

**XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI BELÉM – PA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

LISE TUPIASSU

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/CESUPA

Coordenadores: Lise Tupiassu; Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-844-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Desenvolvimento e Políticas Públicas: Amazônia do Século XXI

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Congressos Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Congresso Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Belém, Brasil).

CDU: 34



XXVIII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI BELÉM – PA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Discutir o direito tributário e financeiro no Brasil hodierno é tarefa das mais desafiadoras possíveis. Quando o GT se reuniu e tivemos a oportunidade ímpar de escutar, refletir e debater questões essenciais nesta seara, percebemos que existe algo que preocupa todos nós. Após participarmos de inúmeros congressos e encontros do CONPEDI, integrando a coordenação de GT's DIREITO TRIBUTÁRIO e FINANCEIRO, nunca pude constatar um rol de articulados que denotasse tanta ênfase na questão fiscal nacional. Isto nos mostra a contemporaneidade dos trabalhos realizados. A despeito do GT envolver direito tributário e financeiro - este, por vez, sendo gênero daquele - artigos cujo objeto fosse especificamente questões afetas ao direito financeiro, ou como assim alguns o desejam o fiscal, eram quase que isolados ou de rara presença. Desta feita apresentaram-se inúmeros sobre os mais variados enfoques quanto ao almejado equilíbrio orçamentário dos entes federados. Desde a impossibilidade da redução dos vencimentos dos servidores públicos até mesmo o postulados dos benefícios fiscais em Portugal na realidade brasileira, afere-se um sentimento claro de busca de soluções financeiras para o déficit público nacional; sem que para tal ocorra ofensa à princípios basilares constitucionais. No mais também nos deparamos com artigos inusitados como compensação financeira em matéria de direito ambiental, terceiro setor ou mesmo a ausência de incentivo fiscal para a inovação em startups. Por isso, a despeito te termos também trabalhos de qualidade que salta aos olhos cuja verve e é tida como clássica como, por exemplo, imunidade sobre templo de qualquer culto, substituição tributária progressiva e tributação justa, revela-se neste livro uma tendência clara de redirecionamento da discussão habitual da cobrança do tributo para outra cujo mote principal seria a compatibilização da receita obtida nesta cobrança com as necessidades do Estado para fazer frente às despesas públicas.

Agradecemos a linda e histórica cidade de Belém por nos receber de forma tão carinhosa, sentindo-nos honrados quanto à oportunidade de participar de um evento tão dignificante e rico na área da pós-graduação em direito.

Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Lise Tupiassu - UFPA

Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

ESTADO FISCAL BRASILEIRO EM CRISE: DILEMAS E PROPOSIÇÕES

BRAZILIAN TAX STATE IN CRISIS: DILEMS AND PROPOSALS

Arthur Porto Reis Guimarães ¹
Eduarda Gouveia Costa Tupiassú ²

Resumo

O presente artigo pretende identificar o que é um Estado Fiscal, sua origem e elementos constituidores. A partir da realidade brasileira, infere a existência de uma crise desse modelo estatal, ocasionada pelo desequilíbrio entre receitas e despesas, dando lugar ao chamado Estado Endividado. Diante deste panorama, por meio de uma análise bibliográfica e normativa, busca pontuar determinados comportamentos nocivos, adotados pela Administração Pública, que ensejam e agravam o problema da dívida pública, como a renúncia desmedida de receitas, apresentando reflexões e proposições para o enfrentamento da questão.

Palavras-chave: Estado fiscal, Receitas x despesas, Crise, Estado endividado, Proposições

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to identify what is a Fiscal State, its origin and constituent elements. From the Brazilian reality, infers the existence of a crisis of this state model, caused by the imbalance between revenues and expenses, which gives rise to the called Indebted State. Given this scenario, through a bibliographic and normative analysis, it seeks to point out certain harmful behaviors adopted by the Public Administration, which cause and aggravate the debt problem, such as the excessive revenue renunciation, presenting reflections and proposals for facing the issue.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal state, Income x expenses, Crisis, Indebted state, Proposals

¹ Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Procurador da Fazenda Nacional. Email: arthurportorg@gmail.com

² Mestranda em Direito pela Universidade Federal do Pará – UFPA. Pós-graduada em Direito Tributário e Processual Tributário pelo Centro Universitário do Pará- CESUPA. Advogada. Email: eduardatupiassu@gmail.com

1 INTRODUÇÃO

O Estado brasileiro pós Constituição de 1988 construiu-se sob a égide do compromisso irrenunciável com um extenso programa de direitos fundamentais, aos quais há notáveis obstáculos, frente à realidade normativa, no caminho da obtenção de recursos financeiros aptos a custear a sua progressiva implementação.

É cediço que o grande problema, diante do qual estão hoje os países em desenvolvimento, é a questão da realidade econômica que, apesar dos programas ideais, não permite efetivar a proteção da maioria dos direitos fundamentais (BOBBIO, 1992, p. 45).

Essa imperiosa missão constitucional tem lastro no Estado Fiscal, o qual, em síntese, pode ser conceituado como um Estado financiado com recursos extraídos da participação tributária no sucesso das atividades econômicas (KIRCHHOF, 2016, p. 13). É o caso do Brasil e da maioria dos Estados nacionais atuais (FUCK, 2017, p. 31).

Existem exceções, é claro, como visualizamos nos denominados Estados Patrimoniais, aptos a serem sustentados através de receitas originárias obtidas da exploração do patrimônio estatal. Podemos apresentar, como exemplos deste modelo, alguns países do Oriente Médio, como o Catar, que financia suas atividades estatais através das receitas da exploração petrolífera em seu território, e, por isso não cobra impostos sobre a renda de seus habitantes.

Apesar de o campo teórico constitucional não apresentar problemas nessa equação, a realidade fática das finanças públicas dos entes federados indica um desgaste do modelo fiscalista, o que poderia ser interpretado como uma crise do Estado Fiscal, ante à insuficiência da arrecadação tributária para custear as ações estatais; uma verdadeira desarmonia entre receitas e despesas (TORRES, 2009, p. 147).

Apenas para ilustrar tal assertiva, existiam em curso no país, em dezembro de 2018, duas intervenções federais em estados membros, por razões de descontrole das finanças públicas, com sistemáticos atrasos no adimplemento de despesas, que comprometiam a essencialidade dos serviços públicos em âmbito local¹.

Uma solução considerada simplista para superação do déficit de recursos passaria pelo aumento da tributação. Contudo, não há interesse político em ampliar as imposições tributárias. Ao contrário, atores sociais indicam que o patamar atual da carga tributária em 32,43% do PIB² seria um verdadeiro limite da intromissão estatal na economia privada.

¹Estado do Rio de Janeiro, com a intervenção constituída pelo Decreto Federal nº 9.288 de 16.02.2018 e o Estado de Roraima, com a intervenção constituída pelo Decreto Federal nº 9.602 de 08.12.2018.

²Conforme dados constantes no Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil de 2017 - Análise por Tributo e Bases de Incidência - da Receita Federal do Brasil.

Vislumbramos, ainda, ser intensa a fiscalização social da carga de tributos cobrados no país (vide a criação do “Impostômetro”³) que, combinado com a atmosfera política contemporânea, desestimula discussões sobre a ampliação da tributação, levando os governos a serem atraídos para a solução do endividamento, o qual apresenta-se como uma resposta ao financiamento estatal, que é indolor ao cidadão e gestor público, posto que não alcança de forma imediata o bolso de ninguém (SCAFF, 2018, p. 354).

Diante dos citados problemas, surge a nossa reflexão acerca da crise do Estado Fiscal brasileiro, debatendo sobre as suas causas, bem como formulando proposições para o enfrentamento da questão.

Para tanto, adotamos o método dedutivo, a partir da análise normativa e bibliográfica, bem como de estudos promovidos por instituições públicas e privadas sobre o tema.

Inicialmente, discorreremos sobre a importância da tributação para a efetivação de direitos, situando o seu papel central em um Estado Fiscal, pautado na obtenção de financiamento através das receitas públicas derivadas, em especial os tributos.

Em um segundo momento, apresentaremos os fundamentos e elementos essenciais desse modelo estatal, identificando porque se fala em uma crise do modelo fiscalista e emergência de um Estado Endividado.

Analisaremos o panorama brasileiro, com enfoque na expressiva dívida pública e no grande número de renúncias fiscais, propondo reflexões e proposições para o enfrentamento do problema.

2 O ESTADO FISCAL NA CONSTITUIÇÃO DE 1988

A tributação é uma conquista civilizatória da sociedade, um preço aceitável e razoável (MAZZA, 2016, p. 122) a ser suportado pelos indivíduos para que haja um convívio social organizado.

O tributo revela-se instrumento imprescindível para o alcance e efetivação dos objetivos fundamentais do Estado, uma vez que possibilita a obtenção de recursos bastantes para o custeio de tais fins. Por isso, é possível afirmar que não existe Estado sem tributo.

Como muito bem pontuam Holmes e Sustain (2000, p. 19): “Rights become more than mere declarations only if they confer power on bodies whose decisions are legally binding (...) A legal right exists, in reality, only when and if has budgetary costs”.

³ Conhecido mundo afora por *Debt Clock*, trata-se de um medidor [estatístico](https://impostometro.com.br) para medir os impostos que um país paga em qualquer instante de [tempo](https://impostometro.com.br). Disponível em <https://impostometro.com.br>. Acesso em 15 ago. 2019.

Segundo os autores, há uma difundida crença de que a maioria dos direitos fundamentais não possuem custos (são essencialmente *costless*). Contudo, sustentam não ser difícil perceber que, na verdade, todos os direitos, em menor ou maior grau, demandam custos aos cofres públicos.

Nabais (1998, p. 11), a este respeito, preleciona não haver a menor base a separação tradicional entre os direitos negativos (que seriam alheios a custos comunitários) e direitos positivos (ou direitos a prestações), pois, do ponto de vista do seu suporte financeiro, os clássicos direitos de liberdade negativos são tão positivos como os outros, exigindo, pois, recursos financeiros.

O autor destaca que esta duradoura ficção se sustentou (e ainda perdura até hoje) em razão de os direitos sociais se concretizarem em despesas públicas com imediata expressão na esfera de cada um dos seus titulares (gastos diretos), esfera esta que se amplia na exata medida dessas despesas, sendo individualizáveis e, portanto, perceptíveis a olho nu pelos cidadãos (NABAIS, p. 12).

Os direitos de liberdade, por outro lado, dão-se pelas despesas do Estado com a sua realização e proteção, isto é, com despesas com serviços públicos, produção de bens públicos (gastos indiretos), que, a despeito de aproveitarem todos os cidadãos, não caracterizam custos individualizáveis junto a cada titular, o que os relega à penumbra e ao esquecimento das pessoas (NABAIS, p. 13).

Fato é que, seja qual for a natureza dos direitos, eles implicarão na alocação de recursos públicos para a sua efetivação e fruição pelos indivíduos em uma comunidade. Logo, a realização dos direitos fundamentais insculpidos no texto constitucional está diretamente ligada a existência de um Estado, que não só tribute e arrecade, mas também sistematize, defina e organize a destinação dos recursos públicos, de modo a alcançar o maior número e a maior amplitude de direitos.

Reconhecida a importância do tributo como pressuposto de existência e sustentabilidade do Estado contemporâneo, surgiu, ainda no século XIX, na obra de Lorenz Von Stein e popularizada por Joseph Schumpeter, a expressão “Estado Fiscal”, (NABAIS, 2015, p. 191), cuja principal característica é a obtenção de seu financiamento através das receitas públicas derivadas, em especial os tributos.

Como bem explica Ricardo Lobo Torres:

O que caracteriza a constituição do Estado Fiscal, como específica figuração do Estado de Direito, é o novo perfil da receita pública, que passou a se fundar nos empréstimos, autorizados e garantidos pelo Legislativo, e principalmente nos

tributos – ingressos derivados do trabalho e do patrimônio do contribuinte -, ao revés de se apoiar nos ingressos originários do patrimônio do príncipe. (TORRES, 2009, p. 524)

Essa premissa fundamental foi devidamente acolhida pela Constituição Federal de 1988, típica constituição de um Estado moderno, no bojo da qual foram eleitos impostos e contribuições como fontes primordiais de receitas aptas a manutenção do Estado, o que enseja a configuração de um Estado Fiscal brasileiro (PAULSEN, 2012, p. 12).

Lembramos, contudo, que o Estado Fiscal não é inovação presente na Carta Política de 1988, sendo o seu início na Constituição Imperial de 1824, na medida em que esta, ao promover a separação entre a Fazenda Pública e Imperador, a extinção dos privilégios da nobreza e a prioridade às receitas dos impostos e empréstimos, em substituição às rendas provenientes do patrimônio do Príncipe, instituiu um Estado Fiscal.

Importante observação acerca da ausência de implementação completa desse modelo de Estado expõe Torres (2009, p. 557), ao explicar que “não conseguimos, todavia, aderir plenamente ao Estado Fiscal, tendo em vista que se mantiveram diversos ranços do patrimonialismo que até hoje persistem”.

O Supremo Tribunal Federal manifestou-se em *obiter dictum* sobre o assunto, no julgamento acerca da constitucionalidade do art. 6º da Lei Complementar nº 105/01, que regulamentou o acesso do Fisco às informações protegidas pelo sigilo bancário:

É necessário também atentar para os impactos socio-jurídicos ao corpo social, pois essa concepção da atividade tributária causa graves prejuízos ao consentimento fiscal, que se traduz em um dos alicerces da construção do Estado Fiscal e Social no século XX, cujo objetivo é a integração social pela garantia estatal de igual acesso dos cidadãos aos bens considerados essenciais
(...)

Nesses termos, tendo em vista a decisão constituinte de formar um Estado Fiscal, pode-se conceber um dever fundamental de pagar tributos, em decorrência do princípio da subsidiariedade, segundo o qual há uma responsabilidade coletiva da comunidade política para satisfazer as necessidades dos cidadãos, especialmente aqueles mais vulneráveis nos aspectos socio-econômicos. (BRASIL, STF, 2016. RE 601314/SP)

Como ensina Luciano Fuck (2017, p. 97), o Estado Fiscal é formado pelos seguintes elementos essenciais: a) preponderância da produção e desenvolvimento em domínio privado; b) prevalência dos tributos não vinculados sobre as demais formas tributárias e; c) existência de limites na capacidade de tributar. Analisemos cada um deles.

2.1 Liberdade econômica dos atores privados

O domínio da economia pelos partícipes privados, com a nítida separação do Estado (NABAIS, 2015, p. 198), é essencial para a existência do Estado Fiscal, ante à apropriação de parcela do patrimônio privado via imposição tributária. A liberdade econômica dos atores privados proporciona e fomenta o nascimento das múltiplas hipóteses de incidência da norma tributária, que serão fonte de financiamento do Estado Fiscal.

Na lição de Kirchhof (2016, p.119), abordando o tema no âmbito do Direito Constitucional alemão:

Se o Estado é financiado por meio da tributação, esse instrumento financeiro é explicado pela renúncia constitucional a um modelo de Estado empresário. Fosse o Estado financiado pelos rendimentos de seu patrimônio e das empresas estatais, ele seria obrigado a eliminar a atividade econômica privada, retirando dos empreendedores o direito à atividade profissional e à garantia da propriedade. O Estado que respeita as liberdades, por outro lado, garantido aos titulares a liberdade de atividade econômica e profissional, bem como o direito de propriedade, deve ser financiado por meio da participação no sucesso econômico dos indivíduos, isto é, por meio da tributação. Por esta razão o direito constitucional alemão define que o *tributo é o preço da liberdade*.

Desse modo, a livre disponibilidade econômica dos indivíduos é uma das diretrizes centrais do Estado Fiscal. O particular necessita da mais ampla liberdade nos domínios da vida econômica privada, sendo a limitação desta somente admitida em casos que seu exercício possa provocar prejuízos a terceiros ou a coletividade.

O texto de 1988 acolheu e protegeu a liberdade econômica em múltiplos pontos da Constituição. Nos fundamentos do nosso Estado Democrático de Direito estão os valores sociais do trabalho e a livre iniciativa (art. 1º, IV, CF/88).

A construção de uma sociedade livre (art. 3º, I, CF/88) é objetivo da ordem jurídica de 1988, reafirmado no *caput* do art.5º, ao expressar a inviolabilidade do direito à liberdade e propriedade.

Ao longo do art. 5º, diversos incisos consolidam e protegem como fundamentais os direitos e liberdades de natureza econômica, como podemos visualizar nos incisos II (legalidade), IX e XIII (liberdade profissional), X (intimidade e vida privada), XV (liberdade locomoção), XXII (direito de propriedade) e LIV e LV (devido processo legal).

O texto constitucional entregou um título específico denominado “Ordem Econômica e Financeira”, que possui como um de seus fundamentos a livre iniciativa, e, como princípios regentes, propriedade privada, livre concorrência e liberdade profissional (art. 170, II, IV, parágrafo único, CF/88).

Nossa constituição foi analítica em resguardar o indivíduo em sua mais ampla liberdade de empreender e produzir dentro de sua autonomia privada.

Segundo Eros Roberto Grau (2018, p. 185), a ordem econômica da Constituição Federal de 1988 acolheu a economia de mercado, distanciada do modelo liberal clássico, ante a possibilidade da intervenção estatal na economia em favor do próprio mercado.

Explica, ainda, a adoção pelo constituinte do sistema capitalista. Contudo, a liberdade, inerente aquele modelo, somente seria admitida enquanto exercida no interesse da justiça social e com prioridade aos valores do trabalho humano sobre os valores da economia de mercado.

É importante frisar que o Estado Fiscal pode coexistir com o Estado Empresarial, se este atuar de forma subsidiária à iniciativa privada, o que, segundo Nabais (2015, p. 198):

Não significa que ele tenha de ser um estado econômico, como a doutrina e a teoria de estado do século passado qualificou o estado liberal, ou um estado econômico negativo como hoje se designa o estado oitocentista”

(...)

O que o estado fiscal não pode, sob pena de se negar enquanto tal, é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domínio econômico ou, o que é a mesma coisa vista de outro lado, não pode pôr em causa a primazia da liberdade dos indivíduos ou o princípio da repartição.

A própria Constituição adotou essa concepção teórica, ao autorizar a atuação estatal direta no domínio econômico, sempre de forma subsidiária e excepcional, com fundamento na segurança nacional ou relevante interesse coletivo, nos termos da lei (art. 173 da CF/88).

Determinou, ainda, a ação estatal normativa para regular a atividade econômica, nos termos da lei, além do exercício das funções de fiscalizar, incentivar e planejar, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado (art. 174 CF/88).

2.2 Financiamento através de tributos não vinculados à ação estatal

Outro elemento caracterizador de um Estado dito fiscal é o seu financiamento através de tributos não vinculados à ação estatal.

A opção estatal por tributos não vinculados justifica-se em razão da liberdade de empreender o gasto público. Não há, nessa espécie de tributação, a vinculação entre o valor retirado da esfera do patrimônio privado e a necessidade de devolução específica ao contribuinte de alguma espécie de serviço individualizado.

Ausente a contraprestação estatal típica dos tributos vinculados, o Estado Fiscal acolheu o imposto como espécie tributária principal para financiar suas ações com maior liberdade (KIRCHHOF, 2016, p. 119). Através desta fonte de financiamento estatal, as receitas tributárias ficam à disposição do parlamento sem quaisquer vinculações a objetivos específicos.

A maior parte das atribuições estatais impossibilita a correta individualização, o que inviabilizaria a cobrança de taxas ou outro tributo vinculado. Por exemplo, não há como apurar quanto cada contribuinte usufruiu das atividades de segurança pública, sendo assim, impossível proceder a algum tipo de cálculo *per capita* visando cobrar o cidadão pelo uso daquele serviço público.

Além disso, relembramos que, em um Estado Social, diversas prestações estatais vinculadas a direitos fundamentais são fornecidas as pessoas com menores capacidades contributivas e maiores necessidades de efetivação dos direitos humanos constitucionais.

É cediço que devemos compreender os impostos, desde o surgimento do Estado Liberal, como a categoria principal dos tributos. Contudo, após a Constituição de 1988, cresceu exponencialmente a importância das contribuições, espécie tributária esta que visa a obter recursos para gastos em uma determinada finalidade constitucional (previdência social, saúde, assistência social, entre outras), da qual uma coletividade será beneficiária das prestações financiadas por esses tributos, e não o contribuinte individualmente (ÁVILA, 2012, p. 324).

Nesse sentido, Paulsen e Velloso (2013, p. 54) defendem a necessidade de haver uma relação direta entre os obrigados tributários e a finalidade da contribuição, sendo assim, imprescindível que a contribuição esteja vinculada diretamente aos sujeitos passivos

Desse modo, além dos impostos, as contribuições são essenciais no modelo do Estado Fiscal brasileiro, já que o Poder Público possui uma ampla discricionariedade para disposição de seus recursos, devendo apenas observar a finalidade constitucional de cada contribuição.

2.3 Limitações ao Poder de Tributar

As limitações ao poder de tributar são inerentes à noção de Estado Fiscal, decorrentes da própria concepção originária do Estado de Direito, enquanto ente com poderes limitados em face dos direitos individuais.

A tributação como ação de império do Estado legitima-se através do respeito às regras constitucionais. A própria revolução constitucional americana originou-se da discussão acerca ausência de representantes das treze colônias para cobrança de impostos especiais, que

objetivavam suprir o déficit das contas da Coroa britânica, ocasionado pela Guerra dos Sete Anos (GRIMM, 2016, p. 56).

Na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1791, produto da Revolução Francesa, no seu art.13⁴, existiu a tentativa de limitar a carga fiscal através de um tributo geral, que seria distribuído de forma igualitária entre todos os cidadãos, em consonância com suas condições patrimoniais.

Assim, não bastou para o Estado Moderno ser financiado pelos impostos, sendo imprescindível que a contribuição compulsória fosse exigida das pessoas segundo sua capacidade contributiva e estivesse em conformidade com direitos e garantias constitucionais.

No caso brasileiro, a Constituição vigente inaugurou um “Sistema Constitucional Tributário”, para determinar quem pode tributar, como, quando, o quê e quanto tributar (ÁVILA, 2012, p. 165).

A seção II no título VI “Da Tributação e do Orçamento” foi destinada exclusivamente para cuidar da matéria referente às disposições limitadoras da ação estatal no campo tributário. Além desta seção, as limitações ao poder de tributar decorrem também de dispositivos fora do capítulo do sistema tributário, com especial destaque aos Títulos II (direitos e garantias fundamentais) e VII (ordem econômica e financeira) da Carta Maior.

No mesmo sentido, explica Ávila (2012, p. 162):

A Constituição Brasileira está expressamente aberta para outras normas implícitas que são incluídas no Sistema Tributário, sem, porém, delimitar abstratamente seu conteúdo. Essa abertura significa que o Sistema Tributário protege a esfera privada intensamente, seja porque prevê a dedução de direitos fundamentais e garantias indeterminadas (art. 150 e §2º do art. 5º), seja porque assegura aplicação imediata das normas decorrentes dos direitos e garantias fundamentais (§1º do art. 5º)

Por isso, o Estado Fiscal Brasileiro deve sempre respeitar esse complexo sistema de limitações constitucionais, para que a transferência (de propriedade) da economia (privada) para o Estado seja considerada legítima e justa.

3 ESTADO FISCAL EM CRISE: A EMERGÊNCIA DE UM ESTADO ENDIVIDADO

Como explanado, o modelo de Estado Fiscal fornece sustentação financeira para garantir as prestações estatais aptas à concretização dos direitos fundamentais.

⁴Art. 13º Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades.

A tributação, como base financeira desse modelo estatal, é condição de existência do Estado enquanto ente jurídico organizado. Na ausência de receitas tributárias, os governos estariam fadados ao colapso, as sociedades como conhecemos, desapareceriam, e o caos seguiria (ADAMS, 1999, p. 2).

Contudo, embora a arrecadação tributária tenha sido a fonte principal e legítima de retirada de valores dos atores privados para emprego estatal nas finalidades previstas no ordenamento jurídico, o panorama do *como-é existente* (SCAFF, 2018, p. 25) decorrente de uma série de fatores históricos, decisões políticas, econômicas, ingerências de atores do mercado privado, demonstra que percorremos uma mudança de paradigma no campo da sustentação financeira do Estado.

Essa mudança de ares no financiamento das despesas estatais inaugura a perspectiva de uma crise fiscal do Estado, a partir de uma modificação na equação das finanças estatais da receita tributária para uma gradual dependência do endividamento.

No campo das ciências econômicas no país, há tempos se debate sobre esse intercâmbio da equação financeira. Em 1993, a economista Monica Baer, em sua tese de doutoramento, indicava que a cobertura dos gastos do Estado poderia se dar por receitas tributárias e recursos obtidos de empréstimos de longo prazo ou de geração de dívida mobiliária, via emissão de títulos do tesouro.

A autora finalizou o seu trabalho indicando que “o endividamento do setor público se tornou um aspecto comum das gestões de política econômica e a questão crucial encontra-se em identificar os condicionantes e o limite deste processo” (BAER, 1993, p. 33).

Ocorre que a utilização do endividamento como como uma legítima opção estatal, frente ao desequilíbrio entre receitas e despesas, desconsidera por completo a noção básica de Direito Financeiro, de que o endividamento é a mera antecipação de arrecadação futura, com comprometimento das futuras gerações (SCAFF, 2018, p. 353).

A opção pelo endividamento não é precisamente uma alternativa à tributação, mas apenas seu adiamento, considerando que o país terá que honrar seus compromissos, como assim determina a Lei de Responsabilidade Fiscal. Ou seja, esta “alternativa” nada mais é do que transferir o ônus de arcar com os impostos atuais dos cidadãos de hoje para os de amanhã.

Além disso, é um “método” insustentável a longo-prazo, haja vista que muitos países acabam atingindo uma proporção dívida *versus* PIB muito alta, ensejando uma grande parcela de juros a ser paga, além do difícil acesso a crédito nos mercados internacionais.

Nesse contexto, visualizamos uma transição do Estado Fiscal para um Estado Endividado, conforme demonstram os estudos do sociólogo Wolfgang Streeck (2018, p. 118):

(...) a transformação do Estado fiscal em Estado endividado, que cobre grande parte – porventura, uma parte cada vez maior – de suas despesas contraindo empréstimos e não cobrando impostos; acumulando, por conseguinte, uma enorme dívida para cujo financiamento tem de se utilizar uma porcentagem cada vez maior de suas receitas”.

Assim, os Estados que possuem o predicado de endividados substituíram os impostos pela contratação de dívidas públicas, ante à impossibilidade de cobrar novas exações tributárias, em especial dos cidadãos com maiores capacidades contributivas (STREECK, 2018, p. 138).

No Brasil, a situação hodierna não difere do cenário acima desenhado, na medida em que o país percorre o caminho de transição de um Estado Fiscal para um Estado Endividado.

Podemos aferir o endividamento dos países através da exposição comparativa entre o tamanho da dívida pública e o Produto Interno Bruto (PIB) de cada nação. Com esse método, visualizamos a realidade de débitos financeiros estatais em valores superiores à própria economia nacional.

A dívida pública brasileira hoje atinge um patamar de 78,4% do PIB. Embora algumas economias mais desenvolvidas possuam percentuais maiores em comparação com PIB⁵, muitas vezes possuem serviços da dívida com custos menores para manutenção, devido à maior “confiança” dos mercados.

Segundo a Secretaria do Tesouro Nacional, a dívida pública federal em dezembro de 2017 era de R\$ 3.559,3 bilhões de reais. A situação agrava-se quando recordamos do papel de segurador universal desempenhado pela União, em relação às dívidas dos demais entes federativos (SCAFF, 2018, p. 414).

Nesse contexto, interessante é a análise do objetivo estipulado pela Secretaria do Tesouro Nacional, em seu Relatório Anual da Dívida Pública Federal do ano de 2017 em relação a gestão da dívida pública, senão vejamos:

O objetivo da gestão da Dívida Pública Federal é *suprir de forma eficiente as necessidades de financiamento do governo federal*, ao menor custo no longo prazo, respeitando-se a manutenção de níveis prudentes de risco e, adicionalmente, buscando contribuir para o bom funcionamento do mercado brasileiro de títulos públicos. (destaques nossos)

Pela leitura do relatório, é possível visualizar claramente a adoção da “fórmula” do endividamento como fonte de financiamento das despesas da União. Nesse panorama

⁵O Japão possui dívida pública em valores superiores ao próprio PIB duplicado (236%).

orçamentário, o recurso a dívida pública resta indissociável da manutenção das atividades primárias da União.

A crise do Estado Fiscal brasileiro, cada vez mais dependente do endividamento para manutenção das prestações sociais decorrentes de direitos fundamentais, é possível de ser verificada na tabela presente no Relatório Anual da Dívida de 2017 da Secretária do Tesouro Nacional.

Este documento demonstrou que os empréstimos a serem contratados pela União servirão para adimplemento de benefícios previdenciários rurais, urbanos, aposentadorias e pensões civis e militares e remuneração dos servidores civis.

A União, portanto, deixa claro que custeio de direitos sociais fundamentais, como o é a seguridade social (art.6º c/c art. 194 da CF de 1988), são financiados através da contratação de bilionária dívida pública, que exige frequente sacrifício orçamentário via austeridade ou ajuste fiscal para impor um padrão de sustentabilidade e capacidade de pagamento dos serviços da dívida.

Isto porque o pagamento do serviço da dívida está dentre as quatro cláusulas pétreas orçamentárias, elencadas por Sandoval Silva (2016, p. 216). São elas: I) Dotações para o pagamento de pessoal e seus encargos; II) Pagamento do serviço da dívida pública; III) Transferências tributárias constitucionais para estados, município e Distrito Federal e; IV) Sistema de precatórios.

Scaff (2018, p. 325), entende que, na verdade, são cinco as cláusulas orçamentárias que não podem ser objeto de deliberação parlamentar - conforme previsão do art. 166, §3º, III, “b” da Constituição Federal: I) Dotações para o pagamento de pessoal e seus encargos; II) Pagamento do serviço da dívida pública; III) Imunidades tributárias; IV) Vinculações orçamentárias para custeio dos direitos fundamentais e; V) Sistema de precatórios.

Em razão dessa limitação imposta ao legislador orçamentário, a capacidade de intervenção pública do Estado acaba por se esgotar no controle sobre os gastos públicos, destinado a garantir a remuneração para o capital. Conseqüentemente – utilizando a denominação veiculada por Bercovici e Massoneto (2006, p. 62), a constituição financeira não consegue dar suporte à constituição econômica, intervencionista e dirigente, que se transforma em mera “norma programática”.

Noutras palavras, o gestor público acabar por orientar os gastos públicos de acordo com o tamanho da dívida pública (vez que precisa fazer frente a ela), ficando limitado na alocação de recursos para a realização dos direitos fundamentais, tornando alguns deles verdadeiras letras vazias dentro do texto constitucional.

Aliás, voltando os olhos para o histórico da estruturação econômico-financeira brasileira, desde a ditadura militar, passando pela Constituição Federal de 1988 (art. 167, III) e com o advento da Lei de Responsabilidade Fiscal (art. 29, §4º), é possível perceber que há uma ratificação da *regra de ouro* das finanças públicas, segundo a qual o aumento deliberado da dívida, por meio de operações de crédito, não deve ultrapassar o volume de despesas de capital, a fim de evidenciar e evitar a hipótese de esse endividamento ser utilizado para ser utilizado para financiar despesas correntes e, portanto, tornar-se perene.

Por isso, há a premente necessidade de encontrar alternativas para substituir ou diminuir o grau de subordinação atual das despesas estatais ao recurso do endividamento.

Analisando o perfil orçamentário brasileiro, vislumbramos fontes de financiamento tangenciadas da agenda política, que merecem maior atenção. Em primeiro lugar, tem-se que o Estado Fiscal age abdicando de parcela expressiva de recursos tributários, via renúncias fiscais.

Essas renúncias, em suas múltiplas variações - isenções fiscais, parcelamentos com descontos generosos, créditos presumidos, entre outros -, são concedidas sem comportar cálculos aproximados das receitas renunciadas ou das respectivas compensações orçamentárias, o que revela uma falta de preocupação do Estado com a receita tributária.

Scaff (2018, p. 403), debruçando-se sobre o tema, conclui que seria “um devaneio financeiro buscar precisão do montante de renúncias fiscais no Brasil atual”.

Em um esforço de apresentar um custo orçamentário expresso das renúncias fiscais e o impacto direto nas despesas públicas, Correia Neto (2012, p. 124) desenvolveu interessante estudo sobre o orçamento das renúncias tributárias, buscando identificar baseado em quais premissas o Estado dispensa o recolhimento de determinado tributo.

Chegou à conclusão de que as renúncias de receitas não são de livre instituição pela Administração Pública, devendo se dar nos limites da Constituição Federal. Contudo, nem todos os preceitos vigentes são cumpridos, de modo que vislumbra a grande dificuldade de identificar e quantificar precisamente o montante das renúncias fiscais realizadas.

Além disso, constatou que muitas vezes não há avaliação obre os resultados concretos que tais normas produzem, o que também não é analisado pelo Poder Judiciário, na medida em que não costuma se imiscuir no aspecto substantivo das medidas de estímulo, mas apenas aos aspectos de forma e procedimento.

Por isso, identificou a importância do cumprimento e aperfeiçoamento dos parâmetros e instrumento jurídicos de controle das renúncias hoje existentes na mesma proporção do número de benefícios instituídos e do volume de receitas renunciadas, para que se proteja o patrimônio e o interesse público.

4 PROPOSIÇÕES PARA O ENFRENTAMENTO DO PROBLEMA

A partir das considerações acima delineadas, entendemos que a crise pela qual passa o Estado Fiscal está ligada a um crescente descompasso entre receitas e despesas, ao engessamento da margem de atuação do legislador orçamentário quando da alocação dos recursos – entre outros motivos, diante da obrigatoriedade de adimplir a dívida pública-, bem como ao descontrole na instituição de renúncias fiscais, sem a devida atenção às consequências orçamentárias e à efetividades dessas medidas.

Diante disso, para iniciar um processo de superação da crise e fomentar o controle social sobre as finanças públicas, entendemos necessário avaliar não apenas quantitativa, mas, de forma primordial, qualitativamente o gasto público. Isto é, analisar se os recursos - que não aqueles vinculados às cláusulas pétreas orçamentárias - estão sendo gastos com eficiência, em consonância com o disposto no art. 37 da CF.

Como bem destacou Scaff (2018, p. 411), um interessante instrumento neste particular é o Projeto de Lei da Qualidade Fiscal (PLS nº 229), que foi aprovado pelo Senado Federal em 2016 e seguiu para aprovação na Câmara dos Deputados, mas está até então sem tramitação.

Esta proposta pretende estabelecer normas gerais sobre plano, orçamento, controle e contabilidade pública, voltadas para a responsabilidade no processo orçamentário e na gestão financeira e patrimonial, altera dispositivos da Lei Complementar nº 101, de 4 de maio de 2000, a fim de fortalecer a gestão fiscal responsável e dá outras providências, evidenciando que já há a consciência de que o dinheiro público é mal gasto e precisa ser melhorado.

Como são inúmeros os direitos fundamentais que precisam de recursos para serem efetivados e o “lençol é curto”, o legislador orçamentário se vê diante da escolha trágica de dar primazia àqueles mais essenciais à dignidade dos cidadãos.

Por isso, deveras importante é reconhecer os problemas estruturais do sistema orçamentário brasileiro e, a partir de então, pensar em proposições que possam mitigar os problemas e estimular o gasto público de qualidade.

Nesse sentido, o controle das renúncias fiscais é de suma relevância. É preciso que se faça um melhor controle político, jurídico e social das renúncias tributárias.

Um Estado Fiscal, no contexto da Constituição de 1988, somente será implementado se instituições, como Tribunal de Contas e o próprio Congresso Nacional, exercerem na sua plenitude o múnus público imputado pelo constituinte, na defesa da obtenção de receitas para o financiamento dos direitos.

Não é mais admissível a total liberdade de disposição dos entes federados no tocante às renúncias tributárias, que provocam a incalculável perda de receitas públicas, essenciais para formar um Estado Fiscal, apto para concretizar e financiar os direitos fundamentais.

Importante destacar o importante papel dos Tribunais de Contas como órgãos de controle das renúncias fiscais, avaliando a sua pertinência, validade e manutenção sob a perspectiva do orçamento republicano.

Fato é que devemos buscar a efetivação de um verdadeiro controle orçamentário por todos os membros da sociedade, para a promoção de um agir em consonância com a responsabilidade social, possibilitando que os recursos sejam aplicados com equidade, com vistas a realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, prescritos no artigo 3º da Carta Magna, quais sejam: a construção de uma sociedade livre, justa e solidária; a garantia do desenvolvimento nacional; a erradicação da pobreza e a marginalização e a redução das desigualdades sociais e regionais e; a promoção do bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

5 CONCLUSÃO

Neste artigo, a princípio, discorreremos sobre a importância da tributação para a efetivação de direitos previstos na Carta Maior, situando o seu papel central em um Estado Fiscal, pautado na obtenção de financiamento através das receitas públicas derivadas.

Em um segundo momento, apresentamos o conceito, os fundamentos e os principais elementos desse modelo estatal, com suas virtudes e características singulares.

Como primeiro elemento, ressaltamos que a conformação da liberdade econômica garantida constitucionalmente é essencial para garantia do financiamento do Estado Fiscal, via imposição tributária, posto que é através do sucesso financeiro dos cidadãos, na medida das suas capacidades, que se dá o custeio da máquina pública.

Em seguida, identificamos uma preferência do Estado fiscalista por tributos não vinculados à devolução de prestações específica ao contribuinte (como, por exemplo os impostos), pois, assim, legisladores orçamentários dispõem de maior liberdade de dispor sobre os gastos públicos.

Apontamos, todavia, a existência de uma tendência atual de utilização da espécie tributária contribuições, que, embora se destinem à uma finalidade específica, não são individualizáveis e quantificáveis segundo um princípio da equivalência.

Destacamos, ainda, a limitação do poder de tributar como característica desse perfil estatal, vinculada à própria noção de respeito aos direitos constitucionais dos contribuintes, financiadores do Estado Fiscal, sempre em harmonia com o sistema de garantias da Carta Política.

Analisamos o panorama brasileiro, identificando por qual motivo e de que modo vivenciamos um desgaste do modelo fiscalista e consequente emergência de um Estado Endividado, que se vale do serviço da dívida pública para fazer frente a gastos públicos essenciais (como aqueles com a previdência social), ante à insuficiência da arrecadação tributária para custear as ações estatais, em verdadeiro desequilíbrio entre receitas e despesas.

Verificamos que a expressiva e crescente dívida pública do país e o grande número de renúncias fiscais, não avaliadas propriamente de acordo com a sua necessidade e efetividade, representam um grave problema para o Estado brasileiro, pois implicam no comprometimento de grande parte das receitas públicas, ocasionando um engessamento da margem de manobra do legislador orçamentário, que fica sem possibilidade de destinar recursos suficientes para determinadas áreas consideradas relevantes, fazer investimentos e realocar os recursos segundo as necessidades da sociedade.

Diante desta realidade, propomos, como medidas de mitigação dos problemas estruturais do Estado Fiscal em crise, a análise mais atenta sobre as renúncias fiscais, que possibilite um maior controle da qualidade (e não apenas quantidade) dos gastos públicos, buscando conferir maior efetividade.

A gradativa superação do problema passará pela visão de um modelo evoluído do Estado Fiscal, o Estado Democrático Fiscal, que seja financiado primordialmente pela tributação (sempre graduada conforme a capacidade contributiva dos indivíduos) e que não dependa da contração de dívida pública para fazer frente aos gastos essenciais, na medida em que analisa de forma qualitativa o gasto, sempre percorrendo o caminho da implementação das promessas do constituinte originário.

REFERÊNCIAS

ADAMS, Charles. *For Good and Evil: the impact of taxes on the course of civilization*. 2ª Ed. – Boston: Madison Books, 1999.

AMARAL, Gustavo. *Direito, escassez e escolha – em busca de critérios jurídicos para lidar com a escassez de recursos e as decisões trágicas*. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

BAER, Monica. *O rumo perdido: a crise fiscal e financeira do Estado brasileiro*. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1993.

BERCOVICI, Gilberto; MASSONETTO, Fernando. *A Constituição dirigente invertida: a blindagem da Constituição financeira e a agonia da Constituição econômica*. Boletim de Ciências Econômicas XLIX, p. 3/23, Coimbra: Universidade de Coimbra, 2006.

BOBBIO, Norberto. *A Era dos Direitos*. Tradução: Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

BRASIL. *Decreto Federal nº 9.288 de 16.02.2018* Disponível em <http://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/2018/decreto-9288-16-fevereiro-2018-786175-publicacaooriginal-154875-pe.html>. Acesso em 10.12.2018.

BRASIL. *Decreto Federal nº 9602 de 08.12.2018*. Disponível em http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54295627/do1-2018-12-10-decreto-n-9-602-de-8-de-dezembro-de-2018-54295404. Acesso em 10.12.2018.

BRASIL. Estudos Tributários Carga Tributária no Brasil. 2017. Análise por Tributo e Bases de Incidência. Disponível em <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 11 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria do Tesouro Nacional. Disponível em: <https://http://www.tesouro.fazenda.gov.br/-/limites-para-a-divida-publica-federal-em-2018-vao-de-r-3-78-trilhoes-a-r-3-98-trilhoeshtml>. Acesso em 08 ago. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Secretaria Tesouro Nacional. *Relatório anual DPF 2017. Plano anual de financiamento 2018* Disponível em: <http://www.tesouro.fazenda.gov.br/documents/10180/269444/Apresenta%C3%A7%C3%A3o+PAF+RAD+2018/9908587d-565c-4663-9024-695b531947ae>. Acesso em 08 ago. 2019

BRASIL. Projeto de Lei do Senado nº 229. Lei da Qualidade Fiscal. Disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/91341> Acesso em 10 ago 2019.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 601314*. Relator(a): Edson Fachin. Acórdão em 15.09.2016, DJ 16.09.2016. Disponível em: <http://www.stf.jus.br> Acesso em: 29 jul. 2019.

CORREIA NETO, Celso de Barros. *O Averso do Tributo: incentivo e renúncias fiscais no direito brasileiro*. Tese (Doutorado em Direito Financeiro). Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2012.

ESTADOS UNIDOS. Central Intelligence Agency. *Country Comparison Public Debt*. Disponível em: <https://www.cia.gov/library/publications/the-world-factbook/rankorder/2186rank.html>. Acesso em 08 ago. 2019.

FUCK, Luciano Felício. *Estado Fiscal e Supremo Tribunal Federal* - São Paulo: Saraiva, 2017.

GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005

GOBETTI, Sérgio Wulff. ALMEIDA, Vinícius Lima de. *Uma Radiografia do Gasto Público Federal entre 2001 e 2015*. Rio de Janeiro, abril de 2016.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988 (interpretação e crítica)*. 19ª Ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

GRIMM, Dieter. *Constitutionalism: Past, present, and future*. Oxford Constitutional Theory. Oxford: Oxford University Press, 2016.

HOLMES, Stephen. SUSTEIN, Cass R. *The Cost of Rights: why liberty depends on taxes*. W Norton & Company. New York, London, 2000.

KIRCHHOF, Paul. *Tributação no Estado Constitucional*. Tradução: Pedro Adamy. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

MAZZA, Willieme Parente. *Estado e Constituição: Crise Financeira, política fiscal e direitos fundamentais*. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Lumes Juris, 2016.

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

NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos*. Coimbra: Almedina, 1998.

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

NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. 10ª Ed. - Coimbra: Almedina, 2017.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência* – 14 ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE, 2012.

PIKETTY, Thomas. *O Capital no século XXI*. Tradução: Monica Baumgarten de Bolle. 1ª Ed. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

RANIERI, Nina. *Teoria do Estado: do Estado de Direito ao Estado Democrático de Direito*. 2ª Ed. Barueri (SP): Manole, 2019.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Teoria dos Direitos Fundamentais em Matéria Tributária: Restrições a Direitos do Contribuinte e Proporcionalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

SCAFF, Fernando Facury. *Do Estado fiscal ao Estado endividado na sociedade desejante*. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2016-jun-14/contas-vista-estado-fiscal-estado-endividado-sociedade-desejante>. Acesso em 21.10.2018.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento Republicano e Liberdade Igual – Ensaio sobre Direito Financeiro, República e Direitos Fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

SINDICATO DOS PROCURADORES DA FAZENDA NACIONAL. Sonegômetro. Disponível em <http://www.quantocustaobrasil.com.br/>. Acesso em 12 ago. 2019.

STREECK, Wolfgang. *Tempo comprado: a crise do capitalismo democrático*. Tradução Marian Toldy, Teresa Toldy. 1ª Ed. São Paulo: Boitempo, 2018

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, vol. I* – Rio de Janeiro: Renovar, 2009.