

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO DO ESTADO**

**Alexandre Arena Filho**

**O ESTADO DE DIREITO E A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NO BRASIL:  
reflexão sobre a constitucionalidade da concentração em tributos indiretos**

**Porto Alegre  
2018**

Alexandre Arena Filho

**O ESTADO DE DIREITO E A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NO BRASIL:  
reflexão sobre a constitucionalidade da concentração em tributos indiretos**

Monografia apresentada como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Direito do Estado pelo programa de pós-graduação da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Rômulo Ponticelli Giorgi Júnior

Porto Alegre

2018

## RESUMO

Os Estados de direito precisam de dinheiro para se manter em funcionamento. Antigamente, este dinheiro era arrecadado através da participação do Estado na economia, mas modernamente a maior parte da atividade econômica é entregue à iniciativa privada. O Estado se mantém através dos tributos pagos pelos seus cidadãos. Para que a tributação vá ao encontro dos ideais de justiça, é preciso que cada um contribua de acordo com sua capacidade, de modo que os indivíduos mais abastados devem contribuir mais do que os indivíduos que mal conseguem suprir suas necessidades mais básicas. Por este motivo, a Constituição da República Federativa do Brasil inclui, entre outros, o princípio da capacidade contributiva. Apesar da presença desse princípio no texto constitucional, o que verificamos no plano fático brasileiro é um sistema tributário que depende exacerbadamente de impostos indiretos e que apresenta uma carga tributária relativamente baixa no que diz respeito a impostos sobre renda e patrimônio. Assim sendo, o sistema tributário brasileiro, tal como hoje aplicado, gera o efeito oposto aos objetivos da Constituição, pois onera mais aos pobres do que aos ricos.

**Palavras-chave:** Estado de direito. Tributação. Princípio da capacidade contributiva. Impostos indiretos.

## **ABSTRACT**

A large amount of money is needed in order to make sure that the rule of law is properly operating. A long time ago, that money was collected through the participation of the State on the economy, but nowadays most of the economic activity is controlled by the private sector, and the State is financed by taxes payed by its citizens. Taxation won't clash with the idea of justice as long as each individual contributes according to his capacity, in a way that the wealthiest among the people give more than those who can barely pay for their basic needs. For that reason, the brazilian Constitution includes the principle of ability to pay. Regardless of the presence of said principle on the constitutional text, in reality the brazilian tax system is excessively dependant on indirect taxes and has a relatively light tax burden when it comes to taxing income and property. Therefore, the brazilian tax system, as applied today, works in a way that goes against the constitutional goals, because the burden is heavier to the poorest.

**Keywords:** Rule of law. Taxation. Ability to pay. Indirect taxes.

## SUMÁRIO

<b>1</b>	<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>6</b>
<b>2.</b>	<b>O ESTADO DE DIREITO .....</b>	<b>7</b>
<b>2.1</b>	<b>Noção de Estado .....</b>	<b>7</b>
<b>2.2</b>	<b>Noção de direito .....</b>	<b>11</b>
<b>2.3</b>	<b>O Estado de direito.....</b>	<b>13</b>
<b>2.3.1</b>	<b>Os modelos de Estado de direito.....</b>	<b>17</b>
<b>2.3.2</b>	<b>O Estado social e democrático de direito brasileiro conforme a Constituição Federal de 1988.....</b>	<b>22</b>
<b>3</b>	<b>A ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS NO BRASIL CONTEMPORÂNEO .....</b>	<b>25</b>
<b>3.1</b>	<b>A atividade administrativa do Estado.....</b>	<b>25</b>
<b>3.2</b>	<b>Atividade financeira e receitas públicas .....</b>	<b>28</b>
<b>3.3</b>	<b>Tributação .....</b>	<b>30</b>
<b>3.3.1</b>	<b>Princípio da capacidade contributiva .....</b>	<b>32</b>
<b>3.3.2</b>	<b>Impostos diretos e impostos indiretos.....</b>	<b>35</b>
<b>3.4</b>	<b>A carga tributária do Estado brasileiro contemporâneo.....</b>	<b>36</b>
<b>4</b>	<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>40</b>
	<b>REFERÊNCIAS .....</b>	<b>42</b>

## 1 INTRODUÇÃO

É comum ouvirmos e lermos manifestações de insatisfação acerca da carga tributária brasileira. Trata-se de tema polêmico, controverso, mas que ao mesmo tempo não é conhecido com profundidade pelo mesmo povo brasileiro que demonstra tamanha insatisfação.

Os assuntos relevantes para a compreensão do fenômeno tributário são complexos e técnicos. Exigem noções sobre Estado, direito, administração, orçamento, os diversos tipos de tributo, além de uma compreensão sobre a realidade brasileira. Diante desta realidade, não é surpreendente que nem todos que contribuem para a arrecadação de tributos entendam sobre o assunto.

No que diz respeito à carga tributária do Brasil, pouco se fala sobre a diferença de impostos diretos e indiretos ou sobre as consequências prejudiciais causadas pela cobrança excessiva destes últimos. As receitas tributárias brasileiras dependem muito da arrecadação de impostos indiretos, ou seja, que incidem sobre bens e consumo, sendo o imposto sobre a circulação e transporte de mercadorias e serviços (ICMS) a espécie tributária que mais arrecada. Mais leve é a carga tributária que incide de maneira direta sobre a renda e o patrimônio, se pararmos para comparar a arrecadação no Brasil e as de outros países. O pouco conhecimento da população sobre estes temas, somados à vontade de expressar uma opinião mesmo assim, acaba reforçando noções nem sempre acertadas.

Assim sendo, é preciso realizar um estudo sobre o Estado de direito e a tributação e realizar uma análise da carga tributária no Brasil que vá além do senso comum e encare dados. Ao longo da presente monografia, vamos discorrer com maiores detalhes sobre a noção de Estado, como este arrecada os fundos necessários para se manter e de que maneira a carga tributária está distribuída entre o povo brasileiro e entre as espécies de tributos.

## 2 O ESTADO DE DIREITO

Neste capítulo, trataremos acerca do Estado e do direito, fenômenos que tem entre si uma íntima relação, e também acerca dos modelos de Estado de direito ao longo da história.

### 2.1 Noção de Estado

O Estado é um fenômeno complexo ao estudo do qual muitos dos maiores pensadores dos últimos milênios se dedicaram. De Aristóteles a Bobbio, passando por Maquiavel e Rousseau, alguns dos filósofos mais influentes e celebrados da Humanidade desenvolveram teorias sobre o conceito, a origem, a organização, o funcionamento e a finalidade do Estado. E ainda assim, ou exatamente por isso, não existe hoje uma resposta correta sobre o tema, mas múltiplas teorias. Neste sentido é a lição de Dallari (2012, p. 119), autor que afirma que conceituar Estado é uma tarefa árdua, tendo em vista que correntes doutrinárias divergentes criam uma pluralidade de conceitos.

Analisando algumas das correntes mais populares e aceitas sobre o Estado, podemos chegar a algumas conclusões, ainda que passíveis de discordâncias por outros pensadores. O Estado é um fenômeno complexo constituído por dois elementos materiais (território e povo) e um elemento formal (poder soberano, exercido pelo governo), e surge porque os homens precisam ter suas ações reguladas por uma ordem, à qual devem se submeter a fim de dirimir conflitos.

Não há nem pode haver Estado independente sem *Soberania*, isto é, sem esse poder absoluto, indivisível e incontrastável de organizar-se e de conduzir-se segundo a vontade livre de seu Povo e de fazer cumprir as suas decisões inclusive pela força, se necessário (MEIRELLES, 2013, p. 62, grifo no original).

Aristóteles já lidava com a organização política de uma sociedade há aproximadamente 2.500 anos atrás, mas a denominação “Estado” é mais recente, comumente atribuída a Maquiavel, cuja obra mais célebre, *O Príncipe*, foi publicada

no século XVI e inicia-se com a seguinte afirmação: “Todos os *Estados*, todos os domínios que têm havido e que há sobre os homens, foram e são repúblicas ou principados” (MAQUIAVEL, 2011, p. 17, grifo nosso).

Monarquia e república são formas de governo existentes em um Estado. Forma de governo, leciona Silva (2009, p. 102), é conceito que se refere à maneira como se dá a instituição do poder na sociedade e como se dá a relação entre governantes e governados. Uma das características da monarquia é a concentração do poder nas mãos de uma pessoa, o monarca, cuja vontade vale mais do que a vontade de seus súditos. A forma republicana, por sua vez, busca a participação popular e a limitação do poder do governante, conferindo o poder soberano não ao governante, mas ao povo (STRECK e BOLZAN DE MORAIS, 2012, p. 174).

Por ter a origem do Estado se dado há muito tempo, é impossível saber exatamente como ela ocorreu. Aristóteles (1998, p. 5) acreditava que a origem da sociedade se dá em decorrência da própria natureza do homem, o qual seria um ser naturalmente social. Outros dizem que o Estado se origina de um ato de violência, não havendo nos homens uma natureza social ou a vontade de abandonar a sua liberdade natural, mas coerção que não lhes dá outra opção senão obedecer à força (BOBBIO, 1998, p. 277). Nesta hipótese, um grupo mais fraco se submete a outro, mais forte, nascendo o Estado dessa conjunção de dominantes e dominados a fim de regular as relações entre vencedores e vencidos (DALLARI, 2012, p. 62). Aqui, há uma diferenciação entre sociedade e Estado. Primeiro, se formam as sociedades e, diante dos conflitos entre elas, surge o Estado pela vontade do grupo social vencedor, em desfavor do grupo derrotado.

Entretanto, as teorias mais populares acerca do surgimento do Estado não veem a resposta a esta questão na natureza humana ou em fatores alheios à vontade do súdito, mas em um contrato hipotético ao qual os homens aceitam se submeter. Tais teorias são denominadas contratualistas, e surgem a partir do século XVII por influência da valorização do homem durante o período renascentista (CICCO e GONZAGA, 2012, p. 65). Integram o contratualismo alguns dos mais respeitados filósofos do final do século XVII e começo do XVIII, como Thomas Hobbes, John Locke e Jean-Jacques Rousseau.

Os pensadores contratualistas concordam que os homens pactuam voluntariamente pela criação do Estado, mas divergem no que diz respeito às

causas do pacto (CICCO e GONZAGA, 2012, p. 40). Hobbes (2014, p. 21-108), por exemplo, argumentou que o Estado é um homem artificial criado pelos homens naturais para sua proteção e defesa, pois o homem no estado de natureza vive em uma guerra de todos contra todos, com o constante medo de ser violentamente morto. Hobbes via os homens naturais como iguais, e igualmente capazes de agredir e tomar os bens uns dos outros, o que gerava desconfiança mútua e originava um círculo vicioso: temendo a agressão, o homem toma a iniciativa de agredir (DALLARI, 2012, p. 25).

Locke (2011, p. 16-17), por sua vez, considerava que o homem no estado de natureza sabe que tem que preservar o resto da Humanidade, na medida do possível, salvo quando estiver em jogo a sua própria preservação. Ou seja, sua liberdade não se estende à possibilidade de destruição de si mesmo ou de outra criatura, salvo quando se deparar com ameaça que legitime o uso da força como meio de defesa. O problema é que, sendo o homem juiz de suas próprias desavenças, diz Locke (2011, p. 20), o amor-próprio o tornará parcial e seu instinto de autopreservação gerará inconveniências e, eventualmente, conflitos. Nem sempre é possível determinar com clareza quais ações ferem os direitos naturais e, portanto, legitimam o uso da força, e o amor-próprio prejudica o discernimento do ser humano em face destas situações. Daí a necessidade de estabelecer o Estado, através de um contrato social.

A versão mais em voga sobre o tema da origem do Estado através de um contrato social é, possivelmente, a de Jean-Jacques Rousseau (2014, p. 38), filósofo que defendeu que o homem natural é feliz e incapaz de fazer mal a outro ser sensível a menos que haja legítimo receio de que sua própria conservação esteja em risco. Com o passar do tempo, o homem vai gradativamente abandonando o estado de natureza e formando sociedades. A união de vários seres humanos gera uma série de vantagens mútuas, mas acaba por reduzir a aptidão do homem a combater, por si só, animais selvagens, por exemplo (2014, p. 83-85). Um grupo de homens é mais forte do que um homem só, mas um indivíduo em sociedade é mais fraco e lento do que um indivíduo em estado de natureza. É inevitável, no pensamento de Rousseau (2014, p. 94-96), que este afastamento cada vez maior entre homem civilizado e sua natureza resulte em avareza, ambição e maldade, o que gerou até mesmo conflitos que resultavam em morte, de modo que se fez

necessário o sacrifício de uma parte da liberdade para a conservação da outra. Este pacto hipotético consiste em um acordo tácito entre os homens com o fim de garantir a continuidade da espécie. Conforme lição de Bonavides (2007, p. 51), a partir do momento em que os indivíduos dotados de liberdade natural ou primitiva se tornam contratantes, abrem mão de parte desta liberdade para viver de forma ordenada, dando início à liberdade jurídica. Trata-se de uma mudança vantajosa, pois representa a transição de uma situação precária e incerta por outra melhor e mais segura (ROUSSEAU, 2011, p. 48).

No ensinamento de Bitencourt (2014, p. 98), o contratualismo de Rousseau concebe o Estado e, por extensão, a ordem jurídica, como resultantes de “um grande e livre acordo entre os homens, que cedem parte de seus direitos no interesse da ordem e segurança comuns” – uma doutrina que contesta a legitimidade da tirania monárquica e propugna pela restauração do direito do cidadão perante o Estado.

Dentre os ensinamentos de Rousseau, destaca-se que o Estado é uma pessoa pública dirigida pela vontade geral, que tem como finalidade o bem comum e cuja vida consiste na união de seus membros e onde cada indivíduo se submete a todos os outros e, assim sendo, não se submete a ninguém em particular. De acordo com Rousseau (2011, p. 74-75), a vontade particular do governante jamais deve ser mais ativa do que a vontade geral, pois tal situação originaria duas soberanias, uma de direito e uma de fato, o que acarretaria na dissolução do corpo político. A pessoa que exerce posição de governo deve pensar menos em seus interesses privados e mais no interesse coletivo, e utilizar a força pública para a consecução do bem comum. Rousseau (2011, p. 75) é claro ao ensinar que o governo deve estar pronto para sacrificar-se pelo povo, e não o contrário.

O Estado é uma criação humana que deve ter como fim o bem das pessoas que formam o seu elemento humano. No mundo, existem diferentes Estados, sendo a República Federativa do Brasil um deles. Cada Estado possui seu próprio povo e território, e está sujeito a um ordenamento jurídico. Em nosso país, a mais importante lei do ordenamento é a Constituição promulgada em 1988, onde se encontram as normas que estabelecem a estrutura do Estado brasileiro, a organização de seus órgãos, o modo de aquisição do poder e a forma de seu exercício, bem como as normas que asseguram direitos e garantias dos indivíduos

(SILVA, 2009, p. 43). O cometimento de ato contrário à lei possibilita ao Estado o uso de meios, inclusive a força, para garantir que a lei seja cumprida. Assim, é preciso que a lei seja clara e justa ao determinar quais atos justificam a coação estatal. Para isso existe a ciência do direito, que será explorada a seguir.

## **2.2 Noção de direito**

A noção de Estado, conforme exposto, está intimamente ligada à noção de direito. O direito emana do Estado e o Estado é uma instituição jurídica, e ambos são instrumentos a serviço do bem-estar da coletividade (NADER, 2002, p. 125). Leal (2006, p. 29) afirma que falar de Estado é falar, direta ou indiretamente, de ordem jurídica, pois a legitimidade do Estado moderno vem da reivindicação para que as suas ordens sejam reconhecidas como vinculatórias porque estão em conformidade com a lei – o direito constitui o poder político e vice-versa.

Direito, assim como Estado, é um fenômeno complexo com múltiplas definições, que variam de acordo com a corrente de pensamento daquele que o conceitua. Em sua dimensão positiva, trata-se do “conjunto de normas de conduta social, imposto coercitivamente pelo Estado, para a realização da segurança, segundo os princípios de justiça” (NADER, 2006, p. 44). Tal imposição coercitiva é a possibilidade de o Estado utilizar a força para garantir que seus membros adequem sua conduta ao que quer a lei, o que ocorre, por exemplo, quando alguém que comete um crime recebe uma pena privativa de liberdade. Trata-se da ideia contratualista de que os homens desistem de seu direito de fazer justiça com as próprias mãos, criando o Estado a fim de iniciar uma situação de maior segurança, podendo o Estado empregar, quando necessário, a violência de forma legítima, sendo esta legitimidade conferida pelo direito (ABBOUD, CARNIO e OLIVEIRA, 2013, p. 83).

Entretanto, o direito não se resume à dimensão positiva, à letra fria da lei, o que é defendido especialmente pelos jusnaturalistas quando afirmam que o ordenamento jurídico positivado é apenas uma parte do direito, que não engloba valores que são tão importantes à noção de direito quanto a lei escrita. Alguns dos mais importantes valores são a justiça e a proteção da dignidade humana.

Conforme ensinamento de Meirelles (2013, p. 37):

O Direito, objetivamente considerado, é o conjunto de regras de conduta coativamente impostas pelo Estado. [...] Em última análise, o Direito se traduz em princípios de conduta social, tendentes a realizar a Justiça.

Quando esses princípios são sustentados em afirmações teóricas formam a Ciência Jurídica, em cuja cúpula está a Filosofia do Direito; quando esses mesmos princípios são concretizados em norma jurídica, temos o Direito Positivo, expresso na Legislação. A sistematização desses princípios, em normas legais, constitui a Ordem Jurídica, ou seja, o sistema legal adotado para assegurar a existência do Estado e a coexistência pacífica dos indivíduos na comunidade.

Assim, o direito positivado é parte muito importante do direito, mas é um equívoco afirmar que o direito se resume àquilo que está expresso na legislação. Além disso, o sistema legal serve para regular a conduta humana e garantir que os cidadãos vivam de forma pacífica no Estado, caso contrário poderá o Estado usar a força para restabelecer a paz contra a vontade do indivíduo que praticou ato ilícito.

Miguel Reale elaborou a teoria tridimensional do direito, onde identifica o direito como norma, fato e valor. Para o autor (2002, p. 105-115), a validade de uma norma de direito depende de três aspectos básicos, cada um correspondendo a uma das dimensões da teoria: a vigência, que é validade formal de uma norma estabelecida por órgão competente e legítimo, respeitando o devido procedimento; a eficácia ou efetividade, que é o reconhecimento da norma de direito pela sociedade, de maneira que a sociedade incorpora o direito ao seu modo de agir; e o fundamento, que é a validade ética da norma, ou seja, o valor objetivado pela norma, que deve tentar alcançar a justiça.

O direito é tradicionalmente dividido em privado e público. O direito privado se ocupa das relações entre particulares, tutelando predominantemente os interesses individuais, ao passo que o direito público lida com os interesses estatais e sociais (MEIRELLES, 2013, p. 38).

Ensina Barroso (2010, p. 53) que tal divisão remonta ao direito romano clássico, o qual atribuía as coisas do Estado ao direito público e os direitos individuais ao direito privado, sem com isso quebrar a unidade sistemática do direito ou criar dois domínios apartados ou incomunicáveis.

Nas palavras de Mello (2012, p. 27):

Conquanto uno, o Direito se bifurca em dois grandes ramos, submetidos a técnicas jurídicas distintas: o Direito Público e o Direito Privado. Este último se ocupa dos interesses privados, regulando relações entre particulares. É, então, governado pela autonomia da vontade, de tal sorte que nele vige o princípio fundamental de que as partes elegem as finalidades que desejam alcançar, preparam-se (ou não) a isto conforme desejem e servem-se para tanto dos meios que elejam a seu alvedrio, contanto que tais finalidades ou meios não sejam proibidos pelo Direito. Inversamente, o Direito Público se ocupa de interesses da Sociedade como um todo, interesses públicos, cujo atendimento não é um problema pessoal de quem os esteja a curar, mas um dever jurídico inescusável. Assim não há espaço para a autonomia da vontade, que é substituída pela ideia de função, de dever de atendimento do interesse público.

Entretanto, como veremos a seguir, nem sempre houve preocupação com o atendimento do interesse público, pois antigamente não havia Estado de direito e o governante podia exercer seu poder como bem entendesse, ainda que isso significasse a concretização de seus interesses privados em desfavor da coletividade.

### **2.3 O Estado de direito**

Conforme exposto anteriormente, o Estado é um fenômeno cujo surgimento está ligado à necessidade dos homens de abandonar o estado de natureza e se submeterem a uma ordem, tendo em vista que é inviável viver em uma sociedade onde cada indivíduo segue a sua própria lei. A partir do pacto social, cada homem abre mão de parte de sua liberdade e aceita seguir certas regras a fim de conviver em paz, e aqueles que quebrarem as regras pactuadas estarão sujeitos a sanções. É transferido ao Estado o poder de punir.

Assim sendo, é preciso que tais regras sejam claras, dispostas em um ordenamento sistematizado que preveja, por exemplo, quais condutas são criminosas e qual é a pena cabível àquele que delinquir.

A vida em sociedade exige um complexo de normas disciplinadoras que estabeleça as regras indispensáveis ao convívio entre os indivíduos que a

compõem. O conjunto dessas regras, denominado direito positivo, que deve ser obedecido e cumprido por todos os integrantes do grupo social, prevê as consequências e sanções aos que violarem seus preceitos (MIRABETE e FABBRINI, 2012, p. 1).

Machado (2015, p. 7-9) leciona que o ilícito, ou seja, a conduta que vai contra as normas de direito, tem como consequências sanções que podem ser executórias ou indenizatórias no campo civil, ou punitivas na seara penal. Nader (2013, p. 475-477) acrescenta que os atos jurídicos em sentido lato podem ser lícitos ou ilícitos, conforme se harmonizem com a ordem jurídica ou não, sendo o ato ilícito uma quebra de dever e violação de direitos subjetivos. Não há, segundo este autor (2013, p. 477), uma distinção ontológica entre ilícito civil e penal, mas por questão de conveniência o legislador determina se a sanção civil é suficiente ou se o interesse ferido justifica as sanções mais graves do direito penal. Machado (2015, p. 26) defende que, diante do ilícito penal, o Estado tem o poder e o dever de punir, o que é feito com a edição da norma penal e com a aplicação dela sempre que a sua hipótese de incidência for concretizada.

É preciso, dessa maneira, que o Estado estabeleça um sistema coerente de normas de direito, especialmente penais tendo em vista a gravidade das penas aplicáveis, e respeite as regras por ele mesmo estabelecidas, gerando uma situação de segurança para seu povo.

Antigamente, no entanto, as sociedades políticas eram comandadas por um governante que concentrava os poderes de fazer as leis, executá-las e resolver eventuais conflitos, e que não estava submetido a uma ordem jurídica. Ou seja, um governante cuja própria vontade era lei e, se ele assim quisesse, deveriam ser atendidos os seus próprios interesses particulares em detrimento do interesse público. Era assim na civilização egípcia, onde o faraó era um representante divino, bem como posteriormente nos regimes absolutistas da Idade Média, por exemplo (SEVERO, 2009, p. 6-9). Desse modo, não havia segurança, pois a vontade do rei podia mudar a qualquer momento e um mau exercício do poder não gerava consequências para ele. Naquela época, não havia responsabilidade, de modo que o governante não podia ser obrigado a reparar danos causados. Vem à mente o famoso Rei Luís XIV, da França, também conhecido como Rei Sol por causa de sua tendência a centralizar a poder em suas próprias mãos. Montesquieu defendeu que

o exercício das diferentes funções indispensáveis ao Estado deveria recair sobre diferentes pessoas e estruturas, pois a concentração de funções gera o cometimento de arbitrariedades (MAFFINI, 2016, p. 18).

Tratando sobre o surgimento do direito administrativo, Di Pietro (2012, p. 1) leciona que a Idade Média era caracterizada por governos absolutistas, em que “[...] o direito público se esgota num único preceito jurídico, que estabelece um direito ilimitado para administrar, estruturado sobre princípios segundos os quais *quod regi placuit lex est, the king can do no wrong, le roi ne peut mal faire*” (grifos no original).

A máxima “*the king can do no wrong*”, que identifica o representante da soberania, excluindo do Estado a responsabilidade por atos que possam causar danos a particulares, em contraposição a um sistema de imposição estatal perante os súditos, demonstra que, por longo período, prevaleceu um regime de desequilíbrio nas relações entre o Poder Público e o indivíduo, ainda vislumbrado como súdito e não como cidadão, em face da fragilidade que antecede a consagração dos direitos fundamentais [...] (SEVERO, 2009, p. 1, grifos no original).

Na França ocorreu a grande Revolução que é lembrada ainda hoje como marco histórico na luta pelo estabelecimento de um Estado de direito, onde até mesmo o rei é obrigado a cumprir uma lei escrita por outrem. Influenciados por filósofos como os já mencionados Rousseau e Montesquieu, os franceses do século XVIII exigiram a separação dos poderes, cabendo ao Poder Legislativo elaborar a lei através de representantes do povo, e ao rei executá-la tendo como finalidade o bem do povo. O monarca deixa de ser irresponsável, sendo “[...] a ideia de responsabilidade do Estado uma consequência lógica inevitável da noção de Estado de Direito” (MELLO, 2012, p. 1015).

Por óbvio, a responsabilização do Poder Público não ocorreu de forma imediata após as reivindicações da Revolução Francesa, cujo auge se deu em 1789 com a Queda da Bastilha. O famoso caso Blanco, referente à uma menina que foi atropelada por um veículo público e teve suas pernas amputadas em consequência do acidente, marca a consolidação da sujeição do Estado a um regime de responsabilidade, mas só foi julgado em 1873 (SEVERO, 2009, p. 28).

Não obstante, a ligação entre os eventos é inegável. A partir da Revolução Francesa, cai o absolutismo, passa a vigorar o Estado de direito com separação de

poderes e não mais uma centralização destes nas mãos de uma única pessoa, o Poder Público passa a ser responsabilizado por seus atos, e surge o constitucionalismo e o direito administrativo tal qual os conhecemos hoje em dia.

Ora, se até então a vontade do monarca era lei e a partir daquele momento a lei é elaborada por representantes do povo e deve ser observada até mesmo pelo chefe do Poder Executivo, a ideia de Constituição que conhecemos hoje passa a fazer sentido de uma maneira que simplesmente não fazia em um regime absolutista. Diante da necessidade de um ordenamento jurídico inevitavelmente complexo, é preciso que uma lei esteja hierarquicamente acima das demais e estabeleça a estrutura do Estado e os limites das demais leis, as quais só poderão valer se estiverem de acordo com as determinações constitucionais.

Uma das principais funções da Constituição é dividir o poder em diferentes funções, que devem ser desempenhadas por diferentes agentes em um sistema de freios e contrapesos, a fim de evitar a concentração excessiva nas mãos de um único indivíduo como o monarca absolutista. Na atual Constituição brasileira, tal separação está prevista no artigo 2º.

Art. 2º São Poderes da União, independentes e harmônicos entre si, o Legislativo, o Executivo e o Judiciário.

A divisão de poderes se fundamenta na especialização funcional, de modo que cada órgão desempenha melhor o seu papel se este for mais específico e restrito, e na independência orgânica, pois cada órgão não é subordinado aos demais (SILVA, 2013, p. 111).

Perelman (1998, p. 199) leciona que é necessário à existência de um Estado de direito que os governantes observem as regras que instituíram, pois na ausência do devido respeito às regras da honesta aplicação da justiça a própria ideia de direito pode ser utilizada para encobrir os excessos de um poder arbitrário. Meirelles (2013, p. 62) conceitua o Estado de direito como sendo “[...] o Estado juridicamente organizado e obediente às suas próprias leis”. Machado (2015, p. 26) considera o direito um “[...] sistema de limites indispensável à contenção do arbítrio [...]” do ser humano que dispõe de poder.

Todavia, Silva (2009, p. 112) esclarece que o Estado de direito é conceito mais restrito do que a democracia, pois esta abrange a realização de valores de convivência humana como igualdade, liberdade e dignidade da pessoa, ao passo que o Estado de direito surge originalmente como expressão jurídica da democracia liberal. Significa que a limitação dos poderes do Estado surge, inicialmente, para proteger a propriedade privada e permitir a liberdade nas relações sociais e econômicas (MARMELSTEIN, 2013, p. 41). A seguir, será explicada de forma resumida como se deu a evolução do Estado de direito ao longo da história, do modelo liberal ao modelo democrático.

### **2.3.1 Os modelos de Estado de direito**

A exigência por parte do povo francês de que o monarca se submetesse a uma ordem jurídica elaborada por outro órgão que não o próprio monarca marca não apenas o surgimento do Estado de direito em sua primeira forma, mas a primeira dimensão dos direitos fundamentais. Tratam-se dos chamados direitos de liberdade, primeiro terço da tríade “*liberté, égalité, fraternité*” que foi o lema da Revolução Francesa. As duas outras partes dessa tríade viriam a ser reivindicadas no futuro, de modo que cada dimensão de direitos fundamentais é acompanhada por um novo modelo de Estado de direito ao longo da História.

O Estado de direito que se ergue com a Revolução Francesa é um Estado liberal de direito. É importante que fique claro, no entanto, que os direitos de liberdade conquistados naquele importante período eram limitados, pois o contexto histórico que levou àquela conquista apresentava certas injustiças. A classe burguesa, detentora de grande parte da riqueza em dinheiro na época, tornou-se poderosa diante da ruína da velha organização feudal. A burguesia recebia privilégios econômicos e sociais porque os reis dependiam de seu dinheiro e inteligência. De acordo com Huberman (1962, p. 170-171), no entanto, a classe média burguesa desejava o poder político correspondente ao poder econômico que já possuía. A burguesia era rica, mas o Estado, representado pela pessoa do rei, limitava a liberdade do mercado e a quantidade de lucro que era possível obter. Este

é um dos grandes motivadores da Revolução Francesa, que implementou principalmente direitos de liberdade em prol da burguesia e não do povo em geral.

Segundo Piketty (2014, p. 12), a população pobre da França tinha muitas razões para se sentir insatisfeita: viviam no país mais populoso da Europa e o número de habitantes não parou de crescer ao longo do século XVIII, contribuindo para a estagnação dos salários no setor agrícola e para o aumento dos rendimentos associados à propriedade de terras. A aristocracia e o regime político em vigor se tornaram ainda mais impopulares, e a burguesia se aproveitou disso.

Os burgueses tinham o setor econômico, e não os demais, como seu principal foco, e desejavam a implementação um modelo de comércio livre e uma maior acumulação de capital. Às demandas por direitos de liberdade em relação ao monarca – que era o Estado – se deu o nome de liberalismo.

Nas palavras de Wolkmer (2000, p. 117):

O Liberalismo surgiu como uma nova visão global do mundo, constituída pelos valores, crenças e interesses de uma classe social emergente (a burguesia) na sua luta histórica contra a dominação do feudalismo aristocrático fundiário [...]. Assim, o Liberalismo torna-se a expressão de uma ética individualista voltada basicamente para a noção de liberdade total [...].

As origens do liberalismo remontam do *Bill of Rights* inglês de 1689, o qual firmou princípios que limitavam o poder do monarca, tais como a impossibilidade de cobrar impostos que não fossem autorizados pelo Parlamento (MALUF, 2010, p. 139-140).

É característico do liberalismo a separação entre sociedade civil e Estado. Nas palavras de Bonavides (2007, p. 40), na “doutrina do liberalismo, o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo [...] o maior inimigo da liberdade”. Ou seja, para o liberalismo, quanto menos palpável for a presença do Estado nos atos da vida humana, maior é a esfera da liberdade outorgada ao indivíduo (BONAVIDES, 2007, p. 60).

A doutrina do Estado mínimo é defendida pelo liberalismo em seu aspecto político, devendo o Estado intervir o mínimo possível na vida dos indivíduos, dando-lhes a maior liberdade que é viável lhes dar. Os direitos fundamentais arguidos pela

classe burguesa são direitos de liberdade negativa em face do Estado, direito de que o Estado se mantenha inerte a menos que se faça necessária uma atuação estatal a fim de proteger o direito natural à propriedade.

Segundo ensinamento de Bobbio (2000, p. 126), o liberalismo defende que o Estado deve ter como único dever impedir que os indivíduos causem danos uns aos outros, não intervindo nos demais assuntos. Sua doutrina é o *laissez-faire, laissez-passer* (do francês, “deixe que se faça, deixe que passe”), onde a função do Estado é apenas “proteger a propriedade e garantir a segurança dos indivíduos, permitindo que as relações sociais e econômicas se desenvolvessem livremente, sem qualquer interferência estatal” (MARMELSTEIN, 2013, p. 41).

Comparato (2016, p. 497) afirma que a classe burguesa interpretou os valores de liberdade e igualdade com astúcia e em proveito próprio. No mesmo sentido são os ensinamentos de Marmelstein (2013, p. 42) ao afirmar que não havia interesse verdadeiramente honesto por parte dos burgueses, de modo geral, de garantir a igualdade entre os seres humanos e de condenar as desigualdades econômicas, não obstante o fato de que o lema da Revolução Francesa incluía “igualdade” e “fraternidade”. A igualdade, diz o citado autor (2013, p. 43), era meramente formal, “da boca para fora”. Silva (2009, p. 211) corrobora este entendimento ao lecionar que a burguesia estava ciente de seus privilégios de classe e postulava um regime liberal com muito mais intensidade do que um regime de igualdade. Leal (2003, p. 8) vai além, dizendo que a neutralidade do Estado nada tem de neutra e a imposição constitucional de imparcialidade gera, de fato, uma “imparcialidade parcial” que favorece os burgueses em desfavor das demais classes.

De acordo com Berlin (2002, p. 230), filósofos políticos ingleses clássicos consideravam liberdade a não-interferência de outros, e quanto maior for a área de não-interferência, mais ampla será a liberdade. Discordavam, no entanto, sobre o grau de amplitude possível ou aconselhável, pois a ilimitação da esfera da liberdade

[...] geraria uma situação em que todos os homens poderiam interferir ilimitadamente na vida de todos os outros homens, e esse tipo de liberdade “natural” levaria ao caos social em que as necessidades mínimas das pessoas não seriam satisfeitas; ou então as liberdades dos fracos seriam suprimidas pelos fortes (BERLIN, 2002, p. 230).

O problema da ausência de limites à liberdade é óbvio: o indivíduo seria livre para cercear a liberdade de outro indivíduo. Isto leva muitos pensadores a questionarem a liberdade desta situação, e é exatamente isto que ocorre após a conquista dos primeiros direitos fundamentais. A Constituição concede direitos de liberdade, mas no plano fático a burguesia substitui o rei como senhor das classes menos favorecidas, as quais continuam oprimidas não obstante a igualdade formal que a Constituição prevê.

O liberalismo oferece situações ambíguas, em quase todos os seus aspectos. Se ele prega a liberdade, como bem supremo do homem, de um lado, de outro ele limita a ação daqueles que não possuem dinheiro. Se ele se apresentou como *revolucionário* e *progressista*, em relação ao antigo regime, ele é, no entanto, conservador em relação às reivindicações populares (LANZONI, 1987, p. 20, grifos no original).

Sobre o tema, Mello (2012, p. 50) afirma que:

Até um certo ponto da História havia a nítida e correta impressão de que os homens eram esmagados pelos detentores do Poder político. A partir de um certo instante começou-se a perceber que eram vergados, sacrificados ou espoliados não apenas pelos detentores do Poder político, mas também pelos que o manejavam: os detentores do Poder econômico. Incorporou-se, então, ao ideário do Estado de Direito o ideário social, surgindo o Estado Social de Direito [...].

Assim sendo, o liberalismo entrou em decadência porque as ideias defendidas pelo Estado liberal de direito não condiziam com a realidade fática. Como o direito de voto era restrito aos proprietários, se exigia do Estado pouco além da defesa da propriedade. Foram necessários novos derramamentos de sangue para que se chegasse ao sufrágio universal, o que ocorreu na França em 1848 (BONAVIDES, 2007, p. 43). A partir do momento em que o direito de voto se estende a não-proprietários e a analfabetos, as exigências dirigidas ao Estado crescem. A população clama por escolas gratuitas, proteção contra o desemprego e casas a preços populares, entre outros pedidos (BOBBIO, 2000, p. 47). Passa a se levantar, portanto, um novo modelo: o Estado social de direito, caracterizada pela segunda dimensão de direitos fundamentais, onde cabe ao Estado agir para garantir a igualdade e o bem-estar de seu povo. A liberdade exigida na primeira dimensão de

direitos fundamentais não deveria se manifestar apenas perante o Estado, como quiseram os burgueses, mas por intermédio do Estado, o qual deveria agir para que os indivíduos se tornem livres através de uma igualdade material (MEDEIROS, 2004, p. 72). Não é suficiente que a Constituição preveja direitos, sendo preciso também que este direito seja concretizado e que existam mecanismos que possibilitem esta concretização.

Para o Estado do Bem-Estar Social, portanto, não basta assegurar, por exemplo, o direito à liberdade de expressão num plano meramente formal – garantir a todos que manifestem livremente o pensamento. É necessário assegurar os meios necessários para que os indivíduos tenham acesso à educação e à cultura para que, com isso, tal direito possa ser exercido de uma forma plena, visto que, de nada adianta garantir liberdade de expressão, àquele que está desprovido das condições mínimas para exercê-la (BUFFON, 2005, p. 78).

Streck e Bolzan de Moraes (2012, p. 150) ensinam que este modelo de Estado de direito é aquele onde o cidadão, independentemente de situação social, tem o direito de ser protegido, recebendo garantias do Estado (tais como o salário mínimo, saúde, educação, *et cetera*), não como forma de caridade mas como direito político.

Assim sendo, Nader (2013, p. 15) leciona que o direito positivado pode pender para a publicização ou para a privatização, dependendo da ideologia dominante no Estado no qual tais normas jurídicas tem vigência. O modelo estatal defendido pelo liberalismo prega pela ampliação do direito privado, ao passo que a doutrina socialista requer “[...] maior participação do Estado nas relações jurídicas advindo daí a ampliação do Direito Público” (NADER, 2013, p. 15).

É indispensável, no entanto, esclarecer desde já que o Estado social não é uma ruptura com o Estado liberal. Ele é, também, liberal, e todas as liberdades conquistadas devem ser protegidas, mas a elas somam-se novos direitos. Trata-se de uma evolução, de um progresso em relação ao modelo de Estado que se deu até então. Nesse mesmo sentido são os ensinamentos de Hennig (2001, p. 177) e Helfer e Simioni (2013, p. 95), por exemplo.

Hoje, não podemos afirmar com clareza em que momento nos encontramos no que diz respeito ao Estado de direito e as dimensões de direitos fundamentais. A terceira dimensão, caracterizada pela fraternidade e solidariedade, está vinculada à

capacidade de enxergar no outro não apenas o não-eu mas também o outro-eu. Como ensinou Reale (1999, p. 346), “eu e não eu” se aplica quando um homem vê uma coisa, ao passo que a relação entre dois seres humanos pode (e deve) ser encarada como “eu e outro eu”, “dois eus diferentes”. É preciso enxergar no outro a humanidade que existe dentro de si. A realidade, no entanto, é bastante diferente, e acompanhamos hodiernamente inúmeras guerras, agressões, injustiças e o fortalecimento do neoliberalismo e do neonazismo. Além disso, há quem defenda a existência de uma quarta e até mesmo uma quinta dimensões de direitos fundamentais, mas nos parece mais prudente dedicar nossos esforços ao que pode ser feito para concretizar as primeiras dimensões e fortalecer o Estado de direito, que se encontra ameaçado especialmente no Brasil contemporâneo.

### **2.3.2 O Estado social e democrático de direito brasileiro conforme a Constituição Federal de 1988**

A Constituição da República Federativa do Brasil é explicitamente promotora dos direitos sociais. Já em seus primeiros artigos, podemos ler, por exemplo, que o Estado brasileiro é democrático de direito, tendo a dignidade humana como um de seus fundamentos, e tendo como objetivos fundamentais a promoção do bem de todos. Não se trata apenas de uma garantia de direitos aos cidadãos, mas também de um comando para que o Estado aja de modo a possibilitar a concretização desses direitos.

Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:

I - a soberania;

II - a cidadania;

III - a dignidade da pessoa humana;

IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;

V - o pluralismo político.

Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.

Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

- III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
- IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A ideia de dignidade humana tem relação com os estudos de Immanuel Kant, considerado por muitos o maior filósofo de todos os tempos. Antes da contribuição de Kant, o tema tinha raízes na noção cristã de que o homem é criado à imagem e semelhança de deus, mas o filósofo defende que o homem existe como fim em si mesmo e deve ser respeitado e tratado com dignidade por ser dotado de razão (SARLET, 2010, p. 32-37). A partir desta influente conclusão kantiana, o dever de respeito a outros seres humanos é afastado de dogmas religiosos.

Esta noção de que todo ser humano possui dignidade e deve, portanto, ser respeitado, ganha forças especialmente após os horrores praticados durante a Segunda Guerra Mundial. Em face do Holocausto, o Estado social ganha forças e juristas passam a incluir a defesa da dignidade humana nos textos constitucionais, tal qual ocorre no artigo 1º da Constituição da República Federativa do Brasil – a qual foi promulgada na década de 1980 após o fim da ditadura brasileira, período no qual nosso país enfrentou horrores análogos àqueles praticados pelos nazistas na Alemanha.

Ao longo da Constituição da República Federativa do Brasil encontra-se a organização do Estado e a organização dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, estabelecendo seus limites de atuação de modo a garantir a justiça. Organizar um Estado como o Brasil certamente é uma tarefa com elevado grau de dificuldade, tendo em vista que contamos com um gigantesco território que inclui os mais diversos biomas, bem como uma população de aproximadamente 209 milhões de pessoas<sup>1</sup>, cada uma delas merecedora de tratamento digno e portadora de todos os direitos fundamentais previstos constitucionalmente. Diante desta realidade, optou-se no Brasil pela forma federada de Estado, ou seja, em vez de concentrar o poder político única e exclusivamente nas mãos de um ente federativo, tal qual ocorre em Estados unitários, o poder se divide em mais de um centro. Barroso (2010, p. 172-173) leciona, sobre o tema, a forma federativa de Estado busca conciliar o respeito à diversidade de cada entidade política com elementos de

---

<sup>1</sup> IBGE. Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação. Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>> Acesso em 25 jun. 2018.

unidade indispensáveis à preservação da soberania e da integridade nacionais, sendo o poder nacional dividido em poder federal, exercido pela União, e poder federado, exercido pelos estados-membros e municípios.

O poder político brasileiro é, hoje, distribuído entre a União, 26 estados-membros mais o Distrito Federal, e um total de mais de 5.500 municípios. A máquina estatal estabelecida pelo texto constitucional é, portanto, bastante grande. São necessários milhares de servidores públicos, prefeituras, câmaras, cartórios, bem como hospitais, escolas, viaturas e assim por diante para atender às necessidades do povo brasileiro que a Constituição determina que cabe ao Poder Público atender. Portanto, o Estado precisa de dinheiro para manter a máquina funcionando. No capítulo seguinte, veremos de que maneiras o Estado arrecada estes fundos.

### **3 A ARRECAÇÃO DE TRIBUTOS NO BRASIL CONTEMPORÂNEO**

Conforme exposto acima, a Constituição da República Federativa do Brasil determina que o Estado brasileiro conta com uma série de órgãos que devem atuar para a concretização de vários objetivos. Toda a estrutura da máquina estatal não é gratuita – muito pelo contrário, manter um Estado social e democrático de direito em um território gigantesco sobre o qual vivem centenas de milhões de pessoas é uma tarefa bastante cara. É preciso arrecadar estes recursos de alguma forma, e aplicá-los da melhor forma possível a fim de alcançar os resultados esperados pelo texto constitucional.

#### **3.1 A atividade administrativa do Estado**

Foi mencionado anteriormente que a Revolução Francesa serve como importantíssimo marco simbólico, pois é a partir das conquistas possibilitadas naquele momento histórico que se ergue o Estado de direito, o constitucionalismo e a Administração Pública. O Estado tem como elementos o povo, o território e o poder soberano exercido pelo governo, sendo necessário a presença destes três elementos para que uma sociedade constitua um Estado. Há divergências na doutrina especialmente no que diz respeito ao último elemento, o qual Meirelles (2013, p. 62), por exemplo, diz ser governo soberano, “elemento condutor do Estado, que detém e exerce o poder absoluto de autodeterminação e auto-organização emanado do Povo”.

É importante que fique clara a distinção entre Estado, governo e administração. O Estado possui um governo e uma atividade administrativa, mas estes dois conceitos presentes na figura do Estado não devem ser confundidos. O governo diz respeito à condução política dos negócios públicos, sendo uma expressão política de fixação de objetivos do Estado, ao passo que a Administração Pública é o conjunto de órgãos instituídos a fim de concretizar os objetivos do governo (MEIRELLES, 2013, p. 66).

A diferença descrita no parágrafo anterior pode ser explicada da seguinte maneira: o governo de um Estado pode mudar, pois de tempos em tempos há eleições e os objetivos queridos pelos governantes podem ser mais liberais ou mais sociais. A estrutura da Administração, no entanto, permanece independentemente do governo que se encontra detentor do poder no momento, devendo desempenhar sua função de realizadora de serviços públicos objetivados pelo governo.

[...] governo é atividade política e discricionária; administração é atividade neutra, normalmente vinculada à lei ou à norma técnica. Governo é conduta independente; administração é conduta hierarquizada. O Governo comanda com responsabilidade constitucional e política, mas sem responsabilidade profissional pela execução; a Administração executa sem responsabilidade constitucional ou política, mas com responsabilidade técnica e legal pela execução. *A Administração é o instrumental de que dispõe o Estado para pôr em prática as opções políticas do Governo* (MEIRELLES, 2013, p. 67, grifo nosso).

A razão pela qual não havia uma administração pública antes da Revolução Francesa é exatamente o fato de que o monarca absolutista não era obrigado a administrar tendo como objetivo o bem de seu povo, podendo preocupar-se em primeiro lugar com o seu próprio bem em detrimento dos interesses dos súditos.

Sob a égide do Estado Absolutista, não havia de se falar, em termos técnicos, em *Administração Pública*, objeto nuclear do Direito Administrativo, tal como atualmente se encontra concebido. Em tal feição de Estado, todo o poder estatal estava concentrado nas mãos de um soberano – dotado ainda de uma condição divinizada –, que o geria tão somente para servir de instrumento para a consecução de interesses egotísticos, para sua própria fruição. Assim, tinha-se que nada de público era administrado. Em outras palavras, poder-se-ia dizer que havia administração do Estado, mas não Administração Pública (MAFFINI, 2016, p. 17-18, grifos no original).

Com a queda do absolutismo e o fortalecimento do Estado de direito, tendo como consequência o surgimento do direito administrativo e da administração pública, os governantes passam a ter o dever de buscar o bem comum, zelando por interesses alheios aos seus próprios.

No trato jurídico, a palavra administração traz em si conceito oposto ao de propriedade, isto é, indica a atividade daquele que gere interesses alheios, muito embora o proprietário seja, na maioria dos casos, o próprio gestor de

seus bens e interesses. [...] os poderes normais do administrador são simplesmente de conservação e utilização dos bens confiados à sua gestão, necessitando sempre de consentimento especial do titular de tais bens e interesses para os atos de alienação, oneração, destruição e renúncia. Esse consentimento, na Administração Pública, deve vir expresso em lei (MEIRELLES, 2013, p. 87).

O zelo pelo interesse coletivo do povo que habita o Estado é demonstrado através de serviços públicos prestados. O Estado moderno não é apenas um órgão político monopolizador do poder, mas também tem acentuado em si um “caráter de sistema orgânico de serviços públicos para satisfazer as necessidades gerais da população” (BALEEIRO, 2010, p. 3).

Os serviços públicos, conforme ensinamento de Baleeiro (2010, p. 7)

“[...] têm por alvo a realização prática daqueles fins que moralizam e racionalizam o fenômeno social do poder político: a defesa da nação contra agressões externas, a ordem interna como condição de segurança e liberdade de cada indivíduo, a elevação material, moral e intelectual de todas as pessoas, o bem-estar e a prosperidade gerais, a igualdade de oportunidades etc., para todos os componentes do grupo humano. São, pois, os serviços públicos os meios técnicos e jurídicos pelos quais, através de seus agentes e instalações, a pessoa de Direito público interno, usando do poder estatal, busca atingir os fins que lhe atribuem as ideias políticas e morais da época. Cada época escolhe politicamente os objetivos imediatos que devem constituir a tarefa dos serviços públicos.

Em face da importância da atividade de zelar pelos interesses do povo, a Administração Pública deve observar uma série de princípios, alguns dos quais encontram-se listados na cabeça do artigo 37 da Constituição da República Federativa do Brasil.

Art. 37. A administração pública direta e indireta de qualquer dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios obedecerá aos princípios de legalidade, impessoalidade, moralidade, publicidade e eficiência [...].

Assim, ao contrário do que ocorre nas relações de direito privado, onde as pessoas podem fazer livremente tudo aquilo que não é tido como ilícito pelas leis, os agentes da Administração Pública têm suas ações limitadas pelo princípio da legalidade, podendo fazer apenas aquilo que a lei prevê que eles podem. Tais atos

devem ser feitos de maneira eficiente, aplicando os recursos de modo inteligente a fim de obter os melhores resultados possíveis apesar da escassez de recursos.

É necessária também a publicidade dos atos, pois o poder em uma democracia deve ser transparente, e não invisível. Bobbio (2000, p. 98-113) define democracia como o governo do poder público em público, nada podendo permanecer confinado no espaço do mistério, sendo a publicidade dos atos de governo um remédio contra a imoralidade na política. A moralidade é pressuposto de validade de todo ato da Administração Pública e diz respeito à honestidade, cabendo ao administrador refletir sobre o elemento ético de sua conduta (MEIRELLES, 2013, p. 91-92).

Por considerações de Direito e de Moral, o ato administrativo não terá que obedecer somente à lei jurídica, mas também à lei ética da própria instituição, porque nem tudo que é legal é honesto, [...] a moral administrativa é imposta ao agente público para sua conduta interna, segundo as exigências da instituição a que serve e a finalidade de sua ação: o bem comum (MEIRELLES, 2013, p. 92).

Assim sendo, o agente público deve sempre se importar com o bem de todos, e não apenas com o seu próprio bem enquanto indivíduo. Seus atos devem visar sempre a moralidade e, por mais que tenhamos conhecimento de que há muita corrupção no Poder Público, é preciso entender que a realidade deveria ser diferente, e buscar meios para combater a desonestidade que se encontra instalada.

### **3.2 Atividade financeira e receitas públicas**

A fim de fornecer os serviços públicos dos quais necessitam o povo, o Estado precisa desenvolver uma atividade financeira que encha seus cofres com o dinheiro necessário para a realização de tais serviços. A ciência das finanças foi estudada por Baleeiro em sua obra clássica “Uma introdução à ciência das finanças”, onde o autor (2010, p. 4) leciona que a atividade financeira do Estado consiste em obter, criar, gerir e despender o dinheiro indispensável às necessidades públicas. Ao conceituar a atividade financeira do Estado, Torres (2013, p. 3) afirma que os “[...]”

fins e objetivos políticos e econômicos do Estado só podem ser financiados pelos ingressos na receita pública”.

O direito financeiro também pode ser dividido em ramos, pois lida com todas as instituições financeiras (receitas, despesas, orçamento, etc.) e cada uma delas tem um subsistema de normas específico. O mais discutido sub-ramo do direito financeiro é, sem dúvidas, o direito tributário, também conhecido como direito fiscal, que trata restritamente das receitas de caráter compulsório.

Baleeiro (2010, p. 148) conceitua receita pública da seguinte maneira: “[...] entrada que, integrando-se no patrimônio público sem quaisquer reservas, condições ou correspondência no passivo, vem acrescer o seu vulto, como elemento novo e positivo”. O autor (2010, p. 148) esclarece que nem toda entrada de dinheiro nos cofres públicos constitui receitas públicas, tendo em vista que alguns ingressos, como fianças, empréstimos e outras espécies que devem ser restituídas ou pagas a terceiros não representam incremento no patrimônio governamental.

As receitas públicas podem ser originárias ou derivadas. As primeiras são aquelas provenientes dos bens e empresas do próprio Estado. Torres (2013, p. 3) lista os ingressos provenientes dos preços públicos, as multas, as participações nos lucros e os dividendos das empresas estatais e os empréstimos como exemplos. Já as receitas derivadas são arrecadadas mediante constrangimento legal por ato de autoridade do Estado (BALEEIRO, 2010, p. 149).

Separando as duas formas de receitas públicas, Baleeiro (2010, p. 157) afirma que, nas receitas originárias, o próprio setor público é a fonte de recursos, ao passo que o setor privado é que suporta o ônus das receitas derivadas, havendo coação nas receitas derivadas mas não nas originárias. As receitas derivadas, das quais os tributos fazem parte, são arrecadadas mediante constrangimento legal por ato de autoridade do Estado (BALEEIRO, 2010, p. 149). Como veremos à frente, o tributo é uma prestação compulsória, não cabendo ao contribuinte optar pelo pagamento. Trata-se de uma obrigação do cidadão.

Antigamente, as receitas originárias, provenientes do próprio patrimônio do Estado, eram as principais fontes de arrecadação de recursos para os cofres públicos, mas isto mudou pois modernamente temos uma melhor compreensão sobre a separação entre política e economia (TORRES, 2013, p. 8).

Sobre o tema, Nabais (2009, p. 191) afirma que os Estados contemporâneos deixam de se sustentar através de seu próprio patrimônio e se tornam, em sua maioria, Estados fiscais, ou seja, financiados principalmente por impostos, que são uma das espécies de tributo. O mesmo autor (2009, p. 212) acrescenta ainda que um Estado cuja economia é dominada por empresas estatais seria um Estado socialista e não social. Assim, pode o Estado ser titular de empresas públicas ou de capitais públicos, desde que este setor não se torne dominante no conjunto da economia.

A atividade econômica é entregue à iniciativa privada, não sendo próprio do Estado exercê-la (MACHADO, 2013, p. 24). O Estado somente explora de forma direta a atividade econômica, conforme quer o artigo 173 da Constituição da República Federativa do Brasil, quando tal exploração for relevante para a segurança nacional ou para o interesse coletivo. Assim, cabe ao setor privado contribuir com a maior parte do dinheiro arrecadado pelo Estado, repassando aos cofres públicos o dinheiro obtido pela iniciativa privada na atividade econômica. De acordo com Machado (2013, p. 24), a tributação não é apenas um dever ao qual os particulares se submetem, mas uma arma que mantém viva a economia capitalista contra a estatização, sem a qual seria inevitável que o Estado monopolizasse a exploração da economia.

Assim sendo, manter a estrutura do Estado em funcionamento custa dinheiro, e este dinheiro é obtido através da atividade financeira do Estado, cuja principal fonte de receitas é a cobrança de tributos.

### **3.3 Tributação**

Os Estados modernos são, em sua maioria, Estados fiscais, ou seja, financiados principalmente por impostos (NABAIS, 2009, p. 191). Os impostos são uma espécie de tributo, e se tornam a principal fonte de receitas para o Estado contemporâneo pois este deixou de ser patrimonial e passou a buscar fundos para se sustentar em outros lugares que não o seu patrimônio.

O conceito de tributo que vige no direito brasileiro se encontra no artigo 3º de nosso Código Tributário.

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

Podemos observar que o tributo é uma prestação paga em dinheiro, e não através de serviços ou outros bens, por exemplo, e que independe da vontade – a obrigação nasce com um fato gerador, ainda que o autor do fato não deseje gerar tal obrigação tributária. O tributo, ao que nos parece, faz parte do contrato social que cria o Estado e, assim como não escolhemos em qual Estado nascemos, não podemos escolher se contribuiremos financeiramente para o sustento do mesmo ou não. A vida em sociedade é oposta à solidão do estado de natureza no qual o homem se encontrava antes de pactuar pelo surgimento do Estado, e comportamento egoístas que eram aceitáveis no Estado de natureza deixam de sê-lo após a transição para o estado social, que exige a ajuda mútua entre os cidadãos. O pagamento de tributos é um dever de cidadania, que o autor português Nabais (2009) considera um verdadeiro dever fundamental.

Há uma grande divergência doutrinária acerca das espécies de tributo existentes no Brasil, se empréstimos compulsórios são tributo ou não, etc, mas não entraremos nesta discussão no momento. Importa, agora, que o principal tributo é o imposto, que se destaca das demais espécies por não ser vinculado.

O conceito de imposto se encontra no Código Tributário Nacional:

Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.

Nesse sentido, os impostos se diferenciam, por exemplo, de uma taxa que o cidadão paga ao solicitar a expedição de uma certidão. O dinheiro que entra nos cofres públicos através da cobrança de impostos não tem uma destinação certa, cabendo ao governante decidir quanto será investido em educação e assim por diante.

No Brasil, as espécies de impostos existentes estão elencadas na Constituição da República Federativa do Brasil. O artigo 153 estabelece os impostos federais (que incidem sobre importação, exportação, renda, produtos industrializados, propriedade rural e outros), ao passo que os impostos de competência dos estados-membros e Distrito Federal estão previstos no artigo 155 (propriedade de veículos automotores, circulação de mercadorias, transmissão de bens de pessoa falecida para seus herdeiros, e outros). Já os impostos municipais encontram-se no artigo 156 (sobre propriedade predial e territorial urbana, transmissão de bens imóveis entre pessoas vivas, e serviços). Outros impostos podem ser criados através de lei complementar, como permite a norma constitucional do inciso I do artigo 154.

Curiosamente, nem todos os impostos formalmente arrolados no texto constitucional foram materializados de fato. A cobrança de imposto sobre grandes fortunas é permitida no Brasil por força do inciso VII do artigo 153 da Constituição de 1988, mas até o presente momento não há lei que concretize a existência deste imposto no sistema tributário nacional.

### **3.3.1 Princípio da capacidade contributiva**

A tributação deve observar certos princípios, ou seja, normas jurídicas com elevado grau de abstração relacionadas com as exigências de justiça (CANOTILHO, s. d., p. 1160). A doutrina comumente divide as normas jurídicas em regras e princípios, sendo as regras mais específicas e dando menos espaço para interpretações e dúvidas. Como diz Dworkin (2002, p. 39), as regras são aplicadas em um sistema de “tudo ou nada” e, havendo colisão entre duas regras, uma deve ser declarada inválida. Sendo os princípios uma espécie mais vaga de norma, é possível e aceitável que haja colisão entre dois princípios, e que diferentes pessoas ou povos interpretem um mesmo princípio de maneira diferente. Diante de tal conflito, faz-se necessário um juízo de sopesamento e ponderação (BARROSO, 2010, p. 208-209).

De certa forma, regras e princípios remetem aos dois maiores valores do direito, segurança jurídica e justiça. De acordo com Barroso (2010, p. 210), a

especificidade das regras torna o direito mais objetivo e previsível, gerando maior segurança, enquanto os princípios servem como ponto de referência ético para o intérprete jurídico. Desse modo, uma ordem jurídica democrática e eficiente deve visar o equilíbrio necessário entre regras e princípios.

Muitos dos princípios que devem nortear o pensamento jurídico brasileiro se encontram no texto constitucional. No que diz respeito à tributação, e especialmente no tocante ao contexto do presente trabalho, uma das mais relevantes normas jurídicas é o princípio da capacidade contributiva.

Art. 145, § 1º: Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim sendo, a cobrança de tributos, e especialmente de impostos, deve levar em consideração a possibilidade que o cidadão tem de entregar parte de seus rendimentos para o Estado. Quem nada tem, com nada pode contribuir, ao passo que aqueles que possuem grandes recursos financeiros podem contribuir significativamente para o suprimento das necessidades do Estado. Trata-se de um princípio ligado à ideia de justiça social, ou seja, a espécie de justiça que busca a realização do bem comum através da contribuição de cada cidadão, sendo os indivíduos devedores e a sociedade credora, de modo que cada sujeito deve articular estratégias para alcançar o bem da comunidade (PACHECO, 2013, p. 41-42).

Conforme ensinamento de Tipke e Yamashita (2002, p. 27-28):

A justa repartição da carga tributária total entre os cidadãos é imperativo ético para todo Estado de Direito. Num Estado de Direito merecedor deste nome o Direito positivado em leis fiscais deve ser Ética aplicada. A moral da tributação correspondente à ética fiscal, é o pressuposto para a moral fiscal dos cidadãos. Política fiscal tem de ser política de justiça, e não mera política de interesses.

Uma análise da evolução histórica do Estado de direito revela que, inicialmente, os cidadãos, e em especial os burgueses, exigiam maior liberdade

perante o Estado, razão pela qual este reduziu sua intervenção na economia e passou a cobrar tributos em vez de atuar naquilo que os burgueses desejavam ser de iniciativa privada. Posteriormente, o povo clama pela concretização da igualdade, até então meramente formal e, especialmente após a Segunda Guerra Mundial, a dignidade humana e valores como a justiça passam a ser tratados com a devida importância. A defesa da justiça fiscal em um Estado fiscal moderno é consequência lógica desta luta pela concretização da justiça, e a observância do princípio da capacidade contributiva é indispensável para que isso ocorra. A tributação não é um instrumento através do qual o Estado enche seus cofres a qualquer custo. Deve estar de acordo com os objetivos fundamentais da Constituição, sendo a capacidade contributiva fundamento e limite do imposto (GRECO, 2005, p. 180).

Por se tratar de um princípio, a ideia de capacidade contributiva é bastante abstrata. Não é possível extrair, com a simples leitura do texto constitucional, quem exatamente possui tal capacidade e com quanto aqueles que a possuem devem efetivamente contribuir. É necessário sopesar e refletir o que é justo nesta situação. Becho (2009, p. 308) observa que a Administração Pública está sujeita ao princípio da moralidade administrativa, mas que tal dever de conduta honesta e moral não deve ser vinculada apenas ao direito administrativo e, no entendimento do autor, a Administração Tributária é parte da Administração Pública. O agente público responsável por definir quem deve contribuir ao Fisco e quanto de seu patrimônio deve ser entregue ao Estado deve tomar tal decisão de forma proba e moral, visando a justiça e, assim, respeitando a capacidade que cada cidadão tem para contribuir com as receitas tributárias.

Não obstante, ainda que atentemos ao fato de que não estamos lidando com uma regra e sim com um princípio que admite uma certa margem de interpretação, a realidade brasileira (e de outros países também) muitas vezes não vai de encontro ao princípio da capacidade contributiva. Como veremos a seguir, algumas injustiças flagrantes ocorrem todos os dias no sistema tributário brasileiro.

### 3.3.2 Impostos diretos e impostos indiretos

Para que possamos compreender de que maneira a arrecadação de recursos financeiros através dos impostos respeita ou desrespeita o princípio da capacidade contributiva, é fundamental entender a diferença entre impostos diretos e indiretos. Os impostos são diretos quando incidem sobre a renda e o patrimônio, e indiretos quando incidem sobre o consumo. Tal distinção é relevante pois cidadãos que não possuem renda ou patrimônio se encontram em clara situação de desvantagem financeira e, portanto, com pouco podem contribuir. Entretanto, os tributos atingem a camada mais pobre da sociedade, pois até mesmo essas pessoas precisam de alimentos que custam dinheiro e sobre o qual são cobrados impostos de forma indireta.

Além disso, os impostos diretos podem ser cobrados de maneira progressiva, ou seja, aqueles que possuem maior renda contribuem com um percentual maior de sua renda do que outros cuja renda é inferior. Já os impostos indiretos não podem ser cobrados de tal forma, atingindo a todos da mesma forma independentemente de classe social. Assim, tanto ricos quanto pobres precisam se alimentar, mas uma cesta básica custa para o pobre a mesma quantia de dinheiro que custaria para o rico. A diferença é que, após adquiri-la, o cidadão abastado ainda tem consigo grande quantia de dinheiro, o que não ocorre com o outro cidadão.

Em outras palavras, os impostos indiretos oneram aos mais pobres com muito mais força, indo contra uma série de ideias presentes na Constituição, como o objetivo fundamental de erradicação da pobreza e o princípio da capacidade contributiva. Conforme entendimento de Buffon (2005, p. 108), talvez a tributação indireta do consumo fizesse sentido se ocorresse apenas sobre produtos comumente consumidos apenas pela parcela mais endinheirada da população, mas o que ocorre de fato é a excessiva tributação de serviços essenciais a todos. A cobrança exorbitante de impostos não se dá apenas sobre caviar e perfumes importados, mas também sobre a energia elétrica, o arroz e o feijão. As consequências de tal prática é um sistema tributário que não vai de encontro ao desejo constitucional de progressividade, pelo contrário, o que está instalado no Brasil é um sistema regressivo onde quem tem menor capacidade contributiva é, proporcionalmente, quem mais contribui.

### 3.4 A carga tributária do Estado brasileiro contemporâneo

Muito se fala sobre a carga tributária no Brasil. Não raro ouvimos cidadãos reclamando que aqui se paga mais impostos do que em qualquer outro lugar do mundo. Entretanto, antes de fazer afirmações radicais como esta, é preciso analisar uma série de dados.

De acordo com dados do World Bank<sup>2</sup>, o produto interno bruto brasileiro foi, em dólares, quase 1,8 trilhão, fazendo do Brasil a 9º maior potência econômica do mundo naquele ano. Em reais, o produto interno bruto brasileiro em 2016 foi um total de 6,26 trilhões (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 1). Deste valor, mais de 2 trilhões de reais vieram da arrecadação de tributos, representando 32,38% do total do produto interno bruto brasileiro naquele ano (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 3).

Ao comparar este percentual com o de outros países, percebemos que o Brasil não possui uma das maiores cargas tributárias brutas do mundo. Países como Dinamarca, França, Bélgica e Finlândia apresentam cargas de pelo menos 44% do produto interno bruto (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 9). Este dado não significa muita coisa por si só, pois vários outros fatores devem ser levados em conta. É impossível ignorar que os quatro países citados acima estão localizados na Europa, tem elevado índice de desenvolvimento humano, uma extensão territorial muito menor que a brasileira e também um povo muito menos numeroso ou socialmente desigual que o nosso.

Entre 2002 e 2016, a carga tributária brasileira não oscilou de forma radical, chegando a um mínimo de 31,37% em 2003 e a um máximo de 33,66% em 2007 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 3).

Diante dessas informações, constata-se que, por mais que a carga tributária seja pesada em nosso país, é incoerente afirmar que em outros lugares do mundo a situação é mais branda para o contribuinte. Os Estados modernos dependem dos tributos para se sustentar, e sua manutenção custa caro, de modo que se faz

---

<sup>2</sup> THE WORLD BANK. GDP. Disponível em <[https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?year\\_high\\_desc=true](https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?year_high_desc=true)> Acesso em 25 jun. 2018.

necessária uma grande carga tributária tanto no Brasil quanto nas outras nações, não sendo o Brasil o país que mais cobra tributos.

Uma análise mais detalhada sobre a composição da carga tributária revela que, em comparação com outros países que integram a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), o Brasil arrecada um menor percentual de tributos sobre a renda, lucro e ganho de capital (5,9% do PIB brasileiro, contra 29,2% da Dinamarca e 12,9% dos Estados Unidos, por exemplo), e também um menor percentual sobre a propriedade (1,4% do PIB, em face de 4,1% da França e do Reino Unido, por exemplo) (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 9-10).

Os tributos citados no parágrafo anterior são diretos, ou seja, aqueles que melhor se acomodam à ideia de progressividade tributária pois permitem individualizar o contribuinte, de maneira que os que possuem maior renda e patrimônio entregam parte de sua riqueza enquanto os mais pobres são poupados deste tipo de tributo.

Entretanto, quando se observa a arrecadação de tributos indiretos incidentes sobre bens e serviços, a carga tributária brasileira só perde para a húngara e é muito superior à dos Estados Unidos e de uma série de países europeus (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 11).

Os dados citados indicam que a carga tributária brasileira não é a mais pesada do mundo, mas que o Brasil é, sem dúvidas, um dos países que mais tributam o consumo. O tributo específico que mais contribuiu para o ingresso de dinheiro aos cofres públicos no ano de 2016 foi um imposto indireto: o ICMS arrecadou 412 bilhões de reais naquele ano (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 22). Este imposto, quando somado ao imposto de renda (386 bilhões de reais) e à contribuição para a previdência social (335 bilhões de reais) representam aproximadamente 56% do total da arrecadação tributária, e 18% do PIB brasileiro em 2016 (MINISTÉRIO DA FAZENDA, 2017, p. 22).

A carga tributária brasileira depende muito dos impostos indiretos, sendo relativamente leve (em comparação a outros países) no que diz respeito à cobrança de impostos sobre a renda e o patrimônio. Diante desta realidade e do fato de que, como mencionado anteriormente, os impostos indiretos oneram os pobres com

muito mais força do que os ricos, pode-se afirmar com segurança que no Brasil a população pobre paga mais impostos que a parcela mais abastada da população, não obstante a existência de princípios constitucionais que visam a ocorrência do oposto.

Em números, a realidade do sistema tributário brasileiro é a seguinte: no ano de 2004, pessoas com renda de até dois salários mínimos comprometeram 48,8% de seu dinheiro no pagamento de tributos, e o percentual diminui gradativamente à medida que a renda aumenta, sendo de apenas 26,3% a carga tributária incidente sobre aqueles que possuem renda superior a 30 salários mínimos (CDES, 2011, p. 21).

Quando separados os impostos diretos e indiretos, a parte mais rica paga mais impostos diretos, mas o percentual não ultrapassa 10%, ao passo que pessoas com renda inferior a dois salários mínimos comprometem 3% em impostos diretos e quase 46% em impostos indiretos (CDES, 2011, p. 22).

Nos parece que a carga tributária brasileira é injusta e desrespeita a vontade da Constituição e os ideais de justiça ao cobrar mais dos pobres e ser mais branda com proprietários e milionários. A ideia de moralidade administrativa, à qual os responsáveis pela Administração Tributária também deveriam observar, a nosso ver não vai de encontro com a cobrança de impostos tal qual ocorre no sistema brasileiro atual. E nem mencionamos o fato de que o dinheiro que efetivamente ingressa nos cofres públicos terá uma difícil jornada até se transformar em hospitais, escolas, estradas e praças, se é que um dia será investido nisso em vez de atender aos interesses privados daqueles que têm a oportunidade de desviá-lo. Além disso, a situação não muda para melhor porque não há interesse político, já que nossos representantes no Congresso não estão, em sua maioria, representando de fato o povo brasileiro, mas apenas a parcela mais poderosa deste.

Entretanto, cabe esclarecer que injustiças assim não são exclusividade brasileira. Ainda que sejamos um dos países que mais tributam de maneira indireta, nota-se uma tendência mundial dentre os países que compõem a OCDE em direção a uma maior cobrança de impostos indiretos. Em 1980, a tributação direta era responsável por quase 40% da arrecadação tributária e a indireta, por pouco mais de 25% desta, percentuais que se tornaram 35% e 37%, respectivamente, em 1999 (YUBERO, p. 10).

Como ensinaram Tipke e Yamashita (2002, p. 31), o Estado que onera mais aos pobres é injusto e também fadado ao fracasso, pois jamais será capaz de atender suas necessidades financeiras dessa forma – “o Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que, como Estado Social, tem de lhe devolver”.

## 4 CONCLUSÃO

Conforme exposto ao longo desta monografia, o homem moderno vive em Estados, de modo que cada indivíduo é membro de um povo e, assim sendo, deve cumprir certos deveres de cidadania pois se encontra submetido a um ordenamento jurídico. Um dos deveres fundamentais ao qual os cidadãos devem observar é o pagamento de tributos, que são a principal fonte de receitas públicas. Nem sempre foi assim, pois antigamente o Estado adquiria o dinheiro necessário para sua manutenção atuando na economia. A fim de que o Estado entregasse a atividade econômica para a iniciativa privada, o povo (representado principalmente pela classe burguesa) concordou em entregar parte de seu dinheiro ao Estado na forma de tributos. A liberdade raramente vem de graça.

A tributação deve observar certos princípios, como aquele que incentiva uma maior cobrança de impostos daqueles que tem grandes quantias de dinheiro e, portanto, continuariam ricos mesmo depois de contribuir para o Estado. Entretanto, existem meios de burlar tal comando, como é o caso da cobrança indireta de impostos. Por ser impossível cobrar impostos indiretos de maneira progressiva, uma ênfase exagerada nesse tipo de tributo transforma o sistema tributário em um sistema regressivo, ou seja, onde pobres pagam mais impostos do que ricos. E é o que ocorre no Brasil, cuja carga tributária se concentra exacerbadamente em impostos indiretos sobre bens e serviços, e é branda no que diz respeito à renda e à propriedade.

Como se não bastasse, nosso país tem um grave problema de corrupção, que atinge tanto o Poder Público que deveria converter o dinheiro arrecadado na tributação em serviços públicos de qualidade, quanto os particulares, que tem o dever de contribuir mas tentam sonegar impostos. E quem tem a possibilidade de sonegar impostos não são os pobres, e sim os abastados, cuja carga tributária já é relativamente leve antes de levarmos em consideração o dinheiro que deixa de ser arrecadado por causa desta espécie de corrupção.

Este tipo de atitude egoísta remete ao estado de natureza, antes do homem formar sociedades e Estados, quando cada indivíduo era responsável pela sua própria sobrevivência e não se preocupava muito com o bem-estar alheio. Hoje, tal

comportamento nos parece reprovável, mas ainda assim acontece cotidianamente. O estado social exige a ajuda mútua entre os membros da sociedade, de maneira solidária, e uma das formas de exercer corretamente a cidadania dentro de uma sociedade política é o pagamento de tributos.

Diante das informações expostas ao longo da presente monografia, finalizamos com o questionamento acerca da constitucionalidade da cobrança de impostos indiretos, no montante em que esta se dá hoje em dia no Brasil. Indagamos se o sistema é eficiente ao cobrar impostos na proporção que cobra, dando mais ênfase ao consumo do que à renda e à propriedade, tendo em vista que o Estado social e democrático de direito tem a obrigação de devolver o dinheiro arrecadado na forma de serviços públicos que visam atender exatamente aqueles que mais contribuem para a arrecadação tributária e que, se não precisassem comprometer o pouco que tem em tributos, talvez conseguissem se sustentar melhor e dependessem menos dos serviços públicos.

## REFERÊNCIAS

ABBOUD, Georges; CARNIO, Henrique Garbellini; OLIVEIRA, Rafael Tomaz de. **Introdução à teoria e à filosofia do direito**. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2013.

ARISTÓTELES. **A Política**. Tradução de Roberto Leal Ferreira. 2. ed. São Paulo : Martins Fontes, 1998.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. rev. e atual. por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro : Forense, 2010.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. 1. ed. São Paulo : Saraiva, 2009.

BERLIN, Isaiah. **Estudos sobre a humanidade**: uma antologia de ensaios. Editado por Henry Hardy e Roger Hausheer, tradução de Rosaura Eichenberg. São Paulo : Companhia das Letras, 2002.

BITENCOURT, Cezar Roberto. **Tratado de direito penal**: parte geral 1. 20. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo : Saraiva, 2014.

BOBBIO, N.; MATTEUCCI, N.; PASQUINO, G. **Dicionário de Política**. Tradução de Carmen C. Varriale et al. 11. ed. Brasília : Editora Universidade de Brasília, 1998.

BOBBIO, Norberto. **O futuro da democracia**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. São Paulo : Paz e Terra, 2000.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado liberal ao Estado social**. 8. ed. São Paulo : Malheiros, 2007.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)> Acesso em 25 jun. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei nº. 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional). Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)> Acesso em 25 jun. 2018.

BUFFON, Marciano. **A crise estrutural do Estado contemporâneo**: a falência da neotributação e a reconstrução do fundamento da solidariedade. O Estado e suas crises, p. 73-123, org. José Luis Bolzan de Moraes. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2005.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra : Almedina, s. d.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL (CDES).

**Indicadores de iniquidade do sistema tributário nacional:** relatório de observação nº 2. Brasília : Presidência da República, 2011. Disponível em < <http://www.cdes.gov.br/Plone/biblioteca/busca/5-observatorio-da-equidade/relatorio-de-observacao-2-indicadores-de-equidade/view> > Acesso em 25 jun. 2018.

CICCO, Cláudio de; GONZAGA, Álvaro de Azevedo. **Teoria geral do Estado e ciência política.** 4. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2012.

COMPARATO, Fábio Konder. **Ética:** direito, moral e religião no mundo moderno. 3. ed. São Paulo : Companhia das Letras, 2016.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado.** 31. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito administrativo.** 25. ed. São Paulo : Atlas, 2012.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério.** Tradução de Nelson Boeira. São Paulo : Martins Fontes, 2002.

GRECO, Marco Aurélio. Solidariedade social e tributação. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (Org.). **Solidariedade social e tributação.** São Paulo : Dialética, 2005.

HELPER, Inácio; SIMIONI, Ariane. Direito e democracia: produto humano, cultural e ideológico. In: GORCZEVSKI, Clóvis; LEAL, Mônia Clarissa Hennig (Org.). **Constitucionalismo contemporâneo:** concretizando direitos. Curitiba : Multideia, 2013, p. 89-106.

HENNIG, Mônia Clarissa. **Estado, Constituição e sociedade:** contributo para uma resistência constitucional em tempos de neoliberalismo. Revista do Direito, Santa Cruz do Sul, n. 16, p. 171-193, jul./dez. 2001.

HOBBS, Thomas. **Leviatã, ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil.** Tradução de Rosina D'Angina. 1. ed. São Paulo : Martin Claret, 2014.

HUBERMAN, Leo. **A história da riqueza do homem.** Tradução de Waltensir Dutra. Rio de Janeiro : Zahar Editores, 1962.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA. **Projeção da população do Brasil e das Unidades da Federação.** Disponível em <<https://www.ibge.gov.br/apps/populacao/projecao/>> Acesso em 25 jun. 2018.

LANZONI, Augusto. **Iniciação às ideologias políticas.** 2. ed. São Paulo : Ícone Editora, 1987.

LEAL, Mônia Clarissa Hennig. **A constituição como princípio**: os limites da jurisdição constitucional brasileira. Barueri : Manole, 2003.

LEAL, Rogério Gesta. **Estado, administração pública e sociedade**: novos paradigmas. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2006.

LOCKE, John. **Segundo tratado sobre o governo**. Tradução de Alex Marins. São Paulo : Martin Claret, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Malheiros, 2013.

\_\_\_\_\_. **Crimes contra a ordem tributária**. 4. ed. São Paulo : Atlas, 2015.

MALUF, Sahid. **Teoria geral do Estado**. Atualizado por Miguel Alfredo Malufe Neto. 30. ed. São Paulo : Saraiva, 2010.

MAQUIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. Tradução de Lívio Xavier. Edição especial. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 2011.

MAFFINI, Rafael. **Elementos de direito administrativo**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2016.

MARMELSTEIN, George. **Curso de direitos fundamentais**. 4. ed. São Paulo : atlas, 2013.

MEDEIROS, Fernanda Luiza Fontoura de. **Meio ambiente**: direito e dever fundamental. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 39. ed. São Paulo : Malheiros, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 29. ed. São Paulo : Malheiros, 2012.

MINISTÉRIO DA FAZENDA. **Carga tributária no Brasil 2016**: análise por tributos e bases de incidência. Brasília, 2017.

MIRABETE, Júlio Fabbrini; FABBRINI, Renato N. **Manual de direito penal**, v. 1. 28. ed. rev. e atual. São Paulo : Atlas, 2012.

NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos** : contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra : Almedina, 2009.

NADER, Paulo. **Introdução ao estudo do direito**. 21. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro : Forense, 2002.

\_\_\_\_\_. **Filosofia do direito**. 15. ed. Rio de Janeiro : Forense, 2006.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito civil**, parte geral, vol. 1. 9. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Forense, 2013.

PACHECO, Antônio Macedo. **Formação humanística**. 2. ed. Porto Alegre : Verbo Jurídico, 2013.

PERELMAN, Chaïm. **Lógica jurídica** : nova retórica. Tradução de Vergínia K. Pupi. São Paulo : Martins Fontes, 1998.

PIKETTY, Thomas. **O capital no século XXI**. Tradução de Mônica Baumgarten de Bolle. 1. ed. Rio de Janeiro : Intrínseca, 2014.

REALE, Miguel. **Filosofia do direito**. 19. ed. São Paulo : Saraiva, 1999.

\_\_\_\_\_. **Lições preliminares de direito**. 27. ed. São Paulo : Saraiva, 2002.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do contrato social**. Tradução de Antônio P. Machado, estudo crítico de Afonso Bertagnoli. Edição especial. Rio de Janeiro : Nova Fronteira, 2011.

\_\_\_\_\_. **Discurso sobre a origem e os fundamentos da desigualdade entre os homens**. Tradução de Paulo Neves. Porto Alegre : L&PM, 2014.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 8. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2010.

SEVERO, Sérgio. **Tratado da responsabilidade pública**. São Paulo : Saraiva, 2009.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 33. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito constitucional positivo**. 36. ed. rev. e atual. São Paulo : Malheiros, 2013.

STRECK, Lênio Luiz; BOLZAN DE MORAIS, José Luis. **Ciência política & teoria do Estado**. 7. ed., 2. tir. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2012.

THE WORLD BANK. **GDP**. Disponível em <[https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?year\\_high\\_desc=true](https://data.worldbank.org/indicator/NY.GDP.MKTP.CD?year_high_desc=true)> Acesso em 25 jun. 2018.

TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo : Malheiros, 2002.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 19. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro : Renovar, 2013.

WOLKMER, Antônio Carlos. **Ideologia, Estado e direito**. 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo : Revista dos Tribunais, 2000.

YUBERO, Fernando Diaz. **Aspectos más destacados de las administraciones tributarizas avanzadas**. Disponível em <[http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos\\_trabajo/2003\\_14.pdf](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/documentos_trabajo/2003_14.pdf)> Acesso em 23 mai. 2018.