistas en nuestro caso, a partir de un supuesto real, el del País Vasco, que es un buen ejemplo del difícil equilibrio que entre lo público y lo privado caracteriza este orden de cosas”.<sup>58</sup> A contraprestação pela utilização das autopistas, na esteira de Juan Manuel Barquero Estevan, deve ser instituída pela via das taxas, nos seguintes termos:

En realidad, en tal caso, la contraprestación por el uso se integra en un concepto más amplio, que es la contraprestación por la posibilidad de uso de una determinada instalación o servicio, con independencia de su uso efectivo. Las contribuciones

<sup>56</sup> SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito italiano: o ordenamento italiano. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p. 32.

<sup>57</sup> 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. 89.

<sup>58</sup> VALDÉS, José Andrés Rozas. Una aproximación a la financiación de autopistas, desde la experiencia española. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Serviços públicos e direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 565.

especiales serían “precios de opción”, pagos exigidos por la autorización básica para el uso de una instalación o servicio, con independencia de su uso efectivo. Volviendo al ejemplo de las autopistas, su financiación a través de contribuciones especiales implicaría que los ciudadanos adquirirían una autorización básica para su utilización en virtud del pago de la contribución. Para el caso de sobrecarga se debería abonar además una tasa, pero en caso de ausencia de sobrecarga los sujetos que hubieran abonado la contribución disfrutarían del uso de la autopista sin necesidad de satisfacer tasa alguna. En este esquema teórico, las contribuciones especiales deben servir para cubrir los costes fijos de las instalaciones, costes que se imputan a la mera disponibilidad para el uso, y que son independientes de la medida del uso efectivo.<sup>59</sup>

No âmbito do Direito Tributário Ambiental também discute-se a melhor espécie tributária aplicável à ecotributação. Ricardo Lobo Torres salienta que o princípio do poluidor-pagador<sup>60</sup> orienta-se no sentido de que os potenciais poluidores devem custear as despesas estatais concernentes à precaução e à prevenção de riscos ao meio ambiente. Já o princípio do consumidor-pagador<sup>61</sup> aponta que o indivíduo que usufruir dos bens de consumo comum do povo deve pagar por eles.

Em que pese as discussões instauradas acerca da melhor espécie tributária aplicável – impostos ou taxas – cumpre esclarecer que o imposto desempenha papel extrafiscal no Estado Democrático de Direito, porquanto possui natureza nitidamente (re)distributiva, ou seja, angaria recursos aos cofres estatais para implementar os direitos fundamentais sociais inscritos na Magna Carta brasileira de 1988.

O imposto exerce papel fundamental na realização do Estado (Social e) Democrático de Direito, porquanto atua como equalizador das desigualdades sociais, redistribui renda e proporciona o bem-estar geral. Ademais, acaso implementado o Estado de taxas, o princípio do benefício que lhe é inerente acarretaria um problema fundamental, na esteira de Liam Murphy e Thomas Nagel:

Mas o princípio do benefício tem um problema ainda mais fundamental: quer nos recomende a tributação proporcional, quer não, ele não pode nos dizer nada acerca de quais devem ser as alíquotas, pois nada nos diz acerca de qual o nível adequado de gastos do governo. Toma os gastos como dados e distribui os impostos

<sup>59</sup> 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. 90-91.

<sup>60</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 27-28.

<sup>61</sup> TORRES, Ricardo Lobo. Valores e princípios no direito tributário ambiental. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 28. A defesa da espécie tributária taxa também pode ser verificada em: TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 81. No sentido do cabimento de taxas e, em especial, das contribuições de intervenção no domínio econômico, verificar: TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental – os limites dos chamados tributos ambientais. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 136.

proporcionalmente aos benefícios resultantes. Esse é um exemplo daquilo que chamamos de miopia.<sup>62</sup>

O cerne da problemática de financiamento do Estado, que requer a instituição de impostos, vai de encontro ao princípio do benefício ou da equivalência, típico de um Estado de taxas. A característica predominante de um Estado de taxas é a redução dos direitos sociais, o que vem a traduzir a ideia de um Estado Mínimo, ideário típico do Liberalismo.

O Estado de impostos é entendido, muitas vezes, de forma errônea, eis que as prestações públicas que a população desfruta sem contraprestação direta são vistas como gratuitas, fato este que leva a uma fruição irresponsável das mesmas. Neste sentido destaca Juan Manuel Barquero Estevan:

[...] el impuesto se percibe como ingreso sin contraprestación, como una especie de pago a fondo perdido, lo que promueve los comportamientos elusorios de todo orden. La motivación de los responsables públicos se ve igualmente afectada, dado que el control de los ciudadanos pueden ejercer en un Estado de impuestos es siempre menor que en un Estado de tasas.

[...] Los ciudadanos carecen de la posibilidad de establecer una comparación de costes-beneficios con las concretas prestaciones recibidas de un ente público [...].<sup>63</sup>

Portanto, pode-se concluir que um Estado de impostos envia esforços no tocante à implementação dos direitos sociais (a concretização destes direitos demanda custos sociais). Contrariamente, em um Estado de taxas vige o princípio do benefício ou equivalência, em nítido caráter de contraprestação.

O montante arrecadado pelo Erário em um Estado de impostos tem por objetivo a implementação de políticas públicas, no escopo de melhor (re)distribuir renda, diminuir as desigualdades sociais e proporcionar o bem-estar àqueles do povo necessitados, que não podem suportar o pagamento de taxas para o gozo dos direitos sociais.

Neste quadrante, exerça-se o seguinte raciocínio: em um Estado de taxas, quem pode suportar a tributação (pagamento de taxas) não necessita de prestações públicas efetivas (direitos sociais), ao passo que os cidadãos que mais necessitam do Estado não podem arcar com a tributação através das taxas.<sup>64</sup>

<sup>62</sup> MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 26.

<sup>63</sup> 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. 98.

<sup>64</sup> 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. 117-118.

Destarte, aquele que não suporta financeiramente a tributação, em um Estado de taxas, não pode esperar que outrem arque com o pagamento do tributo. Isto denota, por conseguinte, que em um Estado de taxas ocorre, expressamente, uma renúncia a prestações públicas positivas, o que significa um retrocesso ao modelo de Estado instaurado em grande parcela das Constituições contemporâneas, sobretudo naquelas em que vigoram regimes sociais e democráticos de Direito.

Desta forma, verifica-se que o imposto é a espécie tributária adequada para o financiamento do Estado (Social e) Democrático de Direito. Em que pese esta afirmação, destaca Juan Manuel Barquero Estevan que existe certa resistência ao pagamento de tributos que não prevêm contraprestação:

La resistencia a los tributos sin contraprestación es tan intensa, como consecuencia de la altura de la cuota impositiva global, que si no produce ese cambio, habrá importantes tareas estatales que comenzarán a verse progresivamente perjudicadas. En concreto, se pone seriamente en peligro el mantenimiento de la inversión pública en infraestructuras. La globalización y la competencia impositiva entre Estados hará más acuciante este problema.<sup>65</sup>

Como implementar, por exemplo, saúde, educação e segurança aos cidadãos menos abastados aplicando-se o princípio do benefício ou da contraprestação? Seria possível a efetividade dos direitos fundamentais sociais, inscritos na Constituição Cidadã brasileira de 1988, no contexto de um Estado de taxas? Garantir-se-ia de que forma a manutenção de serviços públicos essenciais àqueles indivíduos que se situam em condições financeiras desprivilegiadas, que não revelam capacidade contributiva?

A contraprestação pelos direitos sociais, típica de um Estado de taxas, romperia com o ideário de redistribuição de renda e de diminuição das desigualdades sociais. Enfim, tal modelo de Estado viria a debelar os direitos fundamentais sociais arduamente conquistados pelos cidadãos nas Cartas Constitucionais hodiernas, a exemplo do Texto Fundamental brasileiro de 1988.

Característica fundamental de um Estado que objetiva a justiça e a solidariedade sociais, insuscetível de verificação em um Estado de taxas, é o princípio da capacidade contributiva, em que predomina a contribuição de cada indivíduo para as despesas da coletividade em razão de sua força econômica, ideal de justiça distributiva formulada na longínqua história da civilização. Em última

---

<sup>65</sup> 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. 101.

análise, a capacidade contributiva “é aferida mediante a relação que se estabelece entre a riqueza de um indivíduo e a carga tributária por ele suportada”.<sup>66</sup>

Sustentar um Estado de taxas consiste em negar o direito à educação, dentre outros direitos fundamentais sociais, ao cidadão que não disponha de numerário suficiente para contraprestar o benefício auferido, situação esta que vem a transgredir o princípio da capacidade contributiva (dentre outros), diretriz de capital importância para um sistema tributário cuja filosofia insira-se em um contexto de justiça e solidariedade sociais. E Juan Manuel Barquero Estevan lança o seguinte questionamento:

¿Es razonable o, mejor, es acorde com los principios que están en la base de nuestro Estado social descargar sobre las familias de personas con necesidades educativas y asistenciales especiales el coste de esas necesidades?<sup>67</sup>

Desta forma, a predominância de impostos é a forma mais justa de (re)distribuição de renda e de equilíbrio social, porquanto consentânea com o princípio da capacidade contributiva e com o ideário de justiça distributiva.

Cláudio Sacchetto<sup>68</sup> salienta que a crise do princípio da capacidade contributiva deve-se à crise do princípio da solidariedade, sua matriz político-ideológica. A ideia que predomina é de que os direitos dos indivíduos e os deveres de solidariedade são antagônicos, isto é, o indivíduo realiza os seus direitos sem vincular-se aos deveres de solidariedade social.

É neste sentido que reside o fim extrafiscal e o caráter ubíquo da espécie tributária imposto: para além de cumprir sua função estritamente fiscal – arrecadação tributária aos cofres do Erário como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas, instrumentalizadas através dos serviços públicos – atua também como mecanismo que visa (re)distribuir renda e riqueza, minorando-se, assim, as desigualdades sociais, o que significa dizer que um Estado de impostos aproxima-se mais, se comparado a um Estado de taxas, dos ideais de justiça e solidariedade sociais. Afinal, a solidariedade, antes de ser um dever/direito, é um valor.

Logo, o fundamento para a instituição de impostos nos Estados (Sociais e) Democráticos de Direito é o dever de financiamento das necessidades coletivas, em nítida política tributária conforme aos ditames da capacidade contributiva e do interesse social, em cumprimento ao caráter extrafiscal e ubíquo do imposto.

<sup>66</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 496.

<sup>67</sup> 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. 105.

<sup>68</sup> SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito italiano: o ordenamento italiano. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005, p.10.

A “debilidade fundamental”<sup>69</sup> do imposto reside no fato de o cidadão não vislumbrar, em sua instituição, qualquer sorte de benefício passível de ser individualizado, associando-se a este fator o sacrifício econômico experimentado ao efetuar-se o pagamento da referida exação. Contrariamente à insensibilidade dos indivíduos quanto ao real caráter da espécie tributária imposto, cumpre esclarecer que a arrecadação de impostos destina-se, consoante já ressaltado, a financiar as tarefas estatais ou a prestação de políticas públicas, afigurando-se indispensável a manutenção desta espécie tributária para a promoção e realização do Estado (Social e) Democrático de Direito.

Outro aspecto importante para a instituição de impostos como mecanismo de financiamento geral, já que não afeta a atividade estatal específica, concerne à mobilidade e independência que a referida espécie tributária traz para o financiamento das tarefas públicas, situação que não se verifica nas taxas, cujo fato gerador tem supedâneo na utilização, efetiva ou potencial, de serviço público específico e divisível. Desta forma, o imposto presta-se a que o Poder Público disponha livremente do numerário arrecadado, aplicando-o em áreas em que haja prioridade de investimentos estatais em prol da sociedade.

O financiamento do Estado através de impostos dá suporte a um sistema tributário mais justo e solidário, que prima pela capacidade contributiva, em que aos cidadãos necessitados é possibilitado o acesso às políticas públicas independentemente de qualquer sorte de contraprestação. Aliás, no contexto de um Estado de taxas, não há que se falar em direitos sociais e, por conseguinte, em políticas públicas, dado o nítido viés contraprestacional que permeia este modelo de Estado.

É nesta perspectiva que reside o dever fundamental de pagar impostos, requisito intransponível para a manutenção do Estado Democrático de Direito, balizado pela justiça e solidariedade sociais.

### **3 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

No contexto de um Estado (Social e) Democrático de Direito, a teor do que se encontra preconizado na Carta Constitucional brasileira de 1988, a temática dos serviços públicos ocupa lugar de destaque, sobretudo pelo relevo que o legislador constituinte confere aos direitos sociais.

---

<sup>69</sup> 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. 109.

Em um Estado Democrático de Direito, em que se prevêem a realização de direitos e garantias fundamentais, *e.g.*, os direitos sociais à educação e à saúde, as políticas públicas, instrumentalizadas pelos serviços públicos, confundem-se com a própria ideia de Estado. Afinal, é da essência do modelo de Estado inscrito na Constituição brasileira de 1988 a prestação de políticas públicas, no claro intuito de constituir uma sociedade livre e solidária, com vistas a reduzir as desigualdades sociais.

A passagem do Estado Liberal ao Social incorporou à ordem jurídica uma série de direitos até então desconhecidos, que sofreram modificações em grau, intensidade e sentido. Nesta perspectiva, o Estado Mínimo conferia aos indivíduos a proteção da liberdade individual, da segurança e da ordem sociais. Com o advento do Estado Social, o Poder Público, em nítido caráter prestacional e interventivo, houve por concretizar uma série de políticas públicas, objetivando, destarte, a realização dos direitos sociais, atuando pró-sociedade, no escopo de minorar as desigualdades e proporcionar um ambiente de justiça e solidariedade sociais.

No Brasil, país que ostenta grandes desigualdades nas mais vastas esferas da sociedade, os serviços públicos, enquanto mecanismos que viabilizam a implementação de políticas públicas, exercem papel de fundamental relevo para a concretização do Estado Democrático de Direito, sobretudo pela extensa nomeada de direitos sociais esgrimidos pelo legislador constituinte.

Nesta ordem de ideias, imperioso traçar, tópica e sistematicamente, as considerações finais do presente estudo. Eis as seguintes constatações:

1) O Estado Mínimo, típico do período histórico do liberalismo, limitou os papéis do Poder Público à garantia da liberdade, da segurança e da ordem sociais. Já com o advento do Estado Social, houve alteração significativa no seio do Estado, porquanto este, a partir do reconhecimento dos direitos sociais, passou a realizar políticas públicas em prol da sociedade.

2) A transição ocorrida – do Estado Liberal ao Social – significa que o Poder Público deixa de ser apenas o poder soberano para ser o principal responsável pelo direito à vida, mediante a concretização de políticas públicas. Agrega-se a este *status quo* o fato de a sociedade hodierna exigir um maior empenho do Estado na prestação de políticas públicas.

3) Para a implementação de políticas públicas no Estado Democrático de Direito, necessário se faz o financiamento do Estado através da imposição tributária, requisito indispensável para o equilíbrio das finanças públicas e para o custeio dos direitos sociais.

4) Os direitos fundamentais sociais inscritos na Carta Cidadã brasileira de 1988 vão de encontro à teoria do mínimo existencial de Ricardo Lobo Torres, que sustenta a limitação dos



direitos sociais aquém do querer do legislador constitucional. Para o renomado tributarista, por exemplo, proclama-se, de forma demagógica, o acesso universal à saúde.

5) Para Alberto Nogueira, a defesa do mínimo existencial de Ricardo Lobo Torres causa estranheza, mormente para o novo direito tributário que se coloca, em que devem ser incorporados os direitos sociais, dentre os quais os mínimos sociais ou existenciais.

6) Contrariamente ao sustentado pela teoria do mínimo existencial de Ricardo Lobo Torres, com a vigência da Carta Constitucional de 1988 impregnou-se no Brasil o Estado Democrático de Direito, elevando-se ao patamar de direitos sociais uma série de políticas públicas que vão de encontro à defesa do mínimo existencial sob o enfoque liberal-individualista.

7) Os debates que circundam os direitos fundamentais sociais e a implementação de políticas públicas, de um lado, e o esquecimento dos deveres fundamentais, dentre os quais destaca-se o de pagar impostos, rumam ao ponto nevrálgico que atinge o cerne do Estado hodierno e a sua crise: as consequências orçamentárias que norteiam as políticas públicas e o financiamento público. Predomina, assim, a assinalagmaticidade entre direitos e deveres fundamentais, porquanto o tratamento dos deveres está longe de ser equiparado aos direitos.

8) O grande desafio que se coloca, no âmbito do Estado Democrático de Direito, é o dever fundamental de pagar impostos como condição de possibilidade para a implementação de políticas públicas.

9) Os custos dos direitos sociais não podem prescindir do imposto como instrumento central de sustentabilidade do Estado. Assim, o financiamento do Estado por meio de tributos, em especial dos impostos, observado o princípio da capacidade contributiva, consiste em peça chave para a concretização do Estado Democrático de Direito.

10) O imposto desempenha papel extrafiscal e ubíquo no Estado Democrático de Direito, porquanto possui natureza nitidamente (re)distributiva, ou seja, destina-se a angariar recursos aos cofres estatais para implementar os direitos sociais, no intuito de minorar as desigualdades e promover a justiça e a solidariedade sociais.

11) O Estado de impostos envida esforços no tocante à implementação de políticas públicas, visando a concretização dos direitos sociais. Contrariamente, no contexto de um Estado de taxas vige o princípio do benefício ou da equivalência, em nítido caráter contraprestacional.

12) Em um Estado de taxas, quem suporta a tributação (taxas) não necessita se abrigar das políticas públicas, ao passo que os cidadãos que mais necessitam do Estado não podem arcar com este ônus tributário. Esta situação, nitidamente, vem a agravar as desigualdades sociais e romper com o viés social e democrático vigente nos estatutos constitucionais hodiernos.

13) A migração de um Estado de impostos a um Estado de taxas significaria reduzir o papel do Estado na promoção e na implementação de políticas públicas, porquanto os tributos causais (taxas) não ensejam o financiamento das funções (re)distributivas do Estado, mas sim o carácter contraprestacional ou da equivalência, ou seja, paga-se o tributo (taxa) pela tarefa que, efetivamente, o cidadão for usufruir do Poder Público.

Por derradeiro, o financiamento do Estado através de impostos dá suporte a um sistema tributário mais justo e equânime, que prima pela capacidade contributiva e pela (re)distribuição de renda, proporcionando aos cidadãos necessitados o acesso às políticas públicas, instrumentalizadas pelos serviços públicos, independentemente de qualquer contraprestação pelos direitos sociais experimentados. Daí concluir-se que os direitos não são dádiva divina nem frutos da natureza; necessitam, pois, de cooperação social, aqui representada pelo dever fundamental de pagar impostos.

Parafraseando Ronald Dworkin e José Casalta Nabais, levemos a sério os deveres fundamentais e os custos orçamentários de todos os direitos fundamentais, para que reste concretizada a justiça e a solidariedade sociais no contexto do Estado Democrático de Direito.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. *Teoría de los derechos fundamentales*. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2001.

ALMEIDA, Aníbal. *Teoria pura da imposição*. Coimbra: Almedina, 2000.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 3.ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BONAVIDES, Paulo. *Do país constitucional ao país neocolonial: a derrubada da Constituição e a recolonização pelo golpe de Estado institucional*. 2.ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

BORGES, José Souto Maior. Direitos humanos e tributação. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, n. 40, p. 188-224, set./out. 2001.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. *Constituição dirigente e vinculação do legislador: contributo para a compreensão das normas constitucionais programáticas*. 2.ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2001.

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

GARCÍA-PELAYO, Manuel. *Las transformaciones del Estado contemporáneo*. 2.ed. Madrid: Alianza Editorial, 1996.

KRELL, Andreas Joachim. Controle judicial dos serviços públicos básicos na base dos direitos fundamentais sociais. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *A Constituição concretizada: construindo pontes com o público e o privado*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000. p. 25-60.

MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espacial dos direitos humanos*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

\_\_\_\_\_. De sonhos feitos, desfeitos e refeitos vivemos a globalização. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado*. Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 47-76.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Disponível em: [http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos\\_01.pdf](http://www.agu.gov.br/Publicacoes/Artigos/05042002JoseCasaltaAfaceocultadireitos_01.pdf). Acesso em: 14 nov. 2005, 11h30min.

\_\_\_\_\_. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2004.

NOGUEIRA, Alberto. *Globalização, regionalizações e tributação: a nova matriz mundial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 15.ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1999.

ROCHA, Cármen Lúcia Antunes. O princípio da dignidade da pessoa humana e a exclusão social. *Interesse Público*, São Paulo, n. 4, p. 23-48, out./dez. 1999.

SACCHETTO, Cláudio. O dever de solidariedade no direito italiano: o ordenamento italiano. In: GODOI, Marciano Seabra de; GRECO, Marco Aurélio (Coord.). *Solidariedade social e tributação*. São Paulo: Dialética, 2005. p. 9-52.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos direitos fundamentais*. 5.ed. rev. atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

\_\_\_\_\_. Os direitos fundamentais sociais na Constituição de 1988. In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). *O direito público em tempos de crise: estudos em homenagem a Ruy Ruben Ruschel*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 1999. p. 129-173.

TABOADA, Carlos Palao. El principio “quien contamina paga” y el principio de capacidad económica. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). *Direito tributário ambiental*. São Paulo: Malheiros, 2005. p. 79-95.

TÔRRES, Heleno Taveira. Da relação entre competências constitucionais tributária e ambiental - os limites dos chamados tributos ambientais. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 96-156.

TORRES, Ricardo Lobo. A cidadania multidimensional na era dos direitos. *In: TORRES, Ricardo Lobo (Org.). Teoria dos direitos fundamentais.* Rio de Janeiro: Renovar, 1999. p. 243-342.

\_\_\_\_\_. A fiscalidade dos serviços públicos no estado da sociedade de risco. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 121-159.

\_\_\_\_\_. A metamorfose dos direitos sociais em mínimo existencial. *In: SARLET, Ingo Wolfgang (Org.). Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado.* Rio de Janeiro: Renovar, 2003. p. 1-46.

\_\_\_\_\_. Os mínimos sociais, os direitos sociais e o orçamento público. *Revista Ciências Sociais.* Rio de Janeiro: Central Universidade Gama Filho, 1997. p. 227-241.

\_\_\_\_\_. Valores e princípios no direito tributário ambiental. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). Direito tributário ambiental.* São Paulo: Malheiros, 2005. p. 21-54.

UCKMAR, Victor. La giusta imposta. *In: TÔRRES, Heleno Taveira. Tratado de direito constitucional tributário: estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho.* São Paulo: Saraiva, 2005. p. 3-14.

VALDÉS, José Andrés Rozas. Una aproximación a la financiación de autopistas, desde la experiencia española. *In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). Serviços públicos e direito tributário.* São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 563-610.