

CENTRO UNIVERSITÁRIO AUTÔNOMO DO BRASIL  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

NATHAN DE FREITAS FERNANDES

**TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: ENTRE O DEVER DE  
PAGAR TRIBUTOS E O DIREITO À FISCALIDADE PARTICIPATIVA**

CURITIBA

2020

NATHAN DE FREITAS FERNANDES

**TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: ENTRE O DEVER DE  
PAGAR TRIBUTOS E O DIREITO À FISCALIDADE PARTICIPATIVA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* (Mestrado) em Direitos Fundamentais e Democracia, Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, como requisito à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Octavio Campos Fisher

CURITIBA

2020

NATHAN DE FREITAS FERNANDES

**TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO: ENTRE O DEVER DE  
PAGAR TRIBUTOS E O DIREITO À FISCALIDADE PARTICIPATIVA**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação *stricto sensu* (Mestrado) em Direitos Fundamentais e Democracia, Centro Universitário Autônomo do Brasil - UniBrasil, como requisito à obtenção do grau de Mestre em Direito.

Aprovado com Láurea Acadêmica em: 08 de outubro de 2020.

---

**Dr. Octavio Campos Fischer**

Presidente da Banca Examinadora

---

**Dr. Demetrius Nichele Macei**

Membro da Banca Examinadora

---

**Dr. Marco Antonio Lima Berberi**

Membro da Banca Examinadora

CURITIBA

2020

## RESUMO

A presente pesquisa tem como objetivo principal promover uma investigação no tocante à existência de um direito atrelado ao conteúdo ativo da cidadania contributiva, apto a permitir a participação ativa do cidadão em relação à tributação, de forma compatível ao protagonismo social que lhe é inerente, ou seja, de um efetivo direito à participação na tributação, e, portanto, um direito a uma fiscalidade participativa, de maneira a verificar se, a partir de tais concepções, seria possível, a partir da ordem constitucional, caracterizá-lo como verdadeiro direito fundamental. Assim, pretende-se demonstrar a insuficiência da compreensão da participação do cidadão na tributação exclusivamente mediante o pagamento de tributo, dada a necessidade de lhe atribuir um protagonismo na condição de agente de transformação social no Estado Democrático de Direito, reconstruindo-se, portanto, o conteúdo da cidadania contributiva a fim de que ainda se reconheça uma faceta ativa, relacionada à participação democrática do cidadão na seara fiscal. A metodologia seguiu pelos métodos histórico e dedutivo, sendo o primeiro utilizado para análise dos arquétipos estatais, releitura da tributação, análise da solidariedade social, da concepção dos deveres fundamentais e da cidadania contributiva; e, de outro vértice, o segundo, para fins de elaboração de deduções, a partir da análise de estudos e pesquisas, visando a reconstrução da cidadania contributiva a partir das concepções do Estado Democrático de Direito. O procedimento empregado no presente estudo se funda, primordialmente, na análise documental e bibliográfica, por meio de pesquisa de material doutrinário, mediante a utilização e a elaboração de fichamentos e resumos estendidos. Ao final, verificou-se que foi possível atingir o objetivo geral da presente pesquisa, porquanto se pode concluir pela necessidade de reconhecimento de um direito fundamental à fiscalidade participativa, apto a assegurar a participação do cidadão/agente no processo de transformação social, o qual, entretanto, não decorre simplesmente da superação do dever fundamental ao pagamento de tributo, mas sim de uma visão que limita a cidadania contributiva à tal aspecto – de dever –, motivo pelo qual há de ser reiterada a complementariedade entre ambos os aspectos abordados, insuficientes, por si sós, na busca pela efetivação da cidadania contributiva, e, assim, estabelecendo-se a integração entre o dever de contribuir (passivo) e o direito de influir nas decisões de arrecadação (ativa).

**PALAVRAS-CHAVE:** Estado Democrático de Direito. Solidariedade Social. Cidadania Contributiva. Dever Fundamental de Pagar Tributo. Direito Fundamental à Fiscalidade Participativa.

## ABSTRACT

The present research has as main objective to promote an investigation regarding the existence of a right linked to the active content of contributory citizenship, able to allow the active participation of the citizen in relation to taxation, in a manner compatible with the inherent social protagonism, or that is, an effective right to participate in taxation, and, therefore, a right to participatory taxation, and, in this context, to verify whether, based on such conceptions, it would be possible, from the constitutional order, to characterize it as true fundamental right. Thus, it is intended to demonstrate the insufficiency of the understanding of citizen participation in taxation exclusively through the payment of tax, given the need to give it a role as an agent of social transformation in the Democratic State of Law, thus rebuilding the content of contributory citizenship in order to recognize an active face to on it, related to the citizen's democratic participation in the fiscal field. The methodology followed historical and deductive methods, the first being used for the analysis of state archetypes, re-reading of taxation, analysis of social solidarity, the conception of fundamental duties and contributory citizenship; from another point, the second was used for the purpose of making deductions, based on the analysis of studies and research, aiming at the reconstruction of contributory citizenship from the conceptions of the Democratic Rule of Law. The procedure used in the present study is based primarily on documentary and bibliographic analysis, through the search for doctrinal material, using the elaboration of files and extended abstracts. At the end, it was found that it was possible to achieve the general objective of this research, as it can be concluded by the need to recognize a fundamental right to participatory taxation, able to ensure the participation of the citizen/agent, in the process of social transformation, which, however, does not result simply from the overcoming of the fundamental duty to pay taxes, but from a vision that limits contributory citizenship to this aspect - of duty -, which is why the complementarity between both aspects must be reiterated. , insufficient by themselves in the search for the effectiveness of contributory citizenship, and, thus, the integration between the duty to contribute (passive) and the right to influence tax collection decisions (active).

**KEYWORDS:** Democratic State of Law. Social Solidarity. Contributory Citizenship. Fundamental Duty to Pay Tribute. Fundamental Right to Participatory Taxation.

*A meus pais, Ivan Fernandes e Vera Lúcia de  
Freitas Fernandes, por todo o amor e incentivo.*

*Dedico.*

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço, primeiramente, a Deus, infinita fonte de amor, por ter iluminado meu caminho e à minha família, meus pais, Ivan Fernandes e Vera Lúcia de Freitas Fernandes, e meu irmão Thiago de Freitas Fernandes, por todo o apoio e incentivo durante essa jornada.

Ao meu orientador, Professor Octavio Campos Fischer, pela confiança e liberdade que me proporcionou em sua orientação cirúrgica nos rumos desta pesquisa, bem como por todas as valiosas lições, não somente jurídicas, mas de vida, que foram sabiamente transmitidas.

Aos professores que lecionaram no Programa de Mestrado Interinstitucional (MINTER) Unibrasil/Uniguaçu: Professor Marcos Augusto Maliska, Professor Paulo Ricardo Schier, Professor Bruno Meneses Lorenzetto, Professora Rosalice Fidalgo Pinheiro, Professora Adriana da Costa Ricardo Schier, Professor William Pugliese, Professor Marco Antônio Lima Berberi, e, em especial, meu orientador, Professor Octavio Campos Fischer, que contribuíram de forma inenarrável à minha formação jurídica, profissional e humana.

Aos companheiros nessa trajetória do Programa de Mestrado: Adriano, Aletya, André, Camila, Dioclécio, Elaine, Élder, Elisângela, Elvis, Gabriel, Jonathan, Juliana, Nelinho, Ricardo, Rodrigo, Sabrina, Tairini e Tatiane, pelas inúmeras horas de debates e troca de conhecimento que, sem dúvidas, tornaram nosso período de convivência único, e, ainda, pela amizade, que certamente transcenderá o prazo do programa.

Aos amigos de longa data, que sempre me incentivaram na busca pelo conhecimento e à continuidade dos estudos, em especial ao meu amigo Jean Michael Rocha, pela duradoura amizade.

Ao Professor, e amigo, Clayton Gomes de Medeiros, estudioso e entusiasta do direito tributário, pelo incentivo quanto ao desenvolvimento da pesquisa, assim como por seus valiosos apontamentos deduzidos em sede de verdadeira sabatina, e que, certamente, enriqueceram o resultado deste trabalho.

Aos meus colegas do colegiado do curso de Direito da Uniguaçu, com os quais encontrava verdadeiro abrigo para as discussões acerca das perspectivas da luta pelo direito e, em especial, ao Professor, amigo e referência, André Luan

Domingues, pelas inúmeras contribuições que me permitiram, sempre, buscar a resposta constitucionalmente adequada onde havia dúvida.

Finalmente, à minha noiva, Willeni Cássia Graboski Zablowski, pela compreensão de minha ausência, em razão da dedicação aos estudos, pelo constante incentivo e, enfim, pelas alegrias proporcionadas por fazer parte da minha vida.

Por fim, agradeço a todos que, ainda que não nominados, fizeram parte dessa caminhada.

*Eu sou porque nós somos.*

*(Ubuntu)*

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>1. TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO</b> .....	<b>15</b>
1.1. DO ESTADO LIBERAL DE DIREITO AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	15
1.1.1. <b>Superação do Estado Absolutista ao Estado Liberal de Direito</b> .....	<b>15</b>
1.1.2. <b>Estado Social de Direito Como Resposta à Crise do Estado Liberal</b> ....	<b>24</b>
1.1.3. <b>Estado Democrático de Direito Como <i>Plus</i> Normativo Agregador da Participação Política</b> .....	<b>30</b>
1.2. DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO.....	37
1.2.1. <b>Fórmula de Integração Ideológica do Estado Democrático de Direito: Solidariedade Social, Desenvolvimento e Tributação</b> .....	<b>38</b>
1.2.2. <b>Constitucionalização do Direito Tributário e Justiça Fiscal</b> .....	<b>47</b>
1.2.3. <b>Releitura do Direito Tributário como Instrumento de Intervenção Econômica e Social</b> .....	<b>53</b>
<b>2. PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO</b> .....	<b>61</b>
2.1. DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL .....	61
2.1.1. <b>Conteúdo Axiológico da Solidariedade Social</b> .....	<b>62</b>
2.1.2. <b>Solidariedade Social Como Princípio Estruturante e sua Relação com o Plano dos Deveres</b> .....	<b>72</b>
2.2. DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO .....	80
2.2.1. <b>Deveres Fundamentais como Deveres Constitucionais de Cidadania e Solidariedade Social</b> .....	<b>81</b>
2.2.2. <b>Dever Fundamental de Pagar Tributo (ou Dever Fundamental de Pagar Imposto?)</b> .....	<b>87</b>
2.3. DA PROBLEMÁTICA DA (AUSÊNCIA DE) CIDADANIA CONTRIBUTIVA E DA RESISTÊNCIA FISCAL.....	95

<b>3. ENTRE O DEVER DE PAGAR TRIBUTO E O DIREITO À FISCALIDADE PARTICIPATIVA.....</b>	<b>105</b>
3.1. DA NECESSIDADE DE SUPERAÇÃO DA CONCEPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COMO DEVER .....	105
<b>3.1.1. Insuficiência da Compreensão da Participação do Indivíduo Por Meio do Pagamento de Tributo Face à Cidadania Contributiva .....</b>	<b>105</b>
<b>3.1.2. Necessidade de Reconhecimento do Protagonismo do Indivíduo Enquanto Agente de Transformação.....</b>	<b>115</b>
3.2. DO RECONHECIMENTO DE UM DIREITO FUNDAMENTAL À FISCALIDADE PARTICIPATIVA .....	125
<b>3.2.1. Fiscalidade Participativa Como Instrumento Democrático na Tributação .....</b>	<b>126</b>
<b>3.2.2. Direito Fundamental à Fiscalidade Participativa Como Decorência do Princípio Estruturante da Solidariedade Social.....</b>	<b>135</b>
3.3. DA CONCEPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO ENQUANTO DEVER E DIREITO .....	144
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS .....</b>	<b>149</b>
<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>155</b>

## INTRODUÇÃO

Por meio de um exame calcado no Estado Democrático de Direito, densamente informado pelo vetor axiológico da solidariedade social, elemento central da fórmula de integração ideológica do arquétipo estatal, a doutrina tributária alça o pagamento do tributo, enquanto instrumento de transformação social, à condição de um dever fundamental dos membros da comunidade, ou seja, partindo-se da ideia de dever atribuído a cada um no tocante à manutenção do Estado, em busca da efetivação do projeto comunitário de bem comum, como meio para a concretização da dignidade social.

No entanto, a despeito da concepção majoritária da tributação como dever fundamental de cooperação intersubjetiva, tem-se que, a partir da consagração do cidadão como agente de transformação no âmbito do Estado Democrático de Direito, a análise da relação entre os membros da comunidade e o poder arrecadatório do Estado demanda a superação de uma concepção de tributação na qual o papel do sujeito se restringiria ao cumprimento do dever de pagamento, sob pena de se relegar-lo a um papel subalterno no tocante ao mister da efetivação dos direitos fundamentais, limitando, de forma indevida, a concepção de cidadania contributiva, corolário da cidadania responsabilmente solidária, a um conteúdo passivo, insuficiente para a devida representação da noção de solidariedade social, em especial ante a diminuição do papel democrático do cidadão enquanto membro da comunidade, e de seu interesse de agir enquanto agente de transformação social.

Ante o contexto delineado, traz-se como questionamento se, no âmbito do Estado Democrático de Direito, seria possível se conceber a tributação exclusivamente como um dever – o dever fundamental de pagar tributo – em detrimento do protagonismo ínsito ao indivíduo nesse arquétipo estatal, e, nessa esteira, se haveria, portanto, um direito (fundamental) em relação à tributação, ligado à faceta ativa da cidadania contributiva, e que possibilitasse sua participação de forma propositiva, um direito à fiscalidade participativa.

Como justificativa, cabe apontar a escassez de estudos acerca da temática proposta, isto é, a existência de um direito (fundamental) à fiscalidade participativa, fato que, atrelado à necessidade de estabelecimento de uma melhor compreensão do papel do cidadão no que concerne à tributação, demonstra a relevância da pesquisa em voga, tanto a partir da ótica acadêmica quanto social.

Para desenvolvimento da pesquisa será utilizado o método de investigação crítico bibliográfico, a partir das bibliografias selecionadas, por meio das quais serão destacados os principais conceitos a serem abordados, utilizando-se, para tanto, de coleta de dados mediante a realização de resumos estendidos e fichamentos.

É justamente ante a tal contexto que se traça como objetivo geral da presente pesquisa a investigação acerca da verificação quanto à existência de um direito atrelado ao conteúdo ativo da cidadania contributiva, apto a permitir a participação ativa do cidadão em relação à tributação, de forma compatível ao protagonismo social que lhe é inerente, ou seja, de um efetivo direito à participação na tributação, e, portanto, um direito a uma fiscalidade participativa. Ademais, a partir de tal concepção, perquirir se tal direito de participação seria passível de, consoante a ordem constitucional, caracterizar-se como verdadeiro direito fundamental.

Destarte, para tanto, foram traçados os seguintes objetivos específicos: (i) promover uma leitura constitucionalizada da tributação, enquanto instrumento do Estado Democrático de Direito para efetivação do seu mister de transformação social; (ii) promover a análise da solidariedade social, seu conteúdo axiológico, sua juridicidade na condição de princípio estruturante do direito, e, sua relação com a construção da justificativa dos deveres fundamentais, e, em especial, do dever fundamental de pagar tributo; (iii) analisar a cidadania contributiva, enquanto corolário da cidadania responsabilmente solidária, e, nesse tocante, verificar a insuficiência da compreensão da participação do cidadão na tributação exclusivamente mediante o pagamento de tributo, ante a necessidade de atribuição de protagonismo; e (iv) buscar a possibilidade de reconhecimento de um direito fundamental à fiscalidade participativa, como contraponto à uma ótica de cidadania contributiva fundada exclusivamente em deveres.

Pois bem, o procedimento empregado no presente estudo se funda, primordialmente, na análise documental e bibliográfica, por meio de pesquisa de material doutrinário, mediante a utilização e a elaboração de fichamentos e resumos estendidos, destacando que seu desenvolvimento será segmentado em três capítulos.

No primeiro capítulo será promovida a busca pela compreensão acerca dos principais elementos do Estado Democrático de Direito, a fim de que seja possível estabelecer a noção de tributação a partir do plexo de valores que permeiam o arquétipo estatal. Para tanto, far-se-á um breve esboço acerca do percurso histórico

de construção dos arquétipos de Estado, do modelo de Estado Liberal ao Social, e das características que lhes são inerentes, para então partirmos à abordagem do Estado Democrático de Direito, sendo que, na sequência, fixadas as premissas teóricas no que concerne aos modelos de Estado, se buscará a promoção de uma leitura – ou releitura – da tributação à luz dos elementos axiológicos que estruturam o arquétipo do Estado Democrático de Direito, partindo-se da análise de sua fórmula de integração ideológica e do reconhecimento do princípio da solidariedade social como seu vetor axiológico, à identificação de força normativa do conteúdo principiológico constitucional, enquanto decorrência do fenômeno da constitucionalização, até a releitura do Direito Tributário, enquanto instrumento de transformação social, fundado na ideia de dever fundamental.

O segundo capítulo se pautará pela abordagem da solidariedade social, iniciando-se pela análise de seu conteúdo axiológico, a fim de se aquilatar sua influência sobre os demais valores fundamentais da ordem jurídica, bem como seus reflexos em relação aos membros da comunidade, e, após, partindo-se à abordagem de sua juridicidade enquanto princípio, e sua relação com os deveres fundamentais enquanto decorrência da solidariedade social.

A partir de tal introito, adentraremos à análise do dever (fundamental) de pagar tributos, como uma das exigências de cooperação intersubjetiva que a solidariedade social avoca no âmbito do Estado Democrático de Direito, abordando-se, nessa esteira, uma breve análise no tocante à divergência em relação a sua amplitude, se relacionado exclusivamente aos impostos ou então a todas as espécies tributárias autônomas. E, assim, ao final do segundo capítulo, em atenção à constatação de que o dever de pagar tributo se encontra calcado na cidadania contributiva, enquanto corolário da cidadania solidária, será realizada breve análise no tocante à resistência fiscal, com a abertura de questionamento no tocante à necessidade de análise de um possível caminho para a tentativa de (re)construção e (re)afirmação da concepção de cidadania contributiva, mediante a superação da uma visão da tributação exclusivamente enquanto dever, na busca por sua legitimação perante os membros da comunidade.

Por fim, no terceiro capítulo será realizada análise quanto à insuficiência da participação do indivíduo no projeto coletivo de bem comum, meramente por meio do pagamento de tributo, ante a configuração da cidadania contributiva, buscando-se uma reafirmação da legitimidade da exigência contributiva

a partir da superação de tal ideia, com o conseqüente reconhecimento do protagonismo do indivíduo enquanto agente de transformação social no âmbito do Estado Democrático de Direito, aventando-se, desse modo, a possibilidade de caracterização de tal protagonismo como um direito do indivíduo. Assim, ainda analisaremos a viabilidade de sua instrumentalização por meio da fiscalidade participativa, perquirindo-se, na seqüência, a possibilidade de qualificação de tal direito como um verdadeiro direito fundamental.

Ao fim e ao cabo, o que se demonstrará é que o reconhecimento da fiscalidade participativa não demanda a superação do dever fundamental ao pagamento de tributo em si, mas sim da noção de que tal aspecto passivo seria suficiente, por si só, para a efetivação da solidariedade social no âmbito da tributação, em detrimento do protagonismo do cidadão enquanto agente de transformação, motivo pelo qual afirma-se que o dever fundamental de pagar tributo e o direito fundamental à fiscalidade participativa consistem em institutos complementares na busca pela efetivação da cidadania contributiva.

## **1. TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

### **1.1. DO ESTADO LIBERAL DE DIREITO AO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO**

A compreensão acerca dos principais elementos do Estado Democrático de Direito, ainda que se mostre tarefa complexa, consiste no ponto de partida do presente trabalho, a partir do qual, serão tomadas as bases para o estabelecimento de uma relação entre o arquétipo do referido modelo estatal e a tributação, e, assim, possibilitar a conjugação de seus elementos a fim de se aquilatar quais as finalidades do tributo a partir de tal perspectiva.

Nessa esteira, para fins de atendimento à proposta deste capítulo, se pretende, inicialmente, promover um breve esboço acerca do percurso histórico de construção dos arquétipos de Estado, partindo-se do modelo de Estado Liberal de Direito e dos princípios liberais que lhe são inerentes, passando-se à sintética análise acerca de suas críticas e dos motivos que culminaram com o advento do Estado Social de Direito, correndo-se pelo exame da ampliação do papel estatal e chegando, então, à abordagem do Estado Democrático de Direito como modelo que avoca, e tem em seu cerne, a ideia de transformação social.

A forma de abordagem adotada tem como finalidade a busca pela identificação dos principais elementos que influenciaram as transformações nos arquétipos de Estado, a fim de que, por tal ótica, se possa compreendê-los a partir de seu norte de atuação – ou de abstenção estatal –, além da participação popular, da separação dos poderes e da proteção de direitos e garantias individuais, para, desse modo, compreendermos os deveres que lhes são adjacentes.

#### **1.1.1. Superação do Estado Absolutista ao Estado Liberal de Direito**

Com o exaurimento da inspiração absolutista de Estado em meados do século XVIII, o poder público passou a ser tomado como inimigo da liberdade individual, assim como qualquer restrição em relação aos direitos individuais em favor do coletivo, considerada como ilegítima, e, justamente nessa esteira é que a burguesia, já imbuída de poder econômico, passou a preconizar a mínima intervenção

estatal na vida social, fomentando a ideia de liberdade contratual como sendo um direito natural dos indivíduos<sup>1</sup>.

Destarte, com a consolidação dos ideais (burgueses) que fomentaram a crítica ao modelo de Estado Absolutista, com a Revolução Francesa em 1789, o Antigo Regime foi fulminado. Entretanto, consoante esclarece Burdeau<sup>2</sup>, ainda que os revolucionários franceses fossem hostis ao poder, o alvo das críticas consistia no modelo Estado opressor da autonomia individual, e não no Estado em si, ao passo em que a eles seria inconcebível um conflito com um Estado fundado sob o contrato social respeitador da ordem natural, e que somente dispõe dos poderes delegados pelo homem para a garantia de sua liberdade.

Consoante lições de Ricardo Lobo Torres, pode-se sustentar que o Estado Liberal de Direito consiste em modelo de Estado (Não-Intervencionista) surgido no século XIX, em decorrência das revoluções burguesas do século XVIII, advindas do desejo da burguesia em não mais exercer somente o poder econômico, mas galgar, também, o exercício do poder político, que até então consistia em privilégio restrito ao estamento aristocrata<sup>3</sup>.

A inspiração dos revolucionários no tocante ao pensamento político para o *novel* modelo de Estado, se remete às ideias de Rousseau, calcadas nos pressupostos contratualistas de “liberdade e igualdade”, partindo da premissa de que, segundo o contrato social firmado entre indivíduos livres e iguais por natureza, não mais existiria hierarquia, não havendo, de igual sorte, o que se falar em poder de origem divina, mas numa nova ordem fundada, não em um pacto de submissão, mas em um contrato voluntário de união<sup>4</sup>.

Assim, se Rousseau pode ser considerado como o mentor dos pilares ideológicos que deram alicerce à Revolução Francesa, John Locke foi, consoante assevera Franciso de Araujo Santos<sup>5</sup>, o verdadeiro o arauto do liberalismo, não somente por exigir, mas por ter sido o primeiro, em seu contexto cultural, a codificar a

---

<sup>1</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 275.

<sup>2</sup> BURDEAU, Georges. **O liberalismo**. Tradução de J. Ferreira. Povia de Varzim: Publicações Europa-América, 1979, p. 41.

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimo Existencial. p. 01-45. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

<sup>4</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>5</sup> SANTOS, Franciso de Araujo. **O liberalismo**. 2. ed. Porto Alegre: Ed. da Universidade/UFRGS, 1999, p. 27-29.

liberdade política, ao consignar em sua Teoria do Estado que o consentimento que é dado pelo povo a um governo se encontra condicionado à boa conduta da autoridade, bem como limitado pelos direitos inalienáveis à vida, à liberdade e à propriedade.

É justamente essa visão de Estado proposta por Locke, na qual há uma harmonia natural entre interesses individuais e o interesse geral, preconizado pelo Estado, que representa o pensamento liberal<sup>6</sup>.

Segundo François Châtelet<sup>7</sup>, Benjamin Constant destaca a importância da segurança no tocante à fruição dos direitos individuais, enfatizando que ser livre:

[...] é, para cada um, o direito de ser submetido apenas às leis, de não poder ser nem preso, nem morto, nem maltratado de nenhum modo em decorrência da vontade arbitrária de um ou mais indivíduos. É o direito que tem cada um de emitir sua opinião, de escolher sua indústria e de exercê-la; de dispor da propriedade, inclusive de abusar da mesma; de ir e vir sem para isso obter permissão e sem prestar contas de seus motivos ou movimentos.

No entanto, conforme consigna Châtelet acerca da ponderação de Tocqueville, havia preocupação com a dificuldade de conciliar liberdade e igualdade, dado o individualismo e materialismo intrínsecos ao capitalismo nas sociedades democráticas, do que decorreria o surgimento de uma classe social a ser mais vigiada que as outras, por meio de uma intervenção efetiva do Estado<sup>8</sup>.

Mister a este ponto destacar que, com fulcro nas lições de Norberto Bobbio<sup>9</sup>, é possível asseverar que “[...] o liberalismo é uma doutrina do Estado limitado tanto com respeito aos seus poderes quanto às suas funções”.

Conforme Streck e Morais<sup>10</sup>, ainda que o liberalismo possa ser situado como uma doutrina forjada por meio das marchas contra o absolutismo, caracterizada pelo crescimento do individualismo, é de se ressaltar que, dentre os avanços por ele obtidos, se encontra a doutrina dos direitos e do constitucionalismo, este último tomado como garantia contra o poder arbitrário e contra o exercício arbitrário do poder legal.

<sup>6</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>7</sup> CHÂTELET, François; DUHAMEL, Olivier; PISIER-KOUCHNER, Evelyne. **História das idéias políticas**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997, p. 106.

<sup>8</sup> *Ibidem*, p. 111.

<sup>9</sup> BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000, p. 17.

<sup>10</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 47.

Nesse passo, como assenta José Afonso da Silva<sup>11</sup>, os elementos que se conjugam para a formulação do modelo de Estado Liberal acabam por confluir na caracterização, também, do Estado de Direito, o que se dá face a verificação de três elementos básicos: a) a limitação do poder do Estado ante a submissão à lei; b) a separação dos poderes; e c) a previsão de direitos e garantias fundamentais.

No que tange à limitação do poder do Estado ante império da lei, como assevera Julia Maurmann Ximenes<sup>12</sup>, tal característica decorre da filosofia contratualista de John Locke acerca do princípio da legalidade, segundo o qual, como a lei tem sua fonte e legitimação no indivíduo, de quem decorre o poder político, seria vedado ao Estado exigir o cumprimento de condutas nela não previstas, sob pena de perda de sua fonte de legitimação, limitação que representa a afirmação do ideal de liberdade como elemento central do Estado Liberal de Direito<sup>13</sup>.

Acerca da limitação jurídico-legal negativa intrínseca ao modelo de Estado Liberal, lecionam Streck e Moraes<sup>14</sup> no seguinte sentido, vejamos:

A nota central deste Estado Liberal de Direito apresenta-se como uma limitação jurídico-legal negativa, ou seja, como garantia dos indivíduos cidadãos frente à eventual atuação do Estado, impeditiva ou constringedora de sua atuação cotidiana. Ou seja: a este cabia o estabelecimento de instrumentos jurídicos que assegurassem o livre desenvolvimento das pretensões individuais, ao lado das restrições impostas à sua atuação positiva.

De outro vértice, como assevera Eduardo Cambi<sup>15</sup>, em relação ao Poder Judiciário, o princípio da legalidade surge como um neutralizador de sua atuação política deste, ao passo em que, ao estabelecer a lei como única fonte de direito, bastaria aos magistrados unicamente aplicá-la, por meio da subsunção, ao caso concreto, valendo-se apenas da racionalidade formal.

---

<sup>11</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual., São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 114-115.

<sup>12</sup> XIMENES, Julia Maurmann. **Reflexões sobre o conteúdo do Estado Democrático de Direito**. p. 1-17, 2012. Disponível em: <<http://campanhanaweb.com.br/acsmce-antigo/sem-categoria/reflexoes-sobre-o-conteudo-do-estado-democratico-de-direito/>>. Acesso em 13/01/2020.

<sup>13</sup> DA SILVA, Enio Moraes. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 42, n. 167, p. 213-229, jul./set. 2005. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/794/R167-13.pdf?sequence=4>>. Acesso em 10/01/2020.

<sup>14</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 83.

<sup>15</sup> CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 224.

E assim, levando-se em consideração a relevância do princípio da legalidade, constituído sob o ideário Lockeano do liberalismo, Manuel Garcia-Pelayo<sup>16</sup> aduz que o Estado Liberal pode ser conceituado como sendo:

[...] um Estado cuja função principal é estabelecer e manter o Direito cujos limites de ação estão rigorosamente definidos por este, bem entendido que Direito não se identifica com qualquer lei ou conjunto de leis com indiferença sobre seu conteúdo [...] O Estado de Direito significa, assim, uma limitação do poder do Estado pelo Direito, porém não a possibilidade de legitimar qualquer critério concedendo-lhe forma de lei [...].

Entretanto, segundo Streck e Morais, para a caracterização de um Estado como sendo de Direito não é suficiente que se submeta ao princípio da legalidade, haja vista ser indispensável que seu conteúdo reflita um determinado ideário, caso contrário restará caracterizado tão somente um Estado Legal, razão pela qual destacam que o nascedouro do Estado de Direito emerge aliado ao próprio conteúdo do liberalismo, impondo aos liames jurídicos do Estado o ideário liberal no que diz com o princípio da legalidade, juntamente com a divisão de poderes e a garantia dos direitos individuais<sup>17</sup>.

Quanto à separação dos poderes, Bonavides<sup>18</sup> sustenta que a filosofia John Locke (e de Montesquieu) foi responsável por definir tal característica como um dos elementos da própria organização do Estado<sup>19</sup>, de modo que, a divisão de suas funções em Executivo, Legislativo e Judiciário, acabou por implicar em uma forma de autolimitação do poder, ou seja, cada poder seria dotado de possibilidade (e dever) de conter os demais, o que fundamenta a ideia do princípio *checks and balances*.

Por fim, no tocante aos direitos e garantias individuais, é de se verificar que o liberalismo teceu caminho diametralmente oposto ao do Estado Absolutista ao pretender a proteção do indivíduo e do respectivo individualismo,

<sup>16</sup> GARCIA-PELAYO, Manuel. **Las Transformaciones del Estado Contemporáneo**. Madrid: Alianza, 1982, p. 52 *apud* STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 81.

<sup>17</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 81-82.

<sup>18</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 45.

<sup>19</sup> De acordo com o art. 16º, da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a Separação dos Poderes consiste em um dos requisitos para caracterização de um Estado Constitucional: “A sociedade em que não esteja assegurada a garantia dos direitos nem estabelecida a separação dos poderes não tem Constituição”.

motivo que o levou naturalmente ao estabelecimento de garantias contra o poder arbitrário, garantias essas advindas da doutrina jusnaturalista<sup>20</sup>.

Nessa esteira, pode-se asseverar que o Estado Liberal de Direito foi responsável por estabelecer um núcleo de valores e direitos intrínsecos à natureza humana, visando a garantia das liberdades pessoais, civis e sociais (tais como: dignidade, vida, legalidade, igualdade), o que motivou os movimentos liberais a promoverem uma profunda alteração na estrutura econômica, social e política da comunidade internacional, como o fim da escravidão e das incapacidades religiosas, a promoção das liberdades de imprensa, dentre outros<sup>21</sup>.

Entretanto, como observa Eduardo Cambi<sup>22</sup>, em verdade, os direitos e garantias fundamentais assentados no âmbito do Estado Liberal ostentam característica de direitos negativos, restringindo-se impor vedação quanto à atuação do Estado que tivesse o condão de lesar liberdades individuais constitucionalmente asseguradas, como, por exemplo, a instituição de impostos sobre o mínimo existencial<sup>23</sup>, e, nesse passo, se voltavam à defesa do indivíduo ou a abstenção do Estado, somente impondo a estas condutas negativas.

Nesse mesmo sentido colhe-se a lição de Streck e Morais<sup>24</sup>, os quais sustentam que:

O liberalismo se apresentou como uma teoria antiestado. O aspecto central de seus interesses era o indivíduo e suas iniciativas. [...] Suas tarefas circunscrevem-se à manutenção da ordem e segurança, zelando que as disputas porventura surgidas sejam resolvidas pelo juízo imparcial sem recurso à força privada, além de proteger as liberdades civis e a liberdade pessoal e assegurar a liberdade econômica dos indivíduos exercitada no âmbito do mercado capitalista. O papel do Estado é negativo, no sentido da proteção dos indivíduos. Toda a intervenção do Estado que extrapole estas tarefas é má, pois enfraquece a independência e a iniciativa individuais. Há uma dependência entre o crescimento do Estado e o espaço da(s) liberdade(s) individual(is).

<sup>20</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 55.

<sup>21</sup> *Ibidem*, p. 59-65.

<sup>22</sup> CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo**: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário. São Paulo: Almedina, 2016, p. 224.

<sup>23</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimo Existencial. p. 01-45. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais sociais**: estudos de direito constitucional, internacional e comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

<sup>24</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 53-54.

Outra relevante mudança decorrente do Estado Liberal de Direito diz respeito ao direito de sufrágio, o qual, ainda que previsto de forma muito limitada, sendo exclusivo dos homens que tivessem posses, ainda foi um importante avanço, ao passo em que possibilitou a participação popular perante o governo, direito que no âmbito do Estado Absolutista era reservado somente à aristocracia<sup>25</sup>.

Outrossim, se a ascendência do Estado liberal se manifestava, num primeiro momento, como contraposição ao Estado absoluto, num momento seguinte, e sem desprezar a ideia de limites aos poderes públicos e de liberdades ao indivíduo, passou a se caracterizar pela “*separação entre Estado e economia e pela tentativa de reduzir a política à chamada sociedade política, isto é, por tentar despolitizar as relações econômicas e sociais*”<sup>26</sup>.

E, nesse passo, destaca-se que foi com Adam Smith<sup>27</sup>, um dos principais teóricos do liberalismo econômico, que o mercado passou a ser tomado como independente do Estado, guiado por uma mão invisível que equilibraria as disparidades naturalmente, ostentando no livre comércio a caracterização do arquétipo do Estado liberal, que se evidenciava pelo paradigma do *laissez-faire*, do qual decorre a ideia de que, ao agir de acordo com o seu arbítrio, dentro dos limites legais, e promover seus próprios interesses, o indivíduo acaba por, indiretamente, atender o interesse dos outros, vejamos:

[...] cada indivíduo procura, na medida do possível, empregar seu capital em fomentar a atividade nacional e dirigir de tal maneira essa atividade que seu produto tenha o máximo valor possível, cada indivíduo necessariamente se esforça por aumentar ao máximo possível a renda anual da sociedade. Geralmente, na realidade, ele não tenciona promover o interesse público nem sabe até que ponto o está promovendo. Ao preferir fomentar a atividade do país e não de outros países ele tem em vista apenas sua própria segurança; e orientando sua atividade de tal maneira que sua produção possa ser de maior valor, visa apenas a seu próprio ganho e, neste como em muitos outros casos, é levado como que por mão invisível a promover um objetivo que não fazia parte de suas intenções. Aliás, nem sempre é pior para a sociedade que esse objetivo não faça parte das intenções do indivíduo. Ao perseguir seus próprios interesses, o indivíduo muitas vezes promove o interesse da sociedade muito mais eficazmente do que quando tenciona realmente promovê-lo. Nunca ouvi dizer que tenham realizado grandes coisas para o país aqueles que simulam exercer o comércio visando ao bem público.

<sup>25</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 56-57.

<sup>26</sup> LAURELL, Asa Cristina (org). **Estado e políticas sociais no neoliberalismo**. Tradução de Rodrigo León Contrera. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2002, p. 72.

<sup>27</sup> SMITH, Adam. **A riqueza das nações**: investigação sobre sua natureza e suas coisas. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996, p. 438.

Domingos Ouriques<sup>28</sup> traz à baila observação de James Petras no que concerne à avaliação do desenvolvimento do liberalismo, enquanto resultado de uma conformação que buscava a separação entre Estado e economia e afirmação da livre concorrência, segundo o qual:

[...] o liberalismo do século XVIII surgiu como uma doutrina que desafiava as restrições feudais ao comércio e à produção. Ele buscava minar as bases dos regimes “patrimonialistas” e permitia a livre-troca do trabalho por salários; a conversão da riqueza em capital. Poder-se-ia dizer que, ao solapar as restrições feudais sobre a circulação de mercadorias, trabalho e capital, o liberalismo desempenhou um “papel revolucionário”, embora brutal e explorador, especialmente nas colônias e semicolônias.

Assim, depreende-se que foi a liberdade econômica oportunizada aos grupos detentores dos meios de produção, aliada, ainda, ao individualismo ínsito ao sistema capitalista, que acabou por determinar a brutal retirada de riqueza das classes proletárias, causando um aprofundamento das desigualdades sociais, não se concretizando a tese segundo a qual o crescimento econômico teria o condão de aumentar a riqueza (geral) e, por consequência, promover melhores condições de vida a todos, o que demonstra que o Estado Liberal, de fato, não foi capaz de encontrar soluções para os problemas sociais decorrentes de seu modelo, em especial àqueles ligados às classes que se encontravam despossadas de bens materiais, à margem da vida<sup>29</sup>.

Ainda que a doutrina liberal tenha logrado êxito em promover melhorias, tais como, “*o progresso econômico; a valorização do indivíduo, como centro e ator fundamental do jogo político e econômico; técnicas de poder como poder legal, baseado no direito estatal*”<sup>30</sup>, em verdade tais circunstâncias acabaram por gerar uma postura individualista, assentada em um comportamento egoísta e uma concepção individualista e formal acerca da liberdade, segundo a qual, existe o direito de ser livre, e não o poder de sê-lo.

<sup>28</sup> OURIQUES, Domingos Nildo; RAMPINELLI, José Waldir (orgs.) **No fio da navalha**: crítica das reformas neoliberais de FHC. 2. ed. São Paulo: Xamã, 1997, p. 15.

<sup>29</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>30</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 61.

Nessa esteira, em que pese seja inegável que, num primeiro momento, o Estado liberal tenha trazido benefícios significativos, em especial no que diz respeito à ampliação das liberdades individuais, a necessidade de superação deste modelo se dá em razão da valorização do indivíduo ter culminado na perda do paradigma associativo da cooperação, que deu espaço a um comportamento egoísta, altamente vantajoso para alguns, mas extremamente cruel a outros, ante a abstenção do Estado em relação à proteção dos menos afortunados, dada a concepção individualista da concepção até então vigente de liberdade, que acabou por gerar uma crescente injustiça social<sup>31</sup>.

Assim, dada suas bases (ultra)individualistas, que se contrapõe à ideia de obtenção do bem-estar social por meio do mútuo apoio entre os cidadãos, verifica-se que o ideário liberal, calcado na liberdade individual, igualdade de direitos, direito de propriedade e livre concorrência, não foi suficiente para proporcionar os meios necessários ao desenvolvimento do bem comum, e, nessa esteira, como assenta Paulo Bonavides<sup>32</sup>, *“o velho liberalismo, na estreiteza de sua formulação habitual, não pôde resolver o problema essencial de ordem econômica das vastas camadas proletárias da sociedade, e por isso entrou irremediavelmente em crise”*.

A questão é que, após o êxito da burguesia em relação à tomada do poder político, já não mais lhes interessava a efetivação do discurso atinente à uma universalidade de direitos no âmbito material, mas meramente formal, o que resultou na ampliação do abismo social, ensejando tumultos e violência em razão da realidade social abandonada<sup>33</sup>.

Desse modo, ainda que a ascensão do modelo de Estado Liberal tenha proporcionado mudanças e inovações que culminaram em melhoras à sociedade, em especial no que concerne às liberdades individuais, fato é que, em decorrência do ultraindividualismo, as diferenças sociais acabaram se tornando ainda mais aprofundadas, gerando o crescimento das demandas sociais e, em consequência, a inevitável derrocada do modelo liberal.

---

<sup>31</sup> DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 277.

<sup>32</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 188.

<sup>33</sup> *Ibidem*, p. 42-43.

### 1.1.2. Estado Social de Direito Como Resposta à Crise do Estado Liberal

Ante o crescimento das demandas sociais relacionadas ao sistema econômico proveniente do modelo de Estado Liberal, promotor de concentração de riqueza, bem como em razão da incapacidade estatal de proporcionar alternativas para evitar tais efeitos negativos, decorrem os contornos de uma crise social, que se põe a questionar a excessiva liberdade – e individualismo – do homem perante o Estado, que não pode manter-se alheio às relações sociais e econômicas, e que tem o dever de participar das ações que influenciam os interesses de todos<sup>34</sup>.

É nesse contexto de abismo social e de dificuldades da classe trabalhadora, aliado, ainda, à inabilidade do modelo de Estado Liberal para lidar com demandas sociais, é que surge o socialismo, doutrina que refuta o capitalismo e o atual modelo de Estado, contando como um de seus principais teóricos Karl Marx<sup>35</sup>.

Cumprido esclarecer, no entanto, que o termo Estado Social não se trata de sinônimo de Estado Socialista, pois, como destaca Paulo Bonavides<sup>36</sup>, a principal diferença entre ambos consiste no fato de que, diferentemente desse último, o Estado Social não busca se desatrelar à ordem econômica capitalista, mas sim à alteração de princípios políticos e econômicos a fim de que o Estado passe a atuar e intervir, visando promover a redução das diferenças sociais.

Contudo, inobstante o exposto, destaca-se que o arquétipo de Estado Social não se encontra totalmente desassociado do ideário socialista, haja vista que seu surgimento decorreu justamente de sua orientação ideológica, que decorreram as alterações no Estado Liberal-burguês, razão pela qual, segundo Bonavides<sup>37</sup>, o Estado Social poderia ser considerado como um “*meio caminho andado, importando, pelo menos da parte da burguesia, o reconhecimento de direitos ao proletariado*”.

Ainda, conforme destacam Streck e Moraes<sup>38</sup>, a transformação do Estado Liberal de Direito, decorrente de fatores sociais, ainda foi acelerada em virtude da I Guerra Mundial, que passou a exigir novas relações econômicas, em especial por

<sup>34</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>35</sup> *Idem*.

<sup>36</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 183-184.

<sup>37</sup> *Ibidem*, p. 185.

<sup>38</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 74.

meio da necessidade de interferência estatal, utilizada para fins de direcionar as atividades produtivas de acordo com as necessidades provenientes do estado de beligerância, o que acabou por abrir caminho para experiências intervencionistas.

Pode-se afirmar que o Estado Social representa uma efetiva transformação estrutural que atingiu o antigo modelo de Estado liberal, fruto de movimentos sociais que eclodiram paulatinamente, a partir da segunda metade do século XVIII<sup>39</sup>.

José Afonso da Silva<sup>40</sup> destaca que várias constituições ficaram marcadas pelo pioneirismo no que concerne ao novo paradigma do Estado Social, dentre as quais, destaca: a Constituição Francesa de 1848; a Constituição mexicana de 1917; e, a Constituição alemã de Weimar de 1919, que instituíram os novos parâmetros para os Estados, que passaram a afirmar direitos econômicos e objetivos de justiça social, resultando em uma transição ao modelo de Estado Social.

De acordo com Jaime Pinsky<sup>41</sup>, dentre as inúmeras medidas acolhidas por países que passaram a adotar o modelo de Estado Social, há de se enfatizar o Plano Beveridge, elaborado na Inglaterra entre os anos de 1941 e 1942, pelo economista William Henry Beveridge, projeto tido como o inspirador da estrutura do modelo de Estado de Bem-Estar e matriz ideológica em numerosos países, ao propor em sua filosofia de base, que:

[...] o pleno emprego deveria ser o objetivo do Estado e que a população não deveria mais sofrer indigência nem os 'cinco gênios malignos da história: a enfermidade, a ignorância, a dependência, a decadência e a habitação miserável". A ampliação em relação ao sistema de Bismarck se baseava em três novos princípios, denominados os três 'U': a universalidade (uma cobertura social que se estendia ao conjunto da população e não apenas aos operários), a unicidade (quer dizer que um só serviço administraria o conjunto) e a uniformidade (quer dizer, auxílios independentemente do nível de renda). Além disso, e isso é muito importante, o Estado-providência deveria ser financiado pelo imposto, controlado pelo Parlamento e administrado pelo Estado.

---

<sup>39</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>40</sup> DA SILVA, Enio Moraes. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 42, n. 167, p 213-229, jul./set. 2005. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/794/R167-13.pdf?sequence=4>>. Acesso em 10/01/2020.

<sup>41</sup> PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs.). **História da cidadania**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2003, p. 248.

Como esclarece Pinsky<sup>42</sup>, o modelo proposto por Beveridge era vanguardista, ao passo em que representava um rompimento com o modelo liberal, porquanto, além de reconhecer o bem-estar social do cidadão como responsabilidade do Estado, ainda propunha que o custo dos direitos sociais fosse suportado pelos contribuintes, e não somente pelos interessados, visando que todos tivessem acesso ao novo plano, devendo os ricos pagarem maiores tributos, a fim de que o Estado pudesse financiar os serviços, demonstrando, destarte, um certo abandono do individualismo exacerbado do Estado Liberal e um retorno ao paradigma de cooperação, revelando, ainda, uma afinidade com o socialismo.

Com efeito, segundo Bonavides<sup>43</sup>, o Estado Social se caracteriza como um Estado intervencionista em decorrência da presença de seu poder político nas esferas sociais, atuando de forma a prover as necessidades existenciais mínimas dos indivíduos, motivo pelo qual, consoante leciona Eduardo Cambi<sup>44</sup>, a alteração da postura do Estado passou a não mais se limitar ao estabelecimento do mínimo possível, tornando-se verdadeiramente uma instituição voltada à assegurar direitos fundamentais, abandonando a pecha de inimigo da liberdade individual, atrelada ao modelo de Estado liberal.

De acordo com a doutrina de Jorge Reis Novais<sup>45</sup>, as alterações trazidas pelo intervencionismo do Estado Social culminaram em mudanças na posição do cidadão face ao Estado, implicando em uma nova configuração da esfera de autonomia individual, porquanto, ao lado dos direitos clássicos de liberdade, surgiram os direitos sociais, intrinsecamente ligados às prestações do Estado, e, nessa esteira, assevera o seguinte:

No fundo, o novo *ethos político* que resultava da superação da concepção liberal da separação da sociedade e Estado traduzia-se, a partir da constatação da mútua perda de capacidade de auto-regulação, num projecto global de estruturação da sociedade, ou seja, de uma regulação da vida social a partir do impulso e da conformação provenientes do Estado; por sua vez, esta direção tinha como contrapartida a pressão, exercida individual e coletivamente, da sociedade sobre o Estado, num esforço de apropriação ou inflexão das decisões estaduais que se manifestava não só nas referidas exigências ou nos direitos a prestações sociais, mas também na acção

---

<sup>42</sup> *Idem.*

<sup>43</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 200.

<sup>44</sup> CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 228.

<sup>45</sup> NOVAIS, Jorge Reis; **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito – do Estado de direito liberal ao Estado social e democrático de direito**; Coimbra: Coimbra, 1987, p. 197.

permanente e estruturada dos partidos, grupos de interesses e organizações sociais sobre a esfera política.

Calcado na ideia de intervenção estatal para garantia do mínimo existencial<sup>46</sup> é que se sobressai um dos princípios elementares do Estado Social, a busca pela igualdade material, que decorre da análise no sentido de que a igualdade formal não mais se adequa à garantia da isonomia entre os indivíduos, sendo, portanto, necessário que sejam adotadas ações positivas por parte do Estado<sup>47</sup>.

Nesse contexto, a ideia de liberdade negativa passa por uma revisão, como aponta José Guilherme Merquior<sup>48</sup>, segundo o qual:

[...] os fins racionais da conduta implicam a compreensão de que, quando falamos em liberdade como algo de inestimável, pensamos num poder positivo de fazer coisas meritórias ou delas usufruir. Portanto, a liberdade é um conceito positivo e substantivo, e não um conceito formal e negativo”.

Assim, a percepção minimalista de Estado presente no arquétipo liberal é, senão desfeita, deslocada, passando o ente estatal a exercer a função de removedor de obstáculos para o autodesenvolvimento dos indivíduos, ao passo em que se verifica que garantir a fruição de liberdades à maior quantidade de pessoas implicaria, por consequência, na garantia da efetivação do cerne da doutrina liberal, isto é, a liberdade individual, atribuindo-se novo e relevante valor à ideia de igualdade de oportunidades e de opção solidária<sup>49</sup>.

Outro importante postulado, que foi objeto de revisão pelo paradigma do modelo de Estado Social, consiste na separação dos poderes, que, a partir do reconhecimento da dilatação da finalidade do Estado, passou a permitir a sua atuação atípica (v.g. o que ocorre com o Poder Executivo que, além de regulamentar, passa a poder legislar, ainda que de forma limitada)<sup>50</sup>, e, nesse contexto, o Poder Judiciário passa a se afastar da neutralidade política que lhe era inerente no modelo de Estado

<sup>46</sup> Segundo Ricardo Lobo Torres: “[...] há um direito às condições mínimas de existência humana digna que não pode ser objeto de intervenção do Estado e que ainda exige prestações estatais positivas”. In: **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. v. III: Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999, p. 141.

<sup>47</sup> NOVAIS, Jorge Reis; **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito – do Estado de direito liberal ao Estado social e democrático de direito**; Coimbra: Coimbra, 1987, p. 227.

<sup>48</sup> MERQUIOR, Jose Guilherme. **O Liberalismo: antigo e moderno**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991., p. 153.

<sup>49</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 54.

<sup>50</sup> CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 226.

Liberal, passando, destarte, a servir como verdadeiro instrumento de busca pela efetivação de direitos sociais, promovendo a juridificação da justiça distributiva, e, portanto, assumindo um papel de maior relevância social ao enfrentar, principalmente, as contradições entre igualdade formal e justiça social<sup>51</sup>.

No que tange aos direitos individuais, Streck e Morais<sup>52</sup> destacam a revisão do núcleo do direito de propriedade e do direito de liberdade contratual como mudanças significativas no modelo de Estado Social, dado que passaram a ser interpretados a partir de sua influência social, exigindo-se, portanto, a demonstração do cumprimento da função social da propriedade, assim como o alinhamento do exercício da liberdade contratual às formas de dirigismo econômico.

Nesse contexto de afirmação de direitos e de atuação positiva do Estado, Bonavides<sup>53</sup> aponta que uma das mais relevantes, e árduas, mudanças promovidas pelo modelo de Estado Social consiste na universalização dos direitos políticos, ao passo em que o sufrágio deixou de ser censitário, passando a abranger homens e mulheres, independentemente da classe social, e, desse modo, permitindo-se à massa proletária o exercício do direito (poder) de voto, o que culminou com significativas mudanças na estrutura da sociedade, dentre as quais, cita:

[...] direitos do trabalho, da previdência, da educação; intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla as profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam em grande parte à área de iniciativa individual, nesses instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.<sup>54</sup>

Quanto à liberdade de mercado, destaca-se que as economias de escala, surgidas sob a influência do Estado Liberal, e que favoreciam posições monopolísticas, passaram a ser enfrentadas pelo modelo de Estado Social, fosse por

---

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 229.

<sup>52</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 75.

<sup>53</sup> BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 186-188.

<sup>54</sup> *Ibidem*, p. 186.

intermédio de “leis antitruste”, como no caso dos Estados Unidos, ou então, por intermédio da atuação do Poder Judiciário, como ocorreu na Alemanha<sup>55</sup>.

Ainda acerca da intervenção do Estado Social no âmbito econômico, Streck e Morais<sup>56</sup> destacam que:

[...] a liberdade contratual e econômica, símbolos da doutrina econômica liberal – o liberismo –, é fortemente reduzida pela participação do Estado como ator do jogo econômico, atuando no e sobre o domínio econômico, e, em um sentido mais amplo, do jogo social como um todo, participando das mais variadas formas nas lutas, reivindicações e arranjos sociais como ator privilegiado.

Esta atuação, todavia, não irá se limitar à simples normatização/regulação das relações de mercado, mas irá se espalhar pela participação efetiva e positiva do poder público no âmbito da atividade capitalista, seja como agente econômico, seja como parceiro, seja como concorrente etc. Da mesma forma, a atividade interventiva não ficará restrita ao âmbito financeiro, mas se alargará para os setores mais díspares do cotidiano, pondo em relevo, não sem riscos e questionamentos, o caráter presencial da autoridade estatal.

Ocorre que, segundo Marciano Buffon<sup>57</sup>, à medida em que o Estado Social se aprofundava no âmbito da intervenção a estrutura social desigual, mostrava-se, cada vez mais, emergindo situações de riscos sociais até então ignorados, e dessa noção decorria a necessidade de ampliação de sua atuação para a salvaguarda de direitos daqueles em situação de desigualdade social e econômica, vejamos:

À medida que o Estado de Bem-Estar Social se aprofundava e incorporava elementos, os problemas relativamente à estrutura tornaram-se mais evidentes. Apareceram novos riscos sociais, pois o Estado deixou de ter apenas a obrigação de cobrir riscos clássicos (doença, desemprego e terceira idade) e passou a assumir a cobertura de novos riscos sociais, tais como o desemprego de longa duração, a proteção ao meio ambiente e a necessidade de desenvolver políticas públicas aptas a minimizar as desigualdades econômicas e sociais decorrentes do modelo econômico vigente.

No entanto, a despeito das relevantes transformações trazidas pelo Estado Social, conforme leciona Ricardo Lobo Torres<sup>58</sup>, o novo modelo passou a entrar em decadência no final da década de 1970, em decorrência do exagerado endividamento dos países, e, nessa esteira, assevera-se que o principal motivo que

<sup>55</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 73.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 57.

<sup>57</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009, p. 32.

<sup>58</sup> TORRES, Ricardo Lobo. A metamorfose dos Direitos Sociais em Mínimo Existencial. p. 01-45. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **Direitos fundamentais sociais**: estudos de direito constitucional, internacional e comparado. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

conduziu à crise do modelo estatal consiste no desequilíbrio econômico e financeiro decorrente dos novos riscos assumidos pelo Estado Social em face de uma limitada arrecadação, destacando-se, contudo, que, segundo Marciano Buffon<sup>59</sup>, a situação ainda foi agravada por uma grave crise ideológica, advinda de estratégias clientelistas de “indivíduos-clientes”.

Ademais, Buffon prossegue sustentando que a coesão social voltada à justiça social perdeu forças com a redução do financiamento estatal, retornando-se ao paradigma individualista, ao passo em que se disputava a apropriação do restante dos recursos públicos, resultando em um abalo às estruturas do Estado Social ante o esfacelamento do paradigma de solidariedade social<sup>60</sup>, sendo que, como difusor do ideário intervencionista, este modelo não conseguiu atender continuamente as demandas a que se propôs<sup>61</sup>.

Desse modo, levando-se em consideração que a própria sustentação do Estado Social se encontra fulcrada no avivamento de tal paradigma, isto é, na ideia de que o interesse coletivo deve se sobrepôr ao particular, da desagregação da base deste modelo surge a denominada “crise filosófica” do Estado Social, desencadeando o enfraquecimento de direitos sociais, assim como, de estratégias públicas de intervenção, perdendo-se a ideia de cooperação em detrimento de uma busca pelo bem-estar individual<sup>62</sup>.

### 1.1.3. Estado Democrático de Direito Como *Plus Normativo Agregador da Participação Política*

Com a crise do Estado Social, o Estado Democrático de Direito<sup>63</sup> surge como modelo de Estado cujo conteúdo pretende não somente a busca pelo

---

<sup>59</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2009, p. 37-38.

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 38.

<sup>61</sup> LAURELL, Asa Cristina (org). **Estado e políticas sociais no neoliberalismo**. Tradução de Rodrigo León Contrera. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2002, p. 76-77.

<sup>62</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2009, p. 41.

<sup>63</sup> Mister destacarmos que, consoante assevera Contipelli<sup>63</sup>, tanto o substrato ideológico contido no bojo do preâmbulo da Constituição Federal de 1988, quanto o teor do art. 1º, do texto constitucional, dão conta de que o Brasil adotou o modelo de Estado Democrático de Direito: “[...] a plataforma ideológica contida no Preâmbulo da Constituição vigente expõe a instalação de “um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, orientados pela realização de ‘valores supremos de uma sociedade fraterna’ ou seja, reconhece a instituição de Estado

aspecto material de concretização da vida digna, mas, colocando-se como verdadeiro instrumento de transformação da realidade mediante o fomento da participação pública no processo de construção (ou reconstrução) da sociedade, dando voz não somente aos indivíduos, mas aos grupos sociais, que passam a exercer um papel fundamental na busca por soluções dos problemas sociais<sup>64</sup>.

Segundo Streck e Morais<sup>65</sup>, esse novo conceito de Estado surge na tentativa de se conjugar o ideal democrático ao Estado de Direito, não somente como uma mera aposição de conceitos, mas sim de forma a atribuir-lhe um conteúdo próprio, no qual convergem as conquistas democráticas, as garantias jurídico-legais e a preocupação social, constituindo-se um novo arranjo estatal que tem como preocupação básica a transformação do *status quo*, e, nesse passo, destacam que:

O Estado Democrático de Direito tem um conteúdo transformador da realidade, não se restringindo, como o Estado Social de Direito, a uma adaptação melhorada das condições sociais de existência. Assim, o seu conteúdo ultrapassa o aspecto material de concretização de uma vida digna ao homem e passa a agir simbolicamente como fomentador da participação pública no processo de construção e reconstrução de um projeto de sociedade, apropriando-se do caráter incerto da democracia para veicular uma perspectiva de futuro voltada à produção de uma nova sociedade, na qual a questão da democracia contém e implica, necessariamente, a solução do problema das condições materiais de existência.<sup>66</sup>

Dada a breve introdução de seu conteúdo, colhe-se que o ideal democrático não busca se contrapor à ideia de Estado Liberal ou Social, mas sim, ao mesmo tempo em que preserva as conquistas alcançadas, de superá-las mediante o estabelecimento de um novo conteúdo ao Estado, calcado na visão de participação popular, representando, pois, verdadeiro “*plus* normativo” em face aos arquétipos anteriores de Estado, de modo que, consoante esclarecem Streck e Morais<sup>67</sup>:

---

*constituído por representantes do povo e com finalidades predeterminadas. E, em seguida, o artigo 1º, reforça tal proposta de ação, ao dispor que a República Federativa do Brasil constitui-se em Estado Democrático de Direito, fundado no princípio da dignidade da pessoa humana, que consiste na dimensão jurídiconormativa, por excelência, do valor originário da pessoa humana”.* In: CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>64</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 98.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 84-85.

<sup>66</sup> *ibidem*, p. 85.

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 86.

[...] o Estado Democrático de Direito teria a característica de ultrapassar não só a formulação do Estado Liberal de Direito, como também a do Estado Social de Direito – vinculado ao *Welfare state* neocapitalista –, impondo à ordem jurídica e à atividade estatal um conteúdo utópico de transformação da realidade. Dito de outro modo, o Estado Democrático é *plus* normativo em relação às formulações anteriores.

Vê-se que a novidade que apresenta o Estado Democrático de Direito é muito mais em um sentido teleológico de sua normatividade do que nos instrumentos utilizados ou mesmo na maioria de seus conteúdos, os quais vêm sendo construídos de alguma data.

Conforme Willis Santiago Guerra Filho<sup>68</sup>, o Estado Democrático de Direito pretende atender a um sistema de valores voltados ao valor da pessoa humana, mas que, ao mesmo tempo, compatibilize e aperfeiçoe as garantias da liberdade, decorrente do modelo de Estado Liberal de Direito, com as da igualdade, típicos do modelo de Estado Social, e, para tanto, assevera que:

A fórmula de Estado Democrático se firma a partir de uma revalorização dos clássicos direitos individuais de liberdade, que se entendem jamais ser demasiadamente sacrificados em nome da realização de direitos sociais. O Estado Democrático de Direito, então, representa uma forma de superação dialética da antítese entre os modelos liberal e Social ou Socialista de Estado<sup>69</sup>.

Diante desse cenário, a lei – em sentido *lato* – surge como instrumento de transformação, entretanto, não mais sob uma ótica atrelada inevitavelmente à sanção ou à promoção, mas sim à constante reestruturação das próprias relações sociais, destacando-se nesse contexto a relevância da Constituição, que passa a ser colocada no topo da pirâmide da hierarquia normativa, representando, pois, o fundamentando da legislação que, como tal, é aceita como poder legítimo<sup>70</sup>.

Assim, ao lado do núcleo liberal agregado à questão social, tem-se com o Estado Democrático de Direito a incorporação efetiva da igualdade como conteúdo a que se busca garantir por meio da salvaguarda jurídica de condições mínimas de vida ao cidadão e à comunidade, destacando que, ainda que tal questão já fosse presente no modelo de Estado Social, a diferença se funda no fato de haver

<sup>68</sup> GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora RCS, 2005, p. 24.

<sup>69</sup> Cabendo destacar, entretanto, que Estado Social e Socialista não se tratam de sinônimos, dada a existência de divergência de ordem econômica, como pontua Bonavides. In: BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 183-184.

<sup>70</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 87.

no arquétipo democrático uma redefinição que lhe dá outros contornos, em função dos quais tal objetivo se coloca vinculado a um paradigma de solidariedade<sup>71</sup>.

Pois bem, a despeito da dificuldade de estabelecimento do conteúdo do modelo de Estado Democrático de Direito, dado a amplitude de seu conteúdo, sustentado majoritariamente por conceitos abertos, é possível perquirirmos sua significação por meio da análise de certos princípios norteadores, que são elencados por Streck e Moraes<sup>72</sup>, vejamos:

- A** – Constitucionalidade: vinculação do Estado Democrático de Direito a uma Constituição como instrumento básico de garantia jurídica;
- B** – Organização Democrática da Sociedade;
- C** – Sistema de direitos fundamentais individuais e coletivos, seja como Estado de distância, porque os direitos fundamentais asseguram ao homem uma autonomia perante os poderes públicos, seja como um Estado antropologicamente amigo, pois respeita a dignidade da pessoa humana e empenha-se na defesa e garantia da liberdade, da justiça e da solidariedade;
- D** – Justiça Social como mecanismos corretivos das desigualdades;
- E** – Igualdade, não apenas como possibilidade forma, mas, também, como articulação de uma sociedade justa;
- F** – Divisão dos Poderes ou Funções;
- G** – Legalidade, que aparece como medida do direito, isto é, através de um meio de ordenação racional, vinculativamente prescritivo, de regras, formas e procedimentos que excluem o arbítrio e a prepotência;
- H** – Segurança e Certeza Jurídicas.

Dentre as mudanças trazidas pelo modelo do Estado Democrático de Direito, relevantes são as alterações relacionadas ao constitucionalismo, ao passo em que, ao ser tomada como principal fonte do ordenamento jurídico do Estado, a Constituição, à qual fora atribuída também força normativa, passa a exercer grande influência sobre as normas infraconstitucionais, assim como, sobre os Poderes do Estado, efatizando-se, portanto, a superação da caracterização de mero documento político, e a aproximação das ideias do constitucionalismo e da democracia<sup>73</sup>.

Nesta senda, entende-se que a Constituição não pode ser meramente teórica e utópica, dada a compreensão acerca da necessidade de que o texto constitucional produza eficácia, mediante interpretação que permita sua instrumentalização e aplicação efetiva na realidade social, a fim de atender aos objetivos e as necessidades do Estado e da população, motivo pelo qual Miguel

<sup>71</sup> *Ibidem*, p. 90.

<sup>72</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 98-100.

<sup>73</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5. ed., 3. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 279-280.

Reale<sup>74</sup> aduz que o adjetivo “democrático”, ao denotar a ideia de superação de um modelo de Estado de Direito, meramente formal, indica o propósito de avanço a um “*Estado de Direito e Justiça Social*”, isto é, um Estado instaurado concretamente com fulcro nos valores políticos da comunidade.

Contipelli<sup>75</sup> ressalta o caráter transformador que se encontra atrelado ao elemento ideológico do Estado Democrático de Direito, consignando que:

Ao sintetizar, no âmbito do complexo normativo constitucional, concomitantemente, conjunto de valores de proteção da liberdade, caracterizadores do Estado de Direito, e de valores sócio-transformadores, próprios do Estado Social, o modelo de Estado Democrático de Direito passa a ser concebido como instrumento de concretização de esperanças individuais e coletivas, submetendo as decisões de poder à realização do programa social, jurídico e político por ele abarcado, o qual encontra sentido ético no espírito da invariante axiológica que imediatamente orienta a concepção de sua fórmula de integração ideológica, qual seja o valor da solidariedade social.

Não bastasse isso, como leciona Eduardo Cambi<sup>76</sup>, os valores e opções políticas fundamentais retomadas pelas Constituições no Estado Democrático de Direito devem ser observado por todos, inclusive pelas maiorias, haja vista que a ideia moderna da democracia exige mais do que somente a observância do princípio majoritário, vinculando, destarte, os grupos políticos detentores do poder, econômico e político, ao atendimento dos direitos de todos.

Por tais motivos, instrumentos como Justiça Social e a Igualdade passam a apresentar elementos diversos daqueles atribuídos ao Estado Social, de modo que, no âmbito do Estado Democrático de Direito lhes é conferida maior preocupação no que concerne às relações comunitárias, vinculando-os a um projeto solidário, intrinsecamente interligado ao caráter comunitário e à vida coletiva dos homens, pautado pela busca da transformação do *status quo* social<sup>77</sup>.

Tal formulação do Estado Democrático de Direito, decorrente da constitucionalização dos direitos fundamentais, desponta de forma mais evidente em

---

<sup>74</sup> REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005, p. 2.

<sup>75</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>76</sup> CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário**. São Paulo: Almedina, 2016, p. 22-23.

<sup>77</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 104-105.

relação às diferenças relacionadas à divisão dos Poderes, dado o novo papel exercido pelo Poder Judiciário, ao qual foi incumbido o dever de resguardar o sistema democrático e de direitos e garantias, inclusive defronte aos processos políticos majoritários<sup>78</sup>, por meio da criação de Cortes Constitucionais, do controle de constitucionalidade e de outros remédios constitucionais, que ampliaram o escopo de sua atuação com a finalidade de possibilitar o cumprimento de tal mister<sup>79</sup>.

Outrossim, de igual sorte, a limitação do poder calcada no princípio da legalidade, outro dos elementos intrínsecos ao constitucionalismo, encontra novos rumos, em especial em decorrência do reconhecimento da normatividade dos princípios, de modo que, supera-se, destarte, a ideia de que teriam condão puramente axiológico, sem eficácia jurídica ou aplicabilidade imediata, culminando com sua consequente inserção no sistema jurídico constitucional<sup>80</sup>.

Quanto à organização democrática da sociedade, há uma mudança bastante significativa em relação ao modelo existente no Estado Social, ao passo em que, observando-se que a consagração do sufrágio universal não seria suficiente para concretização de uma sociedade democrática, posto que a cidadania<sup>81</sup> não se esgota na mera manifestação de escolha de representantes, se mostra necessário possibilitar aos cidadãos outros instrumentos de participação popular<sup>82</sup>, e, neste sentido, José

---

<sup>78</sup> Da necessidade de efetivação das promessas constitucionais de direitos sociais, bem como da ineficiência dos demais poderes constituídos, surge, de forma contingencial a denominada judicialização da política, que, como se colhe da doutrina de Lênio Streck, consiste em um fenômeno “*inexorável e contingencial, porque decorre de condições sociopolíticas, bem como consiste na intervenção do Judiciário na deficiência dos demais Poderes*”. In: STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 65.

<sup>79</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>80</sup> BARROSO, Luís Roberto. \_\_\_\_\_. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro: Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, jan. de 2001. Disponível em: <[http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista15/revista15\\_11.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf)> Acesso em 31 de jan. de 2018.

<sup>81</sup> Conforme leciona José Afonso da Silva, a cidadania consistiria, em apertada síntese, em um “*atributo das pessoas integradas na sociedade estatal, atributo político decorrente do direito de participar no governo e direito de ser ouvido pela representação política*”. In: DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 345-346.

<sup>82</sup> Julia Maurmann Ximenes assevera a possibilidade de participação social por meio de diversos instrumentos e direitos fundamentais constitucionalmente previstos, dentre os quais destaca: i) direito à informação (art. 5º, XXXIII), ii) direito de petição (art. 5º, XXXIV), iii) controle judicial (art. 5º, XXXV, CF/88), iv) habeas corpus (art. 5º, LXVIII), v) mandato de segurança individual e coletivo (art. 5º, LXIX e LXX), vi) mandato de injunção (art. 5º, LXXI), vii) habeas data (art. 5º, LXXII), viii) ação popular (art. 5º, LXXIII), ix) iniciativa popular (art. 61, § 2º), x) controle de constitucionalidade, dentre outros meios capazes de permitir a participação nas políticas públicas, na criação das leis e no sistema administrativo

Afonso da Silva<sup>83</sup> expõe que a forma participativa da soberania popular consiste em verdadeira exigência para a caracterização do estágio de evolução do Estado Democrático.

Segundo José Casalta Nabais<sup>84</sup>, o conceito de cidadania compreende tanto os indivíduos, enquanto titulares e destinatários de direitos e deveres, quanto o Estado, que atua em função de efetivação do bem comum<sup>85</sup>, isto é, da construção de uma sociedade mais justa e igualitária.

Com efeito, conforme Eduardo Cambi<sup>86</sup>, o ideário do modelo de Estado Democrático de Direito caminha juntamente ao sistema de garantias e direitos, que buscam assegurar ao homem uma autonomia perante os poderes públicos, de modo que *“não há efetiva democracia sem a observância e a concretização dos direitos fundamentais, não podendo a atuação parlamentar ou do governante estar em desacordo com a Lei Fundamental”*.

Nessa toada, José Afonso da Silva<sup>87</sup> destaca a relevância do controle das funções políticas pelo povo, verdadeiro titular dos poderes, como um dos pontos centrais da ideia de Estado Democrático de Direito, haja vista ser este controle o elemento que legitima a estrutura política, que deve sempre atender ao interesse público, em especial no que concerne à busca pela justiça social.

Pois bem, consoante pertinente síntese traçada por Ênio Moraes da Silva<sup>88</sup> acerca dos elementos do Estado Democrático de Direito, este modelo estatal

---

e político. In: XIMENES, Julia Maurmann. **Reflexões sobre o conteúdo do Estado Democrático de Direito**. p. 1-17, 2012. Disponível em: <<http://campanhanaweb.com.br/acsmce-antigo/sem-categoria/reflexoes-sobre-o-conteudo-do-estado-democratico-de-direito/>>. Acesso em 13/01/2020.

<sup>83</sup> DA SILVA, Afonso José. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul/set 1988.

<sup>84</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, Cidadania e Direito Fiscal. p. 110-140. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>85</sup> De acordo com Marciano Buffon: *“Os contornos conceituais do denominado bem comum não ficam à mercê de programas governamentais unilateralmente elaborados. Em um Estado Democrático de Direito, a ideia de bem comum está constitucionalmente prevista, por isso existe uma vinculação e um comprometimento de todos os Poderes e em todas as esferas com a sua realização. Em síntese, pode-se dizer que o bem comum corresponde à concretização dos objetivos e princípios constitucionalmente postos, especialmente mediante a realização dos direitos fundamentais”*. In: BUFFON, Marciano. A Tributação como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia, v. 38 - n. 2, 2010**.

<sup>86</sup> CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário**. São Paulo: Almedina, 2016, p 258.

<sup>87</sup> DA SILVA, Ênio Moraes. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 42, n. 167, p 213-229, jul/set 2005. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/794/R167-13.pdf?sequence=4>>. Acesso em 10/01/2020.

<sup>88</sup> *Idem*.

*“deve realizar a institucionalização do poder popular, num processo de convivência social pacífico, numa sociedade livre, justa e solidária e fundada na dignidade da pessoa humana”.*

Assim, depreende-se que o arquétipo do Estado Democrático de Direito não se trata de uma forma de contraposição aos modelos de Estado de Direito anteriores, mas sim, uma superação que, congregando os aspectos de ambos, os conjuga ao ideal democrático e de solidariedade, a partir do qual, se toma como finalidade do Estado a reestruturação social com a transformação do *status quo*, com fulcro na valorização da dignidade humana.

## 1.2. DA TRIBUTAÇÃO NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

Fixadas as premissas teóricas quanto aos modelos de Estado retromencionados, passe-se a promover, agora, uma análise acerca da leitura – ou releitura – da tributação à luz dos elementos axiológicos que estruturam o arquétipo do Estado Democrático de Direito, a fim de que se possa compreender a ideia que envolve a transformação de suas finalidades.

Desta feita, iniciar-se-á pelo estudo da fórmula de integração ideológica do Estado Democrático de Direito, bem como do reconhecimento do princípio da solidariedade social como seu vetor axiológico, em especial sob a ótica dos objetivos da República Federativa do Brasil enunciados no art. 3º da Constituição Federal, e as influências de tal reconhecimento no âmbito da tributação.

Na sequência, em atenção ao constitucionalismo e os efeitos do reconhecimento de força normativa ao conteúdo principiológico constitucional, e sua irradiação ao ordenamento jurídico, será abordado o fenômeno da constitucionalização do direito tributário sob a ótica da justiça fiscal – como corolário da capacidade contributiva – e sua finalidade de transformação social.

Por fim, em decorrência do conteúdo exposto, será verificada a proposta de uma releitura do Direito Tributário, não mais calcado na ideia de exercício do poder Soberano, até seu reconhecimento como instrumento de transformação social.

### 1.2.1. Fórmula de Integração Ideológica do Estado Democrático de Direito: Solidariedade Social, Desenvolvimento e Tributação

Segundo Contipelli<sup>89</sup>, a validade dos modelos que compõem o ordenamento jurídico se encontra restrito aos limites definidos pelo complexo normativo constitucional, que, segundo o constitucionalismo, se trata da norma fundamental que disciplina a forma de organização do Estado e a distribuição do poder, descrevendo, juridicamente, desse modo, o que denomina como sendo a “fórmula de integração” adotada pela estrutura de cada modelo estatal vigente, isto é, de acordo com cada época histórica, consistindo, pois, na representação do:

[...] momento jurídico de estabilização dos fatores sociais, políticos e jurídicos que atuam na composição do Estado e na forma de expressão da soberania, realizada no plano normativo constitucional, a partir do processo seletivo de um corpo axiológico, que deve considerar em primeiro plano o valor fonte da pessoa humana e, posteriormente, as invariantes axiológicas que, reveladas à consciência histórica de cada civilização, incorporam-se ao patrimônio ético de sucessivas gerações, tais como liberdade, igualdade e, atualmente, solidariedade.

Dada a supremacia constitucional na hierarquia normativa, tem-se que, da mesma forma que estabelece o fundamento de validade de um modelo jurídico, e, portanto, influenciando a construção de seu sentido, assim como do próprio arquétipo estatal e suas finalidades, o complexo normativo constitucional acaba por tornar-se a referência da validade do macromodelo constituído pelo ordenamento jurídico ao irradiar seu conteúdo e suas finalidades, o que reforça a argumentação no sentido de que a fórmula de integração se encontra inserida no próprio conteúdo das prescrições de determinado modelo constitucional, sendo que, como assevera Contipelli<sup>90</sup>:

Na medida em que submete o fundamento de validade dos modelos jurídicos aos seus ditames, possibilitando a organização da convivência social em uma unidade de poder, a fórmula de integração expressa pelo complexo normativo constitucional estrutura o teor das possíveis ações futuras do Estado e dos membros da comunidade, para ser dinamicamente objetivada como valores condicionantes das condutas exteriorizadas perante a dimensão histórico-cultural da realidade social.<sup>91</sup>

<sup>89</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>90</sup> *Idem*.

<sup>91</sup> *Idem*.

Assim, ao irradiar seu conteúdo ao ordenamento jurídico, o conjunto de valores paulatinamente inseridos no complexo normativo constitucional no decurso do processo histórico, que consiste na fórmula de integração, acaba por culminar na construção de uma visão específica acerca da temática do comportamento social, ao qual se encontra atreladas as finalidades estatais, e, desse modo, os direcionando ao atendimento de certas finalidades, designando os rumos do poder e caracterizando o modelo estatal<sup>92</sup>.

Em atenção ao conteúdo da fórmula de integração ideológica do Estado Democrático de Direito, segundo lecionam Streck e Morais<sup>93</sup>, em atenção à perspectiva de Alain Touraine, é possível observar que:

[...] as sociedades exigem que o poder retome as funções de árbitro na solução das injustiças. Para tanto, o Estado deve (re)assumir a sua capacidade de transformação da sociedade, questão para a qual aponta claramente o art. 3º da Constituição brasileira, ao impor a construção de um Estado Social, sob a fórmula do Estado Democrático de Direito. Não se trata mais de livrar a economia de vínculos paralisantes, mas ao contrário, de reintegrar a atividade econômica ao conjunto da vida social e reforçar as intervenções do poder político.

Como destaca Contipelli<sup>94</sup>, ao consagrar seus objetivos e ideologias no âmbito normativo constitucional, o Estado Democrático de Direito acaba por demonstrar de forma expressa sua pauta calcada na solidariedade social, sem, no entanto, perder de vista a necessidade de balanceamento entre a proteção às liberdades individuais e os modos de cooperação intersubjetiva, visando, dessa forma, incutir à comunidade o comprometimento em relação aos deveres constitucionais de cooperação para fins de garantir condições mínimas de vida, bem como aos seus membros a conscientização, o que, segundo o autor, converge à ideia de:

[...] respeito às liberdades individuais e ao ordenamento jurídico, bem como o atendimento, por meio da realização de ações concretas, aos objetivos constitucionais guiados pela solidariedade social e demais valores fundamentais da pessoa humana”.

---

<sup>92</sup> *Idem*.

<sup>93</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 74.

<sup>94</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

Ainda que as alterações provenientes do modelo de Estado Democrático de Direito não pretendam a superação das relevantes conquistas do Estado Liberal e do Estado Social, por certo que representam uma ruptura com os modelos anteriores, porquanto se “*traz à tona, formal e materialmente, a partir dos textos constitucionais diretivos e compromissórios, as condições de possibilidade para a transformação da realidade*”<sup>95</sup>.

Com efeito, como destacam Streck e Morais<sup>96</sup>, a Constituição Federal traz no bojo de seu art. 3º os ideais de construção do Estado Democrático, cuja função se funda na promoção e integração da sociedade nacional, o que demanda uma verdadeira transformação das estruturas econômicas e sociais.

E, desse modo, ao elencar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, o art. 3º da Constituição Federal, tem-se que a ordem constitucional revela de forma patente que a transformação avocada pela opção da fórmula de integração ideológica do modelo de Estado Democrático de Direito se funda na ideia de solidariedade, o que importa na necessidade de condicionamento da interpretação dos mandamentos constitucionais e de construção de significado deôntico de seus modelos, à uma ótica fundada em tal vetor axiológico, consoante consigna Contipelli, com fulcro na Teoria Tridimensional do Direito<sup>97</sup>:

Partindo da estrutura tridimensional do direito, os atos decisórios de poder se debruçam sobre a experiência social para selecionar axiologicamente os fatos componentes das normas jurídicas, sendo que o pressuposto de validade de tal processo, na perspectiva do modelo de Estado Democrático de Direito, estruturado pelo complexo normativo constitucional, deve ser plenamente orientado pelo valor solidariedade social. Nos mesmos termos, deve se entender a configuração dos modelos jurídicos, que, por meio do agrupamento de normas para formação de unidade de sentido, se destinam a reger certos comportamentos humanos, tendo o alcance de suas finalidades orientadas pelo referencial estabelecido pelo valor solidariedade social.

---

<sup>95</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 90.

<sup>96</sup> *Idem*.

<sup>97</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

Segundo o entendimento de Daniel Sarmento<sup>98</sup> em relação ao conteúdo da concepção de sociedade solidária, segundo contido no Texto Constitucional:

[...] a construção de uma solidariedade tal como projetada pelo constituinte pressupõe o abandono do egocentrismo, do individualismo possessivo, e a assunção, por cada um, das responsabilidades sociais em relação à comunidade, e em especial em relação àqueles que se encontrem numa situação de maior vulnerabilidade.

A este ponto, mister trazermos à baila o entendimento de Marco Aurélio Greco<sup>99</sup> no tocante à definição dos objetivos do arquétipo de Estado Democrático de Direito contido no art. 3º, da Constituição Federal, e sua atuação forte e irradiante ao ordenamento jurídico, o qual assenta que:

[...] o viés humano de disciplina constitucional é reforçado pelo seu artigo 3º quando explicita os objetivos fundamentais da República. A indicação de objetivos não é mera declaração de boas intenções; ela assume o papel de condicionante dos mecanismos e instrumentos que vierem a ser criados e utilizados à vista das competências constitucionais. Isto significa que, dentre alternativas teoricamente possíveis (à vista de determinada situação e formalmente compatíveis com a norma de competência) estará prestigiada aquela que estiver em sintonia com o objetivo constitucional no sentido de contribuir para a sua obtenção.

O inciso I, do artigo 3º, da Constituição Federal<sup>100</sup>, expressamente trata da construção de uma “*sociedade livre justa e solidária*”, o que retrataria a primeira dimensão da solidariedade social como vetor do modelo de Estado Democrático de Direito, cujo a atuação se dá no âmbito da própria organização e distribuição do poder, ao passo em que consagra a ideia de relação de interdependência recíproca que deve permear as relações sociais dos membros de uma comunidade, representando, pois, o paradigma da cooperação que busca, por meio da soberania, e em seu âmbito, a ideia de coexistência social e respeito aos direitos humanos<sup>101</sup>.

<sup>98</sup> SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 339.

<sup>99</sup> GRECO, Marco Aurélio; GODOI Marciano Seabra de (coord.) **Solidariedade social e tributação**, São Paulo: Dialética, 2005, p. 172.

<sup>100</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]

<sup>101</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

É fundado nesse paradigma que o Estado Democrático de Direito pressupõe a divisão de encargos sociais e comunitários, o que faz mediante a atribuição de direitos e deveres recíprocos entre os membros da comunidade, de forma que, imbuídos desse espírito de cooperação intersubjetiva, todos sejam responsáveis por “*garantir o desenvolvimento nacional*”, como preceitua o inciso II, do art. 3º, da Constituição Federal<sup>102</sup>, numa conjunção de esforços voltada à concretização do objetivo normativo constitucional consubstanciado na efetiva transformação social, na busca pelo melhor atendimento do bem comum<sup>103</sup>.

De igual sorte, o objetivo constante do inciso III<sup>104</sup>, do art. 3º, da Constituição Federal, e que consiste em “*erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais*”, demanda que Estado passe a assumir, além de uma atuação voltada à estruturação do poder e exteriorização da soberania, um compromisso de efetiva intervenção na ordem social e econômica, mediante a adoção das medidas necessárias à garantia de condições mínimas de vida aos membros da comunidade, que, por sua vez, haverão de cumprir os deveres de colaboração a eles estatuídos, visando o pleno funcionamento da rede de cooperação comunitária intersubjetiva<sup>105</sup>.

Acerca de tal objetivo, Contipelli<sup>106</sup> expõe que, diferentemente da previsão do modelo de Estado Social, no âmbito do Estado Democrático, a perspectiva de busca de igualdade não demanda a intervenção somente do Estado, mas sim de todos os membros da comunidade, ante a imposição de divisão de responsabilidade que decorre do vetor de solidariedade social, de modo que:

Tal postura descrita no modelo de Estado Democrático de Direito possibilita a composição dos direitos sociais assistenciais, herdados do Estado Social, e, reflexamente, a atribuição de deveres fundamentais, que denotam uma nova perspectiva do valor igualdade com interferência direta da solidariedade social, para envolver não somente o Estado, mas a totalidade dos participantes da vida comunitária na divisão das responsabilidades decorrentes da coexistência coletiva, que deve propiciar os meios adequados

<sup>102</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

II - garantir o desenvolvimento nacional; [...]

<sup>103</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>104</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais; [...]

<sup>105</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>106</sup> *Idem*.

ao pleno desenvolvimento das potencialidades da pessoa humana, com a busca incessante da atribuição de igual dignidade no âmbito social.

No mesmo sentido, destacamos a lição de Alberto Nogueira<sup>107</sup>, que tece comentários acerca da necessidade de efetiva atuação dos membros da comunidade para a consecução dos objetivos do Estado Democrático de Direito, consignando que:

O Estado Democrático de Direito surge como modalidade mais avançada do chamado Estado de Direito, incorporando conteúdos da etapa anterior (Estado Social de Direito) e fazendo recair a tônica sobre o aspecto da participação dos cidadãos na realização de seus fins.

Quanto ao objetivo enunciado no bojo do inciso IV, do art. 3º, da Constituição Federal<sup>108</sup>, que consiste em “*promover o bem de todos sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação*”, Contipelli<sup>109</sup> destaca que, tal concepção avoca o valor do sentimento de alteridade e de comunhão ética ao próprio agir individual na busca de uma vivência calcada na realização do bem comum, onde os membros da comunidade, ao se colocar na posição do outro, e nele reconhecerem sua própria dignidade, sejam impelidos ao esforço contínuo de criação de condições morais e materiais mínimas aptas a possibilitar o pleno desenvolvimento das liberdades pessoais e a consequente fruição de vida satisfatoriamente digna.

Dal Magro e Aquino<sup>110</sup> enfatizam a relevância do reconhecimento do outro enquanto elemento qualificador da solidariedade, na busca pela efetivação do verdadeiro convívio fraterno, vejamos:

A importância da Solidariedade, especialmente compreendida como objetivo do Estado Social, não advém tão somente de uma postura de caridade entre as pessoas. Essa é uma conceituação errônea quanto à sua dimensão ética

<sup>107</sup> NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1997, p. 273.

<sup>108</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>109</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>110</sup> DAL MAGRO, Diogo; DE AQUINO, Sérgio Ricardo Fernandes. **A socialidade como pressuposto para efetivação da solidariedade: o papel de uma hermenêutica constitucional plural**. In: COPATTI, Lívia Copelli; DE OLIVEIRA, Luthyana Demarchi; BRIANCINI, Valkiria. **Perspectivas Interdisciplinares do Direito**. 1. ed. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 34.

e jurídica. Sob igual critério, não se pode confundir Solidariedade com Fraternidade. Não existe Solidariedade sem Fraternidade, pois essa é o espírito fundador que se manifesta de modo universal em todas as nações. A atitude solidária representa a dimensão real do convívio fraterno e altera os significados de aperfeiçoamento social.

Por esse motivo, é improvável que se estabeleça, na vida da Sociedade, o cumprimento do princípio constitucional da Solidariedade sem que haja, pelo menos, o reconhecimento do Outro na sua mais absoluta diferença. Deve-se, necessariamente, frisar esse ponto: as manifestações sociais de solidariedade somente ocorrem devido à alteridade. A ausência desse pressuposto indispensável ao conviver não permite que hajam ações de solidariedade e responsabilidade, seja entre cidadãos, por força coercível da Norma Jurídica, seja entre os seres humanos de diferentes regiões e culturas da Terra.

A este ponto, é relevante registrarmos que, por óbvio, a concepção de desenvolvimento aqui tratada não pode ser concebida a partir de critérios estritamente econômicos, pois, ainda que possa se caracterizar como importante instrumento de emancipação, uma concepção adequada de desenvolvimento demanda a priorização da expansão da liberdade, conforme assevera Amartya Sen<sup>111</sup>:

Uma concepção adequada do desenvolvimento deve ir muito além da acumulação de riqueza e do crescimento do Produto Nacional Bruto e de outras variáveis relacionadas à renda. Sem desconsiderar a importância do crescimento econômico, precisamos enxergar muito além dele. [...] o crescimento econômico não pode ser considerado um fim em si mesmo. O desenvolvimento tem de estar relacionado sobretudo com a melhoria da vida que levamos e das liberdades que desfrutamos. Expandir as liberdades que temos razão para valorizar não só torna nossa vida mais rica e mais desimpedida, mas também permite que sejamos seres sociais mais completos, pondo em prática nossas volições, interagindo com o mundo em que vivemos e influenciando esse mundo.

A noção de desenvolvimento cunhada por Amartya Kumar Sen parte de uma abordagem holística, focada nas capacidades, isto é, na potencial liberdade substantiva<sup>112</sup>, por meio da qual compreende o desenvolvimento como sendo um “*um processo de expansão das liberdades reais que as pessoas desfrutam*”<sup>113</sup>, voltada,

<sup>111</sup> *Ibidem*, p. 29.

<sup>112</sup> Para Amartya Sen, a capacidade consiste em uma noção derivada, que se relaciona às combinações de atividades e modos de ser, denominadas pelo autor de “funcionamentos”, que uma pessoa pode alcançar, e, desse modo, a partir da abordagem das capacidades concebe a vida humana “*como um conjunto de ‘atividades’ e de ‘modos de ser’ que poderemos denominar ‘funcionamentos’ – e relaciona o julgamento sobre a qualidade da vida à avaliação da capacidade de funcionar ou de desempenhar funções*”. In: SEN, Amartya Kumar. **Commodities and Capabilities**. Nova Delhi: Oxford University Press, 1985, p. 43.

<sup>113</sup> SEN, Amartya Kumar; **Desenvolvimento como Liberdade**; Tradução por Laura Teixeira Motta; São Paulo: Companhia das Letras, 2016, p. 28-29.

portanto, à finalidade de obtenção de uma liberdade emancipatória, e na eliminação das fontes de privação de liberdade (para ser)<sup>114</sup>.

Partindo-se dessa abordagem de desenvolvimento enquanto processo de expansão da liberdade, pode-se dizer que a pobreza pode ser caracterizada como a privação de capacidades elementares<sup>115</sup>, razão pela qual, a partir de tal concepção, a solução para se assegurar uma vida digna deveria se focar na ideia de redução da injustiça e da desigualdade, mediante a garantia de que todos pudessem ter liberdade para a realização daquilo que é tido como essencial.

Importante destacar que, assim como Amartya Sen, Celso Furtado também sustenta que a noção de desenvolvimento se refere à ideia de realização das potencialidades humanas, segundo o qual, o desenvolvimento aconteceria quando a expansão da capacidade criativa dos homens conduzisse à sua autodescoberta, com a ampliação de seu mundo em relação a valores materiais e espirituais<sup>116</sup>, conceito que se aproxima do alargamento das capacidades humanas de Amartya Sen, ao passo em que ambos se relacionam a concepção de desenvolvimento focado em uma dimensão humana e social.

Com efeito, é possível se verificar a sedimentação das raízes axiológicas da solidariedade social por meio dos objetivos enunciados pelo art. 3º, da Constituição Federal, por meio das quais, fundadas no valor originário da pessoa humana, se busca a construção e efetivação do projeto normativo constitucional de dignidade social, inerente ao arquétipo de Estado Democrático de Direito, consagrado em um ambiente de cooperação recíproca intersubjetiva, no qual se ligam direitos e deveres, por meio do comprometimento ético para com a realização do objetivo de vida digna, tomado não como mera abstração teórica<sup>117</sup>.

Assim, segundo Contipelli<sup>118</sup>, ao preencher a fórmula de integração do arquétipo do Estado Democrático de Direito, e se conjugar com valores

---

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 31.

<sup>115</sup> *Ibidem*, p. 36.

<sup>116</sup> FURTADO, Celso. El desarrollo como proceso endógeno. Enero - abril, 2011 *apud* SOUZA, Dellany Maria Dantas *et al apud* O desenvolvimento como alargamento das capacidades humanas: aproximações entre Amartya Sen e Celso Furtado; **Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional, Blumenau, v. 2, p. 47-58, 2014.**

<sup>117</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>118</sup> *Idem*.

fundamentais, aqui tomados como conceitos axiológicos<sup>119</sup>, tais como liberdade, igualdade, justiça e segurança, os quais também participam da estrutura da ordenação jurídica, a solidariedade social orienta a essência do programa de ação do complexo normativo constitucional vigente, assim como a consecução dos objetivos positivados no bojo do art. 3º, da Constituição Federal, para, desse modo, estabelecer a diretriz a ser seguida na fundamentação e compreensão do sentido das normas jurídicas.

Levando-se em consideração a irradiação da fórmula de integração do Estado Democrático de Direito a toda a estrutura normativa, resta patente que não poderia deixar de sê-lo, de igual sorte, ponto de partida da construção da própria significação das normas de tributação, pois, segundo Alberto Nogueira<sup>120</sup>, “*no caso brasileiro, uma vez que nosso regime se constitui num Estado Democrático de Direito (CF/88, art. 1º), resulta inarredável que não se submeta o tributo e sua forma de atuação aos fins decorrentes dessa organização*”.

Nesse passo, colhe-se que a fórmula de integração do Estado Democrático de Direito se encontra intrinsecamente interligada ao vetor axiológico da solidariedade social, o qual extravasa os objetos circunscritos no bojo do art. 3º, da Constituição Federal, de modo a se tornar verdadeiro pilar do ordenamento e ponto de partida da construção de sua leitura, enquanto princípio jurídico, que, de igual forma, irradia seu conteúdo ao âmbito da tributação, tomando-a como dever dos membros da comunidade.

---

<sup>119</sup> Segundo conceituação trazida por Miguel Reale, “os valores situam-se no plano axiológico porque atribuem uma qualidade que expressa uma preferência ou equivalência em relação a algo”. In: REALE, Miguel. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 208. Ainda, consoante lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior: “[...] os valores não são entidades independentes, que permitem uma expressão unívoca, mas são fatores que se determinam - instavelmente - em um processo global. Nesse processo, objetivos primariamente postulados podem sofrer mutações, já pela modificação nas condições de ‘razoabilidade’ já pelo aparecimento de novos objetivos”. In: FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e Outros Ensaio**. São Paulo: Editora Manole, 2007. p. 526. Ainda, como esclarece Joacir Sevegnani: “[...] os valores não possuem uma existência em si, pois se manifestam nas coisas valiosas que se revelam através da história. Não são uma realidade ideal que o homem contempla como se fosse um modelo definitivo, ao contrário, são algo que o homem realiza em sua própria experiência e que vai assumindo entendimentos diferentes em cada tempo”. In: SEVEGNANI, Joacir. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. In: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017, p. 492.

<sup>120</sup> NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1997, p. 186.

### 1.2.2. Constitucionalização do Direito Tributário e Justiça Fiscal

Como visto alhures, a Constituição consiste na norma fundamental do Estado, figurando, portanto, no ponto mais alto da hierarquia normativa, representando, pois, a própria materialização da forma do direito, ao passo em que a validade do ordenamento deve se pautar pela análise de adequação, tanto formal quanto material, a seus preceitos.

Consoante leciona Barroso<sup>121</sup>, o processo conhecido como constitucionalização do Direito se identifica na vinculação de normas ordinárias às de direito fundamental – aqui tratadas como direitos supremos do ordenamento jurídico<sup>122</sup> – na forma de uma adaptação legislativa de normas gerais às normas constitucionais principiológicas. Entretanto, ainda como destaca o autor, o fenômeno não pode ser reduzido à mera formalização legiferante dada a insuficiência de tal concepção para se definir o reconhecimento da normatividade da Constituição e da irradiação de seu conteúdo axiológico, mas sim como fenômeno que busca conferir unidade e coerência ao ordenamento jurídico<sup>123</sup>.

Levando-se em consideração a influência do constitucionalismo em todos os âmbitos jurídicos, certo que, também, o direito tributário deve submeter-se à força normativa da Constituição, assim como ao papel da interpretação constitucional e à expansão da jurisdição constitucional, fenômeno que, no âmbito do campo tributário, pode se apresentar de diferentes formas.

Com efeito, segundo a concepção de Virgílio Afonso da Silva<sup>124</sup>, a constitucionalização do direito corresponde à “*irradiação dos efeitos das normas (ou*

<sup>121</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acessado em: 15/01/2020.

<sup>122</sup> Acerca do tema, mister colhermos às lições de Ingo Wolfgang Sarlet, o qual trata os direitos fundamentais da seguinte forma: “*Direitos fundamentais são, portanto, todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).*” In: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 61.

<sup>123</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional contemporâneo**. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 360.

<sup>124</sup> SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 38.

*valores) constitucionais aos outros ramos do direito*”, e, nessa esteira, tem-se que o fenômeno conduz a ideia de que, por meio de uma reforma legislativa, a legislação infraconstitucional deva se adaptar a fim de incorporar os elementos axiológicos correspondentes aos preceitos da Lei Maior.

Conforme leciona Ricardo Lobo Torres, calcado na ideia de supremacia da Constituição, o fenômeno da constitucionalização conduz, ao mesmo tempo, a um sobressistema formal, no que concerne ao infrassistema legal, e, ainda, a um sobressistema material, que irradia conteúdo axiológico informando os infrassistemas setorializados<sup>125</sup>.

Segundo Ricardo Lodi<sup>126</sup>, a constitucionalização representa tanto um fenômeno de índole formal, consistente na previsão de receitas tributárias e direitos dos contribuintes, quanto de índole material, por meio da consolidação do conteúdo axiológico que decorre da norma constitucional (tais como: justiça fiscal, legalidade, capacidade contributiva, dentre outros), e que se traduz em direitos fundamentais, materialmente relacionados à noção de condições para a liberdade, necessidades humanas básicas ou pressupostos para a democracia.

Importante destacarmos, ainda, a contribuição trazida por Paulo Ricardo Schier<sup>127</sup>, o qual aduz que, por meio do fenômeno do constitucionalismo opera-se uma releitura no âmbito do Direito Tributário, que se pauta pela valorização dos princípios constitucionais tributários, em especial ante o reconhecimento de sua normatividade.

De igual sorte, Barroso<sup>128</sup> também traz à baila a noção de que o constitucionalismo repercute, também, no âmbito do Direito Tributário, incutindo nesse a necessidade de que sua interpretação passe a permear os vetores axiológicos que irradiam do texto constitucional, ampliando, desta forma, a margem valorativa e substancial da norma a ser aplicada, processo que dá a ideia do que denomina de filtragem constitucional:

---

<sup>125</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009. v. 1, p. 315.

<sup>126</sup> LODI, Ricardo. **A constitucionalização do Direito Tributário**. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 996.

<sup>127</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. **Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo**. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações práticas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 251-269, p. 256.

<sup>128</sup> BARROSO, Luís Roberto. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acessado em: 15/01/2020.

Nesse ambiente, a Constituição passa a ser não apenas um sistema em si - com a sua ordem, unidade e harmonia - mas também um modo de olhar e interpretar todos os demais ramos do Direito. Este fenômeno, identificado por alguns autores como filtragem constitucional, consiste em que toda a ordem jurídica deve ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados. Como antes já assinalado, a constitucionalização do direito infraconstitucional não tem como sua principal marca a inclusão na Lei Maior de normas próprias de outros domínios, mas, sobretudo, a reinterpretação de seus institutos sob uma ótica constitucional.

Na mesma senda, segundo leciona Paulo Ricardo Schier<sup>129</sup>, o fenômeno da filtragem constitucional remete à ideia de normatividade e imperatividade da Constituição, a qual irradia seus valores constitucionais a todo o ordenamento infraconstitucional, consistindo, pois, em:

[...] um processo em que toda a ordem jurídica, sob a perspectiva material e formal e assim os seus procedimentos e valores, devem passar sempre e necessariamente pelo filtro axiológico da Constituição Federal, impondo a cada momento da aplicação do direito, uma releitura e atualização de suas normas.

No tocante à preocupação com uma nova leitura do Direito Tributário, em consonância com o conteúdo dos princípios constitucionais, Viviane Nery Viegas<sup>130</sup> assenta o seguinte:

Este cuidado, no entanto, não pode atingir somente a esfera civil e política, o Direito Tributário, enquanto expressão da soberania estatal, também deve respeito ao valor da dignidade da pessoa humana.

Nas relações tributárias, o princípio se manifesta pelas limitações ao poder de tributar. Exemplo disso é aplicação do princípio da capacidade contributiva. Hoje, este primado não pode ser aplicado somente pela noção formal que passa, ou seja, respeitar o que cada um pode contribuir. O sentido moderno do princípio da capacidade contributiva diz com a garantia do mínimo existencial, do que é necessário à sobrevivência humana e que lhe garanta sua dignidade.

O conceito de poder de tributar, como expressão de soberania estatal deve ser revisto. Não se pode mais compreender este poder como absoluto; cada vez mais o Estado é convocado a garantir a justiça e igualdade fiscais, tornando o poder de tributar em direito de tributar, limitado constitucionalmente não só em sentido formal, mas em sentido material.

<sup>129</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem Constitucional: construindo uma nova dogmática jurídica**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999, p. 104.

<sup>130</sup> VIVIANE, Nery Viegas. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à Modernidade tardia no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. Vol. 7, n. 7, (jan./jun. 2010), p. 66-89.

Siddharta Legale Ferreira<sup>131</sup> ainda destaca que, em decorrência da atribuição de força normativa ao Texto Constitucional, o direito tributário acabou por redimensionar as complexas relações entre a legalidade, prática administrativa, capacidade contributiva, extrafiscalidade<sup>132</sup> e progressividade, ao passo em que os direitos fundamentais deixaram de possuir uma dimensão apenas subjetiva, ou seja, de proteção do indivíduo contra o poder extroverso do Estado, passando a adquirir, também, uma dimensão objetiva, com fulcro na qual o conteúdo axiológico dos princípios passa a servir de norte para a formulação e interpretação das normas.

A este ponto, mister destacar que, consoante assenta Ricardo Lobo Torres<sup>133</sup>, em tempos de neoconstitucionalismo e pós-positivismo, além do reconhecimento da normatividade dos princípios, ainda se avoca a imprescindibilidade de uma leitura moral do Direito.

Nesse sentido, Marco Aurélio Greco chama atenção para a necessidade de reconhecimento da “juridicidade” da moral, asseverando que afirmação contrária a esta seria o equivalente a dizer que tratar-se-ia de elemento fora do Direito, postura que, segundo o autor, seria incompatível com o Texto Constitucional, que, ao compreender a moral, implicaria na impossibilidade de negação de seu caráter jurídico positivo<sup>134</sup>.

Quanto ao conteúdo da moral aqui tratada, nos remetemos novamente às lições de Marco Aurélio Greco, que, ressaltando a dificuldade de determinação de seu significado jurídico, aponta para a adoção de uma concepção que extrapola a visão exclusivamente ontológica (do Ser), para compreendê-la a partir da agregação da alteridade como uma ética, para, desse modo, ver a moralidade

---

<sup>131</sup> FERREIRA, Siddharta Legale. Constitucionalização do Direito Tributário: a justiça fiscal numa visão liberal-igualitária. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 8, p. 227-250, jan/jun 2012. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/8/constitucionalizacao-direito-tributario.pdf>. Acessado em: 15/01/2020.

<sup>132</sup> Segundo José Casalta Nabais: “A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer frente face às despesas públicas”. In: NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 629.

<sup>133</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. v. 2, p. 200)

<sup>134</sup> GRECO, Marco Aurélio. Notas Sobre O Princípio Da Moralidade: Uma Abordagem Apoiada No Elemento Alteridade. **Revista Eletrônica de Direito e Estado. Salvador. n. 38, abril/maio/junho, 2014.**

como “*posicionamento perante o interlocutor, para que a ação, ainda que legal, não seja instrumento de instauração de injustiças a ele destinadas*”<sup>135</sup>.

De acordo com Humberto Ávila<sup>136</sup>, a constitucionalização do Direito Financeiro e Tributário consiste no fenômeno responsável por colocar a discussão sobre justiça fiscal em um patamar mais elevado, ponto a partir do qual se passou a exigir uma reflexão acerca da efetivação dos princípios e direitos fundamentais de forma democrática, por meio do qual a própria acepção de justiça passou a ser definida e concretizada por vias democráticas e institucionais.

Segundo a concepção de justiça fiscal de Clóvis Gouvea<sup>137</sup>, o princípio consistiria na orientação da distribuição da carga tributária – estritamente indispensável para a consecução da atividade estatal – em consonância com a capacidade contributiva de cada membro da comunidade, entretanto, mais do que isso, teria ainda um caráter de redistribuição de renda que, além de contribuir para o desenvolvimento econômico, ainda assume uma função mais relevante de transformação social:

1.3 A redistribuição de renda nacional pela transferência de recursos de subsistência das camadas mais favorecidas para as mais pobres, seguindo o raciocínio keynesiano, tendo a retornar em forma de consumo e realimentar o sistema produtivo, o que acabará sendo benéfico para a sociedade como um todo, inclusive repondo parte considerável dos recursos iniciais redistribuídos. Isso naturalmente pode e deve ser alcançado por um sistema tributário equitativo, racional, do que por processos caritativos, de doação, tão mais indesejáveis, quanto distantes de resolver qualquer problema, haja vista a incapacidade comprovada (e compreensível dado o vulto das carências econômicas da população pobre) dessas transferências não ultrapassarem o nível da mitigação conjuntural e superficial das chagas sociais mais visíveis.

1.4 Assim, “*prima facie*”, o sistema tributário justo deixa de ser fator de desenvolvimento econômico, como pretendia o Dr. Gerson A. da Silva, para assumir função muito mais ampla, relevante a profunda; não mais um veículo do estado na economia, intervindo para provocar desenvolvimento em setores carentes, - senão um agente de redistribuição da renda nacional, passando a ser esta, a redistribuição racional da renda, tecnicamente, e por que não dizer, cientificamente, o natural e puro fator direto do desenvolvimento.

---

<sup>135</sup> *Idem*.

<sup>136</sup> ÁVILA, Humberto. **Direitos fundamentais dos contribuintes e obstáculos à sua efetivação**. In: **Princípios de Direito Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 345-361.

<sup>137</sup> GOUVEA, Clóvis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo.

Nessa esteira, colhe-se que, além da ideia atrelada à capacidade contributiva, outra importante faceta da justiça fiscal se funda na ideia de que Estado utilize o produto da arrecadação tributária como instrumento de transformação mediante a redistribuição de renda, por meio da compensação de desigualdades sociais, instrumentalizada por uma taxaçoão progressiva do tributo, a fim de inibir o crescimento descompassado de riquezas individuais de uma classe minoritária, e fortalecer a grande maioria desfavorecida, visando a paz social<sup>138</sup>.

Conforme entendimento de Plauto Faraco de Azevedo<sup>139</sup>, a norma constitucional adotou o conceito aristotélico de justiça distributiva, em que a equidade se manifesta como instrumento de distribuição de direitos e obrigações, com o escopo de reduzir as desigualdades, de modo que, nesse passo, somente haveria justiça social com o reconhecimento de que a distribuição contemplasse os mais necessitados com mais benefícios.

Com efeito, Paulo Caliendo<sup>140</sup> traz em sua doutrina três concepções de justiça fiscal, quais sejam, (i) como princípio estruturante do direito tributário, (ii) como seu vetor teleológico, e (iii) como princípio hermenêutico de aplicação normativa, consignando o seguinte:

A noção de Justiça Fiscal pode ser entendida como princípio estruturante do Direito Tributário, ou seja, dos quais outros princípios derivam e buscam orientação, tais como: isonomia fiscal, capacidade contributiva, progressividade, seletividade.

Ela possui também o significado de apresentar a exigência de que as normas tributárias busquem alcançar um valor ou fim. Determina, desse modo, as razões para o agir no âmbito de determinado ordenamento jurídico e exclui, portanto, a possibilidade de soluções ausentes de fundamentos éticos ou meramente formais.

A Justiça Fiscal, por fim, pode ser entendida também como princípio hermenêutico, ou seja, como princípio de aplicação normativa. Dessa forma, preocupa-se não com as “razões para decidir” ou com os fins da ação; tal como na sua apresentação como princípio estruturante, mas com os meios necessários e o momento da aplicação normativa. Não se deve entender aqui hermenêutica na sua concepção clássica de extração de sentido de uma norma, dado que isso é impossível, mas entender que toda interpretação já faz parte do momento da aplicação.

<sup>138</sup> ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O Tributo Como Fator De Geração Da Justiça Fiscal E Do Bem-Estar Social. **ARGUMENTUM - Revista de Direito**, n. 6, 2006, p. 59-80.

<sup>139</sup> AZEVEDO, Plauto Faraco. **Justiça Distributiva e Aplicação do Direito**. São Paulo: Saf, 1998, p. 49.

<sup>140</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 133.

Como ensinam Tipke e Yamashita<sup>141</sup>, a distribuição justa dos encargos atinentes ao financiamento estatal entre os membros da comunidade consiste em um dos princípios basilares do Estado Democrático de Direito, ao passo em que, inexistente política justa ante uma política fiscal injusta, e, nessa esteira:

A tributação seria um procedimento sem dignidade ética se impostos pudessem ser arrecadados de qualquer maneira, se o legislador pudesse ditar as leis fiscais de qualquer maneira. [...] Leis fiscais sem relação alguma com a justiça não fundamentam Direito algum, mas criam apenas uma coisa tributária – ou, melhor, um tumulto tributário.

Ao cabo, é possível verificar que a própria noção de tributação sofreu influência em decorrência da atribuição de força normativa aos princípios constitucionais no âmbito do Estado Democrático de Direito, e, assim, da irradiação dos princípios constitucionais tributários, informados, em especial, pela noção de justiça fiscal, que passa a orientar a formulação da tributação.

### **1.2.3. Releitura do Direito Tributário como Instrumento de Intervenção Econômica e Social**

Em decorrência da irradiação do complexo axiológico do Estado Democrático de Direito, e conseqüente constitucionalização do direito, tem-se que a tributação não pode mais ser encarada como mera expressão de poder estatal, calcada em uma relação jurídica vertical entre contribuinte e Estado, como se, a arrecadação pudesse constituir um fim em si mesma. Ao contrário, a tributação passa agora a ser compreendida como uma das funções do Estado Democrático de Direito, cujo poder-dever não mais se funda em uma relação vertical, mas sim, horizontal, estabelecida como um dever entre os membros da comunidade, com o comprometimento pela transformação do Estado e obtenção da paz social.

Afirma-se que, portanto, o exercício de tal poder-dever encontra justificativa nos direitos fundamentais, que representam a um só tempo sua fonte de legitimação e seus limites, ao passo em que seu exercício não poderá fulminar aquilo que justamente se propõe a efetivar, afastando-se da ideia de autolimitação

---

<sup>141</sup> TIKPE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 28.

estabelecida pelo próprio Estado, porquanto se concebe como limitação imposta democraticamente.

Como assenta Manoel Cavalcante de Lima Neto, “*muda-se, assim, a fonte do nascimento do poder tributário que, de uma mera criação autoritária do Estado, passa para uma concessão dos cidadãos, baseada na constitucionalização do direito de propriedade e da livre iniciativa econômica*”<sup>142</sup>.

Segundo Paulo Caliendo<sup>143</sup>, a compreensão acerca do poder-dever de tributar evoluiu na mesma toada da evolução das próprias concepções do direito, pautando-se, destarte, em uma visão sistêmica, segundo a qual, a legitimidade de seu exercício somente se verifica enquanto se configura como instrumento voltado à concretização de direitos fundamentais, em especial a liberdade e a igualdade.

Desde o reconhecimento acerca da necessidade de intervenção econômica e social, trazida inicialmente com o modelo de Estado Social, o tributo tem sido tomado como instrumento com finalidade mais significativa do que a simples – e neutra – arrecadação de recursos para custeio das ações estatais, passando, destarte, a ser utilizado como forma de se influir na vida dos membros da comunidade<sup>144</sup>.

Desse modo, além da promoção do custeio da estrutura estatal, a tributação passou a ser reconhecida, também, como fonte de custeio de ações estatais voltadas à transformação social, assim como meio de redistribuição de riquezas e de intervenção na ordem econômica e social, culminando, destarte, com o crescimento de sua importância social<sup>145</sup>.

Tal característica interventiva no âmbito econômico e social, que se instrumentaliza por meio de estímulos fiscais positivos (v.g. como subsídios, isenções, diferimentos, benefícios e subvenções), desponta, destarte, como característica atrelada à concepção de tributo no âmbito do Estado Democrático de Direito<sup>146</sup>, o

---

<sup>142</sup> LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005, p. 25.

<sup>143</sup> CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 100.

<sup>144</sup> BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP.

<sup>145</sup> *Idem*.

<sup>146</sup> *Idem*.

que, na concepção de Norberto Bobbio<sup>147</sup>, é denominado de “sanções positivas”, ou então negativas, que, em sentido oposto, se traduzem no agravamento fiscal de determinadas condutas não desejadas, com a finalidade de desencorajá-las, porquanto alheias ao interesse da coletividade.

Acerca do reconhecimento do caráter interventivo da tributação, Werther Botelho Spagnol<sup>148</sup> destaca que:

[...] a tributação sofreu uma transformação fundamental, visto que seus objetivos extrapolaram o limite da consecução dos gastos públicos, para também assumir uma função de reestruturação social. Os tributos, agora, são usados também como um instrumento de intervenção do Estado no domínio econômico, podendo inclusive ir além disso (proteção da família, etc.).

Nesse mesmo diapasão, Leila Paiva<sup>149</sup> também consigna que a *novel* leitura da tributação seria própria do Estado Democrático de Direito, ao passo em que a intervenção estatal no âmbito econômico se mostra incompatível com os ideais liberais vigentes no Estado Fiscal:

A utilização do poder de tributar como meio regulatório ia de encontro aos anseios da concepção liberal do Estado de Direito, que, historicamente, se confunde com o Estado Fiscal, onde a liberdade é o valor principal. No Estado Social de Direito, contudo, a intensificação das relações entre o Estado e a sociedade potencializava a necessidade da efetivação da justiça social e do desenvolvimento econômico. Por esse motivo, o Estado Fiscal teve seus objetivos ampliados aos setores político, social e econômico, sem que isso tenha abalado sua substância ou sua estrutura.

No âmbito do modelo do Estado Democrático de Direito, o Estado assume a responsabilidade pela promoção de uma verdadeira transformação da realidade social, a fim de garantir aos membros da comunidade as prestações e serviços públicos adequados e necessários para a efetivação do mínimo vital, independentemente de seu enquadramento socioeconômico, devendo, portanto, se comprometer com a preservação da dignidade material que lhes é própria e inerente.

<sup>147</sup> BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Baccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007. *apud* BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP.

<sup>148</sup> SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994, p. 71.

<sup>149</sup> PAIVA, Leila. **Disciplina jurídica da extrafiscalidade**. 1994. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo. São Paulo.

Com efeito, dentre os vetores axiológicos constitucionais que informam o sistema tributário, destacamos a relevância do princípio da dignidade da pessoa humana, cujo conteúdo tem o escopo de identificar um espaço de integridade moral mínimo a ser garantido a todas as pessoas, meramente por sua existência no mundo, consoante lecionam Luís Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos<sup>150</sup>.

De igual forma, Paulo Luiz Netto Lobo<sup>151</sup> destaca a relevância da dignidade da pessoa humana como componente do núcleo essencial do ordenamento jurídico, consignando, todavia, que tal princípio representa somente um de seus “hemisférios”, sendo o outro representado pelo princípio da solidariedade:

A solidariedade e a dignidade da pessoa humana são os dois hemisférios indissociáveis do núcleo essencial irredutível da organização social, política e cultural e do ordenamento jurídico brasileiros. De um lado o valor da pessoa humana enquanto tal, e os deveres de todos para com sua realização existencial, nomeadamente do grupo familiar; de outro lado, os deveres de cada pessoa humana com as demais, na construção harmônica de suas dignidades. O princípio da solidariedade é o grande marco paradigmático que caracteriza a transformação do Estado liberal e individualista, do século XIX, em Estado Democrático e social, com suas vicissitudes e desafios, que o conturbado século XX nos legou. É superação do individualismo jurídico pela função social dos direitos.

Conforme Zulmar Fachin<sup>152</sup>, o princípio da dignidade consiste em um dos valores nucleares do ordenamento jurídico pátrio, de natureza estruturante, constitutiva e indicativa, e, nesse passo, destaca:

A dignidade da pessoa é princípio fundamental da República Federativa do Brasil. É o que chama princípio estruturante, constitutivo e indicativo das ideias diretivas básicas de toda a ordem constitucional. Tal princípio ganha concretização por meio de outros princípios e regras constitucionais formando um sistema interno harmônico, e afasta, de pronto, a ideia do predomínio do individualismo atomista do direito. Aplica-se como leme a todo o ordenamento jurídico nacional compondo-lhe o sentido e fulminando de inconstitucionalidade todo preceito que com ele conflitar. É de um princípio emancipatório que trata.

<sup>150</sup> BARROSO, Luís Roberto; BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. In: BONAVIDES, Paulo (Org.). **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte. n.2, jul-dez, 2003.

<sup>151</sup> LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Boletim Instituto Brasileiro de Direito de família**, n. 4, set.-out. 2007.

<sup>152</sup> FACHIN, Zulmar. **Curso de direito constitucional**. 3. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2010, p. 198.

Entretanto, como pontua Luiz Antônio Ramalho Zanotti<sup>153</sup>, ao se enunciar o resultado da releitura da tributação não argumenta a existência de objetivo voltado a fazer com que todos sejam iguais, ao passo em que, como consigna o autor, fazê-lo seria o mesmo que se declinar “*uma tese pueril e romântica*”, dado que a desigualdade faz parte da natureza humana, motivo pelo qual cabe pontuarmos que o objetivo da transformação social buscado pelo Estado Democrático de Direito não visa a igualdade de recursos econômicos, mas sim de oportunidades, a fim de que os membros da comunidade possam desfrutar de liberdade para participação social.

Assim, por meio da irradiação do complexo axiológico constitucional, tem-se que a tributação passa a ser exercida como instrumento voltado à transformação da realidade, de modo que deve a imposição tributária, assim como as relações jurídico-tributárias delas decorrentes, ser guiada pelo ideal da justiça fiscal, isto é, por meio da compatibilidade material do sistema jurídico aos valores constitucionais.

De igual sorte, o debate em tela implica na necessidade de observância dos parâmetros constitucionais relacionados à fórmula de integração ideológica do Estado Democrático de Direito, o que demandará, pois, mudanças no que concerne à própria concepção de sua finalidade, sendo que, nessa esteira, destaca Marco Aurélio Greco<sup>154</sup> que:

A mudança política, social e fática levou a uma mudança de mentalidade que repercutiu no modo pelo qual devem ser compreendidas as condutas do Fisco e do contribuinte. Em relação à conduta do Fisco questionam-se as finalidades de sua ação, bem como a destinação e a aplicação dos recursos arrecadados e sua compatibilidade efetiva com as políticas públicas que devem subsidiar; em relação à conduta do contribuinte questiona-se a existência de um fundamento substancial que a justifique (razão ou motivo para o exercício da liberdade de contratar).

Pertinente trazermos à baila a constatação de Marco Aurélio Greco<sup>155</sup> acerca da relação entre a tributação, enquanto instrumento para custeio das ações estatais voltadas à efetivação do bem comum – que consistem em sua própria razão de ser –, e o dever atinente à contribuição dos membros da comunidade, vejamos:

<sup>153</sup> ZANOTI, Luiz Antônio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O Tributo Como Fator De Geração Da Justiça Fiscal E Do Bem-Estar Social. **ARGUMENTUM - Revista de Direito**, n. 6, 2006.

<sup>154</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro**. *Revista da PGFN*, ano 1 número 1, jan/jun. 2011.

<sup>155</sup> GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade Social e Tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra. **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 182.

Não há como raciocinar sobre direitos fundamentais sem examinar os equivalentes deveres, dentre os quais, o dever de ratear o custo do Estado querido pela sociedade. Com efeito, na medida em que a sociedade quer um Estado que não seja proprietário de todos os bens (de cuja exploração resultariam recursos suficientes para seu funcionamento) e, mais, se ela pretende que esse Estado faça algo [...], o dinheiro de que necessita deverá vir de alguma outra origem que não seja a mera exploração de seu patrimônio. Vale dizer, virá da tributação.

No que se refere à primeira questão destacada por Marco Aurélio Greco, qual seja, a concepção da tributação como forma de instrumentalização das ações estatais para fins de efetivação de direitos fundamentais, Andréas Joachin Krell<sup>156</sup> assevera que, a implementação de tais políticas públicas tem como escopo garantir o pleno exercício de uma dignidade preexistente, de acordo com o grau de reconhecimento e proteção, destacando que:

[...] os direitos fundamentais clássicos ligados à liberdade estão cada vez mais fortemente dependentes da prestação de determinados serviços públicos, sem os quais o indivíduo sofre sérias ameaças. Os direitos fundamentais de defesa somente podem ser eficazes quando protegem, ao mesmo tempo, as condições materiais mínimas necessárias para a possibilidade da sua realização. Especialmente na área dos direitos básicos da vida e da integridade física, as prestações positivas do Estado para a sua defesa não podem ficar na dependência da viabilidade orçamentária.

De outro vértice, quanto ao cerne da segunda constatação de Marco Aurélio Greco, que diz respeito ao reconhecimento do dever fundamental de contribuição por partes dos membros da comunidade, Simone de Sá Portella<sup>157</sup> explica que tal obrigação encontra-se inserida na própria noção de tributo, que compreende como sendo:

[...] o dever determinado pela Constituição no espaço aberto à liberdade e pela declaração de direitos fundamentais. Dessa forma, o tributo não é considerado mera obrigação criada por lei, e sim, dever fundamental criado pela Constituição.

Face às diretrizes exigidas pelo vetor axiológico da solidariedade social na composição da fórmula de integração ideológica do modelo de Estado

<sup>156</sup> KRELL, Andréas Joachin. Realização dos direitos fundamentais sociais mediante controle judicial da prestação dos serviços públicos básicos (uma visão comparativa). **Revista de Informação Legislativa**, Brasília, ano 36, n. 144, out.-dez. 1999.

<sup>157</sup> PORTELLA, Simone de Sá. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009, p. 187.

Democrático de Direito, o conteúdo da tributação deixa de consubstanciar como mera expressão do poder estatal e assume, *prima facie*, a feição de dever de colaboração social, o qual é conferido a cada membro da comunidade como forma de participação na realização das ações do projeto de existência comum, que, de outro vértice, possui sua validade intrinsecamente atrelada ao correlato direito de exigir do ente estatal que redistribua as riquezas arrecadas para fins de consecução de tais objetivos constitucionais<sup>158</sup>.

Isso posto, de exercício do poder Soberano, calcado na ideia de uma relação vertical entre contribuinte e Estado, a tributação passa a ser vista como um dever dos membros da comunidade no tocante à contribuição para o custeio das ações estatais voltadas à transformação social, pautando-se, destarte, pelo vetor axiológico da solidariedade social no bojo da relação horizontal intersubjetiva, sem, entretanto, perder-se de vista a necessidade de observância da legalidade, típica do Estado de Direito<sup>159</sup>.

A releitura da tributação, à luz do Estado Democrático de Direito, implica no necessário reconhecimento do tributo como instrumento de transformação social, a partir de uma justa redistribuição de renda e da mitigação de desigualdades, mediante o recebimento de retorno do dever fundamental de contribuição por meio de ações e serviços promovidos pelo Estado, que buscam, em especial, a efetivação dos princípios que compõem o conteúdo principiológico que irradia da norma constitucional, garantindo-se aos membros da comunidade o mínimo para a concretização de uma vida digna<sup>160</sup>.

Assim, malgrado o que pregava a doutrina clássica, no sentido de que o tributo se constituiria como o preço da liberdade, dado o fato de que as revoluções liberais pregavam a falta de legitimidade de tributação sem representação política<sup>161</sup>, implicando, nessa esteira, na conclusão de que a tomada do poder político implicaria,

---

<sup>158</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>159</sup> BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo - PUC/SP

<sup>160</sup> MACHADO, Hugo de Brito. A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política. Fortaleza: **Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza**. n. 28, p. 23, jul/dez 1987.

<sup>161</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 548.

por via de consequência, em um processo de legitimação. Esclarece Klaus Tipke<sup>162</sup> que, ainda que a palavra de ordem do liberalismo fosse justa, se mostraria imprecisa no âmbito do arquétipo dos Estados Social e Democrático de Direito, porquanto, principalmente no que concerne a sociedades em desenvolvimento, o tributo passaria a representar, a rigor, não mais o preço da liberdade, mas sim da igualdade, da transformação social, dado que é justamente por meio da tributação que se efetiva o dever fundamental de contribuição para o custeio das políticas públicas e redistribuição de recursos<sup>163</sup>, isto é, o tributo se mostra como o preço atrelado ao desenvolvimento civilizatório que se funda como elemento central do modelo estatal.

Nesse sentido, segundo Alenilton da Silva Cardoso, a tributação consistiria em instrumento estatal para a realização dos objetivos constitucionais, vinculando não somente o Estado, mas também as pessoas, em uma relação de solidariedade e compromisso<sup>164</sup>:

Mais do qualquer outro instrumento estatal, a tributação se vincula à realidade do mundo dos fatos, deitando suas raízes nos preceitos da solidariedade e da justiça social. Equivale a dizer que os fundamentos e objetivos positivados na Carta Constitucional em vigor não se restringem ao Poder Público, pois implicam uma relação de solidariedade entre as pessoas e o Estado, na qual todos têm o compromisso de cooperar para a redução das mazelas sociais que, em uma análise final, os afetam sem exceção.

Ou seja, viver em sociedade tem suas consequências, e não poderia ser diferente. O Estado, como ente responsável pela satisfação das necessidades públicas, não é paternalista. A obrigação estatal de atender aos anseios da sociedade tem seus custos, cabendo aos indivíduos, por princípio de solidariedade, contribuir para sua arrecadação.

Com efeito, ao cooperarem com a manutenção do Estado mediante o sacrifício de parte de seu patrimônio, em atenção à capacidade de cada um, em observância à justiça fiscal, os membros da comunidade contribuem para a satisfação do interesse social em detrimento do individual, na busca pela instauração da paz social em benefício da coletividade<sup>165</sup>.

<sup>162</sup> TIKPE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 22.

<sup>163</sup> FERREIRA, Siddharta Legale. Constitucionalização do Direito Tributário: a justiça fiscal numa visão liberal-igualitária. **Revista da FESDT**. Porto Alegre, n. 8, p. 227-250, jan/jun 2012. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/8/constitucionalizacao-direito-tributario.pdf>. Acessado em: 15/01/2020.

<sup>164</sup> CARDOSO, Alenilton da Silva. **A Função Social do Tributo na Perspectiva da Solidariedade**. Revista DIREITO MACKENZIE. v. 5, n. 2, p. 10-20, 2011.

<sup>165</sup> ZANOTI, Luiz Antonio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O Tributo Como Fator De Geração Da Justiça Fiscal E Do Bem-Estar Social. **ARGUMENTUM - Revista de Direito**, n. 6, 2006, p. 59-80.

## 2. PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL E O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO

### 2.1. DO PRINCÍPIO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL

Do ponto de vista etimológico, Fábio Konder Comparato<sup>166</sup> assenta que a palavra “solidariedade” busca suas origens no latim, cujo significado se remete à condição de ser sólido, inteiro ou completo, conforme consigna:

[...] o substantivo *solidum*, em latim, significa a totalidade de uma soma; *solidus* tem o sentido de inteiro ou completo. A solidariedade não diz respeito, portanto, a uma unidade isolada, nem a uma proporção entre duas ou mais unidades, mas à relação de todas as partes de um todo entre si e cada uma perante o conjunto de todas elas.

Desse modo, ante o exposto já é possível se conceber que a compreensão da solidariedade não consiste em uma tarefa simples, e, desse modo, ainda que haja expressa previsão constitucional, por meio da qual remete-se ao princípio da solidariedade, conforme se colhe do art. 3º, I, da Constituição Federal<sup>167</sup>, certo que a devida interpretação de sua concepção demanda, inicialmente, a necessidade de assimilação de seu conteúdo axiológico.

No entanto, como destaca Contipelli<sup>168</sup>, a solidariedade social não pode ser considerada um objeto natural, ao passo em que não pertence ao mundo do “ser”, regido pelo princípio da causalidade, integrando os objetos no mundo do “dever ser”, sendo compreendida mediante a formulação de juízos de valor sobre a experiência social, como determinante de certos comportamentos humanos e lhes atribuindo um dado significado.

Assim, para o estudo da temática em tela, inicialmente será promovida a análise quanto a seu conteúdo axiológico, visando aquilatar como se dá a sua influência sobre os demais valores fundamentais da ordem jurídica, bem como

---

<sup>166</sup> COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006, p. 577.

<sup>167</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...]

<sup>168</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

suas exigências em relação aos membros da comunidade, considerando-se, em especial, o contexto do Estado Democrático de Direito.

Ademais, ainda se propõe nesse capítulo a abordagem da juridicidade da solidariedade social enquanto princípio jurídico, que se coloca, expressamente, como objetivo fundamental da República; e suas consequências no que concerne ao reavivamento da teoria dos deveres fundamentais, a fim de viabilizar o prosseguimento da investigação, sob a ótica do pagamento de tributo enquanto dever fundamental relevante, e, decorrente da solidariedade social.

### 2.1.1. Conteúdo Axiológico da Solidariedade Social

Considerando a multiplicidade de sentidos que o termo “solidariedade social” comporta, a precisa delimitação de seu sentido no mundo jurídico acaba por implicar em tarefa árdua, principalmente em decorrência de suas mutações semânticas ao longo de seu desenvolvimento<sup>169</sup>, no entanto, consonante leciona Contipelli<sup>170</sup>, a despeito de comportar variações, seu emprego guarda sempre como significado “*a ideia de reciprocidade de interesses, de compartilhamento de afirmações, de relação harmônica e interdependente entre as partes pertencentes a um todo*”.

Segundo o autor<sup>171</sup>, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a solidariedade social representaria um “*referencial determinante dos padrões éticos a serem seguidos nos comportamentos individuais e coletivos da pós-modernidade, ao preencher e garantir a dimensão social do valor fonte da pessoa humana*”.

---

<sup>169</sup> Nesse passo impende consignar que, segundo Contipelli, da análise quanto das mutações semânticas da ideia de solidariedade ao longo de seu desenvolvimento histórico, é possível constatar “*sua evolução da esfera da moral para a do âmbito político e, posteriormente, dos interesses jurídicos positivados, sempre estando vinculada ao pensar e ao agir coletivo, ou seja, direcionada ao atendimento de interesses mutuamente integrados*”. Prossegue asseverando que: “*Durante o período relativo à antiguidade clássica e a Idade Média, a ideia de solidariedade sempre esteve atrelada às noções de caridade e fraternidade, sofrendo grande influência de concepções religiosas. Somente com o advento da Idade Moderna que a ideia de solidariedade passa a transitar gradualmente pelo campo da política, alcançado sua consagração definitiva como pauta de interesses estatais somente com o advento do Estado Social, no qual passa inclusive a incorporar o conteúdo de Constituições e Tratados Internacionais para ser positivada como princípio jurídico*”. In: CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>170</sup> *Idem*.

<sup>171</sup> *Idem*.

Nessa perspectiva, dada a verificação da relação de seu núcleo semântico ao ideal de cooperação para fins de obtenção do bem comum, o que o aproxima da ideia de altruísmo e do respeito ao próximo, que se contrapõe ao egoísmo e ao individualismo, se faz possível situar a solidariedade social na região ôntica dos objetos valiosos enquanto conceito que se encontra imbuído de uma qualidade desejada, caracterizando-a como um valor<sup>172</sup>, que, segundo observa Ricardo Lobo Torres<sup>173</sup>, ainda se relaciona a demais valores como liberdade e justiça, o qual ainda destaca que a mesma pode ser vista ao mesmo tempo “*como valor ético e jurídico, absolutamente abstrato, e como princípio positivado ou não nas Constituições*”<sup>174</sup>.

No tocante a influência do conteúdo axiológico da solidariedade social em relação a demais valores constitucionais, mister consignarmos o entendimento de Contipelli<sup>175</sup>, segundo o qual:

[...] a solidariedade passa a integrar e auxiliar a consagração de outros valores, como, por exemplo, em relação ao conteúdo da liberdade e igualdade que, ao pretenderem aproximar os indivíduos, criando condições efetivas para seu nivelamento e aperfeiçoamento, necessitam do ideal de solidariedade para relacioná-los conscientemente em uma mesma coletividade, afastando tendências desagregadoras geradas por diversidades sociais.

Entretanto, como assenta Luiz Henrique Cademartori<sup>176</sup>, é certo que determinados valores tomados como conquistas civilizatórias se submetem a um processo de “condensação jurídico-normativa”, por meio do qual são integrados aos Textos Constitucionais, passando a influenciar a formação normativa desde a base do ordenamento jurídico, motivo pelo qual seria possível asseverar que os princípios constitucionais (explícitos ou implícitos) seriam reflexos normativos dos valores.

---

<sup>172</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>173</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. v. III: Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999, p. 67.

<sup>174</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 181.

<sup>175</sup> *Idem*.

<sup>176</sup> CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **A discricionariedade administrativa no estado constitucional de direito**. Curitiba: Jurua, 2001, p. 77-80.

Nesse mesmo sentido, Joacir Sevegnani<sup>177</sup> também entende ser possível conceber os “valores” como fontes geradores de princípios jurídicos, consignando o seguinte:

[...] é possível inferir que apesar de os valores não serem dotados de uma força normativa que permita aplica-los aos casos concretos, afiguram-se como a fonte geradora dos princípios, de modo que indiretamente realizam-se através destes, ou indiretamente por meio das regras.

É o que ocorre com a solidariedade social, segundo Rapozo<sup>178</sup>, dado que sua concepção contemporânea não se encontra limitada à representação de um valor exclusivamente moral ou político, porquanto exerce função não somente política, mas também jurídica perante a sociedade contemporânea, relacionada à generalização dos direitos humanos, posicionamento que se coaduna tanto com a concepção de Marco Aurélio Greco<sup>179</sup> acerca da inserção da moral no campo jurídico, quanto à noção ética de seu conteúdo, qualificado pela alteridade.

No mesmo sentido, colhe-se a valiosa lição de Maria Celina Bodin de Moraes<sup>180</sup>, quanto à legitimação jurídica da solidariedade social na forma de princípio:

[...] a solidariedade social, na juridicizada sociedade contemporânea, já não pode ser considerada como resultante de ações eventuais, éticas ou caridosas, tendo-se tornado um princípio geral do ordenamento jurídico, dotado de completa força normativa e capaz de tutelar o respeito devido a cada um.

Joacir Seveganani<sup>181</sup> também destaca a possibilidade de sua concepção enquanto valor e princípio jurídico, asseverando que seu escopo se encontra relacionado à acepção lhe atribuída pela Constituição:

<sup>177</sup> SEVEGNANI, Joacir. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. In: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017, p. 493.

<sup>178</sup> RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do Princípio da Solidariedade na Instituição de Contribuições Sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 10.

<sup>179</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Notas Sobre O Princípio Da Moralidade: Uma Abordagem Apoiada No Elemento Alteridade**. **Revista Eletrônica de Direito e Estado**. Salvador. n. 38, abril/maio/junho, 2014.

<sup>180</sup> DE MORAES, Maria Celina Bodin. **O Conceito de Dignidade Humana: Substrato Axiológico e Conteúdo Normativo**. p. 140. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

<sup>181</sup> SEVEGNANI, Joacir. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. In: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017, p. 495.

[...] denota-se que para se identificar a configuração constitucional da solidariedade social, há necessariamente que se partir da análise do sentido e efeitos pretendidos no texto da Constituição de cada Estado. Isto porque pode figurar como um valor que, não obstante encerre um caráter axiológico orientativo, carece de uma maior eficácia jurídica ou, noutro sentido, caracterizar-se como um princípio, com efetividade imediata e concreta sobre os casos que envolvem a criação, aplicação e interpretação das normas jurídicas.

Contipelli<sup>182</sup> sintetiza a questão atinente ao conteúdo da solidariedade social enquanto valor, bem como enquanto princípio jurídico, e seu plano de atuação, consignando que:

Enquanto valor a solidariedade confere sentido aos eventos comportamentais extraídos do âmbito social e conduzidos ao plano do mundo jurídico, já como princípio a solidariedade atribui consistência ao sistema positivado pelo Direito, para irradiar seus efeitos em todos os setores de sua experiência, submetendo e dirigindo a compreensão deste fenômeno aos seus ditames.

Assim, depreende-se que a solidariedade social pode, então, ser concebida a partir do campo da axiologia, enquanto valor, não permanecendo, no entanto, restrita a tal escopo, dada a possibilidade de se lhe atribuir verdadeira eficácia normativa ao extravasar do plano político ao jurídico, no qual se vincula ao ideal de cooperação mútua e interdependência recíproca para a vida em comum entre indivíduos da comunidade, a partir do qual decorre um compartilhamento de direitos e dos correlatos deveres, estabelecidos na esfera da experiência jurídica, sujeitando seu comportamento ao desenvolvimento de benesses desfrutados por toda coletividade, que culminam na caracterização daquilo que se denomina “bem comum”, ou seja, a concretização do interesse em participar de um projeto coletivo voltado à promoção de uma existência minimamente digna à todos<sup>183</sup>.

A questão atinente à concepção da “solidariedade social”, enquanto valor ou princípio no Texto Constitucional, será aquilatada de forma mais aprofundada na próxima seção deste estudo, na qual abordaremos sua posição em relação aos objetivos fundamentais da República, cumprindo, no presente momento, nos focarmos na análise de seu conteúdo axiológico.

---

<sup>182</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>183</sup> *Idem*.

Pois bem, ao prescrever direitos e deveres voltados à construção do bem comum, oferecendo aos membros da comunidade o plexo mínimo de direito para fins de viabilizar a fruição de uma vida dignamente humana, o Direito acaba por atuar como instrumento para busca da efetivação da solidariedade social, visando afastar as tentativas de imposição unilateral de vontades, conciliando-as para garantir o atendimento à sua função social<sup>184</sup>.

A solidariedade social acaba por informar, e influir, no conteúdo de certos direitos fundamentais, que avocam a ação ou intervenção do Estado a fim de atender as demandas sociais, na busca do bem-estar de todos, do que se verifica uma forte relação da solidariedade social com o arquétipo de Estado Social, e que se manteve no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Tem-se, portanto, que a solidariedade social importa no estabelecimento dos liames necessários à coexistência recíproca entre os membros de determinada comunidade, refletindo a relação entre direitos e seus respectivos deveres, no âmbito da cooperação intersubjetiva, visando o alcance de benefícios comuns, sendo que, nessa esteira de pensamento, destacamos a lição de Contipelli<sup>185</sup> acerca do conteúdo que informa tais direitos e deveres, vejamos:

[...] os direitos fundamentais informados pelo valor solidariedade representam exigências de conteúdo assistencial, que, correlatamente, se inserem no dever do Estado e da sociedade de realizarem ações positivas no sentido de atender as demandas sociais e promover o bem-estar de todos, manifestando parcela de preocupações próprias do modelo de Estado Social, conforme analisado no capítulo pertinente à pesquisa da contextualização histórica da solidariedade social.

Por sua vez, os deveres fundamentais informados pela solidariedade correspondem aos encargos atribuídos aos membros da sociedade, os quais se espera que sejam espontaneamente cumpridos, mas que podem ser perfeitamente exigidos pelo Estado como ônus advindo da obrigação de colaborar na consecução do bem comum, como, por exemplo, o dever de pagar tributos.

Trata-se de uma abertura na visão da solidariedade que se perfaz diante das exigências axiológico-sociais trazidas pela era da pós-modernidade e que pretende se efetivar na fórmula do modelo Estado Democrático de Direito, ao colocar no mesmo patamar jurídico os direitos e deveres solidários e integrá-los ao plano normativo direcionado aos membros da comunidade.

---

<sup>184</sup> *Idem.*

<sup>185</sup> *Idem.*

Joacir Sevegnani<sup>186</sup> ressalta que, a partir de tal ótica, o cumprimento de deveres e assunção de responsabilidades para com a coletividade deixa de ser imputado com exclusividade ao Estado, do que decorreria a atribuição do elemento da cidadania, culminando com a noção de “cidadania solidária”<sup>187</sup>, denominada pelo autor como “cidadania responsabilmente solidária”:

Portanto, a solidariedade social implica numa visão ativa da cidadania, de responsabilidade e de tomada de consciência dos cidadãos acerca de seu papel na vida pública. Uma atuação que não se reduza ao controle do exercício dos poderes, senão também em assumir obrigações, responsabilidades e deveres que derivam da existência da vida em sociedade, e que não pode ser vista tão somente como tarefa da Administração Pública. Quer dizer, uma nova concepção de cidadania responsabilmente solidária.

Outrossim, conforme Rapozo<sup>188</sup>, ao se referir à solidariedade social, remete-se à ideia de norma que prescreve o cumprimento de deveres recíprocos de cooperação mútua, em favor do bem comum e à proteção dos mais necessitados, destacando que a distribuição das benesses produzidas no âmbito das relações de cooperação se basearia em valores como justiça social e justiça distributiva, ao passo em que a redistribuição de bens sociais aproximaria a solidariedade desses valores de justiça.

Levando-se em consideração os elementos apontados, pode-se afirmar que o sentido da solidariedade social se encontra fulcrado na ideia de equilíbrio, ao passo em que, enquanto de um lado se exige do Estado o cumprimento de deveres relacionados à assistência dos membros da comunidade, a fim de garantir-lhes o plexo mínimo de direitos para fruição da vida de forma digna, do outro, se

---

<sup>186</sup> SEVEGNANI, Joacir. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. In: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017, p. 499.

<sup>187</sup> De acordo com José Casalta Nabais, a cidadania pode ser dividida em três vertentes: i) cidadania passiva, voltada para a proteção dos direitos privados, sendo típica do modelo de Estado Liberal; ii) cidadania ativa, que visava possibilitar a participação do cidadão na vida comunitária, em especial por meio do voto; e iii) cidadania solidária (ou responsabilmente solidária), segundo a qual, a partir de um efetivo controle dos poderes públicos, os cidadãos assumem um papel de protagonismo na vida pública. In: NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 124-125.

<sup>188</sup> RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do Princípio da Solidariedade na Instituição de Contribuições Sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 15.

espera que, de igual sorte, também os indivíduos cumpram com seus respectivos deveres de cooperação intersubjetiva para com o grupo<sup>189</sup>.

Inobstante o exposto, ainda há que se acrescentar a tal conceito a necessidade de conscientização dos indivíduos em relação ao projeto comum, no bojo do qual, ao se colocar no lugar de seu semelhante, mediante a participação e a compreensão de que integra parte da vida do outro, assim como também integra o todo no qual se insere, a fim de que reconheçam a importância do papel de seus deveres sociais<sup>190</sup>.

No que concerne ao conteúdo de tal formulação, mister trazermos à baila as lições de José Casalta Nabais<sup>191</sup> acerca de suas dimensões subjetiva e objetiva, e sentimento de pertença, segundo o qual:

[...] a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidade, quer em sentido subjectivo e de ética social, em que a solidariedade exprime o sentimento, a consciência dessa mesma pertença à comunidade.

É neste ponto que, segundo Contipelli<sup>192</sup>, se encontra a importância material maior da solidariedade social, ou seja, na ideia de respeito para com o outro, ante a conscientização do indivíduo acerca do papel do outro na composição de seu próprio ser. Vejamos:

Partindo da idéia de que a natureza humana revela-se como sendo eminentemente social o ser, a pessoa, somente alcança a plenitude de sua existência na convivência com seus semelhantes, de tal arte que o outro nada mais é do que uma parte constitutiva de seu próprio ser

Mister colacionarmos a lição de Diogo Leite de Campos<sup>193</sup> acerca de tal relação de intersubjetividade e interdependência entre os indivíduos, enquanto membros de uma comunidade, para a realização de seu próprio ser, segundo o qual:

---

<sup>189</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>190</sup> *Idem*.

<sup>191</sup> NABAIS, José Casalta. **Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 84

<sup>192</sup> *Idem*.

<sup>193</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Lisboa: Edições Almedina, 2006, p. 51-52.

[...] o eu-tu são incidíveis e transformam-se imediata e construtivamente no nós. O ser com os outros exprime a completude do ser: o estabelecimento necessário de uma relação de “vasos comunicantes” de reciprocidade e solidariedade necessárias para com todos os outros. O ser só se realiza na sua concretização mais vasta que é comunidade de todos os seres humanos. Comunidade que é constituída por cada um que vai sendo constituído por todos e por cada um dos outros.

Na mesma esteira, Fernando Facury Scaff<sup>194</sup> destaca a relevância do elemento de alteridade, que qualifica o valor da solidariedade social enquanto intrínseco à própria noção de desenvolvimento civilizatório, consignando que:

É um indivíduo, que não está dividido, quem se sabe existindo em função do outro. E se relacionar com outro, com os mesmos valores que estiverem sendo usados por parte dele para consigo. É aí que se encontra a gênese da humanidade, da civilização, nas relações entre indivíduos, sejam de ordem econômica, afetiva ou cultural.

A integração de tal noção de alteridade no conteúdo da solidariedade social se mostra essencial à própria efetivação do ideal de cooperação mútua, pois, sob tal prisma, ao tomar consciência de sua própria dignidade, de igual sorte, o indivíduo também haverá de reconhecer a dos demais, ao colocar-se em sua posição, o que conduz à ideia de interdependência calcada na cooperação em relação ao cumprimento de deveres de colaboração e no conseqüente fortalecimento dos vínculos de solidariedade para com os demais indivíduos<sup>195</sup>.

Nesse passo, destaca Contipelli<sup>196</sup> que, o reconhecimento da relação de sua própria dignidade com a de seus semelhantes, faz surgir no indivíduo a consciência de seus deveres para com a coletividade e, portanto, a noção acerca da necessidade de agir em mútua cooperação para fins de construção de uma sociedade voltada ao progresso de todos os seus membros.

Tal noção é corroborada pela doutrina de Miguel Reale<sup>197</sup>, que afirma a impossibilidade de distinção entre a satisfação do indivíduo para si e para o todo, ou, como parte do todo, dada a intrínseca relação entre ambas, vejamos:

<sup>194</sup> SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 04. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica. 2006, p. 105.

<sup>195</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>196</sup> *Idem*.

<sup>197</sup> REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. São Paulo: Editora Saraiva, 1994, p. 179.

No fundo, o homem se empenha na criação de bens materiais e espirituais para satisfazer a seus pendores naturais, mas esta satisfação é inseparável de igual satisfação por parte dos demais. Toda a ética social é fundada na convicção de que ninguém pode, legitimamente, se considerar feliz, numa comunidade de indivíduos privados dos meios normais de subsistência, assim como da esperança de poder, um dia, superar, efetivamente, esse estado de coisas.

Por oportuno, destaca-se que, o surgimento da alteridade entre semelhantes dar-se-ia com o reconhecimento pelo indivíduo membro da comunidade, representado pelo ente abstrato estatal – cujo a figura se sobressai como credora dos deveres de colaboração, pelo fato de nela estar conscientemente integrado, bem como por se tratar do ente imbuído de atributos de poder para tanto –, ao passo em que, paralelamente, caberia à comunidade incorporá-lo como seu membro, e, nessa toada, conferir-lhe os respectivos direitos (assim como os deveres) dos demais<sup>198</sup>.

Então, considerando os objetivos da solidariedade social, revela-se patente a necessidade de que, de igual sorte, o Estado – mas não somente ele – adote um papel ativo, e interventivo, mediante a adoção de medidas concretas destinadas a promover a melhoria das condições de vida dos cidadãos, e, em especial, dos grupos menos favorecidos, a fim de lhes garantir o plexo mínimo de direitos exigíveis para a manutenção de um padrão mínimo de dignidade enquanto inseridos na comunidade, e, nesse esteira, colhe-se as considerações tecidas por Contipelli<sup>199</sup> acerca da participação do Estado na concretização do princípio da solidariedade social, *in verbis*:

Tendo em vista que a consagração da solidariedade impõe a todos os membros da sociedade deveres jurídicos no alcance do bem comum, tem-se que tais obrigações, devidamente influenciadas pela igualdade, abrangem tanto particulares, que possuem responsabilidades primordiais de cooperação, como o próprio Poder Público, que, prioritariamente, atende a deveres de estruturação ou direcionamento, agindo, principalmente, na elaboração de normas e medidas políticas.

No entanto, a despeito de suas considerações, Contipelli<sup>200</sup> destaca que a efetivação da alteridade demanda mais do que somente a mera noção inserção social, isto é, mais que mera concepção do indivíduo enquanto parte integrante da

---

<sup>198</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>199</sup> *Idem*.

<sup>200</sup> *Idem*.

comunidade, como titular de direitos e deveres, pressupondo algo a mais que, segundo o autor:

[...] consistente na busca do mútuo reconhecimento entre seus membros de que todos possuem idênticos direitos e deveres para com a promoção do bem comum e, conseqüentemente, da dignidade social, para criar o terreno propício à interação e cooperação intersubjetiva respaldada no personalismo. E, assim, fazer como que cada membro da comunidade compreenda em seu semelhante o valor que confere a si próprio, conscientizando-se do constante estado de dever para com os demais na função de produzir condições recíprocas de existência moral e material, dignamente, satisfatórias.

Adiciona-se à solidariedade social, portanto, o conteúdo da dignidade social, como meio para a consecução do desenvolvimento social em um ambiente qualificado pela alteridade, de modo que<sup>201</sup>:

Na dimensão solidária, os pressupostos necessários para existência digna encontram-se permeados pelos enlaces de interdependência sociais, nos quais a dignidade de cada indivíduo depende da dignidade de todos, haja vista que a ausência de condições minimamente satisfatória de vida a um indivíduo, sem a qual restará desprovido da possibilidade de se desenvolver por completo, influencia toda rede de cooperação comunitária, de sorte que a plena existência digna de um indivíduo somente se apura quando seus semelhantes se encontrarem em idêntica situação a solidariedade social transcende o sentido de princípio que organiza os direitos e deveres atribuídos aos indivíduos para o alcance do bem comum.

Outrossim, cabe destacar o papel instrumental exercido pelo Direito em relação à garantia da efetivação do ideal comum que decorre da ideia de solidariedade social, por meio da prescrição dos direitos e deveres<sup>202</sup>:

Diante deste panorama, o Direito atua com seu instrumental para recolher no teor de suas prescrições os direitos e deveres que possibilitem a construção de modelos jurídicos guiados pelo valor da solidariedade, oferecendo aos participantes da vida social, independentemente de qualquer exclusão, os bens morais e materiais suficientes para a fruição de vida dignamente humana, fazendo com que seus membros reconheçam idêntica atribuição dignidade aos seus pares.

Na medida em que abarca as finalidades a serem alcançadas pela sociedade, pode-se asseverar que o conteúdo axiológico da solidariedade social se coaduna e exerce influência sobre os demais valores, como justiça e liberdade, ao passo em que avoca a renúncia de certas condutas (e vantagens) individuais na busca

---

<sup>201</sup> *Idem.*

<sup>202</sup> *Idem.*

pela preservação de interesses comuns, na qual se exige a cooperação intersubjetiva para a consecução do projeto de bem comum que, em última instância, se traduz na concretização da própria satisfação individual, reafirmando-se a dignidade como núcleo axiológico do Estado Democrático de Direito.

### **2.1.2. Solidariedade Social Como Princípio Estruturante e sua Relação com o Plano dos Deveres**

Conforme se observou, além de corresponder ao vetor axiológico da fórmula de integração ideológica do Estado Democrático de Direito, o conteúdo jurídico do princípio da solidariedade social ainda exerce forte influência em valores relevantes (e ínsitos) ao Estado Democrático de Direito, e que, extravasando tal noção política e moral, veio a ser positiva no plano constitucional na forma de um dos próprios objetivos da República Federativa, consoante dispõe o art. 3º, I, da Constituição Federal, que expressamente trata do objetivo de se “*construir uma sociedade livre, justa e solidária*”.

Acerca de tal fenômeno de “condensação jurídico-normativa”, do qual se desencadeou sua integração positiva no Texto Constitucional, Hugo de Brito Machado<sup>203</sup> observa que:

A solidariedade social não é apenas uma ideia. É um princípio de nosso Direito Positivo, pelo menos a partir da Constituição Federal de 1988, que o alberga expressamente em dispositivo segundo o qual constituem objetivos fundamentais de nossa República “constituir uma sociedade livre, justa e solidária” (art. 3º, inc. I).

Ao alçar a solidariedade social ao patamar de objetivo fundamental da República, isto é, como conteúdo fundante do Estado Democrático de Direito, a Constituição acabou por elevá-la ao status de princípio fundamental, e, portanto, como um dos critérios de legitimação da ordem jurídica e ferramenta essencial para sua interpretação e aplicação, apto a<sup>204</sup>:

[...] irradiar seus efeitos perante toda ordem positiva, não se contentando somente com prescrições que exijam um comportamento ativo do Estado,

<sup>203</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. Malheiros: São Paulo, 2011, p. 50.

<sup>204</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

mas de todos os envolvidos com a vida em comunidade, fazendo apelo a ações humanitárias concretas, que visem a sua objetivação, em conjunto com os demais valores que lhe são correlatos, nos mais diversos setores das relações sociais.

Por oportuno, destaca-se que a solidariedade social não encontra expressa previsão somente no bojo do corpo da Constituição Federal de 1988, mas, também, em seu preâmbulo, dada a referência ao ideal de “fraternidade” como valor supremo da sociedade, vejamos:

Nós, representantes do povo brasileiro, reunidos em Assembléia Nacional Constituinte para instituir um Estado Democrático, destinado a assegurar o exercício dos direitos sociais e individuais, a liberdade, a segurança, o bem-estar, o desenvolvimento, a igualdade e a justiça como valores supremos de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social e comprometida, na ordem interna e internacional, com a solução pacífica das controvérsias, promulgamos, sob a proteção de Deus, a seguinte Constituição da República Federativa do Brasil.

Ora, em que pese o atual posicionamento do Supremo Tribunal Federal no sentido de que o Preâmbulo constitucional carece de força normativa<sup>205</sup>, como leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>206</sup> o coloca como meio eficaz de acesso ao quadro axiológico que presidiu a própria edição do Texto Constitucional, asseverando que:

[...] pode-se dizer que o Preâmbulo expandiu o espírito de uma sociedade fraterna, pluralista e sem preconceitos, fundada na harmonia social. E com tais exortações fixou coordenadas relevantíssimas para a interpretação do Texto Constitucional

Ainda no que concerne ao reconhecimento da força normativa do Preâmbulo constitucional, prossegue Paulo de Barros Carvalho<sup>207</sup> asseverando sua vinculação à “norma hipotética fundamental”, na forma como enunciado por Hans

<sup>205</sup> Nesse sentido colhe-se o teor da ADI 2076, julgado em 15/08/2002, e que restou assim ementado: “*CONSTITUCIONAL. CONSTITUIÇÃO: PREÂMBULO. NORMAS CENTRAIS. Constituição do Acre. I. - Normas centrais da Constituição Federal: essas normas são de reprodução obrigatória na Constituição do Estado-membro, mesmo porque, reproduzidas, ou não, incidirão sobre a ordem local. Reclamações 370-MT e 383-SP (RTJ 147/404). II. - Preâmbulo da Constituição: não constitui norma central. Invocação da proteção de Deus: não se trata de norma de reprodução obrigatória na Constituição estadual, não tendo força normativa. III. - Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente*”.

<sup>206</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev. atual. Saraiva: São Paulo, p. 96.

<sup>207</sup> *Ibidem*, p. 97-98.

Kelsen, assim como sua influência no que diz respeito à interpretação da ordem jurídica positiva, vejamos:

É precisamente neste último exemplo – a enunciação pela Assembleia Constituinte do Preâmbulo e do Texto Constitucional – que Kelsen trouxe a singela, porém genial contribuição da “norma hipotética fundamental”, não posta, mas pressuposta, juridicizando aquele fato – procedimento de elaboração normativa – que fica de fora, por imprimir-lhe a feição de normatividade que lhe faltava. Ao redigir o texto do Preâmbulo, a Assembleia Constituinte seguiu itinerário previsto na norma fundamental que lhe deu competência e, portanto, fundamento de validade. O Preâmbulo, uma vez enunciado, torna-se norma válida, tendo em vista que é produzido por órgão competente perante o sistema e consoante o procedimento nele admitido realizando o próprio direito. O domínio de fatos produzidos pela Assembleia Constituinte é recepcionado pela ordem jurídica, na medida em que se lhes atribui teor de juridicidade. São eles, tomados na qualidade de enunciação e não de enunciados, formando, neste ponto, a região das fontes do direito posto. Fecha-se assim o conjunto, isolado na especificidade de seu objeto, uniforme porque composto tão somente de normas jurídicas, de tal modo que nele, conjunto, não encontraremos senão descritores e prescritores, bem como suas contrapartes factuais: fatos jurídicos e relações jurídicas.

[...] o Preâmbulo é formado por “normas jurídicas” carregadas de intensa conotação axiológica, influinto vigorosamente sobre a orientação de todo os segmentos da ordem positiva.

Também Paulo Bonavides<sup>208</sup> reconhece a relevância jurídica do Preâmbulo a “*diretriz normativa e espiritual da unidade da Constituição*”, destacando que é nele que “*o constituinte de primeiro grau fixou, em termos absolutos e irrefragáveis, a linha de valores que hão de reger o ordenamento*”. Ainda, prossegue o autor destacando que:

O preâmbulo é, pois, a convergência de todos os princípios e de todas as cláusulas constitucionais que compõem e tecem a unidade moral da Carta Magna, quando esta busca concretizar o princípio dos princípios, a saber, a dignidade da pessoa humana, a qual outra coisa não é senão a dignidade mesma dos povos.

Em investigação acerca do princípio da solidariedade social, Daniel Sarmiento<sup>209</sup> argumenta que, a despeito de sua abertura e indeterminação semântica, ainda é possível depreender um certo grau de eficácia imediata, também reconhecendo a possibilidade de sua adoção na condição de vetor interpretativo, pois:

<sup>208</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade.** São Paulo, Malheiros, 2001, p. 40.

<sup>209</sup> SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas.** Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006, p. 295.

[...] quando a constituição estabelece como um dos objetivos fundamentais da República brasileira 'construir uma sociedade livre, justa e solidária', ela não está apenas enunciando uma diretriz política desvestida de qualquer eficácia normativa. Pelo contrário, ela expressa um princípio jurídico, que, apesar de sua abertura e indeterminação semântica, é dotado de algum grau de eficácia imediata e que pode atuar, no mínimo, como vetor interpretativo da ordem jurídica como um todo.

A despeito das características de modelo jurídico aberto que lhe confere o art. 3º, I, do Texto Constitucional, certo é que, no âmbito da experiência jurídica, invariavelmente seu conteúdo se volta à tutela dos comportamentos individuais e coletivos, a fim de direcioná-los ao ideal comum, e à contínua busca pela superação e adaptação de suas formas de realização ante às relações sociais<sup>210</sup>.

No entanto, levando-se em consideração o largo contexto de discussão acerca de sua configuração, resta premente a necessidade de, por meio do sentido e efeitos pretendidos, se promover a análise a partir da configuração constitucional atribuída à solidariedade social.

Logo, dado o reconhecimento de sua fundamentalidade, o princípio da solidariedade social irradia seu conteúdo à toda a ordem constitucional, impondo ao Poder Público o dever de assegurar aos indivíduos o exercício dos direitos dela imanentes, conforme leciona José Afonso da Silva<sup>211</sup>:

O Estado Democrático de Direito destina-se a assegurar o exercício de determinados valores supremos. 'Assegurar', tem, no contexto, função de garantia dogmático-constitucional; não, porém, de garantia dos valores abstratamente considerados, mas do seu 'exercício'. Este signo desempenha, aí, função pragmática, porque, com o objetivo de 'assegurar', tem o efeito imediato de prescrever ao Estado uma ação em favor da efetiva realização dos ditos valores em direção (função diretiva) de destinatários das normas constitucionais que dão a esses valores conteúdo específico.

Segundo Paulo Sérgio Rosso<sup>212</sup>, o princípio da solidariedade social exerce papel de princípio estrutural do ordenamento jurídico, que se caracteriza como

<sup>210</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>211</sup> DA SILVA, José Afonso. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 46

<sup>212</sup> SACCHETTO, Claudio. **Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano**. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio. (Orgs.). **Il dovere di solidarietà**. Milano: Giuffrè, 2005, p. 167-216. *Apud* ROSSO, Paulo Sergio, **TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE NO ESTADO BRASILEIRO Revista Direitos fundamentais e Democracia**, Vol. 5 (2009), ISSN 1982-0496.

elemento fundamental de amálgama entre os ideais de liberdade e de igualdade, de modo que:

A solidariedade, enquanto princípio estrutural presente no ordenamento pátrio, busca realizar a junção entre os ideais de liberdade, defendidos pela visão liberal, aos ideais de igualdade, pretendidos pelo socialismo. Dentro desses ideais, inaceitáveis seriam as visões de liberdade econômica absoluta, porque estariam por demais afastados da visão de igualdade; também seriam inviáveis os princípios comunistas de extinção da propriedade privada, porque atentariam contra os ideais de liberdade (ao menos a liberdade conceituada pelo burguês).

No mesmo sentido, Joacir Sevegnani<sup>213</sup> assevera que a solidariedade social possui função estruturante, ao passo em que sua eficácia normativa se concretizaria através de princípios (e regras) densificadas a partir de seu conteúdo axiológico, *in verbis*:

A solidariedade social expressa no inciso I, do artigo 3o, da Constituição Federal, ao dispor que constituem objetivos fundamentais do Estado brasileiro construir uma sociedade solidaria, funciona, deste modo, como um princípio fundamental estruturante, que irradia os seus efeitos sobre os demais subprincípios e regras concretizadoras das normas constitucionais. A eficácia normativa concretiza-se então por meio de outros princípios e regras densificadas no princípio da solidariedade social, de modo que está se espraia sobre significativa parte do texto constitucional.

Diogo Dal Magro e Sérgio Ricardo Fernandes de Aquino<sup>214</sup>, também concebendo a solidariedade como mais que um valor, no âmbito jurídico, a qualificam como princípio estrutural, vejamos:

A Solidariedade não é apenas um valor moral, o qual serve de orientação a fim de permitir o desenvolvimento desse tecer-junto os vínculos mais humanos entre as pessoas. Essa é a premissa elementar do convívio que justifica a Constituição da Sociedade. No seu sentido jurídico, a Solidariedade denota, também uma função estrutural: de intervir na sociedade contra as principais formas de desigualdade humana gerada pela concentração exagerada de capital – entendido no seu sentido mercantil.

<sup>213</sup> SEVEGNANI, Joacir. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. In: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017, p. 502.

<sup>214</sup> DAL MAGRO, Diogo; DE AQUINO, Sérgio Ricardo Fernandes. **A socialidade como pressuposto para efetivação da solidariedade: o papel de uma hermenêutica constitucional plural**. In: COPATTI, Lívia Copelli; DE OLIVEIRA, Luthyana Demarchi; BRIANCINI, Valkiria. **Perspectivas Interdisciplinares do Direito**. 1. ed. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018, p. 34.

É de se destacar que a forma de construção do modelo de Estado Democrático de Direito acaba por objetivar a solidariedade social na forma de princípio estruturante de *status* constitucional e de conteúdo aberto, que representa uma dimensão de valores essenciais da pessoa humana, e o projeta em todos os campos da incidência normativa, passando, pois, a constituir o ponto de partida na construção de sentido de todos os demais princípios jurídicos, ampliando seus horizontes axiológicos para outras perspectivas de ação integradas ao valor da pessoa humana e às demais invariantes axiológicas de regulamentação de condutas, extrapolando os objetivos do art. 3º da Constituição Federal, como leciona Contipelli<sup>215</sup>:

[...] a solidariedade social, ainda que se encontre positivada no conteúdo dos objetivos do artigo 3º da Constituição Federal, em razão da extensão de sua abrangência axiológica perante o modelo de Estado Democrático de Direito, transcendem o conteúdo das finalidades expostas neste dispositivo, para abarcar uma série infinita de possibilidades de atuação perante a experiência jurídica, o que confirma a presença dos atributos de inesgotabilidade e inexorabilidade em seus constantes processos de objetivação perante a realidade histórico-cultural.

Pois bem, quanto à ótica abordada no âmbito da presente pesquisa, isto é, da solidariedade social enquanto princípio jurídico, destaca-se que, alçar tal princípio ao patamar de princípio estruturante de Direito, ao lado de princípios jurídicos como liberdade, igualdade, justiça e segurança, implica no reforço da ideia de que seu conteúdo não deve apenas direcionar a atuação do Estado, assim como do comportamento dos membros da comunidade, quando do estabelecimento e execução de leis e de políticas públicas, mas, também, no próprio desenvolvimento das relações sociais, em função da realização de um objetivo comum de dignidade social.

A solidariedade, da forma como concebida, exerce, portanto, papel de suma importância em relação aos demais princípios jurídicos, e, em especial, à dignidade da pessoa humana, ao passo em que a garantia de concretização dessa dignidade social, assim como dos direitos fundamentais, se encontra vinculada à ideia de fortalecimento da autonomia, da independência e da liberdade, ínsitos ao arquétipo do Estado Democrático de Direito, e que, por sua vez, demanda a observância dos deveres de cooperação intersubjetiva.

---

<sup>215</sup> *Idem.*

Entretanto, como pontua Contipelli<sup>216</sup>, ainda que o princípio da solidariedade social compreenda uma dupla dimensão, ou seja, tanto direitos quanto os respectivos deveres, há uma tendência de centralização de foco no que concerne ao primeiro plano, dos direitos, como se observa tanto do arcabouço jurídico positivo, quanto da dogmática, com pouca preocupação quanto ao plano dos deveres, o que, segundo o autor, acaba por implicar em uma diminuição de sua importância no plano social, haja vista sua concepção ético-axiológica.

Corroborando tal visão, colhe-se o entendimento de Gregório Robles<sup>217</sup>, o qual aponta para uma prevalência da reivindicação de direitos imanentes do conteúdo axiológico da solidariedade em detrimento do debate acerca dos respectivos deveres que dele decorrem, vejamos:

Um fato social palpável é que na sociedade de nossos dias o sentimento do dever é obscuro, com frequência parece extinto, enquanto seu oposto, o sentimento reivindicativo, alcança as maiores cotas de intensidade. Sob um ponto de vista ético, esse fenômeno se traduz em um decréscimo da solidariedade e em uma justificação do hedonismo.

Ante o contexto em tela, Contipelli<sup>218</sup> assevera a necessidade de se enfatizar, também, a discussão acerca da relação entre solidariedade social e os deveres de cooperação mútua, ao passo em que, conforme assenta o autor, o princípio em comento representa instrumento de direcionamento dos membros da comunidade à concretização de um ideal de bem coletivo, que não opera somente ante a coerção jurídica, mas, também, com fulcro no reconhecimento de um sentimento de alteridade e de respeito recíproco entre os indivíduos. Confira-se:

Advém daí a necessidade de se realçar a estreita ligação existente entre solidariedade e sentido de dever, que constituem na atualidade os principais instrumentos colocados a serviço do Estado e da própria comunidade, para que possam envolver os atores da vida social no cumprimento de seus objetivos, especialmente, no que tange à concretização do projeto de existência comum, não apenas por decorrência do nascimento de relações de caráter coercitivo imposta pelo fenômeno jurídico, mas também com

<sup>216</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>217</sup> ROBLES, Gregório. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Editora Manole, 2005, p. 18.

<sup>218</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

fundamento calcado em um sentimento de alteridade e de respeito recíproco historicamente revelado à consciência de seus participantes.

Nesse mesmo sentido, segundo Joana Tavares da Silva Rapozo<sup>219</sup>, a concretização da ideia de Estado Democrático de Direito demanda que os membros da sociedade cumpram suas obrigações de cooperação mútua, dentre os quais, destaca: “*o respeito ao próximo; o pagamento de tributos; a proteção do meio ambiente; a colaboração com a justiça; a obediência às ordens legítimas das autoridades*”.

Com fulcro em tal contexto, impende introduzirmos a posição trazida por José Casalta Nabais<sup>220</sup> acerca da correlação entre deveres fundamentais e a repartição de interesses sociais, de acordo com o qual:

[...] 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 sociedade estadual implicam”.

Assim, constata-se que o conteúdo da solidariedade social se vincula à ideia de deveres (de cooperação mútua), o que é retratado pela doutrina de José Luís Saldanha Sanches<sup>221</sup>, segundo o qual, dentre os deveres em comento se destaca o de pagamento de tributos de acordo com a capacidade de contribuir, vejamos:

O princípio da solidariedade social implica, pelo menos, que todos contribuam para as despesas coletivas de um Estado de acordo com a sua capacidade, tributando-se os cidadãos de modo a que as desigualdades efetivas entre estes se esbatam – e desejavelmente se extingam – propiciando, a cada um, uma existência mais digna e plena, porque mais livre.

No mesmo sentido, segundo Ivanete Regoso<sup>222</sup>, enquanto objetivo da República, o princípio da solidariedade social implica na atribuição de deveres, dentre os quais, destaca o de compartilhar e dividir as riquezas, do que decorre a

<sup>219</sup> RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do Princípio da Solidariedade na Instituição de Contribuições Sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 34.

<sup>220</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 674.

<sup>221</sup> SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. **Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso**. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.) São Paulo: Dialética, 2005, p. 90.

<sup>222</sup> REGOSO, Ivanete. **Dever Fundamental de Solidariedade Social no Direito Tributário**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.

compreensão do pagamento de tributo como uma das facetas de seu plano obrigacional, vejamos:

Apesar de a nossa Constituição Federal de 1988 não ter estabelecido expressamente esse dever de solidariedade, tal dever pode ser extraído do Artigo 3º, inciso I, da referida Constituição, que consagra como objetivo fundamental do Estado Democrático de Direito instituído construir uma sociedade livre, justa e solidária. Construir uma sociedade solidária significa atribuir à sociedade deveres, principalmente a obrigação de compartilhar, de dividir. Está inclusa nessa idéia a redistribuição de riquezas, pois só assim se alcançarão os outros objetivos fundamentais de uma sociedade livre e justa.

Corroborando tal entendimento, Contipelli<sup>223</sup> prega que o pagamento de tributo consiste em dever decorrente da solidariedade social no âmbito do Estado Democrático de Direito, asseverando que:

[...] a atividade tributária corresponde a um dever de colaboração exigido dos membros da comunidade e essencial para existência, manutenção e funcionamento do modelo de Estado Democrático de Direito, haja vista que operacionaliza o ingresso de receitas financeiras necessárias para que atenda aos seus objetivos traçados no plexo normativo constitucional, por meio da imposição ao cidadão de uma conduta de cunho patrimonial, consistente em levar parcela de sua riqueza aos cofres públicos.

Assim, considerando a concepção do pagamento de tributo como dever inerente ao princípio da solidariedade, ainda que não se possa relegar a tributação no âmbito do Estado Democrático de Direito como instituto relacionado com exclusividade ao plano dos deveres, tal faceta se mostra relevante, motivo pelo qual demanda maiores digressões no que concerne à concepção de “dever fundamental”.

## 2.2. DO DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTO

Em sua tese, José Casalta Nabais<sup>224</sup> aponta que, diferentemente do que ocorre com os direitos fundamentais, o tema dos deveres fundamentais consiste em um dos campos mais esquecidos na doutrina constitucional<sup>225</sup>, o que, segundo o

<sup>223</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>224</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 15.

<sup>225</sup> Na busca por alguma justificativa acerca de tal repulsa no tocante ao estudo dos deveres fundamentais, Michele Alencar da Cruz Alcântara aventava que, o “*fator que causa reprovação aos*

autor, poderia ser reflexo direto da “era dos direitos”, enunciada por Norberto Bobbio<sup>226</sup>.

Nabais<sup>227</sup> ainda destaca que a preferência pelo plano dos direitos fundamentais talvez decorra da existência de uma priorização da liberdade em relação à responsabilidade comunitária, dado consistir em um valor de primazia lógica, ontológica, ética e política em comparação à responsabilidade, ao passo em que esta depende da primeira, tanto em termo temporal, quanto em aspecto material.

Porém, considerando que o exame dos deveres fundamentais se faz essencial para a compreensão do próprio conteúdo do Estado Democrático de Direito, inicialmente será promovida sua análise a partir da ótica constitucional, a fim de verificar sua relação com a constituição, os princípios constitucionais e os direitos e garantias fundamentais, bem como a busca por seu fundamento axiológico.

Assim, consignado esse esboço inicial acerca dos deveres fundamentais, adentraremos na análise de um dever fundamental em específico, o dever ao pagamento de tributos, uma das exigências de cooperação intersubjetiva mais relevantes no âmbito do Estado Democrático de Direito, em especial, promovendo uma análise no tocante à divergência entre a sua concepção, se o mesmo se refere ao pagamento de tributos ou somente de impostos.

### **2.2.1. Deveres Fundamentais como Deveres Constitucionais de Cidadania e Solidariedade Social**

Ao desenvolver seu conceito de deveres fundamentais, José Casalta Nabais<sup>228</sup> parte do pressuposto de que possuem natureza jurídico-constitucional própria, assim como ocorre em relação aos direitos fundamentais, e, nessa esteira, destaca que não possui o intuito de apresentar um conceito com caráter absoluto, mas tão somente relativo ou tipológico, para fins de oferecer respostas à maioria das

---

*deveres fundamentais, o qual se encontra ligada à resistência do cidadão em reconhecer os deveres, estando mais interessado em buscar os direitos que a ele podem gerar benefícios diretos, tornando-se apático e pouco interessado na construção da vida coletiva em geral”. In: ALCÂNTARA, Michele Alencar da Cruz. A face oculta dos direitos humanos: os deveres fundamentais. Congresso Nacional do CONPEDI (2006, Manaus-AM). **Anais do XIV Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.*

<sup>226</sup> NABAIS, José Casalta. A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos. **Revista de Direito Mackenzie**. Ano 3, n. 2, 2012.

<sup>227</sup> *Idem*.

<sup>228</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

situações, apresentando conceito ontológico, calcado na ótica da solidariedade social. Vejamos:

Podemos definir os deveres fundamentais como deveres jurídicos do homem e do cidadão que, por determinarem a posição fundamental do indivíduo, tem especial significado para a comunidade e podem por esta ser exigidos. Uma noção decomposta com base num certo paralelismo com o conceito de direitos fundamentais, nos apresenta os deveres fundamentais como posições jurídicas passivas, autónomas, subjectivas, individuais, universais e permanentes e essenciais.

Pois bem, ainda que seja certo que o lastro jurídico dos deveres fundamentais se encontra contido no bojo da própria Constituição, havendo divergência tão somente em relação a algumas previsões legais, isto é, infraconstitucionais, se faz necessário investigar quais as exigências para seu reconhecimento no texto constitucional do Estado Democrático de Direito, a fim de buscar sua compatibilização com os direitos fundamentais dos indivíduos, com os quais inevitavelmente colidirão em algum momento.

Inicialmente, impende consignar que Nabais<sup>229</sup> reforça o fato de que tal espécie de dever jurídico não pode ter conteúdo exclusivamente moral, ético, religioso ou social, ao passo em que sua própria construção demanda que ostentem suporte de natureza jurídico-constitucional, necessitando que o próprio Estado respeite, tanto os valores expressos no texto constitucional, quanto os direitos fundamentais nela contidos, não podendo, portanto, serem estabelecidos a partir de uma cláusula de “deverosidade social”, admitindo, entretanto, a possibilidade de suporte expresso ou implícito, *in verbis*:

O que significa, de um lado, que só a constituição é fundamento dos deveres fundamentais, não podendo, por conseguinte, falar-se a tal propósito de deveres pré-estaduais ou de deveres morais, o que pode ilustrar-se de modo muito claro, com o dever dos pais em sustentar e educar os filhos constante de diversas constituições<sup>63</sup>. Com efeito sendo este um daqueles deveres elementares do homem para com seu semelhante, cuja existência real não depende do estado nem da ordem jurídica, parece, *prima facie*, trata-se de um verdadeiro dever de ordem moral (pré-estadual, portanto), que se impõe ao estado independentemente da sua consagração constitucional. Mas, perante um estado que obedece ao princípio da liberdade ou da repartição e que, por isso mesmo, não pode ter por pretensão melhorar (em termos morais) os homens, conferindo à constituição a missão de sancionar os deveres morais, simplesmente assente na virtude, o dever em causa há-de ter um outro fundamento (constitucional). E efetivamente assim é, já que o seu fundamento reside nos próprios direitos fundamentais reconhecidos e garantidos também às crianças, os quais impedem que a constituição deixe

---

<sup>229</sup> *Ibidem*, p. 62-63.

aos pais, a quem por força do princípio da liberdade primeiramente cabe a manutenção e educação dos filhos, a liberdade de não exercício de um tal dever (e direito). Em virtude da sua condição de garante dos direitos fundamentais, o estado não pode deixar de impor aos pais esse dever mesmo que, por hipótese, ele não correspondesse a qualquer dever ou obrigação moral.

Contudo, tais deveres não encontram validade em decorrência de mera previsão constitucional, ao passo em que sua legitimidade demanda que seu alicerce constitucional se encontre relacionado a direito fundamental, do que se extrai a necessidade de compatibilização entre direitos e deveres constitucionais no âmbito do Estado Democrático de Direito<sup>230</sup>, pois, segundo Nabais<sup>231</sup>, tratar-se-iam de institutos inseparáveis, equivalentes a duas faces da mesma moeda, vejamos:

[...] com sentido, quanto ao primeiro vector, de que não há garantia jurídica e real dos direitos fundamentais sem o cumprimento de um mínimo de deveres do homem e do cidadão, e quanto ao segundo vector, de impedir um regime estritamente unilateral dos deveres, ou seja, um regime sem reflexo nos direitos, designadamente no direito paradigma dos cidadãos – o direito de voto como está expresso, por exemplo, no histórico princípio do “*no taxation without representation*” ou na ideia de fazer coincidir a idade mínima de voto com a idade mínima para cumprir deveres, como o dever de serviço militar.

Nesse sentido, prossegue Nabais<sup>232</sup> asseverando que, o reconhecimento da “fundamentalidade” dos deveres demanda que se encontrem consagrados constitucionalmente, seja expressa ou então implicitamente, inexistindo, de outro vértice, vedação no tocante à imposição de outros deveres por parte do legislador ordinário, os quais, entretanto, não ostentarão tal patamar jurídico, caracterizando-se somente deveres legais ou ordinários, ou, então, como meras limitações aos direitos constitucionais, como se extrai do trecho a seguir citado:

[...] “dois entendimentos são possíveis: um segundo o qual os deveres fundamentais, tal como os direitos fundamentais, não fazem parte de uma eventual reserva de constituição, podendo portanto ser criados por lei” o que deixaria “à discricionariedade legislativa uma matéria que pode influir sobre o estado constitucional dos cidadãos de modo a alterar substancialmente a sua posição perante o estado e perante a sociedade”; “outro segundo o qual os deveres fundamentais têm de ser constitucionalmente tipificados, não podendo ser criados por lei”, o que “inconstitucionalizaria alguns deveres apenas previstos na lei e que constituem elemento imprescindível numa

<sup>230</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>231</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 59.

<sup>232</sup> *Ibidem*, p. 63.

coletividade de cidadãos responsáveis, tal como a Constituição configura a República portuguesa (dever de colaboração na administração da justiça, dever de registro, etc.)". É que, o terem os deveres fundamentais de estar constitucionalmente tipificados não implica "inconstitucionalizar" os deveres que apenas disponham de consagração legal, mas tão-só os constitucionalizar (ou desconstitucionalizar se os mesmos antes estavam previstos na constituição como foi o que se passou, por exemplo, com o dever de registro previsto no art. 33, nº 3, da Constituição de 1933). Na verdade, conquanto que as leis que os instituem e os disciplinam não violem os princípios ou preceitos constitucionais, designadamente os relativos aos direitos, liberdades ou garantias fundamentais, que necessariamente limitam, tais deveres são perfeitamente conforme a constituição.

O que vimos de dizer vale em termos muito claros face a nossa constituição por um lado, não encontramos nela qualquer disposição que, expressa ou implicitamente, aluda à abertura de deveres fundamentais, em manifesto contraste como o que acontece relativamente aos direitos fundamentais que formam um sistema duplamente aberto: aberto à sua integração por direitos extraconstitucionais (internacionais, legais, etc.) – art. 16º, nº 1; e aberto à compreensão internacional dos direitos constitucionais decorrente da elevação da Declaração Universal dos Direitos do Homem a seu modelo interpretativo e integrativo – art. 16º nº 2.<sup>233</sup>

Nabais ainda consigna a prevalência do princípio da tipicidade no âmbito dos deveres fundamentais, implicando, portanto, na existência de um rol taxativo (*numerus clausus*) de deveres qualificados pelo elemento da "fundamentalidade", no qual estariam compreendidas apenas aquelas constantes, ainda que implicitamente, do Texto Constitucional.

Relevante, ainda, destacar que a doutrina de Ingo Wolfgang Sarlet<sup>234</sup> tece questionamento quanto à (cor)relação entre direitos e deveres fundamentais, e, nessa esteira, assevera que, a despeito da necessidade de existência de tantos deveres quanto direitos, o que classifica como deveres correlatos ou conexos<sup>235</sup>, tal correlação não excluiria, de pronta, a possibilidade de existência de deveres autônomos, isto é, não relacionados a nenhum direito subjetivo:

Da mesma forma, questiona-se a tese se a cada direito em espécie corresponde um dever fundamental, pelo menos de natureza implícita, o que

<sup>233</sup> *Ibidem*, p. 88-89.

<sup>234</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 207.

<sup>235</sup> Em sua classificação dos deveres fundamentais, Sarlet trata de duas categorias, deveres correlatos e deveres autônomos: "*Uma primeira distinção entre os diversos tipos de deveres costuma ser traçada levando em conta a existência de deveres conexos ou correlatos (aos direitos) e deveres autônomos, cuja diferença reside justamente no fato de que os últimos não estão relacionados diretamente à conformação de nenhum direito subjetivo, ao passo que os primeiros tomam forma a partir do direito fundamental a que estão atrelados materialmente*". In: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 206.

implicaria, em outras palavras, reconhecer uma relação de correspondência direta e absoluta entre direitos e deveres fundamentais. Em outras palavras, haveria sempre pelo menos tantos deveres fundamentais quanto direitos, sem prejuízo da existência de deveres autônomos.

Ocorre que, de uma leitura acurada, ao que tudo indica, ao tratar de deveres fundamentais autônomos, em verdade se está a tratar de deveres fundamentais cujo substrato constitucional não se encontra lastreado em direito fundamental subjetivo, admitindo-se, portanto, a possibilidade de que os deveres ditos autônomos se encontrem relacionados a direitos fundamentais de ordem objetiva, que, independentemente de subjetivação, assumem importante papel na construção de um sistema constitucional eficaz e racional<sup>236</sup>.

Certo é, que, invariavelmente, o reconhecimento dos deveres ditos fundamentais demanda fundamentação jurídico-constitucional adequada, do que decorre, por sua vez, a necessidade de que estejam devidamente disciplinados na Constituição, destacando-se que, ainda que não seja consensual, a classificação atribuída por Sarlet<sup>237</sup> ainda admite o reconhecimento de deveres implícitos, vejamos:

Outra distinção relevante, também utilizada para os direitos fundamentais, diz com a diferenciação entre deveres expressos e deveres implícitos, visto que, diversamente do que ocorre com os direitos, no caso dos deveres fundamentais, são poucas as hipóteses de deveres que tenham sido expressamente estabelecidos no texto constitucional. Embora seja correto afirmar que a existência de deveres implícitos tem sido majoritariamente aceita, não há consenso fechado a respeito de quais seriam estes deveres implícitos.

No tocante à previsão dos deveres fundamentais no bojo da Constituição Federal de 1988, Sarlet<sup>238</sup> destaca a expressa previsão acerca de tal denominação no Título II, do texto constitucional, que trata dos Direitos e Garantias Fundamentais, esclarecendo, entretanto, que a despeito do que possa induzir, o instituto dos deveres, não se encontra limitado exclusivamente à ideia de conexão com direitos individuais, ao passo em que também se admitem deveres transindividuais ou coletivos:

---

<sup>236</sup> Segundo Ingo Wolfgang Sarlet, os direitos fundamentais possuem tanto uma perspectiva subjetiva, ao passo em que podem, a princípio, ser considerados como direitos subjetivos individuais, quanto objetiva, porquanto podem se caracterizar como elementos fundamentais que incorporam e expressam determinados valores objetivos fundamentais da comunidade. *In*: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 124-125.

<sup>237</sup> *Ibidem*, p. 207.

<sup>238</sup> *Idem*.

No plano normativo-constitucional pátrio, a Constituição Federal, no Capítulo I do Título II (Dos Direitos e Garantias Fundamentais), fez menção expressa aos deveres na própria epígrafe do capítulo dos “Dos direitos e deveres individuais e coletivos”<sup>239</sup>. Apesar da redação do texto, já ficou suficientemente demonstrado que a categoria dos deveres fundamentais não se limita a deveres em relação a direitos individuais (no sentido de direitos de liberdade) mas alcança também deveres de natureza política, bem como deveres sociais, econômicos, culturais e ambientais.

Quanto a seu conteúdo, sejam os deveres expressos ou implícitos, mister se faz estabelecer os alicerces materiais capazes de lastrear sua subsistência, e, nessa esteira, assevera-se que seu conteúdo é identificado nos vetores axiológicos da cidadania e da solidariedade social, ao passo em que, segundo Canotilho<sup>240</sup>, não subsistem deveres sem tais atributos.

Pois bem, no que concerne ao vetor axiológico da cidadania, depende-se que sua vinculação aos deveres fundamentais parte da exigência de que os deveres estejam devidamente fulcrados em meios que possibilitem a efetiva participação dos membros da comunidade na concretização do ideal de bem comum, voltado à efetivação da dignidade social<sup>241</sup>.

No tocante à essencialidade do vetor axiológico da cidadania na realização dos ideais do Estado Democrático de Direito, mister destacarmos o contributo de Ricardo Utrabo Pereira<sup>242</sup>, *in verbis*:

[...] em relação à participação cidadã, aponta-se que esta é essencial para que o espaço democrático e a construção dos direitos humanos não sejam pautados pela vontade da maioria, mas sim, para que sejam utilizados argumentos racionais hábeis, buscando soluções aptas a atender aos interesses da sociedade como um todo, assim como os interesses individuais dos cidadãos. Estas soluções só se tornam possíveis com a participação efetiva dos cidadãos (e esta participação não é somente um direito, mas

---

<sup>239</sup> Ainda que se possa constatar a existência de uma relação de certos deveres fundamentais expressos, no que concerne à ordem constitucional pátria, Ricardo Utrabo Pereira observa que, aparentemente, a Constituição Federal de 1988 deu pequena relevância ao tema dos deveres fundamentais, ao passo em que, ainda que a epígrafe do Capítulo I, do Título II, mencione “direitos e deveres individuais e coletivos”, no decorrer do texto se verifica que há amplo e vasto tratamento aos direitos fundamentais, sendo os deveres fundamentais tratados em momentos escassos. *In*: PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>240</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 536.

<sup>241</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>242</sup> *Idem*.

também um dever de todos), organizados por intermédio de direitos civis, políticos e econômicos, permitindo ampla participação na resolução do destino do Estado.

É justamente dessa interdependência que decorre a exigência de participação ativa dos indivíduos enquanto membros de uma comunidade, e que vincula a ideia de que o conteúdo constitucional dos deveres fundamentais também depende de um mínimo de solidariedade social, gize-se, vetor axiológico que se caracteriza como princípio estruturante do arcabouço jurídico-constitucional, servindo de lastro jurídico aos deveres de cooperação mútua dos membros da comunidade<sup>243</sup>.

Por fim, quanto aos efeitos decorrentes do descumprimento de deveres fundamentais, destaca Nabais<sup>244</sup> que caberia ao legislador (ordinário), por meio dos testes do princípio da proporcionalidade, aquilatar a necessidade, ou não, de sancionamento, e, em caso positivo, em quais searas (penal, administrativa, civil, etc.) e em que medida, observando-se, sempre, as exigências constitucionais atreladas ao direito e ao processo sancionatório.

Assim, por certo que a instrumentalização da solidariedade social por meio dos deveres fundamentais se mostra elemento basilar da construção do Estado Democrático de Direito, por meio da cooperação intersubjetiva, perspectiva que se estabelece, e qualifica, a partir da dignidade social, sendo que, nesse passo, impende adentrarmos à análise do pagamento de tributos (ou de impostos) como uma espécie relevante dessa categoria de deveres.

### **2.2.2. Dever Fundamental de Pagar Tributo (ou Dever Fundamental de Pagar Imposto?)**

Após a análise quanto ao instituto dos deveres fundamentais, necessário adentrarmos à análise de um dever em especial, qual seja, o dever fundamental de pagar tributos, consistente em uma espécie de dever de colaboração intersubjetiva intrínseca à própria existência, manutenção e funcionalização, do

---

<sup>243</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>244</sup> *Ibidem*, p. 146-147.

modelo de Estado Democrático de Direito<sup>245</sup>, ao passo em que a amalgama gerada pelo entrelaçamento da liberdade individual e a responsabilidade decorrente da solidariedade social direciona a atuação do indivíduo no contexto comunitário.

Tal contextualização afasta a característica individualista do sujeito, típica do modelo de Estado Liberal, qualificando-o, destarte, como sujeito “responsável”, enquanto inserido em uma sociedade, atributo que se atrela ao plexo jurídico (de direitos e deveres) essencial para a vida em sociedade e para a proteção dos interesses individuais e coletivos, que decorre dos vetores axiológicos da cidadania e da solidariedade, que qualifica sua fundamentalidade, ao passo em que sua ausência inviabilizaria a própria estrutura social.

Em sua formulação do conceito de desenvolvimento, Amartya Sen<sup>246</sup> também ressalta a importância dos sujeitos enquanto “agentes”<sup>247</sup>, termo adotado na acepção de “[...] *alguém que age e ocasiona mudança e cujas realizações podem ser julgadas de acordo com seus próprios valores e objetivos, independentemente de as avaliarmos ou não também segundo algum critério externo*”, ou seja, colocando o indivíduo como elemento central no processo de desenvolvimento, destacando-se, entretanto, que a dita condição se encontraria limitada pelas oportunidades sociais, políticas e econômicas de que dispõe.

Os vetores axiológicos da cidadania e da solidariedade social então revelam sua importância ao compelirem os indivíduos à promoção de ações diversas daquelas guiadas pelo individualismo, mas voltadas à construção de um contexto de valorização da dignidade social, momento no qual verifica-se a densificação jurídica da solidariedade social, que passa a exercer influência como princípio estruturante,

---

<sup>245</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>246</sup> SEN, Amartya Kumar; **Desenvolvimento como Liberdade**; Tradução por Laura Teixeira Motta; São Paulo: Companhia das Letras, 2016, p. 34.

<sup>247</sup> Consoante assevera Porsse, o termo “agente” utilizado por Amartya Sen implica em uma acepção: “[...] *relacionada a indivíduos que agem e ocasionam mudanças, sendo suas realizações julgadas em termos de seus próprios objetivos e valores. Enquanto agentes ativos de mudança, as pessoas podem cuidar de si mesmas, influenciar o mundo e ajudar uns aos outros. Conforme o aspecto de agência, os indivíduos não são vistos como meros beneficiários passivos de programas de desenvolvimento, mas sim como membros de uma sociedade que participam de ações políticas, econômicas e sociais, bem como interagem no mercado, na esfera política e em outras esferas*”. In: PORSSE, Melody de Campos et al; A Abordagem das Capacitações: Um Modelo Alternativo para as Ações Públicas. **Redes, Santa Cruz do Sul**, v. 13, n. 1, p. 159- 181, 2008., p. 142. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/view/196/1483>. Acessado em: 10/06/2020.

apto a orientar o ordenamento jurídico e exigir de toda a sociedade uma participação ativa, visando a consecução dos objetivos da República.

Nesse caminho de promoção de diversos direitos, na busca de uma sociedade livre, justa e solidária, destaca-se a necessidade de adoção de ações afirmativas por parte do ente Estatal, o que demanda a arrecadação de recursos, motivo pelo qual, segundo José Casalta Nabais<sup>248</sup>, os impostos não devem ser tomados apenas como um “poder do Estado”, nem como mero “sacrifício para os cidadãos”, ao passo em que se constitui como um “*contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal*”<sup>249</sup>, firmando-se o primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo sustento e suporte do Estado.

Assim, a partir de uma releitura funcionalizada da tributação tem-se que o tributo não passa a ser visto como mero instrumento arrecadatário do Estado, mas, sim, como um dever decorrente da própria vida em sociedade, porquanto, considerado o interesse, democraticamente encrustado no Texto Constitucional, de viver em uma sociedade que se pautar pelos objetivos da República, a imposição do dever de pagar tributo surge do interesse geral, pois, somente com seu cumprimento é que se mostra possível a garantia do funcionamento dos serviços estatais, e da efetivação dos interesses da coletividade<sup>250</sup>, no caso do Estado brasileiro, a construção de uma sociedade mais justa, livre e solidária<sup>251</sup>.

De acordo com Ricardo Lobo Torres<sup>252</sup>, a finalidade estatal somente pode se concretizar com a efetiva participação do indivíduo cidadão, e o cumprimento de seus respectivos deveres, dentre os quais, se insere o dever de pagar tributo:

A idéia de solidariedade se projeta com muita força no direito fiscal por um motivo de extraordinária importância: o tributo é um dever fundamental. (sic) [...] Ora, se a solidariedade exhibe primordialmente a dimensão do dever segue-se que não se encontra melhor campo de aplicação que o direito tributário, que regula o dever fundamental de pagar tributo, um dos pouquíssimos deveres fundamentais do cidadão no Estado Liberal. [...] A

<sup>248</sup> Destaca-se que o autor faz expressa menção à espécie tributária “imposto”.

<sup>249</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 679.

<sup>250</sup> CHULVI, Cristina Pauner. **El Deber Constitucional de Contribuir Al Sostener de Los Gastos Públicos**. 2001. Tese (Doutorado em Direito). Universitat Jaume I, Facultad de Ciencias Jurídicas y Económicas. Madrid. Disponível em <<http://www.tdx.cat/bitstream/handle/10803/10429/pauner.pdf?sequence=1>>. Acesso em: 17/06/2020.

<sup>251</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2009, p. 79.

<sup>252</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e Justiça Fiscal**. In: **Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Maria Augusta Machado de Carvalho. (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 303.

solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre os mais ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível mínimo de sobrevivência; é um valor moral juridicizável que fundamenta a capacidade contributiva e que sinaliza para a necessidade da correlação entre direito e deveres fiscais.

Nabais destaca que, nessa instância, a cidadania possui elevada relevância na construção de uma cultura tributária, em especial no que concerne ao sentimento comum de corresponsabilidade pelo destino de todos, que consiste no ânimo essencial para que os indivíduos optem, ao participar da sociedade, por suportar financeiramente a construção das bases do Estado, posto que, diante dos custos inerentes à efetivação dos direitos, em especial os prestacionais, que demandam atuação positiva do poder público, verifica-se que não há como se dispensar o uso dos instrumentos fiscais, o que avoca o exercício da denominada cidadania contributiva<sup>253</sup>.

Portanto, afirmar-se que a importância do dever fundamental de pagar tributos se vincula à própria figura do Estado, haja vista a não impossibilidade de se sustentar uma sociedade organizada sem a respectiva fonte de custeio para o financiamento dos ônus que compõem uma organização tão complexa, e, nesse passo, o dever fundamental de pagar tributos ganha especial relevância em se tratando de uma sociedade na forma de um Estado Democrático de Direito, cujo fundamento se funda na garantia de existência digna aos cidadãos, mediante a busca pela concretização de direitos fundamentais, que despende recursos financeiros<sup>254</sup>.

O dever de pagar tributos se encontra, então, diretamente relacionado à garantia do Estado quanto ao sustento econômico dos direitos fundamentais, e, desse modo, a fundamentalidade de tal dever decorre da responsabilidade constitucional do cidadão quanto à contribuição – nesse caso, financeira – para com a construção, bem como com a manutenção, de uma organização social voltada ao desenvolvimento civilizatório, pautando-se na ideia da cidadania contributiva como corolário da cidadania solidária.

Entretanto, se mostra pertinente o enfrentamento de questão atinente à amplitude do dever sob exame, haja vista a divergência doutrinária no que concerne à compreensão das espécies tributárias que estariam abarcadas por seu conteúdo,

---

<sup>253</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 119.

<sup>254</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2009, p. 91.

isto é, se o dever compreende tributos, de forma ampla, ou se o conteúdo constitucional cinge-se ao imposto, enquanto espécie tributária não vinculada, ao menos no que tange à realidade da Constituição Federal brasileira.

Como leciona Paulo de Barros Carvalho<sup>255</sup>, o próprio vocábulo “tributo” possui inúmeras significações no âmbito do direito positivo, apontando, dentre elas: i) “tributo” como quantia em dinheiro; ii) “tributo” como prestação correspondente ao dever jurídico do sujeito passivo; iii) “tributo” como direito subjetivo de que é titular o sujeito ativo; iv) “tributo” como sinônimo de relação jurídica tributária; v) “tributo” como norma jurídica tributária; e, vi) “tributo” como norma, fato e relação jurídica.

No entanto, a acepção que interessa ao presente trabalho consiste naquela em que o tributo é tomado enquanto “norma, fato e relação jurídica”, ou seja, no sentido em que o instituto exprime *“a fenomenologia da incidência, desde a norma instituidora, passando pelo evento concreto, nela descrito, até o liame obrigacional que surge à luz com a ocorrência daquele fato”*<sup>256</sup>, porquanto é justamente essa a acepção que se encontra positivada no bojo do art. 3º do Código Tributário Nacional<sup>257</sup>.

É uníssono, tanto no âmbito doutrinário quanto jurisprudencial, que o instituto do “tributo” consiste em gênero do qual decorrem as espécies tributárias, no entanto, a divergência surge quando se trata do reconhecimento das espécies tributárias.

Em apertada síntese, pode-se classificar as correntes teóricas levando-se em consideração a quantia de espécies autônomas reconhecidas, da seguinte forma: i) teoria bipartite (impostos e taxas); ii) teoria tripartite (impostos, taxas e contribuição de melhoria); iii) teoria quadripartite (impostos, taxas, contribuição de melhoria e empréstimo compulsório); e, iv) teoria pentapartite (impostos, taxas, contribuição de melhoria, empréstimo compulsório e contribuições).

---

<sup>255</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 42.

<sup>256</sup> *Ibidem*, p. 46.

<sup>257</sup> Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No tocante ao exame das teorias retromencionadas, mister trazeremos à baila os apontamentos de Octávio Campos Fischer<sup>258</sup> quanto à sintetização do tema ora em exame, vejamos:

Assim, pela existência de alguns dispositivos constitucionais, (Art. 145, 148, 149), acabamos por nos defrontar com quatro posições sobre o número de figuras tributárias autônomas em nosso ordenamento jurídico, quais sejam, a *teoria bipartida*, a *teoria tripartida*, a *teoria quadripartida* e a *teoria quinqüipartida*. A primeira defende a existência autônoma dos impostos e das taxas; a segunda, embora com algumas divergências entre os autores que a ela se filiam, adota a distinção entre tributos vinculados (impostos) e não-vinculados (taxas e contribuições ou contribuição de melhoria); a terceira tem, em geral, como espécies autônomas, os impostos, as taxas, a contribuição de melhoria e os empréstimos compulsórios; e a quarta autonomiza todas as espécies contidas nos dispositivos constitucionais supracitados.

Dentre as diversas visões apontadas alhures, o posicionamento pretoriano acabou por acolher a teoria pentapartite, consoante se depreende do posicionamento adotado pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da Ação Direita de Inconstitucionalidade 447, de relatoria do Ministro Octavio Gallotti, relacionada no trabalho do *Pretório Excelso* denominado “A Constituição e o Supremo”, na qual se colhe o seguinte, *in verbis*:

As diversas espécies tributárias, determinadas pela hipótese de incidência ou pelo fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 4º), são a) os impostos (CF, art. 145, I, arts. 153, 154, 155 e 156), b) as taxas (CF, art. 145, II), c) as contribuições, que são c.1) de melhoria (CF, art. 145, III), c.2) sociais (CF, art. 149), que, por sua vez, podem ser c.2.1) de seguridade social (CF, art. 195, CF, 195, § 4º) e c.2.2) salário educação (CF, art. 212, § 5º) e c.3) especiais: c.3.1.) de intervenção no domínio econômico (CF, art. 149) e c.3.2) de interesse de categorias profissionais ou econômicas (CF, art. 149). Constituem, ainda, espécie tributária, d) os empréstimos compulsórios (CF, art. 148). (BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, DJ de 5-3-1993.)

Outrossim, além do reconhecimento jurisprudencial, a teoria em comento conta com ampla aceitação pela doutrina tributária, ao passo em que, conforme levantado por Alexander Roberto Alves Valadão<sup>259</sup>, a despeito da existência de pequenas divergências, pode-se citar como seus adeptos, autores como

<sup>258</sup> FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR)**. Curitiba, n. 28, ano 28, 1994/1995.

<sup>259</sup> VALADÃO, Alexander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Paraná. Curitiba.

Márcio Severo Marques, Ives Gandra da Silva Martins, Celso Ribeiro Bastos, Luciano Amaro, dentre outros.

Entretanto, consoante referido alhures, a tese como cunhada por José Casalta Nabais parte da ideia de existência de um dever fundamental de pagar impostos, distinguindo a referida espécie tributária das demais que lhes são próximas, consignando que é em tal dever que se concretiza o Estado Fiscal<sup>260</sup>, modelo no qual sua sustentação se dá mediante a participação nas receitas da economia produtiva e se concretiza no dever fundamental de pagar impostos, e não outros tributos<sup>261</sup>, o que avoca a necessidade de se adentrar à breve análise de sua concepção de “imposto”.

Pois bem, ainda que inexista um conceito de imposto na Constituição portuguesa, assim como ocorre no caso da Constituição brasileira, segundo Nabais, o mesmo constitui um conceito tipicamente constitucional, porquanto derivado diretamente da lei fundamental, destacando que, para a doutrina e a jurisprudência portuguesa, o conceito é composto por três elementos: i) um elemento objetivo; ii) um elemento subjetivo; e, iii) um elemento teleológico ou finalista<sup>262</sup>.

O elemento objetivo consiste na caracterização do imposto como uma prestação (objeto pertencente à seara do direito obrigacional), pecuniária (em dinheiro), unilateral (que não exige contraprestação específica), definitiva (insuscetível de restituição) e coativa (exigida em decorrência de previsão legal); ao passo em que o elemento subjetivo decorre do fato de que o imposto é compreendido como uma prestação (com características assinaladas), exigida a detentores (sejam pessoas físicas ou jurídicas) de capacidade contributiva, em favor de entes que exercem atividades públicas; e, por fim, o elemento teleológico alimenta a noção de que, além do objetivo fiscal, os impostos ainda podem ter outros intentos extrafiscais, contanto que não se caracterizem como imposição sancionatória<sup>263</sup>.

Nabais<sup>264</sup> diferencia os impostos a partir da ótica de uma teoria bipartite, somente reconhecendo a autonomia de duas espécies tributárias, impostos

---

<sup>260</sup> Segundo José Casalta Nabais: “a ‘estadualidade fiscal’ significa assim uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”. In: NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 196.

<sup>261</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 223.

<sup>262</sup> *Ibidem*, p. 223-224.

<sup>263</sup> *Ibidem*, p. 224-226.

<sup>264</sup> *Ibidem*, p. 251-252.

e taxas, consignando que, enquanto a primeira espécie (imposto) possui caráter unilateral, isto é, não vinculado a nenhuma atividade pública específica, a segunda (taxa) possui um caráter bilateral, ou seja, vinculado e, portanto, sinalagmatico<sup>265</sup>.

A restrição conceitual de Nabais em relação aos tributos não vinculados parece então decorrer da lógica de que o dever tributário se caracteriza como “dever de concorrer para a subsistência do Estado”, e não na condição de “prestação correspectiva-comutativa diante da distribuição de vantagens específicas”, como ocorreria em relação às taxas.

No entanto, como destaca Ricardo Utrabo Pereira<sup>266</sup>, tal concepção restritiva não encontra guarida em nossa ordem constitucional, ao passo em que, a autorresponsabilização de sustentação do Estado não deve menosprezar a relevância de quaisquer espécies tributárias:

[...] o autor desenvolve seu entendimento sobre o reconhecimento do dever fundamental de pagar “tributos não-vinculados”, o qual não se reputa ser o melhor entendimento a ser adotado. Isto se afirma a fim de não tratar os tributos vinculados como de menor relevância no ordenamento jurídico pátrio, o que não encontra supedâneo na Constituição, nem nas normas tributárias em geral.

Ademais, dentro de um contexto em que se aponta a necessidade de reconhecimento da solidariedade e da cidadania contributiva, em que todos devem participar para a construção de uma sociedade, o não pagamento de uma taxa (ou qualquer outro tributo vinculado) implica na ausência de recebimento dos recursos pelo cidadão que fez uso dos serviços públicos ou do poder de polícia. A consequência do não pagamento será a necessidade de remanejamento de recursos pelo Estado (recursos pagos por toda a população na forma de tributos não-vinculados). O que se verifica, portanto, é que a consequência recairá sobre a população de forma geral, o que irá custear um serviço que a Constituição aponta ser de responsabilidade de um sujeito específico, qual seja, aquele que fez uso daquele serviço.

Esta circunstância reforça a admissibilidade de um comportamento individualista (contrapondo-se ao ideal solidarista), em que a sociedade custeará algo que a Constituição definiu que deveria ser pago pelo sujeito que fez uso daquele serviço ou do exercício do poder de polícia.

Ora, sob a ótica de sua função no âmbito do Estado Democrático de Direito, pode-se afirmar que, em última análise, o tributo não é exigido meramente em função dos serviços prestados pelo Estado, mas em razão da existência de uma capacidade de contribuir, aquilatada de acordo com a estruturação e sistematização

<sup>265</sup> *Ibidem*, p. 260.

<sup>266</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

da tributação – a fim de compatibilizar o interesse geral com o sacrifício proporcional<sup>267</sup>.

Desse modo, ainda que não se possa negar que, de acordo com sua função social, o tributo se revista de natureza financeira, consistente na busca dos meios necessários para contingenciamento das despesas públicas, de igual sorte, não há como se subestimar o exercício de objetivos econômicos e sociais, indispensáveis à manutenção da estrutura estatal, de acordo com suas funções extrafiscais<sup>268</sup>, motivo pelo qual reduzir sua relação, à luz da cidadania contributiva, ao dever de pagamento de impostos, implicaria em prejuízo à própria concepção funcionalizada do instituto do tributo.

Portanto, a despeito da relevância dada por José Casalta Nabais aos impostos no recorte dado ao dever fundamental de financiamento estatal, não parece adequado ao quadro constitucional do Estado Democrático de Direito, no bojo do qual, ante a ampla finalidade da tributação, há que se considerar que, ao fim e ao cabo, todas as espécies tributárias reconhecidas pela teoria pentapartite – adotada pelo Direito Tributário brasileiro – se traduzem em fontes de recurso ao Estado, motivo pelo qual o dever de pagamento não pode restringir-se aos impostos, mas, sim, abarcar a multiplicidade das espécies tributárias, com o reconhecimento de um “dever fundamental ao pagamento de tributo”<sup>269</sup>.

### 2.3. DA PROBLEMÁTICA DA (AUSÊNCIA DE) CIDADANIA CONTRIBUTIVA E DA RESISTÊNCIA FISCAL

Ante ao reconhecimento de que o cerne do dever de pagar tributo se encontra calcado na cidadania contributiva, enquanto corolário da cidadania solidária, se dá atribuição aos indivíduos da responsabilidade pela tarefa de concretizar o

<sup>267</sup> SIDOU, José Maria Othon. **Dimensão Jurídica do Tributo**. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coord.). **Homenagem ao Professor Dejalma de Campos**. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 389.

<sup>268</sup> *Idem*.

<sup>269</sup> De acordo Ricardo Utrabo Pereira, grande parte dos tributaristas brasileiros faz uso da expressão “dever fundamental de pagar tributos”, mencionando juristas como: Alessandro Mendes Cardoso, Marcelo Martins Altoé, Leandro Nunes Marques; cabendo destacar, também, nomes já considerados no presente trabalho como: Ernani Contipelli, Cláudio Sacchetto, Paulo Sérgio Rosso, dentre outros. Outrossim, destaca-se que a terminologia ainda se encontra consagrada na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que a empregou no julgamento das ADIs nº 2.390, 2.386, 2.397 e 2.859 (BRASIL. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2859, rel. min. Dias Toffoli, j. 24-2-2016, DJ de 20-10-2016), o que demonstra sua consagração no direito brasileiro.

Estado<sup>270</sup>, dentro de suas capacidades de contribuir, e, portanto, da participação da construção da sociedade em que desejam viver, não somente mediante o financiamento de suas atividades, mas ante o reconhecimento amplo das funções da tributação no Estado Democrático de Direito.

Desse modo, a fim de que a tributação cumpra o sentido que se lhe é atribuído na formatação de tal modelo estatal, isto é, em última análise, a busca pela garantia de direitos fundamentais, para efetivação da cidadania contributiva faz-se necessário, não apenas que sejam formalmente cumpridas as normas constitucionais, mas, também, que se crie um sentimento social de que a destinação das receitas públicas, a administração fiscal e as finalidades da tributação de fato, são adequadas ao cumprimento de tal mister.

A construção deste sentimento de efetiva transformação social, aliado aos ideais da solidariedade social, enquanto qualificado pela alteridade na busca da dignidade social, gera um interesse comum dos cidadãos em agir de acordo com a cidadania contributiva, visando-se, então, a satisfação do mínimo existencial e aos demais direitos fundamentais<sup>271</sup>.

No entanto, como é notório, há uma forte resistência no que concerne ao efetivo cumprimento do dever fundamental ao pagamento de tributo, e, desse modo, uma resistência quanto à própria identificação dos membros da comunidade no tocante à necessidade da participação na cooperação intersubjetiva que se concretiza na tributação, sendo que, por mais que a busca pelas causas de tal resistência seja tarefa árdua (e pretensiosa), cumpre traçarmos alguns pontos, de ordem econômica, jurídica, ética e sociológica, que poderiam eventualmente indicar os motivos que levam à resistência quanto a efetivação da cidadania contributiva.

Pois bem, a despeito da ampla visão negativa atribuída pela sociedade em geral à figura do tributo, e que chegava ao ponto de afirmar a existência de um direito de lhe subtrair parcialmente nos casos em que sua cobrança pudesse

---

<sup>270</sup> SOUZA, Ademilson Lima de e FABRIZ, Daurly Cesar. O dever fundamental de promover a sustentação dos gastos públicos e a solidariedade social tributária: A cidadania contributiva como forma de realização dos direitos sociais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 21, v. 108, p. 59-86. jan.-fev. 2013.

<sup>271</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

causar estorvo ao exercício de sua atividade<sup>272</sup>, conforme destaca Héctor Villegas, enquanto o clima de “tolerância culpável” começou a desaparecer em países mais desenvolvidos, transformando-se em repúdio aos infratores fiscais que, ao burlarem seus deveres visando a diminuição de seus encargos fiscais acabam por incrementam o dos outros<sup>273</sup>, conforme destaca Joacir Sevegnani, o Brasil, no entanto, ainda vive sob a égide da chamada “Lei de Gerson”<sup>274</sup>, seguindo impunes os fraudadores.

Ao tentar traçar os motivos para tal concepção negativa, Sevagnani<sup>275</sup> assevera que, talvez, tal resistência pudesse ser explicada a partir de uma noção histórica de ilegitimidade quanto à instituição de tributos, ao passo em que, uma vez que sua finalidade histórica consistia na manutenção da coroa portuguesa, não é difícil compreender a pecha negativa relacionada à tributação, tomada enquanto espoliação da riqueza do povo brasileiro para à coroa, à míngua de contraprestação, vejamos:

No Brasil, o sentimento de que os tributos pouco financiavam o interesse público local foram, desde o início, acentuados pela distância do poder central em Portugal. As revoltas abordadas, entremostam que, no período colonial, a tributação tinha uma clara finalidade arrecadatória, voltada, especialmente, para a manutenção da coroa portuguesa. Assim, a resistência fiscal estava, em grande parte, relacionada ao fato de que a tributação era vista como uma retirada da riqueza do povo brasileiro. Com a vinda da família real para o Brasil e mesmo após a independência, as províncias continuaram a sentir a mesma falta de aplicação dos recursos públicos arrecadados. A luta, agora, era pela autonomia das províncias, contra a opressão do poder real que centralizava a arrecadação e mantinha distantes os recursos públicos, pouco retornando à população em serviços.

Sevagnani<sup>276</sup> prossegue asseverando que, ainda no período republicano, a despeito de ausente a opressão do Império, a resistência ainda se fazia

<sup>272</sup> Nesse sentido destaca-se o posicionamento de Paul Leroy-Beaulieu, citado pelo doutrinador espanhol Héctor B Villegas: “[...] um país no qual se havia chegado ao extremo limite em que o imposto prejudicava a sociedade e, a si próprio, dado que esbulhava demasiado e facilitava a fraude. Não é de estranhar, pois, que ficasse arraigada na mente dos cidadãos a impopularidade do imposto e seu desejo de evitá-lo de qualquer forma, bem como que não fossem mal vistas as manobras evasivas, nem quem as efetuasse”. In: VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 20.

<sup>273</sup> VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 21.

<sup>274</sup> De acordo com o que destaca Joacir Sevagnani, a “Lei de Gerson” consiste em “uma referência a uma propaganda de cigarro, exibida na década de 70, em que o jogador Gerson dizia que era preciso levar vantagem em tudo. In: SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>275</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>276</sup> *Idem*.

presente, dada a falta de legitimidade democrática e de transparência na tributação e na aplicação de recursos, conforme consigna:

No período republicano, ainda que não tenham ocorrido conflitos violentos relacionados diretamente aos tributos, deu-se a revolta contra a política centralizadora, a falta de mecanismos mais consistentes para a participação dos cidadãos e a falta de transparência na aplicação dos recursos públicos arrecadados.

Ocorre que, como aponta Pont Mestres, a resistência fiscal não consiste em fenômeno decorrente exclusivamente de ranços históricos relacionados à tributação, pois, *“a posição em que se encontra hoje o contribuinte em países onde prevalece uma mentalidade fiscal tendente à evasão fiscal é uma posição forçada e fictícia, imposta por circunstâncias históricas e atuais de má administração financeira”*<sup>277</sup>.

Marciano Buffon<sup>278</sup>, por sua vez, aponta linha crítica à tributação, relacionada ao descontentamento com a postura estatal inaugurada com o Estado Social, da qual decorre a ausência de relação direta entre a exigência tributária, calcada na capacidade contributiva, e o benefício prestado diretamente ao contribuinte, individualmente considerado:

Às vezes, a indignação dos que pensam na tributação como expropriação, como um “entrave ao desenvolvimento”, apresenta-se em conjunto com outra insatisfação decorrente do Estado Social contemporâneo, ou seja, uma série de serviços são prestados, direta ou indiretamente pelo Estado. A que custo? Por meio da arrecadação tributária. Entretanto, justamente quem mais utiliza os serviços públicos é quem menos contribui para eles. Em outras palavras, assim como Robin Hood, que roubava dos ricos para dar aos pobres, o Estado, nessa perspectiva, tira de quem tem para dar a quem não tem — o que, para os príncipes, continuaria sendo um roubo.

Em pesquisa acerca da temática em tela, Isaac Rodrigues Cunha<sup>279</sup> reconhece que:

[...] a identificação do problema da resistência [fiscal] com o fenômeno de “demonização” do Fisco é óbvia: o ser humano tende a resistir àquilo que lhe

<sup>277</sup> No original: “No sólo no está demostrada, sino que es errónea, la tesis que atribuye exclusiva o principalmente al instinto primario egoísta del hombre, la causa de la resistencia fiscal”. In: PONT MESTRES, Magin. **Estudios sobre temas tributarios actuales**. Volumen Segundo. Barcelona: Universitat de Barcelona, 1987, p. 234.

<sup>278</sup> BUFFON, Marciano. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 5, n. 1, jan-jun, 2015.

<sup>279</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

não agrada, àquilo que abomina. Indubitavelmente, numa atividade fiscal cuja imagem não é positiva, há resistência.

Mister destacarmos a visão negativa compartilhada por Ives Gandra Martins<sup>280</sup>, segundo o qual o tributo caracteriza-se como verdadeira norma de rejeição social, sendo esse o motivo pelo qual a garantia de seu cumprimento exigiria, necessariamente, a estipulação de sanções.

Ocorre que, o acatamento de tal tese implicaria no reconhecimento de que o cumprimento do dever de pagar tributo se fundaria, não no reconhecimento da necessidade de cooperação intersubjetiva de acordo com a solidariedade social, mas sim no temor de medidas coercitivas do Estado, o que não nos parece aceitável, até porque, tal pensamento nos remete à ideia de que a resistência fiscal haveria de ser combatida com o aumento no rigor nas penalizações, o que não parece ser o melhor caminho<sup>281</sup>, pois, de acordo com Sevagnani<sup>282</sup>, ao que tudo indica, a resistência fiscal não decorreria de uma rejeição da tributação em si, mas sim, da forma como o Estado os institui e administra.

Nesse passo, resistência fiscal poderia ser concebida sob a ótica de “um mecanismo social de contestação”, ao passo em que se traduziria na desobediência de normas sem lastro democrático, isto é, concebidas como não legítimas, o que causaria uma percepção de que sua instituição passaria ao largo da finalidade de efetivação do bem comum, no entanto, partindo-se do pressuposto de que a concepção e estruturação do Estado decorre dos próprios cidadãos, que, de igual sorte, definiram sua forma de financiamento, uma vez aceito o entendimento de Ives Gandra Martins, a rejeição quanto aos tributos implicaria, por consequência, na rejeição do próprio Estado<sup>283</sup>, o que, de igual sorte, não parece plausível.

Desse modo, na tentativa de se buscar os motivos que poderiam conduzir ao fenômeno da resistência fiscal, Sevagnani<sup>284</sup> aponta cinco principais

---

<sup>280</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998, p. 35-36.

<sup>281</sup> Hugo de Brito Machado destaca que a busca pela superação dessa resistência “*é melhor do que tentar compelir o contribuinte rebelde ao pagamento do imposto com a ameaça de sanções severas, inclusive de natureza criminal*”. In: MACHADO, Hugo de Brito. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Tese (Doutorado em Direito). 2009. Universidade Federal de Pernambuco. Recife.

<sup>282</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>283</sup> *Idem*.

<sup>284</sup> *Idem*.

fatores: i) o modelo regressivo de tributação; ii) a carga tributária e sua repartição; iii) a reduzida transparência administrativa; iv) os serviços (encargos e amortizações) da dívida pública; e, v) a corrupção e a crise de valores.

Quanto ao primeiro fato apontado, qual seja, a adoção de um modelo regressivo de tributação, segundo Sevegnani, tal assertiva refere-se à constatação de que a tributação, na forma como delineada pelo sistema tributário, importa na retirada patrimonial proporcionalmente maior de pessoas com menor capacidade econômica, em decorrência de encargos provenientes de tributos direta ou indiretamente suportados<sup>285</sup>, e que, portanto, se contrapõe à ideia de tributação progressiva, que se funda no postulado da capacidade contributiva<sup>286</sup>.

No tocante ao argumento de que a carga tributária seria incompatível e incongruente com a ideia de justiça, ao passo em que a exigência de tributos se aproximaria ao limite suportável, destaca-se a lição de Giovani Carano-Donvito, citada por Fábio Leopoldo de Oliveira<sup>287</sup>, segundo o qual:

[...] o constante aumento dos gastos públicos e as consideráveis necessidades do erário aguçam a imaginação do fisco em busca de novos tributos e, quanto mais se multiplicam ou se agravam os existentes, tanto menos respondem os ordenamentos fiscais ao conceito de justiça.

Outrossim, Joacir Sevegnani<sup>288</sup> ainda aponta pertinente crítica no tocante à má distribuição da arrecadação tributária entre os entes federativos, que acaba por culminar com a centralização de recursos pela União<sup>289</sup>, e que implicaria

---

<sup>285</sup> Segundo Luciano Amaro a classificação dos tributos em diretos e indiretos consiste em classificação de fundo econômico, mas com reflexos jurídicos, consignando que: “Os primeiros são devidos ‘de direito’, pelas mesmas pessoas que, ‘de fato’, suportam o Ônus do tributo; é o caso do imposto de renda. Os indiretos, ao contrário, são devidos, ‘de direito’, por uma pessoa (dita ‘contribuinte de direito’), mas suportados por outra (‘contribuinte de fato’): o ‘contribuinte de direito’ recolhe o tributo, mas repassa o respectivo encargo financeiro para o ‘contribuinte de fato’; os impostos que gravam o consumo de bens ou serviços (IPI, ICMS, ISS) estariam aqui incluídos”. In: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 111.

<sup>286</sup> Consoante define Aliomar Baleeiro, o postulado da capacidade contributiva “repousa sobre a base ética de um ideal de justiça. Se os membros de um grupo politicamente organizado são desiguais do ponto de vista econômico, paguem na medida das suas faculdades de disponibilidades”. In: BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 829.

<sup>287</sup> OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 383.

<sup>288</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>289</sup> No tocante ao delineamento da outorga de competência tributária pela Constituição Federal de 1988, Joacir Sevegnani aponta o seguinte: “Do ponto de vista da repartição dos tributos arrecadados, a Constituição de 1988, fiel à teoria tradicional das finanças públicas, delegou ao governo federal a

em uma percepção de pouca transparência, dada a dificuldade de percepção quanto à real destinação do dinheiro público, pois “*quanto maior a proximidade dos recursos, maior a clareza à população e melhor o controle na aplicação*”.

Na mesma esteira, Norberto Bobbio<sup>290</sup> assevera que o fortalecimento do governo local inspira-se na constatação de que, quanto mais visível, mais forte é o poder, e, desse modo, estando próximo, o cidadão teria a possibilidade de melhor acompanhar e fiscalizar a atuação do Estado, não deixando espaço ao poder invisível.

Ademais, certo que a garantia de autonomia dos poderes locais ainda lhes permite adotar uma agenda própria, pautada pelas especificidades locais, refletindo, destarte, de forma direta, a efetivação da representatividade democrática, consoante destaca Marta Arretche<sup>291</sup>, *in verbis*:

A autonomia política e fiscal dos governos estaduais e municipais permite que estes adotem uma agenda própria, independente da agenda do Executivo federal. As relações verticais na federação brasileira – do governo federal com Estados e municípios e dos governos estaduais com seus respectivos municípios – são caracterizadas pela independência, pois Estados e municípios são entes federativos autônomos. Em tese, as garantias constitucionais do Estado federativo permitem que os governos locais estabeleçam sua própria agenda na área social.

A questão da transparência administrativa (ou de sua falta), é retomada por Sevegnani<sup>292</sup>, que a aponta como elemento que tem como finalidade a legitimação das ações praticadas pela Administração Pública, por meio da redução do distanciamento que a separa dos administrados, reforçando, destarte, que a falta de transparência das ações estatais acaba por fomentar a rejeição fiscal ao tolher a legitimidade das ações estatais.

---

*competência para a instituição de impostos sobre a renda, o comércio exterior e os de caráter regulatório, por requererem um certo grau de centralização administrativa que facilitam a arrecadação (como no caso do Imposto de Renda) ou que afetam as políticas do país (a exemplo dos impostos sobre o comércio exterior). A participação dos recursos tributários destinados aos Estados foram ampliados com o objetivo de fortalecer a Federação e promover uma descentralização de encargos, por meio da ampliação da competência destes entes e das transferências do governo federal. Os Municípios também foram beneficiados com um aumento na participação final dos recursos tributários, quando computada a arrecadação própria e as transferências recebidas dos governos estadual e federal”. In: SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.*

<sup>290</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006, p. 102.

<sup>291</sup> ARRETICHE, Marta Teresa da Silva. Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia. **São Paulo em Perspectiva**, 18 (2): 17-26, 2004.

<sup>292</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

Como assevera Norberto Bobbio<sup>293</sup>, é imperioso que o Estado se guie pelo caráter público, sendo o segredo a exceção, ao passo em que as decisões e os atos dos governantes devem ser conhecidos pelo povo soberano, consistindo tal elemento em um dos principais eixos do regime democrático e, assim, por certo que a transparência dos atos estatais devem decorrer do fato de não corresponderem a negócios pessoais, mas, sim, à coisa alheia, de propriedade de toda a coletividade.

No entanto, de toda a sorte que a mera publicidade da ação estatal não tem o condão de dar atendimento da transparência estatal, ao passo em que tal elemento ainda deve compreender instrumentos que, como a motivação e a participação popular, concretizem a ideia da ampla visibilidade dos atos, para a consolidação da ideia de Estado Democrático de Direito<sup>294</sup>.

A motivação decorre do próprio princípio da legalidade, estando ligada ao dever jurídico da boa gestão administrativa, que, consoante leciona Celso Antônio Bandeira de Mello<sup>295</sup>, consiste na obrigação de que a Administração Pública indique os pressupostos de direito e de fato referentes a seus atos, assim como a correlação lógica entre o contexto fático e a providência adotada.

Ademais, juntamente com a publicidade e a motivação, também a participação popular surge como elemento necessário à efetiva transparência, cujo objetivo, no âmbito de uma democracia participativa, consistiria em trazer as decisões para o âmbito dos interessados, reduzindo, destarte, o espaço de vícios como a falta de planejamento e o clientelismo, aumentando assim a eficiência e efetividade dos atos da Administração Pública mediante partilha do poder com a população<sup>296</sup>.

A transparência consiste então na conjugação desses três elementos (publicidade, motivação e participação popular), cujo objetivo trata-se em atribuir legitimidade e consenso aos atos da Administração Pública, mediante a aproximação com os administrados, ante a maior possibilidade de controle e fiscalização da sua atuação, e, assim, possibilitar que o cidadão seja mais que um mero expectador

---

<sup>293</sup> BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006, p. 98.

<sup>294</sup> MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. XIII.

<sup>295</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006, p. 100.

<sup>296</sup> MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004, p. XVII e 294.

passivo ou destinatário das ações públicas, mas, sobretudo, um fiscal e controlador dos atos e decisões administrativas<sup>297</sup>.

Ainda em relação à efetiva participação do cidadão nas decisões administrativas, destaca Sevegnani<sup>298</sup> que:

Se a sociedade é a criadora do Estado, os tributos a ela pertencem, o que pressupõe a necessidade de ser conhecedora das medidas legais adotadas e as razões que as motivaram. Quando o cidadão colabora na feitura das leis tributárias, por meio de grupos organizados representativos, debatendo as necessidades públicas e a capacidade de cada um em contribuir para o seu financiamento, sentirá os tributos como um dever moral e não como uma obrigação legal.

Outro motivo relacionado à rejeição fiscal consiste nos denominados serviços (encargos e amortizações) da dívida pública, que implicam no emprego de parcela da receita tributária – que se destinaria originariamente à manutenção da estrutura estatal e à promoção de políticas públicas de interesse da coletividade –, para o pagamento de tais dívidas, demandando “adequações orçamentárias” pelo Estado, que em verdade consistem no “corte” de gastos e investimentos em áreas de interesse coletivo como saúde, educação, dentre outros, e, ante esse “desvio de finalidade”, decorreria a sensação de falta de benefício proveniente da tributação, consoante destaca Sevegnani<sup>299</sup>, vejamos:

Nisto está parte da explicação para a percepção da população de que o dinheiro dos tributos não retorna plenamente em benefício de todos. É que o discurso hermético com que são tratados os temas relacionados à dívida faz ressoar entre os cidadãos, o sentimento de que se não há transparência na gestão da coisa pública, os recursos não estão sendo aplicados em prol do interesse coletivo. O caminho passa necessariamente pelo debate transparente das causas e conseqüências produzidas pela dívida sobre a vida dos brasileiros, para que as medidas adotadas, sejam legitimadas pela vontade popular.

Por fim, Sevegnani<sup>300</sup> ainda menciona como motivo de resistência fiscal a corrupção e a crise de valores que assola a sociedade brasileira<sup>301</sup>, com a qual

---

<sup>297</sup> *Ibidem*, p. 20.

<sup>298</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>299</sup> *Idem*.

<sup>300</sup> *Idem*.

<sup>301</sup> Manfredo Araújo de Oliveira assenta que a corrupção, o clientelismo, o autoritarismo, a demagogia, o oportunismo, a irresponsabilidade e a prepotência da administração pública, decorrem de uma carência de princípios éticos por parte da sociedade brasileira. *In*: OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Ética e racionalidade moderna**. São Paulo: Loyola, 1993, p. 43-44.

verifica-se, também, uma crise em relação aos valores básicos da vida política, e que, por sua vez, culmina na perda de legitimação das instituições ante a falta de compromisso do Estado com o cumprimento de sua função, o que acaba por reproduzir na sociedade a fragilidade desse comprometimento, de modo que, a resistência dos contribuintes, assim como a falta de comprometimento quanto à fiscalização por parte dos demais cidadãos estaria relacionada à forma como é gerida a coisa pública:

Com aporte nestas considerações, infere-se que a corrupção, incluída a sonegação, possui direta relação com a estruturação do Estado e a forma com que seus dirigentes o administram. Um Estado que não se concretiza em bases justas e voltado ao bem comum, governado muitas vezes para o interesse de poucos, cria um distanciamento da comunidade que, não se percebendo a ele integrada, apresenta um comportamento apático em relação à coisa pública. Porém, quando a sociedade brasileira estabelece uma resistência aos tributos, seja na condição de contribuinte de direito ou como contribuinte de fato, em vista da corrupção e malversação do dinheiro público, combate um mal com outro mal, do que resulta um círculo vicioso que degenera ainda mais os valores que a sustentam.

De uma forma ou de outra, o que se verifica é que a falta de consolidação de um sentimento de cidadania contributiva, com o consequente estabelecimento de um consenso geral de resistência fiscal, decorre da aparente falta de reconhecimento pelos indivíduos, e, ao que parece, da coletividade como um todo, quanto à legitimidade da tributação, em decorrência da dificuldade de verificação do atendimento das finalidades lhe atribuídas pelo Estado Democrático de Direito, e, desse modo, é certo que somente a partir da construção de tal crença é que será possível a verificação de um legítimo interesse comum em relação ao cumprimento dos deveres inerentes à condição de membro de uma comunidade.

Desse modo, se faz necessária a análise de um possível caminho para a tentativa de (re)construção e (re)afirmação da cidadania contributiva, buscando-se a solidificação de seu conteúdo finalístico, o que, talvez, demande a superação da uma ótica segundo a qual a tributação seja posta exclusivamente na condição de dever (fundamental) de pagamento, para a busca de sua legitimação perante os membros da comunidade.

### **3. ENTRE O DEVER DE PAGAR TRIBUTO E O DIREITO À FISCALIDADE PARTICIPATIVA**

#### **3.1. DA NECESSIDADE DE SUPERAÇÃO DA CONCEPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO EXCLUSIVAMENTE COMO DEVER**

Os fundamentos do dever fundamental de pagar tributo se encontram fulcrados no paradigma da cidadania contributiva, como elemento essencial do Estado Democrático de Direito, ante a imposição ao indivíduo o dever de cooperação intersubjetiva para consecução de uma finalidade coletiva.

Portanto, parte-se dessa configuração da cidadania contributiva para o questionamento acerca de uma análise relativa à insuficiência da participação do indivíduo nesse projeto coletivo exclusivamente mediante o pagamento de tributo, fundado no paradigma de dever fundamental, na busca por uma reafirmação de uma legitimidade da exigência contributiva.

Após, o estudo se pautará na necessária busca quanto à superação de ideia de que a concretização da cidadania contributiva, pela tributação, se fundaria somente mediante o cumprimento de um dever pelo contribuinte, fazendo-se, portanto, premente o reconhecimento de um protagonismo do indivíduo enquanto agente de transformação social no âmbito do Estado Democrático de Direito.

##### **3.1.1. Insuficiência da Compreensão da Participação do Indivíduo Por Meio do Pagamento de Tributo Face à Cidadania Contributiva**

Como visto alhures, ao tratar acerca da teoria dos deveres fundamentais, a doutrina, e dentre ela destacamos as lições de José Casalta Nabais<sup>302</sup> e Ernani Contipelli, assentam crítica fundada no fato de que, diferentemente dos direitos fundamentais, o tema dos deveres restou por muito tempo no limbo do esquecimento jurídico da doutrina constitucional, motivo pelo qual, no afã do reavivamento de tal temática – da qual não há como se reduzir a relevância – põe-se à trazê-la à lume com especial enfoque.

---

<sup>302</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 15.

De acordo com Nabais<sup>303</sup>, talvez tal preferência seja efeito da priorização da liberdade (individual) em relação à responsabilidade comunitária, e que, segundo leciona, demandaria reanálise, sobretudo ante a proeminência que recebe o debate com o reconhecimento sob o pálio da solidariedade social, princípio estruturante do qual emana a substrato axiológico dos deveres fundamentais.

No mesmo sentido, Contipelli<sup>304</sup> pontua que, ainda que o princípio da solidariedade social compreenda uma dupla dimensão, ou seja, tanto direitos quanto os respectivos deveres, há uma tendência de centralização de foco no que concerne ao primeiro plano (dos direitos), como se observa tanto do arcabouço jurídico positivo, quanto da dogmática, havendo pouca preocupação quanto ao plano dos deveres, o que acabaria por implicar em uma diminuição de sua importância no plano social, haja vista sua concepção ético-axiológica.

É nessa esteira de pensamento que, considerando a necessidade de reafirmação da teoria dos deveres fundamentais, isto é, dos deveres jurídicos do homem enquanto cidadão inserido na comunidade<sup>305</sup>, o pagamento de tributo – dada sua concepção funcionalizada sob o pálio do Estado Democrático de Direito, consistente em um dever de colaboração intersubjetiva intrínseca à própria existência, manutenção e funcionalização, da estrutura estatal<sup>306</sup> – fora caracterizado como dever fundamental.

No entanto, a despeito da patente correteza das denúncias quanto à omissão da doutrina jurídica no tocante ao estudo dos deveres, cujo aprofundamento culminou com o atual paradigma que orienta a concepção de tributo – pagamento de tributo – enquanto dever, nos parece que tal ótica unidimensional, isto é, focada em sua dimensão de dever do indivíduo para com a coletividade, se mostra insuficiente para a justificação do instituto, face o conjunto de direitos e obrigações que compõe a noção de cidadania contributiva.

A cidadania, e o exercício democrático, representativo do plexo jurídico que emana dos membros de uma comunidade, e que têm o indivíduo como

---

<sup>303</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>304</sup> *Idem*.

<sup>305</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 64.

<sup>306</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

sua prioridade, não podem, portanto, ser compreendida, como restrita ao mero exercício do direito de sufrágio, ao passo em que<sup>307</sup>:

A cidadania é um processo em constante desenvolvimento em uma sociedade, e se aperfeiçoa à medida que o seu povo vai sendo educado e aprende a conhecer e exercitar direitos e obrigações. A cidadania não se esgota no exercício do direito do voto. Esta perspectiva não satisfaz se não for possível exercer certo controle sobre a prática política, as promessas de campanha e o condicionamento do voto à determinada ideologia.

De acordo com o próprio José Casalta Nabais<sup>308</sup>, a cidadania pode ser caracterizada como sendo a qualidade dos indivíduos, enquanto membros de uma comunidade, auferirem a condição de titulares ou destinatários de direitos e deveres universais, destacando-se, portanto, a possibilidade de estabelecimento da noção de cidadania a partir de três elementos basilares: i) a titularidade de direitos e deveres em uma comunidade específica; ii) o pertencimento a uma determinada comunidade política; e, iii) a possibilidade de contribuição para a vida pública da comunidade por médio do exercício da participação.

A conjunção dos três elementos retromencionados, associados ao protagonismo do papel do cidadão na vida pública, a que Nabais refere em relação à cidadania responsabilmente solidária – e que também se trata de ponto central do conceito de cidadania cunhado por José Afonso da Silva<sup>309</sup> –, tida como a terceira fase da cidadania<sup>310</sup>, tem-se a constituição do conceito de cidadania solidária adotado na presente pesquisa.

Com fulcro no ideal da cidadania solidária verifica-se que a atuação do cidadão se mostra indispensável à construção de uma sociedade mais justa e igualitária, ao passo em que, a reconsideração de hábitos sociais voltados à

---

<sup>307</sup> BARBOSA, Alice Mouzinho. **O aspecto valorativo do ICMS e a cidadania fiscal**. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=120078&printpage=](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=120078&printpage=). Acessado em 10/06/2020.

<sup>308</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. p. 110-140. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>309</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 345-346.

<sup>310</sup> NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 125.

sonegação e à evasão fiscal, implicaria em aumento da arrecadação, que poderia contribuir para o desenvolvimento nacional e à proteção de direitos fundamentais<sup>311</sup>.

Resta patente, portanto, que a cidadania – no caso, a cidadania responsabilmente solidária – exerce papel fundamental na construção e efetivação do Estado Democrático de Direito, reiterando-se, por oportuno, que ante a ampla rejeição social ao pagamento de tributos, e que culmina com as práticas citadas acima, o arquétipo estatal em comento somente se mostraria sustentável a partir do momento em que se verificasse a efetiva formação de uma consciência coletiva voltada à participação cidadã mediante o instrumento da tributação.

Quanto à criação de um sentimento de justificação individual do interesse de satisfação das necessidades da coletividade, Ricardo Utrabo Pereira<sup>312</sup> reitera que:

[...] deve a sociedade como um todo criar um sentimento, uma crença positiva de que a destinação de receitas públicas será adequada e voltada à sociedade. Tal fato, aliado ao sentimento de fraternidade e alteridade, é capaz de gerar um interesse comum para satisfazer as necessidades da coletividade, e não somente os interesses individuais de cada um.

Portanto, depreende-se que o liame que liga a cidadania à seara tributária consiste justamente na mudança de paradigma da função do tributo, ou seja, em sua concepção enquanto instrumento do Estado Democrático de Direito para a concretização de direitos, insculpindo a base da cidadania contributiva ao passo em que, em razão do dever fundamental de pagar tributos, o cidadão contribui – nos limites constitucionalmente delineados e de sua capacidade de contribuir, a fim de que não se demande, ou se demande menos, contribuição por parte daqueles com menor capacidade, permitindo-se, desse modo, também a correção de mazelas sociais, mediante a função de redistribuição de renda do tributo – na expectativa de efetivação de seus direitos constitucionalmente assegurados<sup>313</sup>.

---

<sup>311</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>312</sup> *Idem*.

<sup>313</sup> *Idem*.

Nessa toada, conforme argumentam Souza e Fabriz<sup>314</sup>, ante o reconhecimento da relevância dos instrumentos tributários no mister de transformação social é que se passaria a desenvolver uma cultura tributária, pautada pela cidadania, com o reconhecimento no tocante à necessidade de um agir ético e solidário perante à comunidade, e da relevância da participação, até porque, enquanto corolário da cidadania responsabilmente solidária, a cidadania contributiva dá aos indivíduos a atribuição da responsabilidade pelo mister de concretização do Estado, e, portanto, da participação da construção da sociedade em que desejam viver, não somente por meio do financiamento das atividades estatais, mas mediante o reconhecimento da funcionalização da tributação no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Ricardo Utrabo Pereira<sup>315</sup> também destaca a relevância da participação de vários atores políticos, e dentre eles a “população em geral”, no que concerne ao desenvolvimento de um padrão ético na tributação, vejamos:

Ou seja, a partir da participação de diversos atores na tributação de um país (como políticos, servidores públicos, especialistas e a população em geral), deve ser estabelecido, de forma reflexiva e cidadã, um padrão ético e de transparência das receitas financeiras, segundo um padrão cultural e histórico aceitável por aquela população, para que seja viável o estabelecimento de um modelo de justiça política, em especial pelo relevante significado que a tributação possui para um Estado.

Assim, tem-se que o reconhecimento pelo cidadão quanto à caracterização da tributação como instrumento do Estado Democrático, e, portanto, como elemento essencial para sua efetivação, depende da construção de uma cultura ética tributária, de modo que, somente a partir deste reconhecimento é que, segundo, Ricardo Utrabo Pereira<sup>316</sup>:

[...] pode ser estabelecido um contrato social a ser aceito por todos, com a respectiva atribuição de um dever jurídico, cujas obrigações sejam objetos de prestações espontâneas, e desde que haja atendimento especial ao princípio da capacidade contributiva, bem como do mínimo existencial, os quais se configuram como parâmetros essenciais para a participação social e a observância de resultados mínimos a serem atendidos.

---

<sup>314</sup> SOUZA, Ademilson Lima de e FABRIZ, Daury Cesar. O dever fundamental de promover a sustentação dos gastos públicos e a solidariedade social tributária: A cidadania contributiva como forma de realização dos direitos sociais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 21, v. 108, p. 59-86. jan-fev, 2013.

<sup>315</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>316</sup> *Idem*.

Quanto à espontaneidade relacionada alhures, é de se destacar que tal postura demandaria a ação do agente “por dever”, e não somente “de acordo com o dever”, ao passo em que na segunda hipótese, em decorrência de consistir em resultado de uma “força externa”, estaria esvaziada tal ideia, como apontam Macei e Silva<sup>317</sup> ao tratarem da moral tributária em cotejo a concepção kantiana de moral, *in verbis*:

Interessante notar que no campo do direito tributário os comportamentos, normalmente dos contribuintes, quando se fala em lançamento de ofício pelo sujeito ativo, ou seja, a iniciativa de cobrança é promovida pelo “Poder Público” (ex. Iptu), há flagrante indolência do “devedor” em cumprir referida obrigação espontaneamente na hipótese de existir inércia do “credor” em cobrar determinado tributo. Se a iniciativa em promover o lançamento, constituição definitiva do crédito é da ‘Fazenda Pública’, o ‘devedor’ terá alguma dificuldade prática em recolher o que deve a tal título porque precisa definir o tributo a ser pago, apurar a base de cálculo, a alíquota incidente, data de pagamento e etc, tarefas estas que são de atribuição da Administração. Mas isto tudo não impede que a iniciativa seja realizada pelo devedor. O que importa aqui é avaliar o comportamento, isto é, a intenção em praticar espontaneamente um ato que poderia ser tipificado, segundo Kant, como ‘agir por dever’ e não pelo simples fato de existir ação que força alguém a ‘agir de acordo com o dever’. Na primeira hipótese, fala-se em ação moral mais elevada, pois a postura é notabilizada pelo dever que todos têm em contribuir para o custeio da máquina pública, independentemente de iniciativa da Administração promover a cobrança. Fala-se aqui em espontaneidade. E na segunda hipótese, o devedor tributário cumpre a obrigação somente porque existe imposição legal. Logo, uma conduta tipificada como menos ‘nobre’ em termos de moral Kantiana.

A despeito disso, como enfatiza Klaus Tipke<sup>318</sup>, a maioria dos cidadãos se comporta com “espantoso respeito à lei”, ainda que não possuam conhecimentos jurídicos, desde que as leis sejam claras e haja habitualidade em relação a seu conteúdo, no entanto, como consigna, o reconhecimento quanto a esse dever depende da constatação de uma ética estatal, ao passo em que, como destaca:

[...] se as leis não refletem um modelo ético e estão sujeitas a mudanças contínuas [...], se o conteúdo da lei dá a impressão de responder a caprichos

<sup>317</sup> MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D’Andrea Ribeiro. *Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise*. In: **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul-dez, 2017.

<sup>318</sup> No original: “*Ahora bien, si las leyes no reflejan un modelo ético y son objeto de cambias continuas [...], si el contenido de la ley da la impresión de responder a caprichos legislativos, si no se extraen de la ley valores consecuentes, si todo esto es así, no puede surgir una conciencia jurídica habitual, desarrollada y enraizada, que también depende del sentido común*”. In: TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado Y de Los Contribuyentes**. Traducción: Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A.: Madrid, 2002, p. 121.

legislativos, se os valores consequentes não são extraídos da lei, se tudo isso é assim, uma consciência jurídica habitual não pode surgir, desenvolvida e enraizada, o que também depende do bom senso.

Ademais, como ainda enfatiza Tipke<sup>319</sup>, a criação (e difusão) de um sentimento geral voltado à ideia de que o pagamento de tributo se faz necessário ao projeto de cooperação intersubjetiva, a fim de possibilitar o estabelecimento de serviços públicos essenciais para que a vida em comum possa se desenvolver de forma civilizada, demanda uma renovação moral da ordem tributária, o que, segundo o autor, difere de uma ordem meramente coercitiva no tocante ao cumprimento das imposições legais.

Segundo Nabais<sup>320</sup>, a construção de uma cultura tributária socialmente responsável, e, portanto, comprometida com sua participação na transformação social, decorre diretamente do exercício de uma cidadania contributiva, ao passo em que a construção das bases estatais depende de um sentimento comum de corresponsabilidade pelo destino da coletividade, tratando-se do sentimento essencial para que se possa ser manifestada a “opção” pela promoção do suporte financeiro do Estado.

Assim se concebe que, a partir do momento em que os cidadãos reconhecem sua responsabilidade no que tange à tarefa de concretização do Estado, passam a ser os incumbidos do dever de participação da construção da sociedade, que se concretiza por meio da concepção do dever fundamental de pagamento de tributos, já retratado no presente estudo, com fulcro no qual, cada um deve contribuir de acordo com os princípios constitucionalmente estabelecidos.

Nesse contexto, Basso e Santos<sup>321</sup> asseveram que:

A cidadania contributiva é uma dimensão participativa do indivíduo na vida do Estado. É dessa maneira que os contornos constitucionais devem validar a produção e aplicação das normas jurídicas tributárias, preservando o direito de liberdade e igualdade dos cidadãos, devendo, com isso, o Estado instrumentalizar o cidadão no controle do exercício de fiscalizar a adequada distribuição da receita tributária em conformidade com os ditames constitucionais. Na medida em que o cidadão percebe o acertado emprego

<sup>319</sup> TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado Y de Los Contribuyentes**. Traducción: Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A.: Madrid, 2002, p. 123.

<sup>320</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. p. 110-140. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>321</sup> BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos objetivos de desenvolvimento do milênio**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=23712318a400454a>. Acessado em 12/06/2020.

público dos recursos arrecadados pela tributação, fortalece-se a ideia do dever fundamental de contribuir com as despesas estatais, bem como se consolida a legitimidade do sistema constitucional tributário pela concretização da Constituição Federal e dos Objetivos de Desenvolvimento do Milênio.

Ocorre que, tal concepção unidimensional de uma participação do indivíduo mediante o pagamento de tributo, contemplando com exclusividade a parcela passiva do conteúdo da cidadania solidária, isto é, somente como um dever a ser cumprido à mingua da espontaneidade – em sendo necessário, mediante ação coercitiva do Estado – e, portanto, um “agir de acordo com o dever”, não parece se encontrar em sintonia com o sentimento de reconhecimento de corresponsabilidade que a cidadania contributiva avoca.

Nabais já reconhecia que a tese por ele cunhada, cujo a centralidade se funda no reconhecimento de deveres fundamentais, era objeto de críticas, dentre as quais, a mais incisiva pautava-se justamente na presunção de incompatibilidade da ideia de solidariedade face a imposição do pagamento de tributo (ou de imposto, como descreve o autor) como dever, ao passo em que sua imposição por meio de coação configuraria a própria negação de todo o conteúdo axiológico no qual se fulcra a construção da cidadania contributiva, qual seja, o princípio da solidariedade social<sup>322</sup>, escopo no qual caberia ao Estado atuar de forma diversa, sobretudo, mediante a realização da função promocional do direito, conforme defendia Bobbio<sup>323</sup>.

O certo é que, ante a noção de que a qualidade inerente à cidadania (solidária) implica não somente no reconhecimento de deveres, mas, de igual forma, de direitos, representando, pois, um plexo jurídico ontológico constitucional, resta patente que a concepção do tributo como somente um “dever fundamental” a ser cumprido (coercitivamente), a despeito de toda a “fundamentalidade” que lhe qualifica, acaba por reduzir sua relevância na transformação social, e, desse modo, a própria relevância do cidadão, cujo o direito de participação estranhamente passa a ser exercido exclusivamente como dever.

---

<sup>322</sup> *Idem.*

<sup>323</sup> Em síntese, ao tratar do assunto Bobbio se refere ao abandono da que se tem do direito enquanto ordenamento protetor-repressivo, e que se interessa pela tutela dos comportamentos socialmente não desejados, efetivando-se, destarte, quase sempre por meio do emprego da técnica das medidas negativas; manifestando-se pela construção de um ordenamento jurídico voltado ao exercício da função promocional, isto é, daquela que, levando em consideração os comportamentos socialmente desejáveis, prime por sua realização com fulcro na instituição de medidas positivas, consistentes em incentivos e prêmios. *In: BOBBIO, Norberto. Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito.* Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007, p. 13-15.

Desse modo, verifica-se que a promoção de uma verdadeira mudança social quanto à concepção do tributo não demanda somente que se verifique o surgimento de um sentimento fraterno, calcado na solidariedade social, com a estipulação prévia de deveres a ele inerentes, ceifando-se o relevante elemento da participação ativa na tributação, fazendo-se necessário, ainda, colaboração ativa dos membros da comunidade nas políticas públicas, participação que não se limita e nem se finda no exercício do sufrágio<sup>324</sup>, ideia que se remete a uma visão limitada do escopo da cidadania, e que não se coaduna com o protagonismo participativo que abarca a figura do agente no afã da transformação social pretendida pelo Estado Democrático de Direito.

Ante tal contexto, a despeito da invocação do princípio da solidariedade social, e de todas as consequências jurídicas provenientes da imanência de seu conteúdo estruturante, em especial no que concerne à tributação, o que se verifica é que o indivíduo deixa de ser tomado como agente de transformação, passando a figurar na seara tributária unicamente como devedor, isto é, simplesmente destinatário (e não ator) da atividade tributária – ou do ponto de vista da dogmática, somente sujeito passivo da relação jurídico-tributária –, enquanto o Estado, ainda nos aspectos relacionados à tributação, passaria de agente efetivador de direitos fundamentais, a mero arrecadador de recursos.

Não é por outro motivo que, ao se reconhecer que o “*poder contribuir para as despesas do estado representa um aspecto do exercício da cidadania*”<sup>325</sup>, deve-se ressaltar, portanto, que tal contribuição revela, em seu cerne, consistir no exercício de um poder, *in casu*, no exercício do poder de agir, que se encontra pressuposto no plexo jurídico da cidadania, até porque, sendo a efetivação de direitos (consequência) de sua ação (causa), afirmar ser a tributação simples dever, redundaria na redução da possibilidade de busca pela efetiva transformação social por meio do instrumental tributário.

---

<sup>324</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. p. 110-140 In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

<sup>325</sup> COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 54.

No entanto, segundo Bairral, Silva e Alves<sup>326</sup>, a relação entre o Poder Público e os cidadãos, no tocante à tributação, deve ultrapassar a barreira de uma posição de passividade calcada no pagamento de tributos e na espera por resultados, sobretudo considerando-se que, dado o contexto do Estado Democrático de Direito, certo que a tributação não poderia permanecer alheia ao processo de mudança.

Em outras palavras, ao fim e ao cabo, malgrado toda a relevante construção de uma ética calcada nos ditamos da solidariedade social, que, mediante uma retomada da teoria dos deveres fundamentais, leva ao reconhecimento de um dever constitucional de cooperação intersubjetiva voltada à busca do bem-comum, culmina com verdadeira perda da noção de cidadão, gize-se, construída sob as mesmas premissas ontológicas, do que se extrai, com a devida vênia, a percepção de insuficiência de tal paradigma de “cooperação-coativa”.

Dado o contexto, verifica-se que o cenário que se desvela corrobora os aspectos trazidos à baila alhures no tocante à dificuldade de efetivação da cidadania contributiva, da qual decorrem alguns dos prováveis motivos que culminam na rejeição fiscal, porquanto a ausência do sentimento de participação não se mostra alheio às mazelas tributárias (como, por exemplo: tributação regressiva, falta de transparência na arrecadação e distribuição de recursos, dificuldade de verificação do emprego de recursos na implementação de direitos, etc.), ora, não há que se culpar a ausência de “ação por dever” na construção de direitos daquele que nem mesmo compreende seu lugar nesse emaranhado, porquanto somente se lhe apresenta uma das faces da moeda (o dever).

Se mostra vital, principalmente quanto aos fundamentos que decorrem do ideal de cidadania solidária (ou responsabilmente solidária), o reconhecimento de uma maior relevância da atuação do cidadão, a fim de que possa assumir um novo papel de protagonismo na vida pública, também no que concerne à seara da tributação, até porque, *“pelo próprio fato de a tributação ter nascido para dar vida ao bem-comum, sua aceitação social torna-se mais fácil à medida que se estimula na população a noção de construção coletiva e de responsabilidade social”*<sup>327</sup>

---

<sup>326</sup> BAIRRAL, Maria Amália da Costa; COUTINHO E SILVA, Adolfo Henrique; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**. V. 49. n. 3, mai/jun, 2015, p. 643-675.

<sup>327</sup> VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em:

Quanto à construção desse interesse de agir voltado à responsabilidade no tocante à transformação social, destaca-se o contributo de Ricardo Utrabo Pereira<sup>328</sup>, segundo o qual:

A construção deste sentimento de efetiva transformação social, aliado aos ideais da solidariedade social, enquanto qualificado pela alteridade na busca da dignidade social, gera um interesse comum dos cidadãos em agir de acordo com a cidadania contributiva, visando-se, então, a satisfação do mínimo existencial e aos demais direitos fundamentais.

Há que se reforçar, portanto, a noção de que o cidadão, não somente se revestindo do manto do contribuinte, trata-se de ator político essencial, sem o qual o Estado Democrático de Direito não se mantém<sup>329</sup>, o que demanda, portanto, a busca por um novo paradigma apto a dar sustentáculo à cidadania contributiva, rendendo-lhe o reconhecimento no tocante ao interesse de ação do cidadão.

Pois bem, até este ponto o que se pôde aquilatar é que a cidadania contributiva, assim como a cidadania responsabilmente solidária, não se limita à passividade do dever de contribuir financeiramente ao Estado, sendo tal concepção insuficiente para a devida representação da noção de solidariedade social, em especial porque resulta na diminuição – senão desconsideração – do papel democrático do cidadão enquanto membro da comunidade, e de seu interesse de agir enquanto agente de transformação social, papel que será abordado com maior profundidade na sequência.

### **3.1.2. Necessidade de Reconhecimento do Protagonismo do Indivíduo Enquanto Agente de Transformação**

De início há de se destacar que, a despeito de entendimentos no sentido de que o poder do Estado, assim como, portanto, o poder de tributar, estaria fundado no próprio ente abstrato *de per si*, como um elemento propriamente inerente ao conceito de Estado Soberano – e de poder extroverso –, a releitura democrática

---

<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioiii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>. Acessado em: 09/06/2020.

<sup>328</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

<sup>329</sup> CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, direito e justiça distributiva: elementos da filosofia constitucional contemporânea**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004, p. 231.

da doutrina do Direito expressamente consigna que a titularidade do poder estatal se encontra no povo, como, de fato, enuncia o parágrafo primeiro, do art. 1º, da Constituição Federal<sup>330</sup>.

É nessa esteira que, levando-se em consideração a inexistência de um poder *de per se* do Estado, Alves Balthazar<sup>331</sup> esclarece que, como já referido alhures, “*O poder de tributar não pertence ao Estado, ele é apenas a entidade incumbida de exercer esse papel de acordo com o direito de cada contribuinte*”, mas que, entretanto, a autocompreensão acerca de tal aspecto do exercício democrático ainda não logrou êxito em permear à rejeição fiscal que lhe precede, destacando o autor que:

Em virtude de nossa história tributária, a população ainda não conseguiu assimilar a importância das contribuições para custear as despesas do Estado (fiscalidade) e outras originadas das novas realidades, as quais devem reverter em benefício para a sociedade (parafiscalidade)

Ao tratar da concepção ético-jurídica do tributo, Oliveira<sup>332</sup> assenta que tal ótica também admite a percepção de que o tributo não consiste no exercício de um Poder Soberano, sendo, em verdade, um “*instituto criado pelo homem que permite, num clima de liberdade, racionalizar juridicamente o esforço de cooperação individual em prol da comunidade*”.

Nessa esteira, Joacir Sevegnani<sup>333</sup> consigna que os tributos, portanto, não devem ser tomados simplesmente como mera decorrência de um poder de império do Estado, ou então como uma espécie de sacrifício pelos contribuintes, mas sim como contribuição indispensável à garantia da vida próspera, e à efetivação de um projeto comum a todos os membros da sociedade

De igual forma, prestigiando a ideia de liberdade, Hugo de Brito Machado<sup>334</sup> assevera que:

---

<sup>330</sup> Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

<sup>331</sup> ALVES, Balthazar. A Resistência ao Pagamento de Tributos no Brasil. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos *et al* (Org.). **As interfaces do Humanismo Latino**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004.

<sup>332</sup> OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, p. 41.

<sup>333</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>334</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual e ampli. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 29.

Nos dias atuais, entretanto, já não é razoável admitir-se a relação tributária como relação de poder, e por isto mesmo devem ser rechaçadas as teses autoritaristas. A ideia de liberdade, que preside nos dias atuais a própria concepção do Estado, há de estar presente, sempre, também na relação de tributação.

A partir da adoção da solidariedade social como vetor axiológico da fórmula de integração ideológica do Estado, sobretudo sob o arquétipo do Estado Democrático de Direito, a feição de “colaboração social”, como participação na realização de um projeto de existência comum, não permitiria interpretação diversa da concepção da “autotributação”<sup>335</sup>, representada pelo brocardo *no taxation without representation*<sup>336</sup>, que ao fim e ao cabo remete-se à máxima do princípio da legalidade tributária<sup>337</sup>, eis que a legalidade teria o condão de atender à exigência democrática da tributação, mediante representatividade, ao passo em que se reconhece que somente por consentimento popular é que a tributação se impõe.

Nessa mesma senda, segundo José Juan Ferreiro Lapatza<sup>338</sup>, sob esse viés democrático, o princípio da legalidade tributária:

[...] trata de garantir essencialmente a exigência de autoimposição, isto é, que sejam os próprios cidadãos, por meio de seus representantes, que determinem a repartição da carga tributária e, em consequência, os tributos que, de cada um deles, podem ser exigidos.

Também Roque Antônio Carrazza<sup>339</sup> leciona no sentido de que o princípio da legalidade se assenta no primado da autotributação, dado que:

<sup>335</sup> De acordo com Roque Antônio Carrazza, a autotributação “se manifesta: a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações”. In: CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros: 2013, p. 277.

<sup>336</sup> Brocardo utilizado no *comom law*, cujo a tradução literal resulta na ideia de “sem tributação sem representação”.

<sup>337</sup> De acordo com Luciano Amaro: “O conteúdo do princípio da legalidade tributária vai além da simples autorização do Legislativo para que o Estado cobre tal ou qual tributo. É mister que a lei defina in abstracto todos os aspectos relevantes para que, in concreto, se possa determinar quem terá de pagar, quanto, a quem, a vista de que fatos ou circunstâncias. [...] Em suma, a legalidade tributária não se conforma com a mera autorização de lei para cobrança de tributos; requer-se que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador; necessários a quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”. In: AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 134.

<sup>338</sup> LAPATZA, José Juan Ferreiro. **El principio de legalidad y la reserva de ley**. RDtributário 50/7. *apud* CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros: 2013, p. 277.

<sup>339</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros: 2013, p. 277.

É da essência de nosso regime republicana que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição.

Inexiste o dever de pagar tributo que não tenha brotado de lei ordinária, já que somente por causa dela é que ele nasce e é exigível.

Assim, ante o reconhecimento de que, de acordo com o panorama do Estado Democrático de Direito, o exercício da tributação não consiste em outra coisa senão o exercício do poder democrático constitucional atribuído ao cidadão, além da insuficiência de um paradigma tributário focado exclusivamente no dever, colhe-se que há verdadeira necessidade de conscientização de seu papel como agente de transformação, a fim de que, com supedâneo nessa concepção, se possa vencer a chicana da rejeição fiscal, e nessa esteira, segundo Alves Balthazar<sup>340</sup>:

Para reverter esse panorama é necessária a participação ativa do cidadão no processo de decisão, no que concerne à política de aplicação dos recursos públicos. À medida que o contribuinte adquire consciência da verdadeira finalidade do tributo, e que o dinheiro público cumpra sua verdadeira função, nasce daí um espírito de satisfação e compreensão, estágio final de uma sociedade livre de sonegação.

Por certo que, a rejeição fiscal implica, por via de consequência, na impossibilidade de atendimento, não somente de sua função arrecadatória (fiscal), mas também de sua função social, provocando grave disfunção social, além de inibir o próprio setor privado, implicando em desestímulo à economia e geração de menos emprego, afetando negativamente o crescimento e o desenvolvimento do indivíduo, com reflexos no desenvolvimento social<sup>341</sup>, isto é, a rejeição fiscal, enquanto fenômeno social, econômico e jurídico, volta-se contra o próprio indivíduo (e a sociedade), prejudicando, em última instância, interesses individuais e coletivos.

Douglas Yamashita<sup>342</sup> reitera que a efetivação de uma dimensão solidária da cidadania – a cidadania solidariamente responsável – demanda uma indispensável articulação entre Estado e sociedade, porquanto, a solidariedade social

---

<sup>340</sup> ALVES, Balthazar. A Resistência ao Pagamento de Tributos no Brasil. In: BOMBASSARO, Luiz Carlos *et al* (Org.). **As interfaces do Humanismo Latino**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004.

<sup>341</sup> MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte**. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro. São Paulo: IOB, 2002.

<sup>342</sup> YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

não constituiria uma forma de compensação à desestruturação do Estado Social, assumindo sim uma função nitidamente complementar, agregando-lhe valor no modelo de Estado Democrático de Direito, ou, como já sustentado no presente estudo, com fulcro nas lições de Contipelli<sup>343</sup>, como o próprio vetor axiológico de sua fórmula de integração ideológica.

Linara e Marli da Costa<sup>344</sup> ressaltam a relevância da participação política do cidadão no processo de empoderamento, e, portanto, de construção de uma noção de protagonismo na resolução de demandas que refletem seus interesses, vejamos:

É justamente a participação dos cidadãos em questões políticas que lhes são essenciais, que corresponde ao mecanismo mais nobre do processo de emponderamento das sociedades. Destarte, em relação à cultura política, o emponderamento consiste na aquisição de um senso de eficácia política, pelo qual os cidadãos se sentem aptos a influenciar nas resoluções que lhes interessam.

Ora, ressalte-se que, a despeito de sua formulação concluir pela cristalização de um paradigma voltado à passividade do cidadão (ou de colocação da espontaneidade de forma subalterna), e que ora se busca superar, o próprio Casalta Nabais<sup>345</sup> reconhece a necessidade de se conceder um papel de protagonismo ao cidadão, enquanto agente de transformação, asseverando que, *“ao participarem dos processos decisórios, os cidadãos tornam-se protagonistas da sua própria história, deixam de ser objetos das iniciativas de outros e tornam-se sujeitos de seu futuro”*.

Corroborar-se, portanto, diante do reconhecimento à caracterização da tributação como exercício de poder do cidadão, que enxergá-lo unicamente a partir de um viés de sujeição passiva a um dever fundamental, se mostra um paradigma insuficiente para a construção da uma verdadeira cidadania contributiva.

A este ponto cabe ressaltar que a leitura do enunciado interesse de participação do cidadão, na busca da efetivação de uma faceta ativa do plexo constituinte do instituto da cidadania contributiva, se encontra em consonância ao

---

<sup>343</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

<sup>344</sup> Linara da L. S.; DA COSTA, Marli Marlene Moraes. A solidariedade na perspectiva do estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo Políticas públicas tributárias de inclusão. **Revista de Estudos Jurídicos**, ano 15, n. 22, 2011.

<sup>345</sup> NABAIS, José Casalta. Solidariedade, cidadania e direito fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

objetivo de transformação que constitui o verdadeiro *plus* ao núcleo do Estado Democrático de Direito, composto pela amálgama entre as aspirações liberais e de igualdade, mas dando-lhes uma redefinição, em função dos quais o objetivo do bem comum se coloca vinculado a um paradigma de solidariedade<sup>346</sup>, pautado, então, pela busca por essa superação do *status quo* social.

Desse modo, a partir dessa viragem paradigmática, a busca não mais se encerra na concretização material da vida digna, mas visa extrapolar tal finalidade, colocando-se como verdadeiro instrumento de transformação da realidade, por meio do fomento à participação pública no processo de construção social, atribuindo voz a indivíduos e grupos sociais, a fim de que passem a compor o diálogo público na busca por soluções dos problemas sociais<sup>347</sup>.

Aqui cabe uma relevante constatação, não há como se desconsiderar que a disrupção que fundamenta o arquétipo do Estado Democrático de Direito tem como vetor axiológico a solidariedade social, adotada não somente enquanto valor, mas, também, na condição de princípio jurídico estruturante, o que implica na qualificação desse mister estatal a partir do estabelecimento de vínculos de coexistência recíproca entre os membros de uma comunidade, refletindo no ideal de cooperação intersubjetiva.

Como tratado alhures no presente estudo, o conteúdo axiológico da solidariedade social, tomada enquanto valor, encontra-se informado por dois elementos basilares: i) a cidadania; e, ii) a alteridade.

No que tange à cidadania, reitera-se que sua atribuição tem o condão de trazer à baila a concepção de que a responsabilidade social extrapola a deverosidade estatal, ao passo em que cabe à coletividade a assunção de certas responsabilidades<sup>348</sup>, o que dá gênese à denominada “cidadania solidária” – ou “cidadania responsabilmente solidária”, de acordo com Joacir Sevegnani<sup>349</sup> – da qual decorre, como corolário, a noção de cidadania contributiva, relevante na construção

---

<sup>346</sup> STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual., 2. tiragem. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 90.

<sup>347</sup> *Ibidem*, p. 98.

<sup>348</sup> Até porque, como consigna Rister, O bem-estar social consiste em um direito de solidariedade, cujo a concretização demanda tanto a atuação dos Estados quanto a participação da sociedade. *In*: RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências**. Rio de Janeiro: Revocar, 2007, p. 523.

<sup>349</sup> SEVEGNANI, Joacir. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. *In*: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017, p. 499.

da teoria do dever fundamental de pagar tributo, mas que não se cinge à tal mister, como já abordado.

Já a alteridade – que se encontra insculpida no próprio inciso IV, do art. 3º, da Constituição Federal<sup>350</sup> – consiste em elemento que qualifica a solidariedade social ao direcionar a conjunção de direitos e deveres do agir individual a uma comunhão ética, de modo que, ao se colocar na posição do outro, o indivíduo acaba por reconhecer nele sua dignidade refletida<sup>351</sup>, que passa a consistir, portanto, a própria noção de desenvolvimento civilizatório<sup>352</sup>.

Assim, a fim de reconhecer sua própria dignidade, caberá ao indivíduo reconhecer, também, a dos demais, colocando-se na posição do outro, contexto que o que conduz à noção de interdependência<sup>353</sup>, de cooperação e de colaboração intersubjetiva, e, assim, ao se relacionar a dignidade individual com a dignidade do outro, surge a noção de que a plena existência digna de um indivíduo é interdependente da de seus semelhantes, de modo que tal concepção de solidariedade social, qualificada pela alteridade, faz com que a noção de dignidade (social) transcenda ao próprio indivíduo, projetando-se de forma coletiva<sup>354</sup>.

A relevância dessa noção social de dignidade se funda, portanto, na ideia de respeito para com o outro, isto é, na conscientização do indivíduo quanto ao

---

<sup>350</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: [...]

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

<sup>351</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO. São Paulo.

<sup>352</sup> SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 04. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica. 2006, p. 105.

<sup>353</sup> Nesse ponto, interessante a analogia entre ecossistemas e “comunidades humanas” trazida pelo biólogo Fritjof Capra, no âmbito da teoria sistêmica da Teia da Vida, segundo o qual: “Baseando-nos no entendimento dos ecossistemas como redes autopoieticas e como estruturas dissipativas, podemos formular um conjunto de princípios de organização que podem ser identificados como os princípios básicos da ecologia e utilizá-los como diretrizes para construir comunidades humanas sustentáveis. O primeiro desses princípios é a interdependência. Todos os membros de uma comunidade ecológica estão interligados numa vasta e intrincada rede de relações, a teia da vida. Eles derivam suas propriedades essenciais, e, na verdade, sua própria existência, de suas relações com outras coisas. A interdependência — a dependência mútua de todos os processos vitais dos organismos — é a natureza de todas as relações ecológicas. O comportamento de cada membro vivo do ecossistema depende do comportamento de muitos outros. O sucesso da comunidade toda depende do sucesso de cada um de seus membros, enquanto que o sucesso de cada membro depende do sucesso da comunidade como um todo”. In: CAPRA, Fritjof. **Teia da Vida: Uma Nova Compreensão Científica dos Sistemas Vivos**. São Paulo: Editora Cultrix, [s.d.] p. 218-219.

<sup>354</sup> CONTIPELLI, Ernani de Paula. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

papel do outro na composição de seu próprio ser, ao passo em que se torna impossível a distinção entre a satisfação individual para si e para o todo, ou, como parte do todo<sup>355</sup>, dado que existe pelo outro e para o outro, sendo incindível a amálgama do eu-tu, que dá origem ao nós (coletividade)<sup>356</sup>.

Levando em conta que o bem-estar coletivo consiste, desse modo, em elemento indissociável ao próprio conceito de satisfação individual, caracterizando a noção de dignidade social, logo resta patente a confirmação da faceta ativa da cidadania contributiva, reiterando-se o interesse do indivíduo no exercício de seu papel na transformação social, sendo pertinente, nessa senda, retomarmos o conceito de “agente” de Amartya Sen, isto é, daquele que busca e proporciona a transformação no meio em que vive, que se encontra diretamente relacionado com o conceito de desenvolvimento, conforme já destacado no bojo desta pesquisa.

Pois bem, segundo Amartya Sen<sup>357</sup>, o “ser agente” consiste na *“condição de alguém que age e ocasiona mudança e cujas realizações podem ser julgadas de acordo com seus próprios valores e objetivos, independentemente de as avaliarmos ou não também segundo algum critério externo”*, conceito a partir do qual se colhe a legítima caracterização do papel do indivíduo como *“membro do público e como participante de ações econômicas, sociais e políticas”*.

De acordo com o que argumentam Kamphorst e Zambam<sup>358</sup>, a promoção da condição de agente, descrita por Sen, ainda implica no reconhecimento do potencial dos indivíduos (suas capacidades<sup>359</sup>), bem como das condições para operar suas próprias escolhas (e desenvolver funcionamentos, na acepção de Sen), desenvolvendo-as para promover efetivamente a transformação de sua realidade, ao passo em que, a partir de sua concepção do desenvolvimento como processos de expansão das liberdades, que por sua vez representaria no alargamento das capacidades, e assim sucessivamente, como um “movimento desenvolvimentista circular”.

---

<sup>355</sup> REALE, Miguel. **Introdução à Filosofia**. São Paulo: Editora Saraiva, 1994, p. 179.

<sup>356</sup> CAMPOS, Diogo Leite de. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Lisboa: Edições Almedina, 2006, p. 51-52.

<sup>357</sup> SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como Liberdade**; Tradução por Laura Teixeira Motta; São Paulo: Companhia das Letras, 2016, p. 34.

<sup>358</sup> KAMPHORST, Marlon André; ZAMBAM, Neuro José. Amartya Sen e as Capacidades. In: ZAMBAM, Neuro José; KUJAWA, Henrique Aniceto (Org.). **Estudo sobre Amartya Sen: Políticas Públicas, Capabilities e Desenvolvimento**. Porto Alegre: Fi, 2017.

<sup>359</sup> No entanto, é de se destacar que o potencial de atuação do indivíduo como agente ativo nas sociedades democráticas demanda que se aquilate e promova o reconhecimento de suas capacidades, em especial nos espaços onde posam efetivamente influenciar na transformação social.

Reconhecendo, portanto, que a condição de agente importa na atribuição ao indivíduo do mister de influenciar em seu desenvolvimento e no ambiente em que vive, atribuindo-lhe, desse modo, uma condição ativa (faceta ativa da cidadania contributiva), apto a promover a transformação de si e do ambiente a sua volta, consoante destaca Zambam<sup>360</sup>, ao ressaltar a característica ativa do conceito, vejamos:

A condição de agente é uma característica peculiar na identidade e no agir do ser humano como membro de uma sociedade e responsável pelos seus destinos, o que o qualifica como impulsionador do processo de organização e de desenvolvimento do ambiente onde se encontra. O ordenamento seguro de uma sociedade tem como referencial o critério de avaliação a ação livre das pessoas e a sua capacidade estabelecer e fortalecer as relações que contribuem para a realização pessoal, a integração na dinâmica da sociocultural, assim como lhe dá condições para influenciar ativamente na sua estruturação e no seu desenvolvimento.

Zambam e Kujawa<sup>361</sup>, esclarecem de forma cabal que a expansão de liberdade buscada pela ideia de participação popular calcada na concepção do indivíduo, enquanto agente, possui especial relevância para a transformação social, consignando o seguinte, *in verbis*:

A opção pela promoção da condição de agente implica o reconhecimento do potencial das pessoas e as condições de operar as suas próprias escolhas livremente e desenvolvê-las em vista de poder influenciar a formatação da arquitetura social por meio de efetivos instrumentos de participação e decisão. O exercício da liberdade, nessa concepção, adquire um significado social relevante e imprescindível para a atuação do cidadão na condição de agente integrado nos programas de transformação social. Essa visão é amparada por Sen.

Neste ponto, mister consignar que a participação e o controle popular dizem respeito à atuação do agente em uma ampla gama de atividades de planejamento, monitoramento, controle e avaliação de ações de gestão e execução de políticas e programas públicos<sup>362</sup>, destacando-se o protagonismo do indivíduo

<sup>360</sup> ZAMBAM, Neuro José. **Amartya Sen: liberdade, justiça e desenvolvimento sustentável**. Passo Fundo: Imed, 2012, p. 66.

<sup>361</sup> ZAMBAM, Neuro José; KUJAWA, Henrique Aniceto. **Revista Brasileira de Direito**. Passo Fundo, vol. 13, n. 1, p. 60-85, jan.-abr. 2017.

<sup>362</sup> Conforme destacam Schier e Melo, “a participação popular na tomada de decisão política é uma diretriz estabelecida pelo constituinte que promove a interação entre a sociedade civil com o Estado na regulação social das políticas públicas”. In: SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; MELO, Juliane Andrea de Mendes Hey. O direito à participação popular como expressão do Estado Social e Democrático de Direito. A&C: **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, ano 3, n. 11, jan-mar, 2003.

nessa atuação conjunta com o Estado, na forma de compartilhamento de responsabilidades, e, nesse passo, segundo Antônio Henrique Linderberg Baltazar<sup>363</sup>:

O controle social pressupõe alterações profundas na construção de uma sociedade democrática, especialmente no comportamento entre Estado e cidadão, os quais deixam de ser vistos como oponentes e se transformam em partícipes no processo de definição, implementação e de avaliação da ação pública. A própria Carta Constitucional já estimula tal integração, seja através da obrigatoriedade da transparência das contas públicas, seja através da institucionalização do direito de o cidadão denunciar as irregularidades encontradas. Todavia, tais instrumentos somente serão eficazes se ocorrer uma verdadeira mobilização da sociedade, na qual se assumam a tarefa de participar ativamente na construção de uma sociedade menos desigual.

Certo que a participação popular, a que avoca a concepção de agente, tem como escopo a concretização do princípio democrático, razão pela qual se corrobora que, no contexto que se delineia, resta patentemente superada a ideia de que a democracia se cinge à escolha de representantes, emergindo a faceta ativa da cidadania, na qual se concebe o indivíduo enquanto titular do direito de agir, de participar e de deliberar acerca dos rumos da sociedade, até porque indissociável à sua própria noção de dignidade individual pela alteridade.

As pessoas devem ser vistas como agentes envolvidos e não como meros pacientes, receptáculos de direitos e realizações outorgados pelo Estado, ou então como simples destinatários passivos dos frutos do desenvolvimento como um todo, mas, pelo contrário, como agentes voltados à atuação para o desenvolvimento das capacidades humanas, individuais e – de forma indissociável – coletivas, sendo certo, no entanto, que possibilitar seu envolvimento nessa socialização do Estado, isto é, na sua concepção, formulação, implantação e avaliação, demanda mecanismos democráticos que permitam a participação dos diferentes agentes na transformação social.

Corrobora-se, portanto, a necessidade de que seu compromisso com a dignidade social não seja visto exclusivamente sob uma ótica de sujeito passivo de um dever fundamental, devendo se reconhecer o protagonismo do agente, também na seara tributária, a fim de permitir que deixe essa situação de passividade, e passe a ocupar uma situação ativa e atuante na comunidade, a fim de que possa exercer

---

<sup>363</sup> BALTAZAR, Antônio Henrique Lindemberg. Direito Tributário e Controle Social. **Revista do TCU** 114. Jan-abr. 2009.

seu papel de transformador, fortalecendo a própria concepção de cidadania contributiva.

Assim, resta patente que, a partir do protagonismo imputado ao indivíduo na condição agente de transformação atribuída pela concepção da cidadania contributiva, enquanto corolário da cidadania solidariamente responsável, relegar o pagamento de tributo à condição exclusiva de dever fundamental implicaria na redução da amplitude de sua participação na concretização do Estado Democrático de Direito, como mero devedor, e em desprezo ao reconhecimento das finalidades da tributação (não mais meramente fiscal) enquanto instrumento de transformação, bem como à ideia de solidariedade social qualificada pelo elemento da alteridade, porquanto lhe colocaria em posição subalterna em relação à busca pela dignidade social, e, em última análise, de sua própria dignidade.

Isso posto, impende perquirirmos, com base no contexto em tela, a existência de uma forma de participação ativa do agente na tributação, que abarque seu devido protagonismo social, isto é, do reconhecimento de um direito atrelado à concepção ativa da cidadania contributiva, e, portanto, de um efetivo direito (fundamental) à participação na tributação, um direito a uma fiscalidade participativa.

### 3.2. DO RECONHECIMENTO DE UM DIREITO FUNDAMENTAL À FISCALIDADE PARTICIPATIVA

Verificada a impossibilidade de restrição da participação do indivíduo na construção do projeto coletivo mediante uma posição meramente passiva, em especial dada a necessidade de leitura dos mesmos pressupostos sobre os quais se funda o dever de pagar tributo de acordo com o protagonismo lhes atribuído no âmbito do Estado Democrático de Direito, aventa-se a possibilidade de caracterização de tal protagonismo como um direito a lhe ser atribuído.

Portanto, inicialmente será analisada a viabilidade de instrumentalização de tal faceta ativa da cidadania contributiva por meio da fiscalidade participativa, bem como os reflexos que decorrem em relação à legitimidade da exigência fiscal.

Na sequência, será perquirido se há possibilidade de reconhecimento de que tal direito, assim como o dever de pagamento de tributo, se encontra-se

imbuído de um elemento de fundamentalidade, que possa qualificar a fiscalidade participativa como verdadeiro direito fundamental.

### 3.2.1. Fiscalidade Participativa Como Instrumento Democrático na Tributação

Como se pode verificar ante os questionamentos tecidos alhures, mediante a contraposição entre a concepção de cidadania contributiva e a insuficiência do reconhecimento de uma participação do cidadão unicamente na condição de devedor, consoante dever fundamental de pagar tributo, exsurge a necessidade de suplantação de uma ótica que se limitativa de seu papel na tributação, em especial dado o reconhecimento de seu papel de protagonismo como agente de transformação, que, de toda a sorte, igualmente deve alcançar um contraponto ativo.

Nessa senda, tem-se que o caminho para a consecução da solidariedade social na tributação perpassa pela necessidade de reconhecimento dessa faceta participativa da cidadania contributiva, a qual, considerando o contexto até aqui firmado, certamente há de ultrapassar a mera noção de democracia representativa, desaguando na ideia de uma verdadeira participação popular.

A necessidade de participação afirma-se, sobretudo, no fato de que, como destacado na doutrina de Maria Sylvia di Pietro<sup>364</sup>, consiste em uma *“característica essencial do Estado de Direito Democrático, porque ela aproxima mais o particular da Administração, diminuindo ainda mais as barreiras entre o Estado e a sociedade”*, isto é, ínsito ao próprio *plus* normativo que qualifica o modelo de Estado como “Democrático”.

Ademais, como consigna Isaac Rodrigues Cunha<sup>365</sup>, tal elemento democrático há de se irradiar por todo ordenamento jurídico, inclusive no que concerne ao âmbito do Direito Tributário, suplementando-se às decisões de política tributária provenientes da democracia representativa, vejamos:

A democracia, como princípio e como direito, há que irradiar por todo o ordenamento jurídico coberto pelo manto de um Estado constitucional-democrático. Sendo assim, acaba que também no âmbito tributário-

---

<sup>364</sup> DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na administração pública. **Revista Trimestral de direito público**. São Paulo, v. 1, p.127-139, 1993.

<sup>365</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

financeiro, a ideia de um Estado fiscal democrático partiria, de tais pressupostos, colimados também pelo ordenamento constitucional vigente.

O princípio democrático-participativo insere-se, isotropicamente, no Direito Tributário, como complemento ou mesmo suplemento à democracia meramente representativa, que já não mais é legítima para tomar apartadamente as decisões políticas tributárias – se é que um dia foi.

E nem mesmo poderia ser diferente, ao passo em que, como esclarece Cunha<sup>366</sup>:

[...] democracia é elemento essencial, início, meio e fim do Estado de Direito democrático, regime segundo o qual se constitui a República Federativa do Brasil, inclusive elegendo a cidadania como princípio fundamental (art. 1º, II, da CF/1988). Assim deve ser em todo o Estado brasileiro, não importando a esfera administrativa nem a disciplina jurídica de que se ocupe.

Segundo Arlindo Carvalho Rocha<sup>367</sup>, num regime democrático, a participação dos cidadãos na esfera pública se mostra indispensável, ao passo em que o próprio conteúdo da cidadania implica em possuir uma série de direitos, dentre os quais merece destaque a prerrogativa de participação e de influência nas escolhas e decisões de seus governantes.

Nessa toada, destaca-se que Paulo Bonavides<sup>368</sup> já enunciava em sua tese, voltada à ideia de uma democracia participativa, a necessidade em se introduzir, com urgência, uma nova legitimidade, “*cuja base recomposta e, novamente, a cidadania, mas a cidadania redimida, sem os percalços que lhe inibem a ação soberana, sem a perversão representativa, sem o falseamento de vontade*”<sup>369</sup>, escoimada dos vícios que conduzem ao que chama de “infidelidades do mandato” e aos “abusos da representação”, o que se mostra premente, sobretudo, na área fiscal, dado que as constatações acerca das injustiças do sistema tributário brasileiro,

---

<sup>366</sup> *Idem*.

<sup>367</sup> ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**. V. 14, n. 2, mai/ago, 2011, p. 82-97.

<sup>368</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade**. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 18.

<sup>369</sup> De acordo com Bonavides, em crítica ao falseamento da representação popular, a democracia participativa “*É, aliás, o único modelo capaz de pôr cobro ao ludíbrio do poder popular, sempre objeto das alienações e descumprimento de sua vontade por outra vontade que, ocupando e dominando as Casas representativas, posto que derivadas daquela, invariavelmente o tem negado, destruído ou atraído. Tal acontece em virtude do processo de distorção e falseamento daquela vontade desde as suas nascentes*”. In: BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade**. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 25.

destacadas por Joacir Sevegnani<sup>370</sup>, e trazidas à baila anteriormente nesta pesquisa (capítulo 3.3), sobretudo em relação à tributação regressiva, demonstram, no mínimo, a insuficiência da democracia representativa para fins de atribuição de legitimidade<sup>371</sup> ao dever de pagar tributo.

Como explicitado na doutrina de José Joaquim Gomes Canotilho<sup>372</sup>, a legitimidade de uma Constituição “*pressupõe uma conformidade substancial com a ideia de direito, os valores, os interesses de um povo num determinado momento histórico*”, do que se reitera, portanto, a necessidade de observância do conteúdo democrático proveniente do Estado Democrático de Direito, com vistas, também, à obtenção de uma legitimação tributária, até porque, de acordo com Isaac Rodrigues Cunha<sup>373</sup>, esse contraponto proveniente de instrumentos que propiciem a democracia participativa se mostra relevante, principalmente, em relação à tributação, dada a notória concepção do senso comum de que se trata de disciplina antidemocrática, justificando, ou corroborando, a rejeição fiscal, vejamos:

Esse contraponto é também necessário, sem dúvida, no Direito Tributário, especialmente porque tal ramo ainda carrega consigo a pecha de ser antidemocrático, tecnocrático, fechado etc., fatores que, querendo ou não, explicam ou mesmo justificam uma postura resistiva.

É por tais motivos que Maria Cárcamo Lobo<sup>374</sup> aduz a necessidade de se recorrer a outra modalidade de expressão da vontade popular, por meio da democracia direta, expressamente consignando, em relação à tributação, que “*certos*

---

<sup>370</sup> SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

<sup>371</sup> De acordo com Torres, a legitimidade se “*apoia no consenso sobre a adequação entre o ordenamento positivo e os valores*” (In: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 210). No mesmo sentido, Raimundo Bezerra Falcão assevera que, “[...] *para que uma norma jurídica obtenha o acatamento por parte do grupo social, é preciso que ela seja vista por esse grupo como algo que consubstancie seus valores. Ela há de estar acorde com os anseios, aspirações, etc., que o grupo valore e reconheça como autênticos do seu passado, assentes no presente ou dignos de persecução, como benefícios para seu hoje ou seu amanhã*” (In: FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 194).

<sup>372</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed.; Coimbra: Almedina, 2003, p. 1377.

<sup>373</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

<sup>374</sup> LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcamo. **O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 179-189.

*tributos, seja na sua instituição tributária, seja na sua quantificação desmedida, devem poder estar sujeitos à consulta da população”.*

O que pretende a autora consiste, portanto, na contraposição à ideia predominante de democracia representativa, que segundo Issac Rodrigues Cunha, “*não se tem, sabidamente, mostrado à altura de suas responsabilidades, de defesa dos cidadãos e da coisa pública*”<sup>375</sup>, para fins de busca pela ideia de implantação de instrumentos de participação, “*no contexto de um moderno sistema de governança [...] um conjunto de modalidades que regem a participação da sociedade civil nos processos de decisão fundamentais para a vida de um país*”<sup>376</sup>.

Ainda que a experiência democrática compreenda outras ações de redistribuição de poder calcada na participação democrática nas contas públicas, tal como ocorre com o orçamento participativo<sup>377</sup>, como destaca Boaventura de Sousa Santos<sup>378</sup>, a possibilidade de participação na distribuição dos recursos arrecadados se mostra insuficiente, ao passo em que não permite que se participe, pois, na relevante deliberação acerca da própria obtenção dos recursos a serem aplicados, vejamos:

A limitação das experiências do tipo da do orçamento participativo está em que elas incidem apenas sobre a utilização dos recursos estatais, deixando de fora do seu alcance a obtenção de tais recursos. Julgo que a lógica participativa da democracia distributiva deve incidir também na obtenção de recursos estatais e, portanto, basicamente na fiscalidade. Ao nível desta, a democracia redistributiva afirma-se como solidariedade fiscal.

<sup>375</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

<sup>376</sup> LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcamo. **O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 179-189.

<sup>377</sup> Boaventura destaca o orçamento participativo como uma exitosa experiência de redistribuição democrática, salientando a sua utilização no Brasil: “*Há já hoje pelo mundo muitas experiências políticas concretas da redistribuição democrática de recursos obtida por mecanismos de democracia participativa ou por combinações de democracia participativa e democracia representativa. No Brasil, há que salientar as experiências do orçamento participativo nos municípios sob gestão PT e nomeadamente, e com particular êxito, em porto Alegre. Apesar de estas experiências serem, por enquanto, de âmbito loval, não há nenhuma razão para não se estender a aplicação do orçamento participativo ao governo dos Estados ou mesmo ao governo da União. Aliás, é imperioso que tal ocorra para que o objetivo de erradicar de vez a privatização patrimonialista do Estado de concretize*”. In: SANTOS, Boaventura de Sousa. Reinventar a Democracia: Entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo. **Centro de Estudos Sociais**, n. 107, abril, 1998, p. 44.

<sup>378</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. Reinventar a Democracia: Entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo. **Centro de Estudos Sociais**, n. 107, abril, 1998, p. 44-45.

Boaventura de Sousa Santos<sup>379</sup> coloca o afastamento da solidariedade fiscal por parte do cidadão, decorrente da organização política, como um dos principais motivos para a rejeição fiscal, que denomina de *tax revolts*, culminando com evasão fiscal, sendo, portanto, necessária a adequação da lógica fiscal por meio da criação de instrumentos que proporcionem ao cidadão a possibilidade de participação nas escolhas políticas no que tange à obtenção de recursos a destinações específicas por via dos mecanismos da democracia participativa, o que denomina de “fiscalidade participativa”:

A solidariedade fiscal do Estado moderno, na medida em que existe é uma solidariedade abstracta e, no marco da nova organização política, e dada a miniaturização do Estado, tal solidariedade torna-se ainda mais abstracta ao ponto de ser ininteligível ao comum dos cidadãos. Daí as muitas *tax revolts* a que temos assistido nos últimos anos. Muitas dessas revoltas não são activas, são passivas e manifestam-se pela massiva evasão fiscal. Tenho vindo a propor uma alteração radical na lógica da fiscalidade adequada às novas condições de dominação política. Trata-se do que designo por fiscalidade participativa. Cabendo ao Estado mais funções de coordenação do que de funções de produção directa de bem estar, o controle da vinculação da obtenção de recursos a destinações específicas por via dos mecanismos da democracia participativa.

Nessa perspectiva, colhe-se que a implementação de instrumentos para possibilitar a participação popular na deliberação arrecadatória do Estado, por meio da noção de fiscalidade participativa, buscaria a reafirmação da solidariedade social, que dá lastro ao dever fundamental de pagar tributo, reafirmando-o, portanto, mediante uma ratificação popular, visando-se a retomada da legitimidade tributária e o afastamento de sua rejeição, o que, consoante denota Boaventura de Souza Santos<sup>380</sup>, implicaria na “recuperação” da capacidade de arrecadação, ante a redução da evasão fiscal, possibilitando, destarte, a deliberação acerca do orçamento público, *in verbis*:

A fiscalidade participativa é uma via possível para recuperar a “capacidade extractiva” do Estado, vinculando-a à realização de objetivos sociais participativamente definidos. Fixados os níveis gerais de tributação, fixado, a nível nacional, e por mecanismos que combinem a democracia representativa e a democracia participativa, o elenco dos objetivos financiáveis pela despesa pública, aos cidadãos e às famílias deve ser dada a opção de, através do referendo, decidir onde e em que proporção devem ser gastos os seus impostos. Se alguns cidadãos desejarem que os seus impostos sejam gastos majoritariamente na saúde, outros preferirão a educação ou a

---

<sup>379</sup> *Ibidem*, p. 45.

<sup>380</sup> *Ibidem*, p. 45-46.

segurança social, etc., etc. os cidadãos cujos impostos são deduzidos na fonte – em muitos países, todos os assalariados por conta de outrem – devem poder indicar, nos montantes deduzidos, as diferentes parcelas e a proporção das aplicações sociais pretendidas.

De igual sorte, segundo Isaac Rodrigues Cunha<sup>381</sup>, a soma da participação popular no âmbito da discussão das políticas tributárias, ao passo em que possibilita a ciência acerca das dinâmicas toda tributação, tem o condão mitigar a rejeição (ou resistência) tributária, o que, de toda a sorte demonstra que o grau de participação seria diretamente proporcional à legitimidade tributária, tornando-a consonante aos anseios e aspirações sociais, vejamos:

Quando a política tributária se pauta na representatividade, na democracia e na participação popular; quando o contribuinte é munido do máximo de informações possível acerca da dinâmica tributária; a resistência praticamente desaparece, ficando relegada, apenas, às suas formas mais negativas e injustificáveis (crimes tributários). Um governo cuja política fiscal é sabida e vivida por seus cidadãos não vai instituir algo absurdo, tampouco o contribuinte (cons)ciente de seu papel cívico vai resistir à tributação que ele próprio autorizara.

Outrossim, nas palavras de Darcy Azambuja<sup>382</sup>, levando-se em consideração que a prestação de serviços pelo Estado depende da obtenção de recursos, seria razoável que seu financiador fosse ao menos consultado acerca da sistemática de tal arrecadação, pensamento que ganha especial relevância ao passo em que se constata que, no âmbito do Estado Democrático de Direito, a “consulta” a que refere o jurista ganha ares de instrumento de redistribuição democrática com a valorização do cidadão na condição de agente de transformação.

A noção de implementação de instrumentos de democracia participativa e de redistribuição democrática, trazida por Boaventura, se coaduna à ideia de mudança na posição do cidadão face ao Estado, ainda no âmbito do Estado

---

<sup>381</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

<sup>382</sup> Para remunerar os indivíduos que estão ao seu serviço e para manter os serviços públicos que lhe compete realizar, o Estado precisa de recursos regulares, que somente pode obter dos cidadãos, mediante contribuições diversas: são os impostos e taxas. O Estado não tem direito de propriedade sobre os bens dos indivíduos, nem direito de domínio. Mas, os cidadãos devem imposto, e é uma dívida de justiça, porque representa a cota de cada um nas despesas que o Estado realiza para o bem de todos. Todos os indivíduos, pois, devem o imposto, mas é justo que sejam consultados sobre as espécies e o montante dos diversos impostos. *In*: AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 41. ed. São Paulo: Globo, 2001, p. 384.

Social, a que faz menção Jorge Reis Novais<sup>383</sup>, que se corporizam no “*processo conjunto de estadualização da sociedade e de socialização do Estado que se corporiza o princípio da socialidade*”, isto é, na estadualização da sociedade, ante a convivência com as medidas de intervenção do poder público, e, com mais ênfase, na socialização do Estado, mediante a atuação direta da sociedade civil na deliberação e decisão política, assim como na execução das atividades, como no caso da proposta de fiscalidade participativa.

De acordo com a doutrina de Canotilho<sup>384</sup>, o princípio da socialidade, também denominado de princípio da democracia econômica, social e cultural, importa em uma imposição ao Estado, a fim de que garanta a liberdade e autonomia das pessoas, atuando na criação de condições de existência digna – de forma similar à concepção de “agente” de Amartya Sen, já debatida nesta pesquisa –, que em sua dimensão objetiva obriga o Estado a promover a transformação de suas estruturas, se impondo que labore na busca pela dignidade social.

Desse modo, com fulcro no ideário trazido pelo princípio da socialidade, reitera-se a ótica a partir da qual se concebe um modelo de Estado que, certo da imprescindibilidade de sua atuação para fins de realização dos direitos fundamentais, não somente admite a possibilidade, mas sim a necessidade, de que a sociedade civil atue em cooperação no tocante ao desenvolvimento social, a fim de se permitir às pessoas escolherem como querem viver, no que se inclui, na perspectiva de Boaventura de Souza Santos<sup>385</sup>, as escolhas acerca das formas de obtenção de recursos, bem como de sua aplicação, motivo pelo qual assenta que:

Tanto o orçamento participativo como a fiscalidade participativa são peças fundamentais da nova democracia redistributiva. A sua lógica política é a da criação de um espaço público não estatal onde o Estado é o elemento crucial de articulação e de coordenação.

Tem-se, portanto, a necessidade de reconhecimento de um direito ao acesso de instrumentos de redistribuição democrática – seja aqueles constantes do texto Constitucional, como o plebiscito (art. 14, I), o referendo (art. 14, II) e a lei de

---

<sup>383</sup> NOVAIS, Jorge Reis; **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito – do Estado de direito liberal ao Estado social e democrático de direito**; Coimbra: Coimbra, 1987, p. 197.

<sup>384</sup> CANOTILHO, José Joaquim Gomes; **Direito constitucional e teoria da Constituição**; 7. ed.; Coimbra: Almedina, 2003, p. 337-349.

<sup>385</sup> SANTOS, Boaventura de Sousa. Reinventar a Democracia: Entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo. **Centro de Estudos Sociais**, n. 107, abril, 1998, p. 46-47.

iniciativa popular (art. 14, III)<sup>386</sup> ou outros ainda a serem criados e implementados pelo Estado<sup>387</sup> –, e, enfim, de efetivação da solidariedade social, que permitam a participação do cidadão nas deliberações de política tributária, isto é, um direito à fiscalidade participativa, de acordo com a nomenclatura adotada por Boaventura de Souza Santos, a fim que seja possível, destarte, a concreção de uma verdadeira e plena cidadania contributiva.

Outrossim, mister desde já destacarmos que, a despeito das dificuldades que a implementação de instrumentos democráticos para efetivação da fiscalidade participativa possa demandar, registra-se que eventual contraponto fulcrado em tais problemáticas não teria o condão de sobrepujar a premência de uma abertura da seara tributária – destaque-se, já tão solapada de uma tecnocracia desligada da realidade (e da solidariedade) –, sobretudo ante as modernidades tecnológicas que, na atualidade, servem à democracia como meios de implementação da participação popular.

Acerca da temática em tela, bem destaca Maria Teresa Lobo<sup>388</sup> que, *“o novo conceito de democracia participativa, utilizando a moderna tecnologia da informação e comunicação, tem permitido à sociedade civil manifestar-se e participar ativamente nos debates políticos”*, de toda a sorte, denota a possibilidade de contribuição de tais meios para a busca da concreção da proposta de socialização do Estado.

De igual sorte, ao traçar uma breve analogia entre a sociedade grega e as possibilidade de participação popular por meios digitais – guardadas, por óbvio, as devidas proporções –, naquilo que, em referência ao termo grego empregado para designação de reunião de pessoas, denomina de “Ágora digital”, Isaac Rodrigues

---

<sup>386</sup> Art. 14. A soberania popular será exercida pelo sufrágio universal e pelo voto direto e secreto, com valor igual para todos, e, nos termos da lei, mediante:

I - plebiscito;

II - referendo;

III - iniciativa popular. [...]

<sup>387</sup> Por oportuno, se esclarece que o presente trabalho não tem como pretensão se debruçar acerca de práxis a ser implementada para fins de se fazer valer, no plano pragmático, a “execução” da fiscalidade participativa, mas acerca de questões que a precedem, como, *in casu*, o próprio reconhecimento de um direito ligado à faceta ativa da cidadania contributiva.

<sup>388</sup> LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcomo. **O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 179-189.

Cunha<sup>389</sup> destaca as relevantes construções, em especial no que concerne à seara tributária, por meio da denominada “e-democracia”, vejamos:

Felizmente, avanços se percebem em educação fiscal nesse espaço, como nos portais das administrações tributárias, a veicularem, além de informações sobre tributos e obrigações acessórias, pautadas na pedagogia fiscal, diversas outras informações que orientam os contribuintes. À mesma maneira, a abertura de canais para envio de sugestões às comissões em que tramitam projetos de lei relevantes igualmente representam grande avanço político, ainda que se traduzam tais experiências “apenas” como e-democracia, como *cyber democracia*, estranha aos olhos dos que a todo custo querem resistir à participação popular.

Logo, prossegue o autor<sup>390</sup> asseverando que, com o reconhecimento de uma imersão social cada vez mais aprofundada nos espaços virtuais, não seria admissível ignorar a necessidade do emprego das tecnologias como ferramenta a serviços da participação do cidadão, sobretudo, como espaços democráticos aptos à instrumentalização da cidadania contributiva – em sua faceta ativa, que temos destacado – no que concerne ao âmbito fiscal, *in verbis*:

[...] estranheza maior causaria, numa sociedade já tão automatizada e visceralmente dependente das tecnologias de comunicação e informação e que, literalmente, confia à própria vida (i. e., o seu sustento) a um sistema bancário totalmente virtual, negar o valor que iniciativas democráticas no âmbito das redes sociais e mídias digitais já possui. Iniciativas bastantes recentes, como o aplicativo para aparelhos celulares (smartphones) com sistemas Android® e IOS®, de nome Mudamos+, por meio do qual os cidadãos podem assinar projetos de lei de iniciativa popular, vem ganhando destaque. Se toda a economia gira em torno de operações de crédito e débito on line, de internet banking; se a própria Administração Pública Tributária reconhece esse fenômeno, por meio de suas Notas Fiscais Eletrônicas, consultas virtuais, emissões pela internet de Certidões Negativas de Débito ou de regularidade fiscal, o e-CAC da Receita Federal, por que negar tal espaço à consagração de uma cidadania fiscal?

Com efeito, dado o reconhecimento da imprescindibilidade da efetiva participação cidadã na tributação, não mais restrita a uma concepção de devedor de tributos, mas sim como figura central na socialização do Estado e, em especial, na atuação de transformação social, e que nos dá a amplitude daquilo que abarca a cidadania contributiva, corolário da cidadania solidária, a fiscalidade participativa se mostra como uma via de instrumentalização de tal faceta, mediante a redistribuição

---

<sup>389</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

<sup>390</sup> *Idem*.

do poder de tributar – outrora restrito aos representantes do povo –, com a consequente (re)construção dos fundamentos que o legitima, ao passo em que se reafirma a noção de autotributação.

Assim, enquanto permite ao cidadão um verdadeiro agir com vistas à (pro)positiva consecução do bem-comum, e, portanto, em favor do desenvolvimento de um projeto de colaboração intersubjetiva calcado na busca pela dignidade social, a fiscalidade participativa nada mais faz do que instrumentalizar a cidadania contributiva, e, em última análise, a própria solidariedade social, motivo pelo qual há de ser concebida como inerente ao próprio Estado Democrático de Direito.

### **3.2.2. Direito Fundamental à Fiscalidade Participativa Como Decorrente do Princípio Estruturante da Solidariedade Social**

Com espeque no cotejo entre as concepções do Estado Democrático de Direito e da solidariedade social, verificou-se que a fiscalidade participativa desponta, portanto, como um direito que busca a instrumentalização da cidadania contributiva, com a valorização da participação ativa do cidadão nas decisões políticas acerca da estruturação das formas de arrecadação estatal, e, dessa forma, de uma atuação de forma propositiva na condição de agente de transformação.

No entanto, com o reconhecimento de tal direito do cidadão/agente, cabe indagarmos se a fiscalidade participativa, dada sua construção jurídica, teria condições de alçar o *status* de verdadeiro direito fundamental.

Inicialmente cumpre consignar que, a doutrina jurídica não é uníssona no que tange à temática dos direitos fundamentais, sendo possível se observar que a própria Constituição Federal de 1988, ao abordar a temática em tela, apresenta diversidade terminológica, por vezes se utilizando de expressões como direitos humanos (art. 4º, II), direitos e garantias fundamentais (Título II e art. 5º, §1º), direitos e liberdades constitucionais (art. 5º, LXXI) e direitos e garantias individuais (art. 60, §4º, IV), nessa esteira, mister, inicialmente, declinarmos a concepção de direitos fundamentais a ser adotada.

Pois bem, de acordo com o Ingo Wolfgang Sarlet<sup>391</sup>, qualificar um direito como fundamental em verdade consiste no reconhecimento de que sua ausência poderia redundar numa agressão à dignidade da pessoa humana, conforme leciona, vejamos:

Os direitos fundamentais, como resultado da personalização e positividade constitucional de determinados valores básicos (daí seu conteúdo axiológico), integram, ao lado dos princípios estruturais e organizacionais (a assim denominada parte orgânica ou organizatória da Constituição), a substância propriamente dita, o núcleo substancial, formado pelas decisões fundamentais, da ordem normativa, revelando que mesmo num Estado constitucional democrático se tornam necessárias (necessidade que se fez sentir da forma mais contundente no período que sucedeu à Segunda Grande Guerra) certas vinculações de cunho material para fazer frente aos espectros da ditadura e do totalitarismo.

De igual forma, Paulo Bonavides<sup>392</sup> também reconhece uma intrínseca relação entre os direitos fundamentais e a dignidade da pessoa humana, motivo pelo qual assevera que o objetivo dos direitos fundamentais se fundaria em “*Criar e manter os pressupostos elementares de uma vida na liberdade e na dignidade humana*”, isto é, de pressupostos voltados à sua proteção.

De acordo com José Afonso da Silva<sup>393</sup>, os direitos fundamentais designam, no nível do direito positivo, as prerrogativas e instituições concretizadas pelo ordenamento jurídico em busca da garantia de uma convivência digna, livre e igual de todas as pessoas, consignando, pois, que o adjetivo “fundamentais” refere-se à indicação de que se tratam de situações jurídicas imprescindíveis à realização, à convivência e à sobrevivência da pessoa humana.

Já segundo as lições de Ingo Wolfgang Sarlet<sup>394</sup>, os direitos fundamentais podem ser conceituados como sendo:

[...] todas aquelas posições jurídicas concernentes às pessoas, que, do ponto de vista do direito constitucional positivo, foram, por seu conteúdo e importância (fundamentalidade em sentido material), integradas ao texto da Constituição e, portanto, retiradas da esfera de disponibilidade dos poderes

---

<sup>391</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 47-48.

<sup>392</sup> BONAVIDES, Paulo. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 580.

<sup>393</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 163-164.

<sup>394</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 61.

constituídos (fundamentalidade formal), bem como as que, por seu conteúdo e significado, possam lhes ser equiparados, agregando-se à Constituição material, tendo, ou não, assento na Constituição formal (aqui considerada a abertura material do Catálogo).

Nessa toada, Ingo Sarlet reconhece que a norma insculpida no art. 5º, §2º, remete ao entendimento de que, para além do conceito de fundamentalidade formal, a partir de uma integração positiva ao texto constitucional, há ainda um conceito material de fundamentalidade, a partir do qual se faz possível o reconhecimento de direitos que, por seu conteúdo e substância, podem ser alçados ao corpo fundamental da Constituição de um Estado, a despeito da ausência de expressa menção no catálogo constitucional.

Mister a este ponto destacar, portanto, que as concepções adotadas remetem-se à uma conceituação de direitos fundamentais calcada na ideia de abertura do catálogo de direitos fundamentais expressamente integrado ao Título II, da Constituição<sup>395</sup> escrita (fundamentalidade formal e material), ao passo em que o conceito materialmente aberto de direitos fundamentais, contido no art. 5º, §2º, da Constituição Federal<sup>396</sup>, aponta para a possibilidade de:

[...] existência de direitos fundamentais positivados em outras partes do texto constitucional e até mesmo em tratados internacionais, bem assim para a previsão expressa da possibilidade de se reconhecer direitos fundamentais não escritos, implícitos nas normas do catálogo, bem como decorrentes do regime e dos princípios da Constituição.

E, desse modo, traz-se a possibilidade de uma classificação da “fundamentalidade” dos direitos fundamentais, à luz da Constituição Federal de 1988, a partir de uma concepção de (i) fundamentalidade formal, que se refere ao conjunto de garantias e direitos que se encontram qualificados a partir de sua integração à

---

<sup>395</sup> O que chama especial em relação ao Título II da Constituição Federal é o fato de que os “Direitos e Garantias Fundamentais” indicados pelo constituinte tratam-se de gênero, o qual abarca em seus capítulos as espécies de direitos fundamentais: i) direitos e deveres individuais e coletivos (Capítulo I); ii) direitos sociais (Capítulo II); iii) nacionalidade (Capítulo III); iv) direitos políticos (Capítulo IV); e v) o regramento dos partidos políticos (Capítulo V).

<sup>396</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

§ 2º Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

arquitetura constitucional; bem como de (ii) fundamentalidade material<sup>397</sup>, relacionada às posições jurídicas selecionadas pelo constituinte e que contemplam decisões fundamentais sobre a estrutura do Estado e da sociedade, e, nessa toada, Ingo Wolfgang Sarlet<sup>398</sup> assevera que:

[...] o reconhecimento da diferença entre direitos formal e materialmente fundamentais traduz a ideia de que o direito constitucional brasileiro (assim como o lusitano) aderiu a certa ordem de valores e de princípios, que, por sua vez, não se encontra necessariamente na dependência do Constituinte, mas que também encontra respaldo na ideia dominante de Constituição e no senso jurídico coletivo, de modo que, em princípio, com base no entendimento subjacente ao art. 5º, § 2º, da CF, podemos, desde logo, cogitar de duas espécies de direitos fundamentais: i) direitos formal e materialmente fundamentais (ancorados na Constituição formal); e ii) direitos apenas materialmente fundamentais (sem assento no texto constitucional).

Mister destacarmos, ainda, a valiosa lição de Carlos Maximiliano<sup>399</sup>, que, em comentários à Constituição Federal de 1946, apontou a impossibilidade de o Texto Constitucional especificar taxativamente todos os direitos e todas as liberdades, motivo pelo qual, corroborando a noção de fundamentalidade material, e, por conseguinte, de uma abertura do catálogo constitucional, assevera que:

A lei ordinária, a doutrina e a jurisprudência completam a obra. Nenhuma inovação se tolera em antagonismo com a índole do regime, nem com os princípios firmados pelo código supremo. Portanto, não é constitucional apenas o que está escrito no estatuto básico, e, sim, o que se deduz do sistema por ele estabelecido, bem como o conjunto das franquias dos indivíduos e dos povos universalmente consagrados.

Portanto, reconhece-se que a abertura do catálogo nos remete à conclusão de que, além do conceito de fundamentalidade formal, consistente na integração positiva ao texto constitucional, há um conceito material de fundamentalidade a partir do qual se faz possível o reconhecimento de direitos que, por seu conteúdo e substância, podem ser alçados ao corpo fundamental da

---

<sup>397</sup> No mesmo sentido leciona Alexandra Cristina Giacomet Pezzi, segundo a qual “a fundamentalidade material decorre da circunstância de serem esses direitos elementos da Constituição material, que contém decisões fundamentais sobre a estrutura básica do Estado e da sociedade”. In: PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da Pessoa Humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Juruá, 2008.

<sup>398</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 62-63.

<sup>399</sup> MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição Brasileira**. vol. III, 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954, p. 175.

Constituição de um Estado, a despeito da ausência de expressa menção no catálogo, e, desse modo, destaca-se que, segundo Paulo Gonet Branco<sup>400</sup>, os direitos e garantias fundamentais, em sentido material, consistem nas “*pretensões que, em cada momento histórico, se descobrem a partir da perspectiva do valor da dignidade humana*”.

A partir de tais concepções, José Afonso da Silva<sup>401</sup> promove a classificação dos direitos fundamentais a partir da distinção entre direitos expressos e direitos implícitos, os quais, segundo leciona, consistiriam naqueles que se encontrariam subentendidos nas garantias fundamentais e nos direitos individuais decorrentes do próprio regime constitucional, além daqueles constantes dos tratados internacionais que, a despeito de não serem propriamente implícitos, de igual sorte não se encontrariam expressos na Constituição positivada.

Mister destacar as críticas de Ingo Wolfgang Sarlet em relação à conceituação de José Afonso da Silva, as quais fundam-se no fato de que, segundo Sarlet, a categoria dos “direitos implícitos e decorrentes”, na acepção atribuída por Silva, como sendo os subentendidos apenas nos direitos individuais, teria o condão de compreender apenas uma das possibilidades de desenvolvimento previstas na norma insculpida na cláusula de abertura do art. 5º, § 2º, da CF<sup>402</sup>, que não contaria com tal restrição.

Assim, em atenção à concepção de abertura do catálogo, e consideradas à crítica pontual em relação à doutrina de José Afonso da Silva, cumpre destacarmos a classificação de Sarlet<sup>403</sup>, calcada na existência de dois grupos de direitos fundamentais: (i) os direitos expressamente positivados (ou escritos) e, (ii) os direitos fundamentais não escritos, os quais considera como sendo aqueles que não foram objeto de previsão expressa pelo direito positivo (constitucional ou internacional), e que, por sua vez, subdividem-se em “direitos fundamentais implícitos” e “direitos fundamentais decorrentes”.

---

<sup>400</sup> MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 139.

<sup>401</sup> DA SILVA, José Afonso. **Curso de Direito Constitucional positivo**. 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013, p. 174.

<sup>402</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 113.

<sup>403</sup> *Ibidem*, p. 68.

Nessa mesma senda encontra-se o entendimento de Paulo Ricardo Schier<sup>404</sup>, segundo o qual:

[...] da leitura do art. 5º, § 2º, da Constituição da República, é certo que passamos a ter direitos fundamentais no catálogo (tanto expressos quanto implícitos) e direitos fundamentais fora do catálogo (também expressos e implícitos). Dentre esses, ou seja, dentre os fora do catálogo, ainda seria possível subdividir duas categorias de direitos fundamentais: os decorrentes do regime jurídico adotado pela Constituição, mas plasmados na própria constituição formal, e os decorrentes de tratados internacionais de direitos humanos e, assim, não integrantes, ao menos diretamente, do documento constitucional formal (embora por ele recepcionados).

A este ponto já é possível se verificar que a “fiscalidade participativa” não se caracteriza no conceito de “direito fundamental expressamente positivado”, não sendo, no entanto, motivo para se asseverar a ausência de fundamentalidade de seu conteúdo jurídico (constitucional), ao passo em que, como visto, a partir da concepção de um catálogo constitucional aberto (art. 5º, §2º, da Constituição Federal), se mostra possível perquirir a possibilidade de sua caracterização enquanto “direito fundamental não escrito”.

Mister consignar, portanto, que, como destaca Ingo Wolfgang Sarlet<sup>405</sup>, a despeito da inexistência de maiores dificuldades em relação à identificação dos direitos fundamentais expressamente positivados – ainda que o catálogo contemple posições jurídicas de “fundamentalidade” discutível<sup>406</sup> –, o mesmo não pode ser dito em relação aos direitos fundamentais não escritos (implícitos e decorrentes), e, desse modo, cumpre tecermos breves comentários acerca da abrangência do que sua doutrina concebe como critérios referenciais para tal caracterização.

---

<sup>404</sup> SCHIER, Paulo Ricardo. **Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo**. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações práticas. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 251-269.

<sup>405</sup> *Idem*.

<sup>406</sup> Acerca de tal questão, Ingo Wolfgang Sarlet argumenta que “*em todos os capítulos [do Título II, da Constituição Federal], mas de modo especial no art. 5º e nos arts. 12 a 17, encontram-se diversos preceitos que, não obstante sua louvada finalidade (e aqui não se discute sua importância), não revelam as características de direitos fundamentais, mas, sim, de normas organizacionais (como é o caso do art. 14, § 3º, incs. I a VI, e §§ 4º a 8º) ou até mesmo de normas de natureza penal (art. 5º, incs. XLII e XLIII)*”. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 55.

No que concerne aos “direitos fundamentais implícitos”, inicialmente cabe chamar atenção ao fato de que, a partir da própria semântica da expressão “implícitos”<sup>407</sup>, adjetivo que remete à ideia daquilo que, ainda que não se expresse de forma clara (explícita), pode ser deduzido, isto é, que já se encontra subentendido, o que, de fato, representa seu “processo” de reconhecimento, que se dá a partir da dedução de um direito fundamental já positivado no catálogo, ou então de extensão, por meio de recurso hermenêutico, de seu âmbito de proteção<sup>408</sup>, mediante a redefinição de seu campo de incidência.<sup>409</sup>

De outro vértice, o reconhecimento dos direitos fundamentais decorrentes, não perpassa pela dedução do próprio catálogo<sup>410</sup>, mas sim se funda no “regime” e nos “princípios da Constituição”, e, nessa esteira, quanto ao sentido dos termos referenciados na dicção do art. 5º, §2º, da Constituição Federal, leciona Ingo Wolfgang Sarlet<sup>411</sup> que parece ser razoável conceber que o referido preceito constitucional se refere “às disposições contidas no Título I, arts. 1º a 4º (*Dos Princípios Fundamentais*), onde também se encontram delineados os contornos básicos do Estado social e democrático de Direito que identifica a nossa República”, e, desse modo, conclui que:

[...] os direitos fundamentais decorrentes do regime e dos princípios, conforme denominação expressamente outorgada pelo art. 5º, § 2º, da CF, são posições jurídicas material e formalmente fundamentais fora do catálogo (Título II), diretamente deduzidas do regime e dos princípios fundamentais da Constituição, considerados como tais aqueles previstos no Título I (arts. 1º a 4º) de nossa Carta, exegese que se impõe até mesmo em homenagem à especial dignidade dos direitos fundamentais na ordem constitucional.

<sup>407</sup> Disponível em: <https://www.dicio.com.br/implicito/>. Acessado em: 30/07/2020.

<sup>408</sup> De acordo com Virgílio Afonso da Silva, o “âmbito de proteção” consiste no “*âmbito dos bens protegidos por um direito fundamental*”, ao passo em que, por bens protegidos, o autor denomina as “*ações, estados ou posições jurídicas nos respectivos âmbitos temáticos de um direito de defesa*”. In: DA SILVA, Virgílio Afonso. **Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014, p. 72.

<sup>409</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 69.

<sup>410</sup> Sarlet reforça tal distinção ao asseverar que: “[...] os direitos decorrentes do regime e dos princípios não se confundem com a categoria dos direitos implícitos, considerados estes na acepção estrita de posições jurídicas fundamentais subentendidas nas normas de direitos fundamentais da Constituição, no sentido de referidas ao seu âmbito de proteção”. In: SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 69.

<sup>411</sup> SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 72.

Ante o breve esboço deduzido, e considerando-se a adoção da teoria da abertura material do catálogo, e, sobretudo, considerando os critérios definidos pela doutrina, tomada como marco teórico, acerca dos critérios para reconhecimento de direitos materiais não escritos (implícitos ou decorrentes), entende-se, dado todo o contexto delineado até este momento, pela viabilidade de reconhecimento da caracterização da fiscalidade participativa como direito fundamental (não escrito) decorrente do princípio estruturante – ou “princípio fundamental”, de acordo com a nomenclatura de Sarlet – da solidariedade social, que se encontra encetado no art. 3º, I, da Constituição Federal<sup>412</sup>.

Como deduzido, a fiscalidade participativa surge como verdadeiro instrumental à serviço da instrumentalização da cidadania contributiva, corolário da cidadania (responsavelmente) solidária, que se funda, sobretudo, no plexo jurídico composto pelo princípio estruturante da solidariedade social, que, desta feita, mais do que justificar a existência de um “dever fundamental ao pagamento de tributo”, demanda, de outro vértice, o reconhecimento de que o cidadão também é titular de um direito decorrente desse mesmo plexo – que denominamos de fiscalidade participativa –, em especial ante o contexto de valorização da participação ativa do cidadão nas decisões políticas que se assenta na égide de um Estado Democrático de Direito, como o é o Estado brasileiro (art. 1º, *caput*, da Constituição Federal).

A este ponto se mostra primordial trazer a baila a afirmação de Paulo Bonavides<sup>413</sup>, segundo o qual, “*Não há teoria constitucional de democracia participativa que não seja, ao mesmo passo, uma teoria material da Constituição*”, do que há de se ratificar, portanto, a existência de um verdadeiro núcleo de fundamentalidade material na participação popular, e, por conseguinte, na fiscalidade participativa, que de mais a mais, se caracteriza como instrumento de democracia participativa, que segundo o autor consiste em verdadeiro direito constitucional progressivo, cujo a finalidade busca “*repolitizar a legitimidade e reconduzi-la às suas nascentes históricas, ou seja, àquele período em que foi bandeira de liberdade dos povos*”<sup>414</sup>.

---

<sup>412</sup> Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:  
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária; [...].

<sup>413</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade**. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 25.

<sup>414</sup> *Ibidem*, p. 33.

Destaca-se, portanto, que o direito à fiscalidade participativa, que ora se debate, caracterizar-se-ia como um direito inerente ao *status activus*, de acordo com a doutrina de Jellinek<sup>415</sup>, ao passo em que representa a competência do indivíduo (agente) para influir na formação da vontade estatal, nesse caso, na vontade referente à estruturação das fontes de arrecadação do Estado, com vistas à efetivação do princípio estruturante da solidariedade social.

Assim, depreende-se que o (agora, diga-se) direito fundamental à fiscalidade participativa tem como escopo a proteção quanto à participação do cidadão (e não mero contribuinte) no processo de estruturação tributária, tomada enquanto construção democrática de um instrumento de concretização de direitos fundamentais, no âmbito do Estado Democrático de Direito.

Não é por outro motivo que Bonavides<sup>416</sup> reconhece na democracia participativa a “chave constitucional do futuro”, conforme assevera, *in verbis*:

A chave constitucional do futuro entre nós reside, pois, na democracia participativa, que faz soberano o cidadão-povo, o cidadão-governante, o cidadão-nação, o cidadão titular efetivo de um poder invariavelmente superior e, não raro, supremo e decisivo. O cidadão, nesse sistema, é, portanto, o povo, a soberania, a nação, o governo; instância que há de romper a seqüência histórica na evolução do regime representativo, promovendo a queda dos modelos anteriores e preparando a passagem a uma democracia direta, de natureza legitimamente soberana e popular.

Com efeito, é enquanto instrumento necessário à consecução de tudo o que se tem deduzido em relação à funcionalização da tributação como ferramental à serviço de um plano intersubjetivo de cooperação, e que denota o cerne de seu lastro na solidariedade social, que se mostra essencial que se reconheça – gize-se,

---

<sup>415</sup> De acordo com Paulo Gonet Branco, Jellinek desenvolveu a doutrina dos quatro status em relação aos quais o indivíduo pode se encontrar em relação ao Estado, das quais se extraem deveres ou direitos, quais sejam: i) *status passivo (subjectiois)*, de acordo com o qual o indivíduo se encontra em posição de subordinação aos Poderes Públicos, como detentor de deveres para com o Estado que, por sua vez, possui a competência para vinculá-lo por meio de mandamentos e proibições; ii) *status negativo*, segundo o qual em decorrência do homem possuir personalidade, exige-se que desfrute de um espaço de liberdade com relação a ingerências dos Poderes Públicos, e, desse modo, que gozem de alguma espécie de ação desvincilhada do império do Estado; iii) *status positivo*, de acordo com o qual, o indivíduo possui o direito de exigir do Estado que atue positivamente, isto é, com a capacidade de pretender que o Estado aja em seu favor; e iv) *status ativo*, no qual o indivíduo detém competência para influir na formação da vontade do Estado, exercendo direitos políticos. *In*: MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020, p. 139.

<sup>416</sup> BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade**. São Paulo, Malheiros, 2001, p. 34-35.

como decisão constitucional acerca da estrutura do Estado e da sociedade – a fiscalidade participativa como direito fundamental apto à concreção da participação ativa do cidadão, enquanto membro da comunidade, no propositivo processo de transformação social que almeja o Estado Democrático de Direito.

### 3.3. DA CONCEPÇÃO DA TRIBUTAÇÃO ENQUANTO DEVER E DIREITO

A despeito de tudo o que foi exposto em relação ao reconhecimento de uma insuficiência quanto à concepção de cidadania contributiva exclusivamente vinculada a um dever fundamental de pagamento, isto é, de que, em relação à tributação, estaria relegado a uma posição de passividade, importa destacar que, de forma alguma, a visão aqui advogada, calcada na ideia de uma fiscalidade participativa, resulta na suplantação da relevância que tal construção jurídica possui – até por que também decorre do princípio estruturante da solidariedade social –, mas sim trazer uma perspectiva que lhe é complementar, ou seja, como referido anteriormente, o outro lado da mesma moeda.

Assim, no tocante à essencialidade do vetor axiológico da cidadania na realização dos ideais do Estado Democrático de Direito, e que, portanto, denota que a participação não há de consistir, pois, somente em um direito de participação na transformação social, mas, também, em um dever, mister destacarmos o contributo de Ricardo Utrabo Pereira<sup>417</sup>, *in verbis*:

[...] em relação à participação cidadã, aponta-se que esta é essencial para que o espaço democrático e a construção dos direitos humanos não sejam pautados pela vontade da maioria, mas sim, para que sejam utilizados argumentos racionais hábeis, buscando soluções aptas a atender aos interesses da sociedade como um todo, assim como os interesses individuais dos cidadãos. Estas soluções só se tornam possíveis com a participação efetiva dos cidadãos (e esta participação não é somente um direito, mas também um dever de todos), organizados por intermédio de direitos civis, políticos e econômicos, permitindo ampla participação na resolução do destino do Estado.

Isso posto, firmado o primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo suporte estatal, é certo que ambas as faces da moeda, o direito e o dever,

---

<sup>417</sup> PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

mostram-se insuficientes para, *de per si*, refletirem o conteúdo que emana do princípio estruturante da solidariedade social, e que, pautado no arquétipo progressista de um Estado Democrático de Direito, informa o direito tributário, funcionalizando-o como verdadeiro instrumento a favor da transformação social.

Aqui se destaca, ainda, a relevante consideração de Cass Sunstein e Stephen Holmes<sup>418</sup> em sua obra “o custo dos direitos: porque por que a liberdade depende dos impostos”, a partir da qual se considera que a efetivação de qualquer direito demanda um “custo” (econômico) ao Estado, não apenas daqueles direitos prestacionais – e, portanto, ser inadequada a distinção entre (i) direitos negativos, que exigem uma postura absenteísta do Estado, e, (ii) direitos positivos, que requerem a efetiva atuação do ente estatal – vejamos<sup>419</sup>:

"Onde há um direito, há um remédio" é uma máxima legal clássica. Os indivíduos gozam de direitos, no sentido legal e não moral, apenas se os males que sofrem sejam corrigidos de maneira justa e previsível pelo governo. Este ponto simples ajuda bastante a revelar a inadequação da distinção de direitos negativos/direitos positivos. O que mostra é que todos os direitos legais são necessariamente direitos positivos.

Nesse passo, ao se reconhecer a impossibilidade de se sustentar uma sociedade organizada sem a respectiva fonte de custeio para o financiamento dos ônus que compõem uma organização tão complexa, afirma-se a importância do dever fundamental de pagar tributos, e que, portanto, se vincula à própria figura do Estado.

Ademais, destaca-se que, segundo Marciano Buffon<sup>420</sup>, o dever fundamental de pagar tributos ganha especial relevância em se tratando de uma sociedade na forma de um Estado Democrático de Direito, cujo fundamento se funda na garantia de existência digna aos cidadãos, mediante a busca pela concretização de direitos fundamentais, que despende recursos financeiros.

O dever de pagar tributos se encontra, então, diretamente relacionado à garantia do Estado quanto ao sustento econômico dos direitos fundamentais, e,

---

<sup>418</sup> SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999.

<sup>419</sup> No original: “*Where there is a right, there is a remedy’ is a classical legal maxim. Individuals enjoy rights, in a legal as opposed to a moral sense, only if the wrongs they suffer are fairly and predictably redressed by their government. This simple point goes a long way toward disclosing the inadequacy of the negative rights/positive rights distinction. What it shows is that all legally enforced rights are necessarily positive rights*”. In: SUNSTEIN, Cass; HOLMES, Stephen. **The cost of rights: why liberty depends on taxes**. Nova York: W.W. Norton & Company, 1999, p. 43.

<sup>420</sup> BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana**: entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do advogado Editora, 2009, p. 91.

desse modo, a fundamentalidade de tal dever decorre da responsabilidade constitucional do cidadão quanto à contribuição – nesse caso, financeira – para com a construção, bem como a manutenção, de uma organização social voltada ao desenvolvimento civilizatório, que se pauta na ideia da cidadania contributiva como corolário da cidadania solidária, mas restrita à passividade do cidadão.

No entanto, como destacado, ainda que se conceba a relevância que o dever fundamental de pagar tributo desempenhe no âmbito desse projeto comunitário de dignidade social, a cidadania contributiva não pode se limitar à tal âmbito de passividade, ou seja, no reconhecimento do cidadão enquanto mero devedor de tributo, ao passo em que diminui, ou até mesmo desconsidera seu papel democrático, bem como seu próprio interesse de agir para concretização da transformação social pretendida.

Então, é justamente a partir de tal questionamento que se parte à consideração de que, ante o protagonismo atribuído ao indivíduo no Estado Democrático de Direito, e que se revela por meio do princípio estruturante da solidariedade social, tal protagonismo há de ser reconhecido, de igual sorte, no âmbito da tributação, em especial dado que, em última análise, a busca pela dignidade social consiste na busca por sua própria dignidade.

Desse modo, reconhece-se que, assim como o dever de pagar tributo implica na faceta passiva da cidadania contributiva, o direito à fiscalidade participativa representaria, de outro vértice, sua faceta ativa, a partir da qual se permitiria ao cidadão um verdadeiro agir (pro)positivo, voltado à possibilitar que sua participação na consecução do projeto de colaboração intersubjetiva ultrapasse o mero pagamento de tributo, revelando-se, portanto, que, ao mesmo tempo em que se concebe um dever de participação na tributação (por meio da contribuição econômica), há também de se reconhecer um direito à participação na tributação (por meio da participação nas decisões de política tributária) <sup>421</sup>.

---

<sup>421</sup> Segundo Nabais, os direitos e os deveres fundamentais tratar-se-iam de institutos inseparáveis, equivalentes a duas faces da mesma moeda: “[...] com sentido, quanto ao primeiro vector, de que não há garantia jurídica e real dos direitos fundamentais sem o cumprimento de um mínimo de deveres do homem e do cidadão, e quanto ao segundo vector, de impedir um regime estritamente unilateral dos deveres, ou seja, um regime sem reflexo nos direitos, designadamente no direito paradigma dos cidadãos – o direito de voto como está expresso, por exemplo, no histórico princípio do “no taxation without representation” ou na ideia de fazer coincidir a idade mínima de voto com a idade mínima para cumprir deveres, como o dever de serviço militar”. In: NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012, p. 59.

É, portanto, fulcrada no princípio estruturante da solidariedade social, que a funcionalização da tributação no Estado Democrático de Direito qualifica-se tanto por avocar um dever de participação, quanto por garantir-lhe um direito de participação.

Outrossim, ressalta-se que a complementariedade da fiscalidade participativa ainda se relaciona ao dever de pagamento de tributo no tocante à legitimação de sua exigência, ao passo em que, segundo Isaac Rodrigues Cunha<sup>422</sup>, busca-se “*trazer uma legitimação à tributação a partir da participação do agente por meio de instrumento democráticos*”, o que, de toda a sorte, culmina com a reafirmação da legitimidade da própria exigência tributária. Ainda, destaca o autor<sup>423</sup> que se poderia afirmar que a resistência social aos tributos seria inversamente proporcional ao *quantum* democrático do regime político que os institui, de modo que, quanto mais democrático um regime, menor a resistência.

Se a rejeição fiscal se funda, sobretudo, na falta de correspondência entre o sistema tributário e a função enunciada no Estado Democrático de Direito – em decorrência da constatação de tributação regressiva, escolhas de política tributária que não se coadunam com o contexto social e econômico, má aplicação dos valores públicos, etc. – o que ainda acaba por provocar o distanciamento do cidadão em relação às discussões públicas da seara fiscal, e o desinteresse quanto ao exercício de seu papel constitucional de agente de transformação, é justamente nos espaços deixados pela inércia do cidadão quanto ao exercício de seu mister em relação à cidadania contributiva é que acabam por se inserir na discussão política interesses outros que não convergem com o plano intersubjetivo de cooperação para o bem comum, provocando o distanciamento entre a função enunciada da tributação e sua realização no plano pragmático, motivo pelo qual se justifica não somente a possibilidade, mas a necessidade de que o cidadão exija o exercício de seu papel constitucional, e se lhe atribua o devido protagonismo para que, enfim, possa participar do direcionamento dos instrumentos de transformação social.

Assim, ante o contexto delineado tem-se que o reconhecimento de um direito fundamental à fiscalidade participativa não exige a superação do dever

---

<sup>422</sup> CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

<sup>423</sup> *Idem*.

fundamental ao pagamento de tributo em si, mas sim de uma visão limitada da solidariedade social que limita a participação do indivíduo ao cumprimento de tal dever, motivo pelo qual se reitera a complementariedade entre ambos, ao passo em que separadamente se mostram insuficientes na busca pela efetivação da cidadania contributiva, que demanda a integração entre o dever de contribuir (passivo) e o direito de influir nas decisões de arrecadação (ativa).

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

[...] As esperanças do gênero humano parecem estar mais distantes de sua realização hoje do que nas hesitantes épocas em que elas foram formuladas pela primeira vez por humanistas. Parece que enquanto o conhecimento técnico expande o horizonte do pensamento e da atividade do homem, sua autonomia como indivíduo, sua capacidade de resistir ao crescente aparato de manipulação de massa, seu poder de imaginação, seu juízo, independente são aparentemente reduzidos. [...] Assim, o progresso ameaça anular o próprio objetivo que ele supostamente deveria realizar – a ideia de homem.<sup>424</sup>

A presente pesquisa se propôs, inicialmente, a promover uma análise no tocante a leitura constitucionalizada da tributação no âmbito do Estado Democrático de Direito, tendo sido possível verificar que, considerando-se a ligação intrínseca da fórmula de integração ideológica do arquétipo estatal ao vetor axiológico da solidariedade social (art. 3º, da Constituição Federal), e, portanto, de irradiação de seus efeitos ao ordenamento jurídico como um todo, o tributo deve ser tomado como verdadeiro instrumento à serviço da busca pela efetivação de direitos fundamentais, que opera mediante a cooperação intersubjetiva dos membros da sociedade, visando a satisfação de um interesse social, em detrimento do individual, de concretização de um projeto comunitário de bem comum.

No tocante à solidariedade social, foi possível depreender que seu conteúdo reflete o necessário estabelecimento de liames indispensáveis à coexistência recíproca, a relação entre direitos, e seus respectivos deveres, no âmbito da cooperação intersubjetiva, fundando-se, desse modo, tanto em uma ideia de equilíbrio entre às exigências feitas ao Estado, quanto ao cumprimento de seus deveres para com o bem-estar dos membros da comunidade, a fim de garantir-lhes o plexo mínimo de direitos para fruição da vida de forma digna, e o que se espera quanto aos indivíduos, em relação ao cumprimento de seus respectivos deveres.

Ademais, ainda se verificou que, o conteúdo axiológico da solidariedade social se encontra qualificado pelo elemento da alteridade, o qual avoca o reconhecimento de que a dignidade do próprio indivíduo se encontra relacionada à dignidade de seus semelhantes, o que faz surgir a consciência em relação aos deveres, e, nessa esteira, a noção quanto a necessidade de agir em mútua cooperação para fins de construção de uma sociedade voltada ao progresso de todos

---

<sup>424</sup> HORKHEIMER, Max. **Eclipse da razão**. Tradução de Carlos Henrique Pissardo. São Paulo: Editora da UNESP, 2015. p. 7-8.

os seus membros, colocando-se, portanto, a dignidade social com meio para a consecução do desenvolvimento social em tal ambiente, no qual a busca pela consecução do projeto de bem comum, em última instância, se traduz na concretização da própria satisfação individual.

Entretanto, como foi possível verificar, a solidariedade social não consiste em instituto estanque ao campo axiológico, dada sua integração ao Texto Constitucional por meio de verdadeiro processo de “condensação jurídico-normativa”, a partir do qual, adquire eficácia normativa, na condição de princípio estruturante, direcionando não somente a atuação do Estado, mas, também, o comportamento dos membros da comunidade, em função da realização de um objetivo comum de dignidade social, de modo que seu conteúdo passa a influenciar a formação normativa do ordenamento jurídico, exercendo papel de suma importância em relação aos demais princípios jurídicos, e, em especial, à dignidade da pessoa humana, ao passo em que, a garantia de concretização da dignidade social, assim como dos direitos fundamentais, se encontra vinculada à ideia de fortalecimento da autonomia, da independência e da liberdade, ínsitos ao arquétipo do Estado Democrático de Direito, e que, por sua vez, demandam a observância dos deveres de cooperação intersubjetiva.

Nesse passo, a ideia de interdependência que decorre a exigência de participação ativa dos indivíduos, enquanto membros da uma comunidade, busca a instrumentalização da solidariedade social por meio da instituição de deveres (fundamentais), que se mostram verdadeiros elementos basilares para a concretização de direitos fundamentais no âmbito do Estado Democrático de Direito, a partir da cooperação intersubjetiva, perspectiva qualificada pela ideia de dignidade social que compõem o conteúdo axiológico da solidariedade social, construção a partir da qual nasce a concepção do pagamento de tributo como dever fundamental.

O pagamento de tributos constitui-se como uma espécie de dever de colaboração intersubjetiva intrínseca à própria existência, manutenção e funcionalização, do modelo de Estado Democrático de Direito, caracterizando-se, portanto, como verdadeira espécie de dever fundamental, que qualifica o cidadão como sujeito “responsável” para com a consecução do projeto comunitário de bem comum, porquanto inserido em uma sociedade, atributo que decorre da cidadania e da solidariedade social, denotando sua fundamentalidade a partir da noção de que sua ausência inviabilizaria a própria estrutura social. Mais que isso, verificou-se que é

com fulcro nos vetores axiológicos da cidadania e da solidariedade social que os cidadãos são compelidos à adoção de ações em prol da coletividade, voltadas à construção de um contexto de valorização da dignidade social.

Outrossim, cumpre ressaltar que, como visto, malgrado as concepções outrora válidas no Estado Liberal, a instituição de tributos não deve ser entendida como exercício de um poder arrecadatório do Estado, nem tampouco como mero “sacrifício para os cidadãos”, pois, a partir da releitura da tributação no âmbito do Estado Democrático de Direito, se concebe o tributo como verdadeiro instrumento à serviço da consecução do projeto comunitário de bem comum, apresentando-se ao cidadão como dever decorrente da própria vida em sociedade, democraticamente enrustado na constituição a partir do desejo da vida em uma sociedade, concepção a partir da qual tem-se que a instituição de tributos se dá mediante o primado da autorresponsabilidade pelo sustento e suporte do Estado, que por sua vez se consubstancia na ideia de cidadania contributiva, corolário da cidadania (responsavelmente) solidária, fundada no reconhecimento da responsabilidade, e tomada de consciência dos cidadãos acerca de seu papel na vida pública.

No entanto, a despeito do sólido fundamento sobre o qual se edifica a noção de dever fundamental ao pagamento de tributo, constatou-se que a efetivação de tal dever encontra obstáculos na denominada rejeição fiscal, negação quanto ao reconhecimento da própria responsabilidade para com a manutenção do Estado, e transformação social, motivo pelo qual foi proposto um possível caminho para a tentativa de (re)construção e (re)afirmação da cidadania contributiva, a partir de uma análise quanto a necessidade de superação de uma ótica da tributação exclusivamente enquanto dever (fundamental) do cidadão, para a busca da concretização do conteúdo da cidadania contributiva e, enfim, sua legitimação perante os membros da comunidade.

Assim, levando-se em consideração o protagonismo atribuído ao cidadão no âmbito do Estado Democrático de Direito, bem como a existência de um legítimo interesse no tocante à atuação ativa em relação à consecução do plano de cooperação intersubjetiva, como verdadeiro agente de transformação social, dada a existência de um interesse individual na busca pela dignidade social, certo que a cidadania contributiva, assim como a cidadania responsavelmente solidária, não pode se limitar à passividade do dever de contribuir financeiramente ao Estado, ao passo em que tal concepção restritiva se mostra insuficiente para a devida representação da

noção de solidariedade social, sob pena de resultar na diminuição, ou ainda na desconsideração, do papel democrático do cidadão e de seu interesse de agir em função dos objetivos coletivos.

Justamente nesse contexto é que, tendo como premissa que a tributação consiste em instrumento do Estado Democrático de Direito, se assenta a necessidade de reconhecimento de uma forma de participação ativa do cidadão/agente em relação à seara fiscal, de um direito atrelado à concepção ativa da cidadania contributiva, alguma forma que a partir da qual seja possível fazer valer seu protagonismo, aventando-se, portanto, a viabilidade do exercício de tal mister constitucional por meio da fiscalidade participativa, instrumento de democracia participativa voltado a viabilizar um verdadeiro agir (pro)positivo do cidadão, mediante a garantia de sua participação na consecução do projeto de colaboração intersubjetiva que ultrapasse o mero pagamento de tributo.

Desse modo, pode se consignar que, da mesma forma que o dever (fundamental) de pagar tributo implica na faceta passiva da cidadania contributiva, propõe-se que o reconhecimento de que o direito (fundamental) à fiscalidade participativa, representaria, de outro vértice, sua faceta ativa, ao passo em que, para fins de garantia de uma verdadeira cidadania contributiva, ao mesmo tempo em que se concebe um dever de participação na tributação (por meio da contribuição econômica), há também de se reconhecer um direito à participação na tributação (por meio da participação nas decisões de política tributária), que, como proposto, se instrumentalizaria por meio do instrumento democrático da fiscalidade participativa.

Ademais, foi possível verificar que, enquanto instrumento necessário na busca pela funcionalização da tributação como ferramenta à serviço de um plano intersubjetivo de cooperação, de acordo com os pressupostos teóricos da abertura do catálogo dos direitos fundamentais, o direito à fiscalidade participativa, porquanto decorrente da decisão constitucional acerca da estrutura do Estado e da sociedade, deve ser reconhecido como verdadeiro direito fundamental do cidadão, apto, portanto, à concreção de sua participação ativa e propositiva no processo de transformação social que almeja o Estado Democrático de Direito.

Não há que se perder de vista, no entanto, que a superação de uma cidadania contributiva exclusivamente ligada à ideia de “dever do cidadão” não implica, de forma alguma, na negação da relevância do dever fundamental de pagar tributo na égide de um Estado que atribui a devida importância ao vetor axiológico da

solidariedade social, mas, tão somente, na necessidade de que se reconheça que, somado o legítimo interesse individual na busca por um projeto coletivo de bem comum ao protagonismo atribuído ao cidadão no âmbito do Estado Democrático de Direito – não sem motivo, haja vista que o *plus* normativo que o qualifica como tal se funda justamente na densificação da participação democrática –, se faz necessária a expansão da noção de cidadania contributiva a fim de que comporte uma faceta ativa, apta a dar vazão à participação do cidadão, não somente como “pagador de tributo”, mas como verdadeiro partícipe do projeto democrático.

Destaca-se que, não foi sem motivo que se verificou ao longo desta pesquisa que a rejeição fiscal se funda, em especial, na verificação de uma falta de correspondência entre o que se verifica no seara fiscal e a função do tributo enunciada pelo Estado Democrático de Direito – resultando em fenômenos como uma tributação regressiva, escolhas de política tributária que não se coadunam com o contexto social e econômico, má aplicação dos valores públicos, etc. –, incongruências que provocam o distanciamento e o desinteresse do cidadão no tocante à concretização de sua participação, enquanto agente de transformação, na discussão pública acerca das políticas fiscais, o que justamente acaba por implicar na utilização de tais espaços de déficit democrático, criados pela inércia do cidadão, por interesses outros que não se coadunam com o plano intersubjetivo de cooperação para o bem comum, o que, por sua vez, propicia o alargamento do distanciamento da efetiva funcionalização do tributo, o que demonstra que não há somente a possibilidade, mas a necessidade de que, mediante o exercício de seu papel constitucional, o cidadão possa buscar a efetivação de uma tributação funcionalizada.

Assim, ante o exposto é possível verificar que o objetivo geral da presente pesquisa fora alcançado, ao passo em que se pode concluir pela necessidade de reconhecimento de um direito fundamental à fiscalidade participativa, apto a assegurar a participação do cidadão/agente, no processo de transformação social, o qual, entretanto, não decorre simplesmente da superação do dever fundamental ao pagamento de tributo, mas sim de uma visão que limita a cidadania contributiva à tal aspecto – de dever –, motivo pelo qual há de ser reiterada a complementariedade entre ambos os aspectos abordados, insuficientes por si sós na busca pela efetivação da cidadania contributiva, e, assim, a integração entre o dever de contribuir (passivo) e o direito de influir nas decisões de arrecadação (ativa).

Ainda que as presentes reflexões aqui propostas possam soar utópicas, ao passo em que exigiriam, para efetivação, a busca por uma participação democrática verdadeiramente comprometida em relação a uma matéria que, em termos gerais, se apresenta ao cidadão como um tabu, certo é que o reconhecimento de um “direito à participação” consiste em não menos que o primeiro passo para tal cenário, ainda hoje distante, e, nessa toada, se mostra fundamental recorrermos aos ensinamentos de Herrera Flores no tocante à possibilidade de passar por cima das “impossibilidades”, e que deve ser tomado aqui como um incentivo à contínua busca pelas utopias sociais, *in verbis*:

Uma utopia não é um sonho; este último não tem um aqui e um agora que transcender, mas sim, o que faz é fugir de todo aqui e agora, sem ir além do que nega. A utopia nos abre o caminho do possível, da comunicação, da ação, embora pelas mesmas circunstâncias reais não tenha outra forma de expressão que a metáfora e, como já sabemos, a ficção<sup>425</sup>.

Por fim, consigna-se que a presente pesquisa não tem a pretensão de apresentar uma resposta definitiva à matéria em estudo, nem tampouco se lançar na busca quanto às formas de efetivação da fiscalidade participativa no plano pragmático, mas tão somente apontar para a necessidade de superação da noção de que a tributação consiste exclusivamente em um dever do cidadão, ao mesmo tempo em que busca subsídios para fins de reconhecimento de seu direito à efetiva participação nas decisões políticas que influem nos rumos desse instrumento de concretização de direitos fundamentais a serviço do Estado Democrático de Direitos, sobretudo em decorrência do protagonismo que lhe é atribuído na condição de agente de transformação social, e que não há como se desprezar, sob pena de desvirtuamento da função da tributação e sua conseqüente perda de legitimidade.

---

<sup>425</sup> FLORES, Joaquín Herrera. **A reinvenção dos direitos humanos**. Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antônio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009, p. 191.

## REFERÊNCIAS

- ALCÂNTARA, Michele Alencar da Cruz. A face oculta dos direitos humanos: os deveres fundamentais. Congresso Nacional do CONPEDI (2006, Manaus-AM). **Anais do XIV Congresso Nacional do CONPEDI**. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006.
- ALVES, Balthazar. A Resistência ao Pagamento de Tributos no Brasil. *In*: BOMBASSARO, Luiz Carlos *et al* (Org.). **As interfaces do Humanismo Latino**. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- ARRETCHE, Marta Teresa da Silva. **Estado federativo e políticas sociais: determinantes da Descentralização**. São Paulo: Fapesp, 2000.
- \_\_\_\_\_. Federalismo e Políticas Sociais no Brasil: problemas de coordenação e autonomia; **São Paulo em Perspectiva**, 18 (2): 17-26, 2004.
- ÁVILA, Humberto. **Direitos fundamentais dos contribuintes e obstáculos à sua efetivação**. *In*: Princípios de Direito Financeiro e Tributário. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.
- AZAMBUJA, Darcy. **Teoria Geral do Estado**. 41. ed. São Paulo: Globo, 2001.
- AZEVEDO, Plauto Faraco. **Justiça Distributiva e Aplicação do Direito**. São Paulo: Saf, 1998.
- BAIRRAL, Maria Amália da Costa; COUTINHO E SILVA, Adolfo Henrique; ALVES, Francisco José dos Santos. Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010. **Revista de Administração Pública**. V. 49. n. 3, mai/jun, 2015, p. 643-675.
- BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. rev. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- BARBOSA, Alice Mouzinho. **O aspecto valorativo do ICMS e a cidadania fiscal**. Disponível em: [http://www.fiscosoft.com.br/main\\_artigos\\_index.php?PID=120078&printpage=](http://www.fiscosoft.com.br/main_artigos_index.php?PID=120078&printpage=). Acessado em 10/06/2020.
- BARCELLOS, Ana Paula de. O começo da história: a nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro. *In*: BONAVIDES, Paulo (Org.). **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Belo Horizonte. n.2, jul-dez, 2003.
- BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social e Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. 2010. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

\_\_\_\_\_. Fundamentos Teóricos e Filosóficos do Novo Direito Constitucional Brasileiro: Pós-modernidade, teoria crítica e pós-positivismo. **Revista da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 4, n. 15, jan. de 2001. Disponível em: [http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj\\_online/edicoes/revista15/revista15\\_11.pdf](http://www.emerj.tjrj.jus.br/revistaemerj_online/edicoes/revista15/revista15_11.pdf). Acessado em: 31/01/2020.

\_\_\_\_\_. **Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil**. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/43618>. Acessado em: 15/01/2020.

BALTAZAR, Antônio Henrique Lindemberg. **Direito Tributário e Controle Social. Revista do TCU 114. Jan-abr. 2009.**

BASSO, Ana Paula; SANTOS, Rodrigo Lucas Carneiro. **Cidadania e sistema constitucional tributário na promoção dos objetivos de desenvolvimento do milênio**. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=23712318a400454a>. Acessado em 12/06/2020.

BAUMAN, Zygmunt. **Modernidade Líquida**. Tradução: Plínio Dentzien. Rio de Janeiro: Jorge Zahar, 2001.

BOBBIO, Norberto. **Liberalismo e democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo: Brasiliense, 2000.

\_\_\_\_\_. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 10. ed. São Paulo: Paz e Terra, 2006, p. 102.

\_\_\_\_\_. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccaccia Versiani. Barueri: Manole, 2007.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria constitucional da democracia participativa: Por um Direito Constitucional de luta e resistência. Por uma Nova Hermenêutica. Por uma repolitização da legitimidade**. São Paulo, Malheiros, 2001.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

\_\_\_\_\_. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 11. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em 10/01/2020.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direita de Inconstitucionalidade 447, rel. min. Octavio Gallotti, voto do min. Carlos Velloso, j. 5-6-1991, DJ de 5-3-1993.

\_\_\_\_\_. **Supremo Tribunal Federal**. Ação Direita de Inconstitucionalidade nº 2859, rel. min. Dias Toffoli, j. 24-2-2016, DJ de 20-10-2016.

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

\_\_\_\_\_. A Tributação como Instrumento de Concretização dos Direitos Fundamentais. **Revista da Faculdade de Direito de Uberlândia**, v. 38 - n. 2, 2010.

\_\_\_\_\_. Economia, ética e tributação: dos fundamentos da desigualdade. **Revista Brasileira de Políticas Públicas**, v. 5 - n. 1, jan-jun, 2015.

BURDEAU, Georges. **O liberalismo**. Tradução de J. Ferreira. Povia de Varzim: Publicações Europa-América, 1979.

CADEMARTORI, Luiz Henrique Urquhart. **A discricionariedade administrativa no estado constitucional de direito**. Curitiba: Juruá, 2001.

CALIENDO, Paulo. **Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Uma Visão Crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

CAMBI, Eduardo. **Neoconstitucionalismo e Neoprocessualismo**: Direitos Fundamentais, Políticas Públicas e Protagonismo Judiciário. São Paulo: Almedina, 2016.

CAMPOS, Diogo Leite de. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Lisboa: Edições Almedina, 2006.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

\_\_\_\_\_. MOREIRA, Vital. **Constituição da República Portuguesa Anotada**. 4. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

CAPRA, Fritjof. **Teia da Vida: Uma Nova Compreensão Científica dos Sistemas Vivos**. São Paulo: Editora Cultrix, [s.d.] p. 218-219.

CARDOSO, Alenilton da Silva. **A Função Social do Tributo na Perspectiva da Solidariedade**. Revista DIREITO MACKENZIE. v. 5, n. 2, p. 10-20, 2011.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Direito Constitucional Tributário**. 29. ed. rev. ampli. e atual. São Paulo: Malheiros: 2013.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 10. ed. rev, atual. Saraiva: São Paulo.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CHÂTELET, François; DUHAMEL, Olivier; PISIER-KOUCHNER, Evelyne. **História das idéias políticas**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Editor, 1997.

CITTADINO, Gisele. **Pluralismo, direito e justiça distributiva: elementos da filosofia constitucional contemporânea**. 3. ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

COMPARATO, Fabio Konder. **Ética: Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno**. São Paulo: Companhia das Letras, 2006.

CONTIPELLI, Ernani. **Aplicação da Norma Jurídica**. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2007.

\_\_\_\_\_. **Solidariedade Social Tributária na Perspectiva da Teoria Tridimensional do Direito de Miguel Reale**. 2009. Tese (Doutorado em Direito do Estado). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional**. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

CUNHA, Isaac Rodrigues. **Resistência fiscal, democracia e educação tributária: Fundamentos para uma fiscalidade democrático-participativa por meio de uma “pedagogia fiscal”**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade Federal do Ceará. Fortaleza.

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

DAL MAGRO, Diogo; DE AQUINO, Sérgio Ricardo Fernandes. **A socialidade como pressuposto para efetivação da solidariedade: o papel de uma hermenêutica constitucional plural**. In: COPATTI, Livia Copelli; DE OLIVEIRA, Luthyana Demarchi; BRIANCINI, Valkiria. **Perspectivas Interdisciplinares do Direito**. 1. ed. Florianópolis: Tirant lo Blanch, 2018.

DA SILVA, Ênio Moraes. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Informação Legislativa**. Brasília, ano 42, n. 167, p 213-229, jul/set 2005. Disponível em: <<http://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/794/R167-13.pdf?sequence=4>>. Acesso em 10/01/2020.

DA SILVA, José Afonso. O Estado Democrático de Direito. **Revista de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro, n. 173, p. 15-34, jul/set 1988.

\_\_\_\_\_. **Comentário Contextual à Constituição**. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. **Aplicabilidade das normas constitucionais.** São Paulo, Malheiros, 2007.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Constitucional positivo.** 37. ed. rev. e atual. São Paulo: Malheiros Editores, 2013.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Participação popular na administração pública. **Revista Trimestral de direito público.** São Paulo, v. 1, p.127-139, 1993.

FACHIN, Zulmar. **Curso de direito constitucional.** 3. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Método, 2010.

FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social.** Rio de Janeiro: Forense, 1981.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Direito Constitucional: Liberdade de Fumar, Privacidade, Estado, Direitos Humanos e Outros Ensaio.** São Paulo: Editora Manole, 2007. p. 526.

FERREIRA, Siddharta Legale. Constitucionalização do Direito Tributário: a justiça fiscal numa visão liberal-igualitária. **Revista da FESDT.** Porto Alegre, n. 8, p. 227-250, jan-jun 2012. Disponível em: <https://www.fesdt.org.br/web2012/revistas/8/constitucionalizacao-direito-tributario.pdf>. Acessado em: 15/01/2020.

FISCHER, Octavio Campos. As espécies tributárias no ordenamento jurídico brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná (UFPR).** Curitiba, n. 28, ano 28, 1994/1995.

FLORES, Joaquín Herrera. **A reinvenção dos direitos humanos.** Tradução de Carlos Roberto Diogo Garcia; Antônio Henrique Graciano Suxberger; Jefferson Aparecido Dias. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2009.

FRANÇA. Assembleia Nacional Francesa. **Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 26 de agosto de 1789.** Universidade de São Paulo. Biblioteca Virtual de Direitos Humanos. Disponível em: <http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antigos-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/declaracao-de-direitos-do-homem-e-do-cidadao-1789.html> Acesso em 15/01/2020.

GIDDENS, Anthony. **Para além da esquerda e da direita:** o futuro da política radical. Tradução de Álvaro Hattner. São Paulo: Editora da Universidade Estadual Paulista, 1996.

GOUVEA, Clóvis Ernesto de. **Justiça Fiscal e Tributação Indireta.** 1999. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo.

GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade social e tributação**. São Paulo, Dialética, 2005.

\_\_\_\_\_. **Crise do Formalismo no Direito Tributário Brasileiro**. *Revista da PGFN*, ano 1 número 1, jan-jun. 2011.

\_\_\_\_\_. Notas Sobre O Princípio Da Moralidade: Uma Abordagem Apoiada No Elemento Alteridade. **Revista Eletrônica de Direito e Estado**. Salvador. n. 38, abril/maio/junho, 2014.

GUERRA FILHO, Willis Santiago. **Processo Constitucional e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Editora RCS, 2005.

HARADA, Kyioshi; **Direito Financeiro e Tributário**. 26. Ed. São Paulo: Atlas, 2017.

HORKHEIMER, Max. **Eclipse da razão**. Tradução de Carlos Henrique Pissardo. São Paulo: Editora da UNESP, 2015.

KAMPHORST, Marlon André; ZAMBAM, Neuro José. Amartya Sen e as Capacidades. In: ZAMBAM, Neuro José; KUJAWA, Henrique Aniceto (Org.). **Estudo sobre Amartya Sen: Políticas Públicas, Capabilities e Desenvolvimento**. Porto Alegre: Fi, 2017.

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

LAURELL, Asa Cristina (org). **Estado e políticas sociais no neoliberalismo**. Tradução de Rodrigo León Contrera. 3. ed. São Paulo: Cortez, 2002.

Linara da L. S.; DA COSTA, Marli Marlene Moraes. A solidariedade na perspectiva do estado Fiscal: a cidadania solidária promovendo Políticas públicas tributárias de inclusão. **Revista de Estudos Jurídicos**, a. 15, n. 22, 2011.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante de. **Direitos Fundamentais dos Contribuintes**. Recife: Nossa Livraria, 2005.

LOBO, Maria Teresa de Almeida Rosa Cárcomo. **O direito de não pagar tributo injusto – uma nova forma de resistência fiscal**. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 179-189.

LÔBO, Paulo Luiz Netto. **Boletim Instituto Brasileiro de Direito de família**, n. 4, set-out. 2007.

LODI, Ricardo. **A constitucionalização do Direito Tributário**. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **A constitucionalização do Direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

MACEI, Demetrius Nichele e SILVA, Roque Sérgio D'Andrea Ribeiro. **Moralidade Tributária - Instrumentos Para Análise**. In: **ANIMA: Revista Eletrônica do Curso de Direito das Faculdades OPET**. Curitiba-PR. Ano X, n. 17, jul-dez, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **A Função do Tributo nas Ordens Econômica, Social e Política**. Fortaleza: **Revista da Faculdade de Direito de Fortaleza**. n. 28, p. 23, jul/dez 1987.

\_\_\_\_\_. **Os direitos fundamentais do contribuinte e a efetividade da jurisdição**. Tese (Doutorado em Direito). 2009. Universidade Federal de Pernambuco. Recife.

\_\_\_\_\_. **Curso de Direito Tributário**. 31. ed. rev. atual e ampli. São Paulo: Malheiros, 2010.

MARTINS, Ives Gandra da Silva et al. **O princípio da moralidade no direito tributário**. 2. ed. atual. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

MARTINS JUNIOR, Wallace Paiva. **Transparência administrativa: publicidade, motivação e participação popular**. São Paulo: Saraiva, 2004.

MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **A política tributária como instrumento de defesa do contribuinte**. A Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro. São Paulo: IOB, 2002.

MAXIMILIANO, Carlos. **Comentários à Constituição Brasileira**. vol. III, 5. ed., Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1954.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 20 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 15. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2020.

MERQUIOR, Jose Guilherme. **O Liberalismo: antigo e moderno**. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1991.

MILL, John Stuart. **Da liberdade**. Tradução de E. Jacy Monteiro. São Paulo: IBRASA, 1963.

NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. **A Face Oculta dos Direitos Fundamentais: os Deveres e os Custos dos Direitos**. **Revista de Direito Mackenzie**. Ano 3, n. 2, 2012. p. 9-30.

\_\_\_\_\_. **Estudos de Direito Fiscal: Por um Estado Fiscal Suportável**. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

\_\_\_\_\_. Solidariedade, Cidadania e Direito Fiscal. p. 110-140. In: GRECO, Marco Aurélio e GODOI, Marciano Seabra de (coord.) **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NOGUEIRA, Alberto. **A Reconstrução dos Direitos Humanos da Tributação**. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1997.

NOVAIS, Jorge Reis; **Contributo para uma Teoria do Estado de Direito – do Estado de direito liberal ao Estado social e democrático de direito**; Coimbra: Coimbra, 1987.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. **Curso expositivo de direito tributário**. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1976.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. **Direito Tributário: Capacidade Contributiva – Conteúdo e Eficácia do Princípio**. 2. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 1998.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Ética e racionalidade moderna**. São Paulo: Loyola, 1993.

OURIQUES, Domingos Nildo; RAMPINELLI, José Waldir (orgs.) **No fio da navalha: crítica das reformas neoliberais de FHC**. 2. ed. São Paulo: Xamã, 1997.

PAIVA, Leila. **Disciplina jurídica da extrafiscalidade**. 1994. Dissertação (Mestrado em Direito). Universidade de São Paulo. São Paulo.

PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do Estado contemporâneo**. 3. ed. rev. amp. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2003.

PEREIRA, Ricardo Utrabo. **O Dever Fundamental de Pagar Tributos e a sua Relevância para o Estado Democrático Brasileiro**. 2018. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade Estadual do Norte do Paraná. Jacarezinho.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da Pessoa Humana: mínimo existencial e limites à tributação no Estado Democrático de Direito**. Curitiba: Juruá, 2008.

PINSKY, Jaime; PINSKY, Carla Bassanezi (orgs.). **História da cidadania**. 2. ed. São Paulo: Contexto, 2003.

PONT MESTRES, Magin. **Estudios sobre temas tributarios actuales**. Volumen Segundo. Barcelona: Universitat de Barcelona, 1987.

PORSSE, Melody de Campos *et al.* A Abordagem das Capacitações: Um Modelo Alternativo para as Ações Públicas. In: **Redes, Santa Cruz do Sul, v. 13, n. 1, p. 159-181, 2008.** p. 142. Disponível em: <https://online.unisc.br/seer/index.php/redes/article/view/196/1483>. Acessado em: 10/06/2020.

PORTELLA, Simone de Sá. **As imunidades tributárias na jurisprudência do STF**. São Paulo: Baraúna, 2009.

RAPOZO, Joana Tavares da Silva. **Limites do Princípio da Solidariedade na Instituição de Contribuições Sociais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

REALE, Miguel. **O Estado Democrático de Direito e o Conflito das Ideologias**. São Paulo: Editora Saraiva, 2005.

\_\_\_\_\_. **Filosofia do Direito**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

\_\_\_\_\_. **Introdução à Filosofia**. São Paulo: Editora Saraiva, 1994.

REGOSO, Ivanete. **Dever Fundamental de Solidariedade Social no Direito Tributário**. 2011. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Porto Alegre.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Direito ao desenvolvimento: antecedentes, significados e consequências**. Rio de Janeiro: Revocar, 2007.

ROBLES, Gregório. **Os Direitos Fundamentais e a Ética na Sociedade Atual**. São Paulo: Editora Manole, 2005.

ROCHA, Arlindo Carvalho. Accountability na Administração Pública: Modelos Teóricos e Abordagens. **Contabilidade, Gestão e Governança**. V. 14, n. 2, mai/ago, 2011, p. 82-97.

SACCHETTO, Cláudio. **O Dever de Solidariedade no Direito Tributário: o Ordenamento Italiano**. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.) São Paulo: Dialética, 2005, p. 21.

\_\_\_\_\_. **Il dovere di solidarietà nel diritto tributario: l'ordinamento italiano**. In: PEZZINI, Barbara; SACCHETTO, Claudio. (Orgs.). **Il dovere di solidarietà**. Milano: Giuffrè, 2005, p. 167-216. *Apud* ROSSO, Paulo Sergio, **TRIBUTAÇÃO E SOLIDARIEDADE NO ESTADO BRASILEIRO** Revista Direitos fundamentais e Democracia, Vol. 5, 2009.

SANCHES, José Luís Saldanha; GAMA, João Taborda da. **Pressuposto administrativo e pressuposto metodológico do princípio da solidariedade social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso**. In: **Solidariedade social e tributação**. GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coords.) São Paulo: Dialética, 2005.

SANTOS, Boaventura de Sousa. Reinventar a Democracia: Entre o pré-contratualismo e o pós-contratualismo. **Centro de Estudos Sociais**, n. 107, abril, 1998.

SANTOS, Franciso de Araujo. **O liberalismo**. 2. ed. Porto Alegre: Ed. da Universidade/UFRGS, 1999.

SANTOS, Andreza da Silva *et al*; **Descentralização das políticas sociais no Brasil: autonomia financeira versus ajuste fiscal**; In: *XIX Seminario Latinoamericano de Escuelas de Trabajo Social. El Trabajo Social en la coyuntura latinoamericana: desafíos para su formación, articulación y acción profesional*; Universidad Católica Santiago de Guayaquil; Guayaquil, Ecuador.

SARLET, Ingo Wolfgang. *et al*; **Curso de Direito Constitucional**; 7. ed. rev. e atual.; São Paulo: Saraiva, 2018.

\_\_\_\_\_. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 11. ed. rev. atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direitos fundamentais sociais: estudos de direito constitucional, internacional e comparado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

\_\_\_\_\_. **Constituição, Direitos Fundamentais e Direito Privado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2003.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2006.

SCAFF, Fernando Facury. O Jardim e a Praça ou a Dignidade da Pessoa Humana e o Direito Tributário e Financeiro. **Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica**, v. 04. Porto Alegre: Instituto de Hermenêutica Jurídica. 2006.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo; MELO, Juliane Andrea de Mendes Hey. O direito à participação popular como expressão do Estado Social e Democrático de Direito. A&C: **Revista de Direito Administrativo & Constitucional**, ano 3, n. 11, **jan-mar, 2003**.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Filtragem Constitucional: construindo uma nova dogmática jurídica**. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 1999.

\_\_\_\_\_. **Novos desafios da filtragem constitucional no momento do neoconstitucionalismo**. In: SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. *A constitucionalização do Direito: fundamentos teóricos e aplicações práticas*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007. p. 251-269.

SEN, Amartya Kumar. **Commodities and Capabilities**. Nova Delhi: Oxford University Press, 1985.

\_\_\_\_\_. **Desenvolvimento como Liberdade**; Tradução por Laura Teixeira Motta; São Paulo: Companhia das Letras, 2016.

SEVEGNANI, Joacir. **A Resistência aos Tributos no Brasil: O Estado e a Sociedade em Conflito**. 2006. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica). Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. Itajaí.

\_\_\_\_\_. **O princípio constitucional da solidariedade Social sob a ótica da tributação e das Políticas públicas no Brasil**. In: VAN LEEUWEN, Paulo Alceu (Coord.). **Coletânea de Monografias: Trabalhos Técnicos na Área Tributária**. Florianópolis: SINDIFISCO, 2017.

SIDOU, José Maria Othon. **Dimensão Jurídica do Tributo**. In: BRITO, Edvaldo; ROSAS, Roberto (Coord.). **Homenagem ao Professor Dejalma de Campos**. São Paulo: Meio Jurídico, 2003, p. 389.

SILVA, Virgílio Afonso da. **A constitucionalização do direito: Os direitos fundamentais nas relações entre particulares**. 1. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

\_\_\_\_\_. **Direitos Fundamentais: conteúdo essencial, restrições e eficácia**. 2. ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2014.

SIYÈS, Emmanuel Joseph. **A constituinte burguesa: qu'est-ce que le Tiers État?** Tradução de Norma Azeredo. 4. ed. Rio de Janeiro: Lumen Júris, 2001.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas coisas**. Tradução de Luiz João Baraúna. São Paulo: Nova Cultural, 1996.

SOUZA, Ademilson Lima de e FABRIZ, Daury Cesar. O dever fundamental de promover a sustentação dos gastos públicos e a solidariedade social tributária: A cidadania contributiva como forma de realização dos direitos sociais. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. Ano 21, v. 108, p. 59-86. jan-fev, 2013.

SOUZA, Dellany Maria Dantas *et al apud* O desenvolvimento como alargamento das capacidades humanas: aproximações entre Amartya Sen e Celso Furtado; **Revista Brasileira de Desenvolvimento Regional, Blumenau, v. 2, p. 47-58, 2014**.

SOUZA NETO, Cláudio Pereira de; SARMENTO, Daniel. **A constitucionalização do Direito**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2007.

SPAGNOL, Werther Botelho. **Da tributação e sua destinação**. Belo Horizonte: Del Rey, 1994.

STRECK, Lênio Luiz. **Verdade e Consenso: Constituição, Hermenêutica e Teorias Discursivas**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

\_\_\_\_\_. MORAIS, José Luis Bolzam de. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. 8. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributaria del Estado Y de Los Contribuyentes**. Traducción: Pedro M. Herrera Molina. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S. A.: Madrid, 2002.

\_\_\_\_\_.; YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Solidariedade e Justiça Fiscal**. In: **Estudos de Direito Tributário em homenagem à memória de Gilberto de Ulhôa Canto**. Maria Augusta Machado de Carvalho. (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 1998.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. v. III: Os Direitos Humanos e a Tributação: imunidades e isonomia. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 1999.

\_\_\_\_\_. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário: Valores e princípios constitucionais tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. 2008. Tese (Doutorado em Direito). Universidade Federal do Paraná. Curitiba.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudotributarios/eventos/seminarioii/texto02afinalidadedatributacao.pdf>>. Acessado em: 09/06/2020.

VIVIANE, Nery Viegas. Justiça fiscal e igualdade tributária: a busca de um enfoque filosófico para a tensão entre poder de tributar e direito de tributar frente à Modernidade tardia no Brasil. **Revista Direitos Fundamentais e Democracia**. Vol. 7, n. 7, (jan/jun 2010), p. 66-89.

XIMENES, Julia Maurmann. **Reflexões sobre o conteúdo do Estado Democrático de Direito**. p. 1-17, 2012. Disponível em: <<http://campanhanaweb.com.br/acsmce-antigo/sem-categoria/reflexoes-sobre-o-conteudo-do-estado-democratico-de-direito/>>. Acesso em 13/01/2020.

YAMASHITA, Douglas. Princípio da Solidariedade em Direito Tributário. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

ZAMBAM, Neuro José. **Amartya Sen: liberdade, justiça e desenvolvimento sustentável**. Passo Fundo: Imed, 2012.

\_\_\_\_\_.; KUJAWA, Henrique Aniceto. **Revista Brasileira de Direito**. Passo Fundo, vol. 13, n. 1, p. 60-85, jan.-abr. 2017.

ZANOTI, Luiz Antônio Ramalho; RIBEIRO, Maria de Fátima. O Tributo Como Fator De Geração Da Justiça Fiscal E Do Bem-Estar Social. **ARGUMENTUM - Revista de Direito**, n. 6, 2006.