

**XXVII CONGRESSO NACIONAL DO
CONPEDI PORTO ALEGRE – RS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

SÉRGIO URQUHART DE CADEMARTORI

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais 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 - IMED – 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)

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

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

D597

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

Coordenadores: Sérgio Urquhart de Cademartori; Antônio Carlos Diniz Murta. – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-719-9

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

Tema: Tecnologia, Comunicação e Inovação no Direito

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Porto Alegre, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidade do Vale do Rio dos Sinos
Porto Alegre – Rio Grande do Sul - Brasil
<http://unisinos.br/novocampuspoa/>

XXVII CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI PORTO ALEGRE – RS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Mais uma vez nos encontramos para debater os rumos das finanças públicas nacionais. Muito embora não possamos afirmar que de fato ocorra uma evolução na questão fiscal nacional, percebe-se pelo menos que nossa preocupação com o problema orçamentário se faz cada vez mais premente e objeto de maior racionalização em sua leitura e possível elucidação. Estamos em um estado em que vários administradores públicos assim confessam a calamidade pública onde os ingressos financeiros são sobremaneira superados pelos dispêndios mormente em face dos crescentes gastos previdenciários. Os trabalhos apresentados por mais que em sua grande maioria voltados para a área de receita tributária, onde os tributos são o protagonista, não se descuidaram, em sua maior parte, em fazer claras referências à impossibilidade de reduzir carga tributária sem redução, em grau maior, das despesas correlatas. No mesmo sentido se entendeu que buscar, pura e simplesmente, aumentar a carga tributária para arrefecer ou mesmo restringir o aumento do déficit público já não terá vez em nosso país. O desafio a ser enfrentado necessariamente passa pela despesa. O que nós pensadores do direito financeiro podemos fazer - e o fazemos quando nos encontramos em encontros deste quilate - é tentar, através de um pensamento conjunto e propositivo, chegar em alternativas potencialmente viáveis para nossa administração pública que possam redundar de forma concreta e positiva sobre o domínio econômico fazendo com que o nosso país deixa de ser sempre o país de futuro, com fugazes voos de galinha, e se revele ao mundo ao seu próprio povo como uma sociedade mais justa, equilibrada e viável.

O direito financeiro, aí englobando o direito tributário, é justamente a área do direito que hoje merece mais nossa atenção e preocupação.

Não há mais espaço para aventura e postergações de ações.

Obrigado ao CONPEDI, a UNISINOS e a Porto Alegre por nos permitir mais uma vez darmos nossa contribuição ao direito e ao nosso querido Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Sérgio Urquhart de Cademartori – UNILASALLE

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.

OS CAMINHOS INDICADOS NA CONSTITUIÇÃO PARA UMA TRIBUTAÇÃO JUSTA

THE PATHS INDICATED IN THE CONSTITUTION FOR A FAIR TAXATION

**Leandro Brum Rosa
Milena Zampieri Sellmann**

Resumo

O sistema tributário nacional, como integrante de todo ordenamento jurídico alicerçado na Constituição de 1988, deve respeito aos fundamentos, objetivos e princípios nela inseridos. A capacidade contributiva apresenta-se como a materialização da igualdade em matéria tributária e a busca por uma tributação justa não pode deixar de refletir sobre dois aspectos: dos que têm o dever de contribuir e dos que necessitam de um mínimo existencial que não pode ser tocado pelas exações a fim de respeitar a dignidade da pessoa humana. Como o Constituinte instituiu um Estado Democrático de Direito, a tributação não pode se afastar de seus ditames.

Palavras-chave: Capacidade contributiva, Tributação, Justiça, Mínimo existencial, Dignidade

Abstract/Resumen/Résumé

The national tax system as part of the legal system based on the 1988 Constitution must respect the foundations, objectives and principles contained in that. The contribution capacity is presented as the materialization of equality in tax matters and the search for a fair taxation can not fail to reflect two aspects: those who have the duty to contribute and those who need an existential minimum that can not be touched to respect the dignity of the human being. The constituent instituted the Democratic State ruled by the law, the taxation can not depart from this dictates.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Contribution capacity, Taxation, Justice, Existential minimum, Dignity

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil tem como um de seus fundamentos a dignidade da pessoa humana ao mesmo tempo em que afirma a redução de desigualdades como um de seus objetivos fundamentais. O presente trabalho tem como objetivo estudar como uma tributação justa deve ser moldada para que cumpra estes ditames constitucionais.

Por certo, essas diretrizes devem se fazer presente em todas as ações do Estado, eis que este se pauta nas determinações da Carta. O sistema tributário, meio legítimo para se buscar o financiamento da Administração Pública não se furta, portanto, de reverenciar o desejo do povo materializado na Constituição.

O estudo se inicia com a investigação da capacidade contributiva e de sua ligação com o princípio da igualdade material, pois sem ela não há como efetivar a redução das desigualdades. Verificar-se-á como a capacidade contributiva deve ser vista dentro de todo o contexto constitucional e não somente como um dispositivo isolado a se tratar apenas de uma determinada espécie tributária e despreocupado com a real situação do indivíduo potencial contribuinte.

Ao se tentar entender o que é uma tributação justa, não se pode deixar de observar a questão por dois pontos distintos: dos que tem condições de contribuir e dos que necessitam de auxílio estatal. Desta maneira, buscar-se-á aqui demonstrar que existe um dever de recolher tributos por parte daqueles que retiram e têm suas riquezas protegidas por um aparato custoso do Estado. Por outro lado, apontar-se-á o dever do Poder Público em proporcionar a todos os que não têm meios de subsistência um patamar de condições mínimas para que possam iniciar sua jornada de gozo de direitos fundamentais.

Neste contexto, analisar-se-á o mínimo existencial necessário para a concretização da dignidade da pessoa humana a ser garantido pelo Poder Público e como condição de limite do poder de tributar, impedindo que o fisco avance sobre um patrimônio mínimo para a existência digna do ser humano.

Entender de que forma o atual sistema tributário, já desacreditado em nosso país, possa contribuir para o desejo do constituinte de 1988 de constituir um Estado Democrático de Direito é um desafio. Assim, investigar-se-á os caminhos que a Carta trouxe para atingir suas previsões e buscar-se-á apontar que o afastamento de tais determinações é um atentado mortal ao texto constitucional.

Para alcançar o desiderato científico proposto, utilizar-se-á a metodologia de análise de doutrina pátria e estrangeira, por meio de pesquisa bibliográfica e de artigos científicos.

2 CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E IGUALDADE

Atualmente estampado no art. 145, § 1º da Constituição Federal de 1988, o princípio da capacidade contributiva pretende uma tributação de acordo com o volume patrimonial de cada cidadão.

“Ou seja, cada contribuinte será onerado na medida de sua capacidade contributiva, aplicando-se, assim, a chamada justiça fiscal, leia-se ‘quem pode mais, pagará mais’ e vice-versa.” (PINHEIRO, 2016, p. 119).

Esta diretriz esteve excluída da Carta 1967/69, no entanto, apareceu pela primeira vez no ordenamento jurídico pátrio no art. 202 da Constituição de 1946, o qual prescrevia que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte” (PESSÔA, 2009, p. 95).

O princípio da capacidade contributiva é uma expressiva forma de realização de segurança jurídica, pois colabora com a certeza do direito, tanto pela seleção das hipóteses de incidência quanto pela exata determinação do montante do tributo devido, com prévio conhecimento das repercussões impositivas. (TORRES, 2016, p. 247).

Pessôa (2009, p. 98-99), analisando a evolução do conceito na Itália, informa que naquele país houve, num primeiro momento, uma abordagem programática, estando associado à proteção do contribuinte, tendo como consequência o reconhecimento de uma zona de mínimo vital que não poderia ser atingida pela tributação, justamente por posicionar-se fora da capacidade contributiva.

No entanto, a partir de 1970 ganhou força uma interpretação acerca da qual este princípio estaria ligado, e deveria ser interpretado, à luz do dever de solidariedade descrito no art. 2º da Constituição italiana, dando um sentido protetivo ao interesse do fisco, já que pelo prisma da solidariedade o aspecto a ser destacado seria de que ninguém deve furtar-se a contribuir, conforme suas forças, com as necessidades de manutenção do grupo social.

Assim, o princípio pondera dois interesses aparentemente conflitantes, de um lado o interesse dos contribuintes que não devem ser tributados fora de sua capacidade de contribuir, bem como devem ter sua propriedade e liberdade preservadas e, de outro, o interesse do fisco, uma vez que todas as manifestações de riquezas devem estar submetidas à tributação.

O critério de justiça, de dar a cada um o que é seu, toma forma em matéria tributária ao se aplicar tal princípio, determinando que cada um pague o imposto de acordo com suas riquezas. Ao produzir resultados desiguais, a igualdade material aflora, no momento em que se tributa cada um de acordo com suas forças econômicas, aliás, a Constituição de 1988 preferiu chamar a capacidade contributiva de capacidade econômica (TORRES, 2010, p. 93).

[...] a capacidade econômica refere-se a elementos puramente objetivos, enquanto que a capacidade contributiva inclui elementos subjetivos, permitindo que este apresente um maior grau de juridicidade, em outras palavras, a capacidade contributiva deve ser levada em conta pelo Estado quando for instituir tributos. (RABBANI, 2017, p. 13-14).

A capacidade contributiva pode vestir-se de caráter absoluto ou relativo. A absoluta se verifica no momento inicial da elaboração da norma, sendo de observação obrigatória pelo legislador, ela determina a escolha do fato gerador e alíquotas calcadas na força econômica no momento da previsão de incidência, não deixando que se opte por eventos que não revelem capacidade econômica disponível ou dependam de manifestações futuras ou incertas de riqueza. Já a face relativa da capacidade contributiva apoia-se na real situação financeira do contribuinte, considerando particularidades individuais como gastos com saúde, educação, moradia dentre outros. A aplicação pura da capacidade contributiva absoluta pode levar a distorções ao desconsiderar a condição única de cada indivíduo, assim deve-se levar em conta a subjetividade do cidadão para que se alcance o objetivo final que é uma tributação condizente com cada realidade financeira (DERZI apud OLIVEIRA, 2010, p. 120-122).

Não obstante, segundo Carrazza (2017, p. 108-109), a capacidade contributiva referida na Carta de 1988 tem caráter objetivo, pouco importando a condição pessoal real de cada indivíduo, mas sim a sua manifestação econômica objetiva de riqueza. Assim, por exemplo, se um indivíduo desempregado for sorteado para ganhar um automóvel de luxo, não poderá eximir-se do pagamento do IPVA alegando incapacidade econômica.

A tributação efetuada nos termos da capacidade de cada um implica em um critério de comparação, pois de um lado excluem-se os que não possuem condições de serem tributados e de outro escalonam-se os que, tendo capacidade contributiva, apresentam diferentes níveis de força econômica, surgindo, assim, vários patamares de tributação: contribuintes com diferentes capacidades recolheram exações de diferentes valores, o que, nada mais é que um desdobramento do princípio da igualdade em matéria tributária (NABAIS, 2015, p. 443-444).

Está-se, portanto, diante das chamadas equidades horizontal e vertical. “Equidade vertical entende-se como justiça no tratamento tributário de indivíduos com níveis distintos de renda; equidade horizontal, como justiça no tratamento de indivíduos com rendas iguais.” (PASSOS; GUEDES; SILVEIRA, 2018, p. 103).

Os direitos característicos da segunda geração, isto é, direitos sociais, econômicos e culturais estão relacionados à igualdade. Este é o valor, aliás, com o qual a capacidade contributiva está intimamente relacionada. (ROCHA, 2016, p. 617).

Quanto mais renda disponível, maior o volume de imposto que um indivíduo deve arcar. Contribuintes em um patamar de rendas igualmente altas arcam com cargas igualmente

altas, da mesma forma que contribuintes com rendas desigualmente altas devem recolher impostos desigualmente altos (TIPKE apud RODRIGUES; OLIVEIRA, 2018, p.64-65).

A propósito, o princípio da igualdade leva ao princípio da justiça tributária, que exige uma tributação orientada primacialmente pela capacidade contributivo-econômica das pessoas. Em outras palavras: é a justiça que concretiza o ideal de uma tributação marcada pela isonomia. (CARRAZZA, 2017, p. 94).

O princípio da capacidade contributiva permite ao legislador enveredar pela via da justiça fiscal a qual pode ser eficientemente manobrada desde a procura e seleção das mais diversas manifestações de tal capacidade até a proporcionalidade na exigência dos tributos (NABAIS, 2015, p. 576).

O problema da proporção na igualdade tributária foi questão discutida a fundo em todo o mundo, sendo necessária, inclusive, a aprovação da XVI emenda à Constituição norte-americana para que fosse possível a cobrança de imposto proporcional sobre a renda naquele país.

O pensamento atual é de que a igualdade proporcional não é desrespeitada quando da aplicação da proporcionalidade, que exige relativamente mais de quem tem maior disponibilidade financeira, da mesma forma que se atende à igualdade absoluta quando se dá o mesmo peso ao voto de cada eleitor (FERREIRA FILHO, 2018, p. 313). Destaca-se, ainda, por oportuno, que a progressividade nada mais é que a aplicação de alíquotas maiores à medida que a base de cálculo também se avoluma: uma técnica tributária instrumental que efetiva a capacidade contributiva (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2018, p. 65).

O maior argumento a favor da progressividade foi a utilidade marginal decrescente do rendimento: cada acréscimo em um rendimento traz menos satisfação ao seu recebedor que o anterior, da mesma forma que um segundo copo de água não traz tanto alívio por quem tem sede quanto o primeiro.

Assim, se a satisfação decresce conforme cresce o rendimento, chega-se as taxas progressivas de tributação via o princípio da igualdade do sacrifício, pois diante da parcela de patrimônio que cada um entrega ao Fisco o sacrifício sentido deve ser tendencialmente o mesmo. Tem-se a igualdade de sacrifício na repartição dos encargos tributários como uma possível concretização do princípio da capacidade tributária (SANCHES, 2010, p. 32-33)

A justiça distributiva é o objetivo final do princípio da capacidade contributiva, pois trata-se de um instrumento de diferenciação entre os contribuintes visando assegurar uma justa divisão do ônus total da tributação entre os cidadãos. Percebe-se, portanto, que se trata de ferramenta para a realização da igualdade material (RODRIGUES; OLIVEIRA, 2018, p. 64).

Por meio de sua aplicação, como viés de justiça, pretende-se evitar uma tributação excessiva que venha a comprometer os meios de subsistência, o exercício de profissões e a garantia de direitos fundamentais (SILVA, 2013, p.15). “O princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil instituir imposto, do mesmo modo que em terra seca não adianta abrir poço à busca de água.” (AMARO, 2013, p. 163).

Finalmente, tem-se que não obstante a positivação constitucional referir-se somente aos impostos, a aplicação do princípio ora estudado serve para a tributação de uma maneira geral, tanto assim que justifica a isenção de certas taxas e contribuições de melhoria para aqueles que, verdadeiramente, não têm como contribuir (MACHADO, 2014, p. 40).

Vê-se, portanto, que a capacidade contributiva está intimamente ligada à ideia de igualdade material. Em que pese o art. 145, §1º da Constituição Federal de 1988 referir-se a ela como capacidade econômica a ser observada nos impostos, não faz sentido algum olhá-la isoladamente, fora de todo o contexto constitucional que tem como um de seus objetivos fundamentais a redução de desigualdades. Dessa maneira nos parece mais acertado o entendimento que tal princípio deva ser observado para todos os tributos e que, ainda, preocupe-se com a real capacidade de contribuir do indivíduo e não somente com uma manifestação de riqueza isolada.

3 JUSTIÇA FISCAL E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

O sentimento de justiça, apesar de nos remeter à nobreza de atitudes, possui um significado aberto, difícil de se transpor em palavras. Muitos pensadores ao longo dos tempos se puseram a refletir sobre o tema, deixando-nos alguns ensinamentos. Não é o objetivo deste trabalho a busca histórica e/ou filosófica do conceito de justiça, mas se faz oportuno trazer algumas de suas abordagens.

A solidariedade foi descrita por Platão como uma modalidade de justiça, determinando que na sociedade cada um deve cumprir sua função: os fortes protegem os fracos, os ricos ajudam os pobres, os instruídos ensinam os ignorantes etc. Para que ninguém saia prejudicado, os governantes e as leis devem perseguir a justiça na distribuição desses bens a todos os indivíduos (COMPARATO, 2016, p. 531).

Aristóteles distinguiu a justiça proporcional da sinalagmática, sendo esta a que está presente nos contratos e pressupõe a igualdade entre os contratantes e aquela a que estabelece a justiça quando se distribui mais a quem tem menos visando estabelecer a igualdade de direito. Este pensador definiu a justiça como uma virtude perfeita, apontando que os dois aspectos

anteriormente referidos, em verdade, são complementares. O homem justo é o que pratica ações justas e não comete injustiças. Percebe-se as duas grandes categorias de direitos humanos perfeitamente unidas na interface desse princípio: os direitos e liberdades individuais e os direitos econômicos e sociais. Não é possível separá-los e tentar aplicar um negando o outro é afastar-se da justiça (COMPARATO, 2016, p. 531-532). “Aristóteles argumenta que, para determinar a justa distribuição de um bem, temos que procurar o *télos*, ou propósito, do bem que está sendo distribuído.” (SANDEL, 2017, p. 235).

Para Hans Kelsen a justiça era uma exigência de normas morais, independente de normas jurídicas. Giorgio del Vecchio assinalava que a essência da justiça estava na necessidade de reconhecimento mútuo da dignidade entre as pessoas. Segundo Miguel Reale, o conceito de justiça é um para cada tempo histórico e consiste em cada um realizar seus valores potenciais em harmonia com a coletividade (ROCHA, 2016, p. 612).

A expressão do que é justo em um Estado de Direito deve estar subordinada a um direito objetivo, que não é fruto da vontade de um legislador, ainda que este seja o mais sábio dos homens, mas resultado da própria natureza das coisas. O comando que emerge da lei deve se dirigir a todos os casos iguais e sem fazer distinção de pessoas. Aliás, conforme se depreende do art. 5º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, o legislador humano apenas declara a lei, ele não a faz (FERREIRA FILHO, 2016, p. 18).

Pode-se observar a expressão “justiça” sob um enfoque individual, ligado à pessoa humana, ou de um ponto de vista coletivo, enfatizando aspectos sociais – de qualquer forma ela se apresenta como uma das grandes virtudes da humanidade. A justiça fiscal, que debruça suas atenções na forma como o Estado usa a tributação para alcançar a justiça social, se insere nesta última, trazendo consigo um infinito universo de direitos e deveres (ROCHA, 2016, p. 631).

A noção de justiça tributária variou segundo as épocas e as formas de tributação. No passado o patrimônio individual e a produção agrícola foram os índices principais de aferição de capacidade econômica e, como justo, na Idade Média, predominava o destino das receitas justificado pelo “bem comum”; mais tarde, passou-se para os fatos signos presuntivos de riqueza e para os fatos com demonstração de capacidade contributiva, tendo-se a destinação da arrecadação dos tributos dirigida para atender à despesa pública e aos custos dos direitos fundamentais. Como se percebe, a justiça tributária é substantiva, por ser materialmente qualificada segundo certos critérios. (TORRES, 2016, p. 217).

A justiça fiscal traz a percepção que os valores dos tributos devem ajustar-se à capacidade econômica de cada um, efetivando uma redistribuição de renda. É ela que, na condição de uma dimensão da justiça política, oferece a melhor forma de justiça distributiva, primando por um sistema de arrecadação que evite a concentração de rendas nas mãos de poucos (BONOMO, 2009, p. 30-31).

Um Estado que pretende assegurar a liberdade como possibilidade de desenvolvimento da personalidade do indivíduo em uma sociedade garantida juridicamente, segue dois rumos: garante as liberdades clássicas para aqueles que possuem condições próprias de exercê-la através da abstenção estatal, ao mesmo tempo em que assegura essas mesmas liberdades para os que não tem condições de consegui-las sozinhos por meio da intervenção estatal, notadamente na promoção de serviços públicos essenciais e na garantia de direitos sociais fundamentais (NABAIS, 2015, p. 574-575).

A arrecadação de tributos garante ao Estado os meios necessários para custear suas ações em prol da concretização do bem comum, sendo esta, em última análise, a própria razão de ser do Estado. O dever de contribuir é inerente e inato à qualidade da pessoa como ser social, é dispensável qualquer disposição, legal ou constitucional, que explicita tal dever. O dever de contribuir seria, antes de tudo, um pressuposto constitucional. (ALVES; OLIVEIRA FILHO, 2015, p. 157).

Assim sendo, o pagamento de tributos é um dever fundamental dos cidadãos que, no entanto, não pode ser tão corrosivo ao indivíduo ao ponto de atingir um mínimo essencial a uma existência digna, que deve ser protegido visando a efetivação da igualdade. A exigência de tributos não pode somente buscar valores para o financiamento das prestações estatais mínimas, como saúde, educação e segurança, a Administração Pública deve preocupar-se também em pôr a salvo das exações elementos mínimos essenciais ao desenvolvimento da dignidade humana: ao abster-se de tributar o cidadão que possui baixa renda, lhe permite condições de acesso a direitos necessários a uma vida digna (ROCHA, 2016, p. 620).

O Estado, como órgão centralizador dos interesses públicos e responsável por realizar os direitos previstos na Constituição, tem como atribuição fornecer aos indivíduos condições viver com autonomia e dignidade através da implementação de políticas públicas via prestações estatais que, como já mencionado, dependem de lastro financeiro. Essas prestações têm reflexo não só individualmente, mas em toda a sociedade, tornando evidente a necessidade da participação de todos no esforço financeiro necessário para a viabilização dessas políticas. É na distribuição de renda e na promoção das políticas públicas de interesse social que se insere a justiça fiscal, estando presente tanto nas despesas, necessárias para prestações de cunho social, quanto na arrecadação, ao instituir uma tributação justa (DI CREDDO, 2012, p. 190-191).

É bom que se diga também que, contrariando o tradicional discurso libertário ou anarquista, os clássicos direitos e liberdades, denominados de direitos negativos e reconhecidos principalmente nos direitos de propriedade e de liberdade contratual, também têm necessidades de financiamento as quais são sustentadas por todo o grupo social, pois a sua realização e proteção pelas autoridades públicas dependem de recursos financeiros cuja fonte é o mesmo tesouro público que dá suporte aos direitos sociais (NABAIS, 2002, p. 19-20).

Na ausência de tributos, não haveria governo e, em consequência não haveria mercado, já que este depende leis e regulações do Poder Público. Não há como existir dinheiro, bancos, bolsa de valores, empresas sem um sistema jurídico financiado pela tributação, ou seja, nenhuma das instituições responsáveis pela geração e acúmulo de riquezas existiria sem arrecadação fiscal. A consequência lógica do raciocínio é que a ordem de prioridade entre direitos de propriedade e arrecadação tributária é inversa em relação a ordem pretendida pelo liberalismo (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 46).

Adam Smith, pai de economia política, defendia que os mais ricos devem arcar de forma preferencial com o Estado pois, a final de contas, este Estado existe para preservar-lhes a propriedade e garantir sua acumulação de riquezas: é a teoria do benefício (GODOI, 2005, p. 155-156).

Programas de combate à pobreza, redes de segurança social, estruturas de combate à corrupção e uma boa regulação dos mercados financeiros, estão entre as condições necessárias para um crescimento econômico, e tudo isto constitui despesa pública que tem como receita a tributação. Na realidade, os gastos que o Poder Público irá suportar são fruto das decisões tomadas pela Administração e a tributação vem, então, financiar tais decisões (SANCHES, 2010, p. 25).

A configuração econômica atual do Estado, não permite que ele gere por si só receita, uma vez que abandonou o papel de produtor. Mesmo em alguns Estados que eventualmente ainda conseguem obter remuneração através da exploração de suas riquezas minerais estas são percentualmente poucas quando comparadas com as receitas vindas da arrecadação tributária. Tudo o que está escrito no texto constitucional não passa de páginas impressas sem o mínimo de suporte financeiro e, a menos que o Estado evolua para uma instituição sem responsabilidade de prover necessidades coletivas, as receitas tributárias continuaram a ser um pressuposto do próprio Estado (SANCHES; GAMA, 2005, p. 91-92).

Naturalmente que o sistema fiscal é simultaneamente resultado e factor que contribui para a realização do correspondente modelo de Estado. O que, obviamente, não poderia deixar de se verificar também no que respeita ao Estado Social, contribuindo para a intervenção económica e social em que esta forma de Estado se concretiza. Foi, de resto, no quadro do Estado social que se aceitou mais claramente que o sistema de impostos pudesse ser colocado ao serviço da mencionada intervenção. O que conduziu a uma tributação mais diversificada e intensa de modo a obter as receitas acrescidas que o Estado intervencionista exigia, tendo, por conseguinte aumentado significativamente o nível de carga fiscal. (NABAIS, 2016, p. 303).

O manto da tributação estará envolvendo todos os posicionamentos do Estado. Por um lado, através de uma limitação de valores a serem retirados dos que possuem condições de contribuir financeiramente para o grupo social, garantindo-lhes a liberdade e a propriedade, mas

sem deixar de exigir-lhes contribuição para manutenção da sociedade da qual retiram suas riquezas. Em outra frente, usando o fruto desses tributos na implementação dos direitos sociais para o grupo que deles necessita, ao invés de deles exigir exações, visando leva-los a um patamar de igualdade material. Neste balanço encontra-se a justiça fiscal.

4 A DIGNIDADE HUMANA E O MÍNIMO EXISTENCIAL COMO PARÂMETROS DE TRIBUTAÇÃO

Ao longo de sua história a humanidade vem desenvolvendo o conceito de dignidade da pessoa humana. Guerras, injustiças e humilhações pelas quais passaram milhares de homens ajudaram a forjar os significados e valores que carregam esta expressão.

Conforme já exposto, este trabalho não tem objetivos de levantamentos históricos, mas se faz oportuno mencionar por quanto tempo a humanidade vem construindo o valor da dignidade, pois as grandes transformações na sociedade dos homens não aparecem por acaso e nem somente pelo uso da força, elas se dão por que o próprio ser humano se transforma. Se nossas leis hoje já não são as mesmas que regiam a Antiguidade é por que houve uma modificação na nossa inteligência, algo que os homens trazem dentro de si. A inteligência está sempre em evolução e o pensar de hoje não é o de séculos atrás, isto justifica as modificações em nossas leis, princípios e no modo de nos enxergar (COULANGES, 2004, p. 2-3).

No Código de Hamurabi (1780 a. C.) e no Antigo Testamento da Bíblia Sagrada (1000 a. C.) estão as primeiras referências à dignidade. Os significados e significantes destas palavras na atualidade trazem consigo a constante luta por igualdade e liberdade (MORAES, 2016, p. 21).

A dignidade tornou-se um dos grandes conceitos éticos do mundo ocidental com o término da Segunda Guerra Mundial. Em que pese o grande apelo moral e espiritual, o esforço doutrinário e jurisprudencial para determinar o conteúdo e a natureza jurídica da dignidade se faz necessário devido à sua grande vagueza que dá margem para que ela seja usada, nos casos de questões moralmente controvertidas, por cada parte de um litígio da maneira que encaixe em seus interesses (BARROSO, 2018, p. 288-289).

É o que se pode observar nos apontamentos de Sandel (2017, p. 276), acerca da concepção liberal de dignidade:

De acordo com a concepção liberal, devemos respeitar a dignidade de todos os indivíduos, mas, além disso, só devemos aquilo que concordamos em dever. A justiça liberal exige que respeitemos os direitos das pessoas (como estabelecidos na estrutura neutra), e não que promovamos seu bem. O dever de nos preocupar com o bem dos demais indivíduos dependerá dos acordos que tivermos feito, e com quem os fizemos.

Derivada do latim *dignitas*, a expressão dignidade significa tudo o que merece respeito e traz a medida da consciência da própria importância, ou seja, uma forma de valorização do ser humano (LEMOS JUNIOR; BRUGNARA, 2017, p. 91).

Segundo Canotilho (2003, p.225) ela é o princípio que reconhece o indivíduo como limite e fundamento de domínio político da República, que acolhe a ideia do indivíduo conformador de si próprio e de sua vida conforme seu próprio projeto de vida espiritual.

[...] “temos por dignidade da pessoa humana a qualidade intrínseca e distintiva reconhecida a cada ser humano que o faz merecedor do mesmo respeito e consideração por parte do Estado e da comunidade, implicando, neste sentido, um complexo de direitos e deveres fundamentais que assegurem a pessoa tanto contra todo o ato de cunho degradante e desumano, como venham a lhe garantir as condições existenciais mínimas para uma vida saudável, além de propiciar e promover sua participação ativa e corresponsável nos destinos da própria existência e da vida em comunhão com os demais seres humanos, mediante o devido respeito aos demais seres que integram a rede da vida.” (SARLET, 2015, p. 70-71, grifos do autor).

É bom ter-se em conta que a dignidade é uma característica de cada homem, é o que diferencia o homem dos demais seres que habitam o mundo, mas ela se realiza sempre na sociedade, no homem social (MARTÍNEZ, 2014, p. 216).

“O Estado Democrático de Direito nasce a partir do desenvolvimento do Princípio Fundamental da Dignidade da Pessoa Humana, cuja concretização deve ser perseguida incansavelmente. Pelo menos é o que assentam as Constituições alicerçadas neste princípio, que inauguram seus Estados no modelo Democrático de Direito.” (RODRIGUES; SCHMIDT, 2016, p. 162).

Ao elencar a dignidade da pessoa humana como um dos fundamentos do Estado democrático (e social) de Direito, a República Federativa do Brasil reconheceu que é o Estado que existe em função da pessoa humana, não o contrário, uma vez que o ser humano é a finalidade e não o meio para a atividade estatal (SARLET 2015, p. 78). “Esse princípio conferiu ao texto uma tônica especial, porque o impregnou com a intensidade de sua força. Nesse passo, condicionou a atividade do intérprete.” (BULOS, 2018, p. 513). “Seguindo esta lógica, a tributação não deve ser destinada para a satisfação de interesses pessoais ou quaisquer outros que não estejam em harmonia com a dignidade humana e os direitos fundamentais.” (BOLESINA; GERVASONI, 2016, p. 305).

O conteúdo de todos os direitos fundamentais do homem é atraído pela dignidade humana, começando pelo direito à vida. Disto resulta que as diretrizes constitucionais que determinam que a ordem econômica deve assegurar uma existência digna, que a ordem social objetiva a justiça social, que a educação visa o desenvolvimento do homem para o exercício da

cidadania, por exemplo, não são apenas formalidades do Texto e sim norteadores de um conteúdo de dignidade plenamente eficaz (SILVA, 2012, p. 105).

A ordem constitucional brasileira eleva o Estado a instrumento de transformação social, à medida que impõe a execução de políticas públicas comprometidas com a consecução de uma ordem social mais justa e igualitária, ou seja, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social. É, portanto, dever do Estado Democrático de Direito compensar os contrastes sociais, visando a uma ordem social mais justa mediante a utilização da política tributária. (SILVA, 2010, p. 131).

A dignidade tem como escudo de proteção a garantia dos direitos fundamentais, mas não há como estabelecer e manter tais direitos sem reconhecer e prover os seus custos. Nesta premissa, reside a importância do Poder Público em cobrar tributos e dos integrantes da sociedade em pagá-los, pois sem recursos financeiros não existe sociedade organizada nem viabilidade do próprio Estado. Desta forma, o recolhimento de exações é instrumento de proteção da dignidade humana, uma vez que possibilita a atuação positiva da Administração Pública no sentido de concretizar direitos sociais (BOLESINA; GERVASONI, 2016, p. 304).

A Constituição de 1988 instituiu um Estado Democrático de Direito, num texto em favor da cidadania e da dignidade da pessoa humana, dos valores do trabalho e da livre-iniciativa que alcança todos os setores do Poder Público.

Desta forma, além de tutelar os contribuintes contra o arbítrio e a ganância do Estado arrecadador, a Carta ainda garante a eficácia dos direitos fundamentais, servindo tanto de implementador dos instrumentos de política pública, que permitam a concretização das diretrizes sociais, como de ferramenta de defesa do cidadão face ao poder estatal, podendo-se enxergar um estatuto mínimo de proteção ao contribuinte, atrelado ao princípio da dignidade da pessoa humana que impõe ao Estado o dever de preservar a vida e integrar todos os indivíduos à sociedade através da preservação material do ser humano, assegurando um padrão social mínimo incondicional que não pode sofrer supressão. A Administração Pública deve priorizar este mínimo referido quando da elaboração dos orçamentos, trabalhando com eficiência para pô-lo fora de eventuais restrições orçamentárias (ALVES; OLIVEIRA FILHO, 2015, p. 155-156).

Os direitos sociais de cunho prestacional têm como objetivo proteger a pessoa contra as necessidades de ordem material, estando, pois, a serviço da liberdade e da igualdade real o que justifica um direito fundamental a um mínimo existencial que deve ser entendido como um conjunto de prestações que assegure uma existência com dignidade e não somente um punhado de providências necessárias para se assegurar a vida, o que seria tão somente um mínimo vital (SARLET, 2015, p. 136-137).

Parte da doutrina representa o mínimo existencial como um subconjunto dos direitos sociais, econômicos e culturais, de forma a superar a imprecisão própria de um princípio e atenuar o problema dos custos, trazendo, assim, a ideia de que é exigível do Estado (BARCELLOS, 2007, p. 109).

Portanto, o delineamento do mínimo existencial exige uma sedimentação gradativa de direitos mínimos geralmente aceitos e considerados essenciais à preservação da dignidade humana. Para isso, mostra-se imprescindível o cumprimento intransigente das funções estatais pelos três Poderes de Estado. Não garantir as condições elementares de vida importa desrespeito ao princípio jurídico da dignidade da pessoa humana sob o aspecto material, traduzindo-se numa ação ou omissão inconstitucional. (ALVES; OLIVEIRA FILHO, 2015, p. 156).

Para Barroso (2018, p. 292) o mínimo existencial é pré-requisito para exercício de direitos e da autonomia, pública e privada, correspondendo ao núcleo base dos direitos fundamentais e sociais. Representa as necessidades indispensáveis à existência do indivíduo e essenciais para que este possa ser verdadeiramente igual, ter plena capacidade de exercer sua cidadania e sua liberdade.

[...] a noção de um mínimo existencial na seara dos direitos sociais revela a íntima correlação entre os conceitos de dignidade da pessoa humana e de justiça social, de tal sorte que, se por um lado a dignidade serve de fundamento e justificação para as exigências essenciais em matéria de justiça social, por outro se percebe que apenas mediante a uma ordem institucional guiada por princípios de justiça social o respeito e a proteção da dignidade da pessoa humana poderão alcançar realização prática. (SARLET, 2015, p. 138).

Sendo certo que o Estado tem toda sua atividade parametrizada pela dignidade humana, a tributação, como pilar do próprio Estado, também deve estar voltada para a proteção daquele princípio. Neste sentido, é dever do Poder Público proporcionar condições para que os indivíduos possam se desenvolver e alcançar, por esforços próprios, um patamar de vida condizente com a dignidade humana. O mínimo existencial é um direito fundamental implícito na própria Constituição, na medida em que garante tais condições e dá suporte para fruição dos demais direitos fundamentais previstos na Carta (BOLESINA; GERVASONI, 2016, p. 306).

O Estado tem, ainda, o seu poder de tributar limitado diante da garantia do mínimo existencial, ancorado na dignidade da pessoa humana, que impede que a tributação se apodere de valores necessários à subsistência do indivíduo, mesmo nos casos em que a legislação não é expressa quanto a isso (SARLET, 2015, p. 141-142).

Para Oliveira (2010, p. 122) esse mínimo vem da conjugação dos aspectos objetivos e subjetivos da capacidade contributiva, já mencionados. As exações somente podem incidir a partir da ultrapassagem desta esfera mínima garantidora dos direitos fundamentais, antes dela não se aceita realizar cobranças.

O mínimo existencial é inerente à pessoa humana, tem natureza pré-constitucional, um direito subjetivo do cidadão que não precisa de qualquer ordem jurídica para “conceder-lo”, ao contrário, é o mínimo existencial que dobra o direito posto aos seus moldes, assim, não está adstrito a um conteúdo normativo específico, ao contrário, está contido em diversos princípios constitucionais não se esgotando no art. 5º da Constituição de 1988 ou em qualquer outra lista pré-concebida. Ele varia de acordo com o contexto social, aproximando-se do conceito de estado de necessidade e tem validade *erga omnes*. Esse mínimo necessário à existência humana, além não poder ser alcançado pela incidência fiscal, deve ser garantido pelo Estado por meio de prestações positivas, pois é necessário para o exercício da liberdade, possuindo, assim, status negativo e positivo (TORRES, 2010, p. 69-70).

O status negativo se apresenta nos direitos da liberdade, na possibilidade de autodeterminação do indivíduo sem qualquer constrangimento pelo Estado. No campo tributário, afirma-se pelas imunidades fiscais ao afastar o poder de tributar da esfera de liberdade mínima que o direito a subsistência representa. Pouco importa se a legislação ordinária atribui o nome de isenção ou qualquer outra, pois o que caracteriza uma imunidade não é sua fonte formal e sim a condição de garantir a liberdade e de ter um fundamento pré-constitucional (TORRES, 1989, 35-36).

Já o status positivo está alicerçado nas prestações do Estado que garantem positivamente a liberdade através de prestação jurisdicional, serviço de polícia, diplomacia, forças armadas etc., ou seja, serviços públicos que garantam os direitos fundamentais. Os serviços assistenciais devem ser entregues ao cidadão subsidiariamente quando este não possuir meios necessários a sua sobrevivência realizando-se de diversas formas: entrega de serviço público específico e divisível imune de taxas, subvenções e auxílios a entidades filantrópicas (que também poderão fazer uso de imunidades), programas de assistência etc. (TORRES, 1989, p.39-40).

“Não se pode olvidar que, além da liberdade, o mínimo existencial está imbricado no problema da felicidade do homem. Aristóteles já afirmava ser obrigação do Estado garantir uma boa qualidade de vida, sinônimo de felicidade, da qual só não participavam os escravos e os animais, privados da liberdade de escolha.” (TORRES, 1989, p. 31).

O dever do Estado é proporcionar aos seus indivíduos todas as condições possíveis para que eles superem as adversidades provocadas pelo mercado ou por condições e situações preexistentes e que são alheias às suas decisões, ações ou omissões. A justiça fiscal se fundamenta, portanto, no equilíbrio entre a arrecadação de tributos que recaiam, preferencialmente, sobre a renda e o patrimônio - consoante a capacidade contributiva do indivíduo, tendo em vista o imperativo da igualdade - e à sua destinação. (SANTOS, 2009, p. 9).

Ao exigir do Poder Público prestações que tenham como objetivo a concretização do desenvolvimento humano, a dignidade da pessoa humana mostra uma face positiva. Já quando impede que o indivíduo seja submetido a situações ofensivas e humilhantes apresenta seu perfil negativo.

Desta maneira, a dignidade da pessoa humana não pode ser lesada por práticas do Estado e serve de norte para que este promova ações que garantam o mínimo existencial. No sentido negativo, mostra o modelo que a tributação estatal deve seguir, exigindo que todos venham a contribuir na justa medida de suas forças econômicas, pondo a salvo um mínimo de posses materiais básicas, enquanto o polo positivo direciona o Estado para que use o produto arrecadado para promover o bem-estar geral, a proteção dos direitos individuais e a concretização dos direitos sociais (ALVES; OLIVEIRA FILHO, 2015, p. 162).

Percebe-se, então, que a garantia do mínimo existencial é condição para a concretização da dignidade da pessoa humana e que a tributação deve ser orientada neste sentido, tanto fornecendo assistência para indivíduos que ainda não alcançaram tal condição, quanto eximindo-se de recolher tributos dentro dessa esfera de patrimônio mínimo.

5 CONCLUSÃO

O sistema de recolhimento de tributos para financiar o Estado nem sempre é visto com bons olhos pelos que têm que contribuir com parte de seu patrimônio, mas ele é necessário tanto para produzir e proteger riquezas quanto para socorrer os mais necessitados.

Desta forma, neste trabalho buscou-se demonstrar como princípios, fundamentos e objetivos plantados na Constituição Federal de 1988 pelo constituinte estão a serviço do funcionamento do Estado Democrático de Direito brasileiro.

Ficou claro que a capacidade contributiva é o meio de materialização do princípio da igualdade material no sistema tributário, e como tal deve ser enxergada e aplicada em todas as formas de arrecadação e não somente nos impostos, devendo ser orientada para a real situação do indivíduo.

Entendeu-se que uma tributação justa é aquela que retira de quem tem mais condições e repassa recursos às pessoas que se encontram fora de um patamar mínimo necessário para a efetiva concretização da dignidade da pessoa humana. Neste contexto verificou-se que, de fato, o recolhimento de tributos pelos mais abastados é um dever, uma vez que o Estado existe não somente para prestar serviços essenciais aos mais pobres, mas também para permitir o acúmulo e manutenção de riqueza pelos mais ricos.

Assim, foi observado que o mínimo existencial possui, ao menos, dois aspectos quando se trata de tributação: não pode ser tocado pelas exações ao mesmo tempo que deve ser garantido pelo Estado.

Conclui-se, portanto, que o sistema tributário nacional, envolvido por todo o manto constitucional deve servir para financiar um Estado que garanta liberdade, propriedade e condições para uma existência digna a todos.

6 REFERÊNCIAS

ALVES, Geovane Machado; OLIVEIRA FILHO, Ivan de. A Constituição Federal e a Defesa dos Direitos dos Contribuintes: Apontamentos Sobre o Princípio da Dignidade da Pessoa Humana e Suas Implicações no Direito Tributário. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 17, n. 17, p. 145-167, jan./jun., 2015. Disponível em < <http://revistaeletronicardfd.unibrasil.com.br/index.php/rdfd/article/view/564/419>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARCELLOS, Ana Paula de. O Mínimo Existencial e Algumas Fundamentações: John Rawls, Michael Walzer e Robert Alexy. In TORRES, Ricardo Lobo (Org.). **Legitimação dos Direitos Humanos**. 2. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Renovar, 2007, p. 97-135.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de Direito Constitucional Contemporâneo: Os Conceitos Fundamentais e a Construção do Novo Modelo**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

BOLESINA, Iuri; GERVASONI, Tamiris Alessandra. A Dupla Face do Mínimo Existencial no Estado Democrático de Direito à Luz das Questões Tributárias na Concretização dos Direitos Sociais. **Revista Jurídica Direito & Paz**. Lorena, n. 35, ano XVIII, p. 299-319, 2. sem., 2016. Disponível em < <http://www.revista.unisal.br/lo/index.php/direitoepaz/article/view/255/279>>. Acesso em 24 jul. 2018.

BONOMO, Carla. A Eficácia da Capacidade Contributiva e a Justiça Social. **Revista do Direito Público**, Londrina, v. 4, n. 2, p. 29-42, maio/ago. 2009. Disponível em < <http://www.uel.br/revistas/uel/index.php/direitopub/article/view/10751/9403>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

BRASIL. **Constituição Federativa da República**. Brasília, DF, out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em 19 jul. 2018.

BULOS, Uadi Lammêgo. **Curso de Direito Constitucional**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2018.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética: Direito, Moral e Religião no Mundo Moderno**. 3. ed. São Paulo: Companhia das Letras, 2016.

COULANGES, Fustel de. **A Cidade Antiga**. Tradução de Fernando de Aguiar. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

DI CREDDO, Raquel de Naday. O Pagamento de Tributos e a Justiça Fiscal. **Revista Jurídica da Procuradoria Geral do Estado do Paraná**, Curitiba, n. 3, p. 189-210, 2012. Disponível em http://www.pge.pr.gov.br/arquivos/File/Revista_PGE_2012/Artigo_7_O_pagamento_de_tributos.pdf >. Acesso em: 24 jul. 2018.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. **Direitos Humanos Fundamentais**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

_____. **Curso de Direito Constitucional**. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GODOI, Marciano Seabra de. Tributo e Solidariedade Social. In GRECO, Marco Aurélio; _____ (Coord.), **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 141-167.

LEMONS JUNIOR, Eloy Pereira; BRUGNARA, Ana Flávia. O Princípio da Dignidade da Pessoa Humana no Ordenamento Jurídico Brasileiro. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 31, p. 86-126, jun. 2017. Disponível em < <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/26639/20692> >. Acesso em: 25 jul. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 35. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

MARTÍNEZ, Gregorio Peces-Barba. **Curso de Derechos Fundamentales: Teoría General**. Madrid: Universidad Carlos III de Madrid y Boletín Oficial del Estado, 2014.

MORAES, Marcelo Gomes de. **A Dignidade Humana e o Imposto Sobre a Renda: Um diálogo com a realidade brasileira**. Jundiaí: Paco Editorial, 2016.

MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O Mito da Propriedade: Os Impostos e a Justiça**. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. A Face Oculta Dos Direitos Fundamentais: Os Deveres e os Custos dos Direitos. **Revista de Direito Mackenzie**, São Paulo, v. 3, n. 2, p. 9-30, 2002. Disponível em <<http://editorarevistas.mackenzie.br/index.php/rmd/article/view/7246/4913>>. Acesso em: 26 jul. 2018.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos: Contributo Para a Compreensão Constitucional do Estado Fiscal Contemporâneo**. Coimbra: Almedina, 2015.

_____. Justiça Fiscal, Estabilidade Financeira e as Recentes Alterações do Sistema Fiscal Português. In DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, cap. 13, p. 301-341.

OLIVEIRA, Felipe Faria de. **Direito Tributário & Direitos Fundamentais**: Uma revisão do princípio da tipicidade ao junto ao Estado Democrático de Direito. Belo Horizonte: Arraes, 2010.

PASSOS, Luana; GUEDES, Dyeggo Rocha; SILVEIRA, Fernando Gaiger. Justiça Fiscal no Brasil: Que Caminhos Trilhar? In FAGNANI, Eduardo (Org.). **A reforma tributária solidária**: diagnósticos e premissas. Brasília: ANFIP; FENAFISCO: São Paulo: Plataforma Política Social, 2018. p. 93-111. Disponível em < <http://plataformapoliticasocial.com.br/wp-content/uploads/2018/05/REFORMA-TRIBUTARIA-SOLIDARIA.pdf> >. Acesso em: 22 jul. 2018.

PESSÔA, Leonel Cesarino. O Princípio da Capacidade Contributiva na Jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. **Revista Direito GV**, São Paulo, v.5, n.1, p. 95-106, jan./jul. 2009. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/24374/23154>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

PINHEIRO, Bianca Delgado. A Capacidade Contributiva no Planejamento Tributário: A Necessária Releitura da Justiça Fiscal a Partir dos Princípios da Proteção à Confiança Legítima e Boa-Fé Objetiva. In DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, cap. 18, p. 115-128.

RABBANI, Roberto Muhájir Rahnemay. A releitura do princípio da capacidade econômica nos tributos ambientais e o novo princípio da capacidade poluidora. **Revista de Direito Econômico e Socioambiental PUC-PR**, Curitiba, v. 8, n. 2, p. 210-229, maio/ago. 2017. Disponível em <<https://periodicos.pucpr.br/index.php/direitoeconomico/article/view/7592/21340>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

ROCHA, Guilherme Aparecido da. A Justiça Fiscal Sob o Enfoque do Princípio Constitucional da Capacidade Contributiva. **Revista Jurídica Luso Brasileira**, Lisboa, n. 6, ano 2, p. 609-639, 2016. Disponível em <http://www.cidp.pt/publicacoes/revistas/rjlb/2016/6/2016_06_0609_0636.pdf >. Acesso em: 23 jul. 2018.

RODRIGUES, Hugo Thamir; SCHMIDT, Marguid. A Concretização do Princípio da Dignidade da Pessoa Humana Como Legitimadora da Tributação no Estado Democrático de Direito: Solidariedade e Neoliberalismo. **Revista Jurídica – UNICURITIBA**, Curitiba, v. 04, n. 45, p.154-179, 2016. Disponível em <<http://revista.unicuritiba.edu.br/index.php/RevJur/article/view/1786/1174>>. Acesso em: 24 jul. 2018.

_____; OLIVEIRA Antonio Furtado de. A Tributação e o Orçamento Público na Perspectiva de Efetividade dos Direitos Fundamentais Sociais. **Revista Argumentum**, Marília, v. 19, n. 1, p. 51-71, jan./abr. 2018. Disponível em <<http://ojs.unimar.br/index.php/revistaargumentum/article/view/505>>. Acesso em: 22 jul. 2018.

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 Anti-abuso. In GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de. (Coord.), **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005. p. 89-109.

_____. **Justiça Fiscal**. Lisboa: Fundação Francisco Manoel dos Santos, 2010.

SANDEL, Michael J., **Justiça: O Que É Fazer a Coisa Certa**. Tradução de Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. 23. ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2017.

SANTOS, Élvio Gusmão. Desigualdade Social e Justiça Tributária. **Revista da AGU**, Brasília, n. 22, ano 8, out./dez. 2009. Disponível em <<https://seer.agu.gov.br/index.php/AGU/article/view/247/266>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade (da Pessoa) Humana e Direitos Fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 10. ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

SILVA, Erika Fernanda Cravo. Substituição Tributária para frente e Justiça Fiscal. **Revista de Artigos Científicos dos Alunos da EMERJ**, Rio de Janeiro, v. 5, n. 2, 2013. Disponível em <http://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2013/trabalhos_22013/ErikaFernandaCravoSilva.pdf>. Acesso em: 22 jul. 2018.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. 35. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2012.

SILVA, Pedro Eduardo Pinheiro. **O Sistema Tributário: Constituição Econômica e Justiça Fiscal**. 2010. 245f. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2010. Disponível em <<http://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-26092011-143032/pt-br.php>>. Acesso em: 27 jul. 2018.

TORRES, Heleno Taveira. A Justiça dos Tributos. In DERZI, Misabel Abreu Machado; MELO, João Paulo Fanucchi de Almeida (Coord.). **Justiça Fiscal**. Belo Horizonte: Del Rey, 2016, cap. 10, p. 217-253.

TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, n. 177, p. 29-49, jul./set. 1989. Disponível em <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/view/46113/44271>>. Acesso em: 01 jul. 2018.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.