O FUTURO DO ESTADO SOB A ÓTICA DA SOLIDARIEDADE SOCIAL TRIBUTÁRIA

EL FUTURO DEL ESTADO BAJO LA ÓPTICA DE LA SOLIDARIEDAD SOCIAL TRIBUTARIA

Joacir Sevegnani¹
Marcos Leite Garcia²

RESUMO

O presente artigo tem como objeto de pesquisa o Estado e, como objetivo, fomentar a reflexão acerca do seu futuro sob a ótica da solidariedade social tributária. Partindo de uma noção do Estado e dos seus fins, procura-se demonstrar a relevância da tributação para a concretização do bem comum. Neste contexto, a solidariedade social tributária pode contribuir para a redução das desigualdades entre pessoas e regiões, no âmbito interno do Estado, ademais para o fortalecimento dos laços de cooperação em nível transnacional, caminho para a busca do equilíbrio global e harmonia entre os povos. Afinal, o bem-estar do planeta e do ser humano transcende os espaços delimitados por fronteiras. Sobretudo dita questão é um compromisso de toda a humanidade.

Palavras-Chave: Estado; Solidariedade social; Tributação.

RESUMEN

El presente artículo tiene como objeto de pesquisa el Estado y como objetivo fomentar a la reflexión acerca de su futuro bajo la ótica de la solidaridad social tributaria. Partiendo de una noción del Estado y de sus fines, búscase enseñar la relevancia de la tributación para la concretización del bien común. En este contexto la solidaridad social tributaria puede contribuir para la reducción de las desigualdades entre personas y regiones en el ambito interno del Estado, además para el fortalecimiento de los lazos de cooperación internacional que es el camino para el equilibrio y armonía entre los pueblos. Por fin, el bien estar del planeta y del ser humano transcende los espacios delimitados por la frontera. Sobretudo la aludida cuestión es un comportamiento de toda la humanidad.

Palabras-Clave: Estado; Solidariedad social; Tributación.

¹ Auditor Fiscal da Receita Estadual do Estado de Santa Catarina; Professor de Direito Tributário do Centro Universitário para o Desenvolvimento do Alto Vale do Itajaí - UNIDAVI; Doutorando em Ciência Jurídica pela Universidade do Vale do Itajaí – UNIVALI. E-mail: jsevegnani@sef.sc.gov.br.

² Doutor em Direito. Curso realizado no Instituto de Direitos Humanos da Universidade Complutense de Madrid (Espanha) no qual foi aluno, entre outros, de Gregorio Peces-Barba, Antonio Pérez-Luño, Eusébio Fernández, Nicolás López Calera, Antonio Truyol y Serra, Joaquín Ruiz-Jiménez (Título revalidado nacionalmente). Mestre (máster-especialista) em Direitos Humanos pelo mesmo Instituto espanhol. Atualmente é professor permanente do Curso de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica e do Curso de Graduação em Direito da Universidade do Vale do Itajaí (UNIVALI), Itajaí – SC, Brasil. E-mail: mleitegarcia@terra.com.br.

INTRODUÇÃO

O Estado surgiu como decorrência da evolução da sociedade e foi-se amoldando para, hodiernamente, configurar-se como o instrumento de realização do bem comum. Os tributos foram criados para proporcionar a fonte de recursos para o seu financiamento, mediante contribuições pagas pelos cidadãos, de acordo com a capacidade de cada um.

Partindo dessa relação indissociável em que a sociedade figura como contribuidora de tributos e o Estado como gestor das rendas arrecadadas, avalia-se a importância de se incluir nessa tríade, a solidariedade social. O fortalecimento da solidariedade social no contexto da tributação pode contribuir para a concretização dos fins do Estado, não apenas internamente no espaço do seu território, mas também e, sobretudo, no âmbito externo, para além das suas fronteiras.

Para alcançar esse desiderato, o debate que se propõe estabelecer não abordará questões relacionadas às crises do Estado ou a possibilidade do seu fencimento. Parte-se de uma percepção otimista de sua continuidade, procurando apresentar proposições que possam contribuir para as discussões sobre o seu aprimoramento no futuro, com subsídio nas opiniões de pesquisadores desta temática.

Delimitado o conteúdo, inicia-se a temática com uma abordagem do Estado e os seus fins, para em seguida apontar os fundamentos da tributação e, com base nesse conhecimento, avaliar a contribuição da solidariedade social tributária para o futuro do Estado, contemplando tanto as suas ações internas como as relações externas.

1 NOÇÃO DE ESTADO E OS SEUS FINS

1.1 Noção de Estado

O termo Estado recebeu, na história, conotações as mais variadas. Se para os helênicos era chamado de *polis*, que comumente significa cidade, os romanos adotaram a expressão *civitas*; entretanto, antes de assumir o sentido pleno que possui atualmente, por muito tempo teve significado restrito, para se referir a *status*, como sinônimo de “condição”, “posição” ou “ordem” (ROMANO, 1977, p. 59-60). Esta característica continua a ser evidenciada durante o medievo e mesmo na era moderna, quando o termo ainda é empregado para designar as classes do reino - o clero, a nobreza e o povo - os quais, na França,

chamavam-se “Estados Gerais”, na Inglaterra, “Parlamento”, na Alemanha, “Dieta” e na Espanha e Portugal, “Corte do Reino” (MENEZES, 1992, p. 42-43).

É somente no século XVI, com Maquiavel,³ que a expressão começa a ser empregada pela literatura científica na acepção universal e generalizada que se a conhece hodiernamente (ROMANO, 1977, p. 60). Aos poucos, as poliarquias, que até então se caracterizavam pela imprecisão territorial e por um poder frouxo e intermitente, transformaram-se em unidades de poder contínuas e fortemente organizadas em uma única estrutura hierárquica de funcionários e uma ordem jurídica unitária que submete todos os súditos do território a um único poder (HELLER, 1968, p. 162).

Desde que Maquiavel utilizou o termo Estado pela primeira vez, inúmeras correntes doutrinárias vêm procurando conceituá-lo, cada uma abordando aspectos diversos, segundo o ponto de vista que adotam.

Calmon define o Estado como a nação politicamente organizada, onde nação tem o significado de coletividade que vive em determinado território, unificada pela raça e pelo idioma, com os seus costumes e tradições comuns e um governo próprio (CALMON, 1958, p. 16). Desde já, vale enfatizar a advertência de Pederneiras, no que concerne aos termos Estado e nação, comumente empregados como sinônimos ou equivalentes. A nação é um organismo natural, formado por laços de sangue, de idioma, de tradição ou de tendências que estabelecem uma certa unidade de caráter moral, sem precisar do elemento coercitivo de governo, enquanto o Estado é um organismo político-jurídico, artificial, composto pela reunião de homens, donos de certo território, associados sob uma autoridade comum, que procura assegurar a todos o exercício da atividade e o gozo de direitos. Partindo desta distinção, elucida que a definição de Estado como “nação politicamente organizada”, não é admissível, pois, ainda que eventualmente uma nação possa formar um Estado, o Estado não precisa nunca de uma nação para se estabelecer, a exemplo do que ocorreu com a Suíça (PEDERNEIRAS, 1965, p. 93).

Apesar de Santi Romano destacar que as divergências doutrinárias raramente repercutem na linguagem legislativa, nem dão lugar a incertezas de interpretação, porque estão mais voltadas a esclarecer a natureza do Estado, propõe-se também a apresentar um conceito. Parte da ideia de que, como instituição, é indubitavelmente um ente real, mas sua

³ É assente na doutrina que a inclusão do termo “Estado”, na literatura política, coube a Nicolau Maquiavel, por meio da obra “O Príncipe”, publicada em 1531, em cujo início se lê: “Todos os Estados, todos os domínios que têm autoridade sobre os homens foram e são ou repúblicas ou principados”. (MACHIABEL, Nicolau. **O príncipe**. 3. ed. Tradução de Maria Júlia Goldwasser. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 3)

realidade está condicionada, unicamente, pela positividade da ordenação jurídica que nele se concretiza (ROMANO, 1977, p. 61-63). E conclui de uma forma lapidar que:

[...] a definição de Estado mais ampla e sintética que se pode formular é a seguinte: 'é Estado toda ordenação jurídica territorial soberana, isto é, originária'. O termo 'ordenação jurídica', quando for conveniente ressaltar mais explicitamente certos aspectos do conceito, pode ser substituído por outros, substancialmente equivalentes, como 'ente', 'comunidade' ou 'instituição'. (ROMANO, 1977, p. 92-93)

É com Hans Kelsen que a aproximação do direito ao Estado atinge o seu ápice, pois, ao procurar identificá-lo com a pureza do direito, conclui que “o Estado é aquela ordem da conduta humana que chamamos de ordem jurídica” (KELSEN, 1992, p. 190). Com isso, afasta-se dos sociólogos que procuram conformá-lo a um complexo de ações, orientadas por uma ordem normativa, porque nenhuma das ações que formam o objeto da sociologia identifica-se com ele. Para o autor, o liame que existe entre Estado e ordem jurídica é inequívoco, e isto se evidencia pelo fato de que mesmo os sociólogos caracterizam-no como uma sociedade política organizada (KELSEN, 1992, p. 274). É certo que nos dias de hoje, a ideia de um conceito puramente jurídico já não possui muitos adeptos, entretanto, não se pode olvidar a influência que ainda desempenha no seu estudo.

De acordo com Heller, o Estado é uma unidade de ação humana organizada, de natureza especial. A lei da organização é a lei básica da formação do Estado. A sua unidade é a unidade real de uma estrutura ativa cuja existência, como cooperação humana, torna-se possível graças à ação de órgãos especiais conscientemente dirigidas para a formação eficaz de unidade (HELLER, 1968, p. 274).

Deste modo, existe um centro de ação produzido por múltiplas forças, mas que por sua parte, atua unitariamente, cujos atos não se podem atribuir nem à soma dos membros tão somente, nem aos órgãos em si, nem muito menos à ordenação isoladamente considerada. É que o Estado não se decompõe em governantes e governados, pois só em razão de uma eficaz ordenação, ambos atuam e se completam como uma unidade de ação. A unidade de ação operada de forma organizada produz, em regra, uma multiplicação das forças individuais (HELLER, 1968, p. 276).

Disto dimana que os homens unidos por meio de uma organização estatal, podem potencializar o resultado das suas ações, de forma a exceder em muito a mera soma das atividades individuais.

Com essa concepção, Heller demonstra que o Estado existe e tem sua atuação balizada por uma indissociável relação com a realidade social, o que está em consonância com

a concepção de Pasold, adiante adotada, de que o Estado dever cingir-se sempre aos interesses da sociedade, a sua criadora. Esta é uma constatação fundamental para compreender-se que o Estado ainda se apresenta como o paradigma que melhor possibilita uma cooperação planificada de homens e instituições, para o atingimento dos seus fins.

1.2 Os fins do Estado

Ao falar-se dos fins do Estado atinge-se o ponto que mais se apresenta perceptível ao cidadão. Se é certo que o Estado é uma criação da sociedade, para que fins os homens o criaram? Esta é a pergunta que, mesmo entre leigos, ouve-se com frequência, no sentido de questionar, não propriamente as suas finalidades, mas as suas deficiências.

Procurando sistematizar as divergências teóricas acerca dos seus fins, Azambuja observa que a quase totalidade dos escritores confunde o fim, com a sua competência. Se a competência diz respeito aos negócios, às espécies de atividades, aos meios empregados e às pessoas sobre as quais ele exerce o poder, o fim é o objetivo que o Estado visa a atingir quando exerce esse poder. Enquanto a competência é variável, conforme a época e o lugar, o fim é invariável e pode ser sintetizado como a realização do bem público ou bem comum (AZAMBUJA, 2005, p. 114).

Contudo, o fim do Estado, apesar de imutável, é delimitado pelos traços que o configuram no tocante a sua maior ou menor participação intervencionista, de forma que, se cingido pelos ideais liberais, abstém-se, em parte, das coisas pertencentes ao bem comum, ainda que não o recuse, mas deixando à sociedade, a liberdade de atingi-lo por meio de suas próprias ações, enquanto noutro extremo, no Estado de Bem-Estar⁴, o bem comum está na base teórica que lhe dá sustentação, chegando mesmo a matizar-lhe concretamente os seus contornos.

Disto conclui-se que o Estado existe não como um fim em si mesmo, mas como instrumento para que os indivíduos evoluam e se aperfeiçoem, criando, no dizer de Catherein, “as condições indispensáveis para que todos os seus membros, nos limites do possível, atinjam livre e espontaneamente, sua felicidade na terra” (SALVETTI NETTO, 1977, p. 67-68). Infere-se, portanto, que “é o Estado que existe em função da pessoa humana, e não o

⁴ “O Estado do Bem-estar (*Welfare state*), ou Estado assistencial, pode ser definido, à primeira análise, como Estado que garante ‘tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo o cidadão, não como caridade mas como direito político’”. (BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho et. al. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004, v. I, p. 416.

contrário, já que o ser humano constitui a finalidade precípua, e não meio da atividade estatal” (SARLET, 2002, p. 68).

Embora sob outro viés, ao esboçar as linhas gerais do Estado, Pasold apresenta uma apropriada abordagem que demonstra claramente na sua conformação o bem comum como o elemento primordial para a sua existência. Para esse mister, destaca três pontos essenciais, colocados numa ordem conveniente: a) a sua condição instrumental; b) o seu compromisso intrínseco com o bem comum ou interesse coletivo; e, c) a interferência na vida da sociedade.

A condição instrumental é consequência de dupla causa, a primeira é que o Estado nasce da sociedade, a segunda, consequência daquela, é que deve existir para atender as demandas que, permanente ou conjunturalmente, esta mesma sociedade deseja que sejam atendidas. O compromisso intrínseco com o bem comum ou interesse coletivo pode ser extraído da conclusão de que se a sociedade foi a criadora e o Estado a sua criatura, este deve conformar-se aos interesses daquela, porque do contrário, não há sentido na sua criação e existência continuada. Por fim, a interferência do Estado na vida dos indivíduos deve se dar na medida necessária a alcançar o bem comum (PASOLD, 2003, p. 44-56).

Do exposto, denota-se que para conhecer os fins do Estado é necessário desvelar os contornos do bem comum, mesmo que não seja possível estabelecer-lhe uma definição acabada do complexo conteúdo que dele dimana, sendo suficiente uma noção aproximada.

Neste sentido, colhe-se de Azambuja a seguinte conceituação:

O bem comum consiste, pois, no conjunto dos meios de aperfeiçoamento que a sociedade politicamente organizada tem por fim oferecer aos homens e que constituem patrimônio comum e ‘reservatório’ da comunidade: atmosfera de paz, de moralidade e de segurança, indispensável ao surto das atividades particulares e públicas; consolidação e proteção dos quadros naturais que mantêm e disciplinam o esforço do indivíduo, como a família, a corporação profissional; elaboração, em proveito de todos e de cada um, de certos instrumentos de progresso, que só a força coletiva é capaz de criar (vias de comunicação, estabelecimentos de ensino e de previdência); enfim, coordenação das atividades particulares e públicas tendo em vista a satisfação harmoniosa de todas as necessidades legítimas dos membros da comunidade. (AZAMBUJA, 2005, p. 116)

Nas encíclicas de João XXIII, reconhecidas pela importância, não apenas sob o aspecto religioso, moral e eclesial, mas também e, sobretudo sob o aspecto social, pela referência direta a questões muito vivas e presentes em nosso tempo, o bem comum refulge como o fim que o Estado deve continuamente almejar concretizá-lo. Procurando harmonizar as relações entre os seres humanos e responsabilizando-os juntamente com os poderes políticos pelos destinos da sociedade, explicita que:

[...] todo o cidadão e todos os grupos intermediários devem contribuir para o bem comum. Disto se segue, antes de mais nada, que devem ajustar os próprios interesses às necessidades dos outros, empregando bens e serviços na direção indicada pelos governantes, dentro das normas da justiça e na devida forma e limites de competência. Quer isto dizer que os respectivos atos da autoridade civil não só devem ser formalmente corretos, mas também de conteúdo tal que de fato representem o bem comum, ou a ele possam encaminhar. Esta realização do bem comum constitui a própria razão de ser dos poderes públicos, os quais devem promovê-lo de tal modo que, ao mesmo tempo, respeitem os seus elementos essenciais e adaptem as suas exigências às atuais condições históricas. (AS ENCÍCLICAS SOCIAIS DE JOÃO XXIII, 1963, p. 595)

O mesmo documento, ao sintetizar o pensamento cristão, esclarece que o “bem comum consiste no conjunto de todas as condições de vida social que consintam e favoreçam o desenvolvimento integral da personalidade humana” (AS ENCÍCLICAS SOCIAIS DE JOÃO XXIII, 1963, p. 596).

Seguindo idêntico pensamento, para Melo, o bem comum diz respeito aos fatores propiciados pelo Estado com vistas ao bem-estar coletivo, formando o patrimônio social e configurando o objetivo máximo da nação. Para ser alcançado é necessário que os cidadãos estejam unidos por um mínimo de consenso sobre valores sociais de solidarismo (MELO, 2000, p. 15).

Na mesma linha, Oliveira complementa que na busca do bem comum, o que importa não é a realização do próprio EU, no sentido de ver-se em si mesmo seu próprio fim, com a exclusão dos demais, porque o desenvolvimento integral do indivíduo não se pode concretizar sem a cumplicidade e participação dos outros associados. Só há bem-estar na medida em que o homem se integra à sociedade e estabelece através dela, um fecundo intercâmbio de bens com os demais membros, de modo que todos sejam chamados a contribuir, de acordo com suas possibilidades (OLIVEIRA, 199, p. 278).

Desta breve exposição, vê-se que o bem comum é obra de todos, tanto da sociedade por meio dos seus cidadãos, como do Estado, através das ações dos seus governos. Quer se dizer que, apesar da cultura popular impingir ao Estado a responsabilidade por grande parte das políticas direcionadas ao atingimento de condições dignas de vida, todos têm o dever de cooperar para esse desígnio.

Os cidadãos devem contribuir, seja cumprindo as obrigações estatuídas pelas regras jurídicas, a exemplo da obrigação de recolher os tributos sob sua responsabilidade, seja espontaneamente por meio de condutas, ações ou serviços voltados ao bem estar de todos. O Estado, por seu turno, deve realizar uma administração transparente e honesta dos recursos públicos e conformar o ordenamento jurídico visando à criação de uma consciência solidária, por meio da instituição de normas justas. Nesta senda, se bem utilizada, a tributação se afigura

como um valeroso instrumento que pode contribuir para a melhoria das condições de vida dos cidadãos.

2 CONSIDERAÇÕES SOBRE A TRIBUTAÇÃO

2.1 Conceito de tributo

As funções do Estado não se restringem apenas a assegurar a ordem e a justiça, mas a ofertar sistemas de previdência e assistência, zelando pela velhice, pela doença, pela família, enfim, adotando políticas de atendimento às necessidades públicas dos cidadãos para que possam ter uma existência digna.

As necessidades públicas não se confundem com as necessidades individuais, nem com as coletivas. Enquanto as necessidades individuais são satisfeitas diretamente por cada pessoa através de seu próprio esforço, as coletivas realizam-se pelo esforço coordenado de grupos privados estruturados em associações, clubes, igrejas, etc. Diferentemente, as necessidades públicas são concretizadas pela atuação do Estado que toma a si a responsabilidade de provê-las. Os recursos necessários ao financiamento destes serviços são obtidos quase que exclusivamente através da arrecadação de tributos.

Os tributos caracterizam-se como uma manifestação do poder de império do Estado, impondo obrigações pecuniárias à sociedade, retirando-lhes parte da riqueza produzida, com o propósito de realizar a atividade financeira. Esta é desempenhada pela obtenção de receitas, pela administração do produto arrecadado e, ainda, pela realização de dispêndios ou despesas (BASTOS, 1994, p. 2). É no orçamento público que as receitas e despesas são confrontadas, objetivando uma gestão equilibrada das contas públicas.

Do ponto de vista jurídico, “tributo é toda prestação pecuniária em favor do Estado ou de pessoa por ele indicada, tendo por causa um fato lícito, previsto em lei, instituidor de relação jurídica” (COÊLHO, 1999, p. 381). Segundo a concepção de Torres, diante da ampliação dos poderes estatais que a Constituição Federal⁵ concebeu para o Brasil, o conceito de tributo também deve ser alargado. Assim, o autor conceitua tributo como o:

[...] dever fundamental, consistente em prestação pecuniária, que, limitado pelas

⁵ A expressão “Constituição Federal” será utilizada neste texto como referência à Constituição da República Federativa do Brasil, promulgada em 5 de outubro de 1988, com as respectivas alterações.

liberdades fundamentais, sob a diretiva dos princípios constitucionais da capacidade contributiva, do custo/benefício ou da solidariedade do grupo e com a finalidade principal ou acessória de obtenção de receita para as necessidades públicas ou para atividades protegidas pelo Estado, é exigido de quem tenha realizado o fato descrito em lei elaborada de acordo com a competência específica outorgada pela Constituição. (TORRES, 2000, p. 320-321)

É relevante ainda destacar que os tributos distinguem-se das multas e indenizações porque estas não decorrem de um fato lícito. Da mesma forma, contrapõem-se às prestações pecuniárias contratuais, porque receitas desta natureza são originárias de acordos de vontades (contratos), enquanto os tributos têm sua exigência fundada em lei. Não se confundem ainda com deveres pecuniários compulsórios de índole privada como, seguro obrigatório ou obrigação de alimentar, porque, nesses casos, o credor é pessoa jurídica de direito privado ou pessoa natural (COELHO, 1999, p. 381).

Do exposto, cabe assinalar que os tributos se conformam especialmente ao princípio da legalidade, de que é corolário o princípio da tipicidade, o que, em resumo, significa que somente o legislador tem o poder para editar a lei tributária e nela devem constar com clareza os elementos relacionados à sua criação. É que não basta à lei criar um tributo, precisa obrigatoriamente tipificar as situações que permitem à Administração Pública exigí-lo dos contribuintes. Em outras palavras, precisa definir as hipóteses de incidência para que o fisco possa identificar e exigir dos contribuintes o seu pagamento. Destarte, se a hipótese de incidência do Imposto Territorial Rural é ser proprietário de um imóvel com características rurais, todo aquele que se enquadrar nesta situação ficará sujeito ao pagamento deste imposto e o Estado deterá o poder de exigí-lo de tais contribuintes.

Portanto, o campo de abrangência de um tributo é definido pelas situações descritas na lei (hipótese de incidência) que quando ocorrem, possibilitam ao Estado exigir o cumprimento da obrigação de pagá-lo. No Brasil, a Constituição Federal, além de estabelecer as espécies tributárias que pertencem a cada ente público (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), também delimitou exaustivamente todas as situações passíveis de serem definidas como hipótese de incidência. Deste modo, a instituição de um tributo, exige da lei que o instituir, a perfeita consonância com as determinações constitucionais.

Contudo, o legislador infraconstitucional deverá ainda e especialmente, guiar-se pelos princípios fundamentais da tributação que o constituinte elegeu para a instituição do justo tributo a ser exigido dos contribuintes, notadamente, o princípio da capacidade contributiva.

2.2 O princípio da capacidade contributiva como corolário da solidariedade social

Se a tributação tem por escopo retirar uma porção da riqueza de cada cidadão para o financiamento do Estado, essa atividade deve observar determinados critérios e bases impositivas, de forma a torná-la justa e o mais eficiente possível.

De acordo com Adam Smith, considerado um dos precursores dos fundamentos modernos da tributação, em sua obra *A Riqueza das Nações*, a exigência dos tributos dos contribuintes deve ser conformada, de forma a atender quatro máximas ou princípios fundamentais: a equidade, a certeza, a conveniência do pagamento e a economia do recolhimento. Para os fins desta análise, importa destacar a equidade, por ser a precursora do princípio da capacidade contributiva.

A equidade diz respeito à necessidade do Estado exigir que cada um contribua na proporção dos rendimentos que desfruta sob a proteção do poder público. Por esta ótica, as despesas do governo são comparáveis às dos rendeiros de uma grande fazenda, onde cada um contribui em proporção aos respectivos interesses e benefícios que têm na propriedade. Conclui o autor ser essa a razão para que os ricos paguem mais, pois necessitam de uma maior segurança para proteger os seus bens. A observância ou não cumprimento deste princípio resulta na igualdade ou desigualdade da tributação (SMITH, 1996, p. 282-284).

Da concepção de equidade se originou o princípio da capacidade contributiva, com a mesma configuração daquela, ou seja, uma tributação em que "cada um deve contribuir na proporção de suas rendas e haveres" (TORRES, 2000, p. 83). Isto significa que no momento de descrever a situação hipotética que acarretará a incidência do tributo, caso concretizada, o legislador deve levar em conta se a situação exprime a condição econômica do agente de arcar com o seu ônus. Vê-se que a observância deste princípio "tem por objetivo legitimar a tributação e graduá-la de acordo com a riqueza de cada qual, de modo que os ricos paguem mais e os pobres, menos" (LEÃO, 1999, p. 17).

Nesta linha, Stuart Mill acrescenta que a igualdade deve ser a norma que norteia tudo aquilo que diz respeito ao governo, porque não lhe é permitido fazer nenhuma discriminação de pessoas e classes no momento de exigir um sacrifício. Com efeito, se alguém carrega uma cota de peso menor do que aquela que por justiça lhe cabe, alguma pessoa tem que carregar mais do que lhe é suportável. A igualdade de tributação expressa nessa perspectiva, igualdade de sacrifício, o que pressupõe uma exigência proporcional à riqueza de cada um. Em sua opinião, ainda que esse padrão não possa ser atingido na plenitude, deve ser o ideal almejado pelos modelos tributários (MILL, 1983, p. 290).

Entretanto, apesar de o autor nomeado defender a tributação proporcional, manifesta-se contrário à sua incidência progressiva, sob o argumento de que “taxar as rendas mais altas em uma percentagem maior do que as rendas menores significa impor um tributo à iniciativa e à parcimônia, impor uma penalidade a pessoas por terem trabalhado mais duro e economizado mais do que seus vizinhos” (MILL, 1983, p. 293).

Pelo princípio da proporcionalidade a fixação de contribuições concretas para os particulares deve ser feita em proporção às singulares manifestações de capacidade contributiva de cada qual, já que o desejado é que o tributo não seja desproporcional a ela. A proporcionalidade se caracteriza essencialmente pela adoção de idênticos percentuais de tributação sobre determinada situação ou fato. Pelo princípio da progressividade a alíquota se eleva à medida que aumenta a quantidade gravada. Assim, rendas ou riquezas menores se submetem a percentuais menores que se elevam na medida em que aquelas aumentam (VILLEGAS, 1974, p. 92).

Embora o princípio da capacidade contributiva seja a mais alta aspiração a ser perseguida pelo legislador na edição das prescrições normativas, está relacionado, de forma mais efetiva, aos impostos. E mesmo nestes, há uma diferença de aplicabilidade entre os denominados impostos diretos dos indiretos.

Nos primeiros, a exemplo do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, é possível atingir uma maior efetividade na sua aplicação, visto que a incidência leva em conta os proventos e rendas de cada contribuinte, submetendo-os a uma tributação progressiva. Por sua vez, nos impostos indiretos, onde o “contribuinte de direito”⁶ apenas efetua o seu recolhimento, repassando o encargo ao consumidor final que é o “contribuinte de fato”⁷, o princípio da capacidade contributiva não pode ser plenamente aplicado, pela impossibilidade de se conhecer as condições pessoais dos contribuintes. O expediente utilizado e que prestigia em parte o princípio é a adoção de alíquotas proporcionais, mas seletivas, de modo que produtos de primeira necessidade, como alimentos e medicamentos, possuem tributação reduzida ou inexistente e outros, considerados supérfluos, apresentam tributação elevada. Diz-se que o princípio é prestigiado em parte porque, embora o consumo de certos produtos revele indiretamente a capacidade econômica do consumidor, a realidade mostra que, via de regra, são adquiridos por todos, independente da classe social.

⁶ Contribuinte de direito ou sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que tem o dever legal de recolher o tributo.

⁷ Contribuinte de fato é a pessoa que suporta o ônus econômico do tributo, total ou parcialmente, por não poder repassar o seu custo a outra pessoa. Em resumo, é o consumidor final.

Do exposto é possível inferir que se os tributos representam o sustentáculo financeiro do Estado, o modelo que melhor que se coaduna com a solidariedade social é uma tributação conformada à capacidade econômica dos cidadãos quem são instados a contribuir.

3 CONTRIBUTO DA SOLIDARIEDADE SOCIAL TRIBUTÁRIA PARA O FUTURO DO ESTADO

3.1 A solidariedade social tributária

A solidariedade social não é concepção nova. Embora já existisse na antiguidade, surgiu com certo vigor no século XVIII, na França pós-revolução e foi redescoberta no fim do século XIX por economistas como Charles Gide, sociólogos como Émile Durkeim e juristas como Léon Duguit, Maurice Hauriou e Georges Gurvitch. Após um período de esquecimento, a ideia de solidariedade só voltará verdadeiramente à discussão, com o surgimento da chamada quarta geração de direitos fundamentais, associados aos direitos ecológicos, como a defesa e preservação do meio ambiente, defesa e valorização do patrimônio cultural, cuja integração num texto constitucional verificou-se pela primeira vez na Constituição Portuguesa de 1976 (PRADE, 1997, p. 19).

Etimologicamente, o termo solidariedade tem as suas raízes na expressão latina *solidarium*, que vem de *solidum* e *soldum*, com o sentido de inteiro ou compacto. Daí que a solidariedade se refere ao sentimento de pertencer a um grupo de pessoas para a realização de fins que só na sociedade pode-se atingir. Disto resulta que ela pode ser entendida como uma relação de co-responsabilidade e partilha que vincula cada um dos indivíduos aos demais membros da comunidade. É assim um liame que se estabelece no seio da coletividade, objetivando a mútua ajuda nas dificuldades e nas necessidades (GRECO, 2005, p. 111-112).

Antes de avançar, faz-se necessário enfatizar que não é sob a ótica da solidariedade mecânica que esta abordagem pretende seguir, mas da solidariedade orgânica. A primeira, diz respeito a uma forma mais reduzida de solidariedade, onde as pessoas se auxiliam no âmbito de grupos, em decorrência de aspectos relacionados a parentesco, amizade, afinidade social, psíquica, religiosa ou de outra ordem. Na segunda, estabelece-se uma interdependência inevitável entre os indivíduos que constituem uma determinada comunidade, visando a um ambiente de coexistência harmônica e de serviços reciprocamente prestados (PRADE, 1997, p. 19).

A solidariedade orgânica pressupõe uma postura ética no comportamento pessoal frente à coletividade, porque “a ética propõe um estilo de vida visando à realização de si

juntamente com os outros no âmbito da história de uma comunidade sociopolítica” (PEGORARO, 1995, p. 11). Nesse viés, a concretização do bem comum é alcançada pela prática da justiça, onde é “a virtude que relaciona o indivíduo com os outros. Somente a justiça abre a pessoa à comunidade; ninguém é justo para si, mas em relação aos outros, a justiça é a virtude da cidadania que regula toda a convivência política” (PEGORARO, 1995, p. 13). Deduz-se então que a solidariedade perpassa pela ideia de justiça, ao criar um vínculo de apoio recíproco entre as pessoas que participam dos grupos beneficiários da redistribuição dos bens sociais.

Desta constatação emerge que a solidariedade implica o entendimento de que todos são portadores de direitos que só são garantidos, porque sustentados por deveres, nem sempre distribuídos igualmente a todos. Portanto, se é possível afirmar, com certo rigor, que não há Estado sem direitos, pode-se também concluir que não haveria muitos direitos sem tributos. Em certa medida, os direitos só existem em decorrência do financiamento advindo de recursos públicos obtidos mediante as receitas tributárias, que são a fonte quase exclusiva de rendas do Estado.

Nessa configuração, para subsistir o princípio da solidariedade social tributária, todos devem contribuir para as despesas coletivas, de acordo com a capacidade de cada um, com vistas a reduzir as desigualdades sociais. Assim, o ideário da solidariedade social tributária compreende, de um lado, uma tributação diferenciada, elevando-se progressivamente com o aumento da capacidade econômica de cada um e, de outro, a aplicação dos recursos arrecadados de acordo com as necessidades sociais das pessoas com menor capacidade econômica de subsistência.

Mas este não era o pensamento difundido por economistas e revolucionários no século XVIII. Para Adam Smith, a justificativa para se tributar desigualmente as pessoas e seus bens, na proporção de suas riquezas e rendas, estava vinculada diretamente a uma maior atuação estatal na preservação da propriedade e na garantia do processo de acumulação de bens dos mais ricos. Significava que cada um deveria contribuir em valor proporcional aos respectivos interesses que tinha na manutenção do seu patrimônio. Os ricos, em particular, se interessavam em manter essa ordem das coisas, para assegurar-lhes a posse de suas próprias vantagens contra o risco de usurpação pelos pobres. O mesmo ocorria com aqueles que tinham alguma propriedade contra os que não possuíam propriedade alguma (SMITH, 1996, p. 282)

Hodiernamente, a justificativa para a instituição de tributos com incidência desigual, especialmente através da utilização da progressividade, funda-se na ideia da mútua

colaboração entre as pessoas. É que diante das adversidades que a todos pode acometer, causadas por incontáveis motivos, como de ordem econômica (insolvência, desemprego, etc.), ambientais (catástrofes naturais) e mesmo de situações existenciais (incapacidades, doenças, velhice, morte, etc.), as diferenças materiais podem ser minoradas através do auxílio conjunto, de forma que todos possam viver melhor e com dignidade.

Neste contexto, Rawls explica que as diferenças materiais dos indivíduos são causadas por fatores de origem familiar ou de classe menos favorecida, de dotes naturais que permitem a alguns um bem-estar menor que outros ou da própria sorte, que ao longo da vida acabou por revelar-se menos feliz. Para reduzir essas diferenças aponta para a necessidade de estabelecer-se uma justiça aproximativa das partes a serem distribuídas que pode se dar, dentre outros mecanismos, por meio de uma tributação progressiva sobre as rendas e os bens acumulados pelas pessoas. Não se trata de desestimular a acumulação da riqueza; contanto que as desigualdades resultantes tragam vantagens para os menos afortunados. Assim, estabelece um elo de ligação entre a solidariedade e a tributação, de forma que as desigualdades na distribuição da renda e da riqueza serão consideradas justas, se contribuírem também para a melhoria dos cidadãos despossuídos, especialmente através do oferecimento de oportunidades iguais a todos (RAWLS, 2002, p. 64, 103, 306-307).

É na *Teoria da distribuição dos encargos públicos*, defendida pelos franceses Laferrière e Waline, que essa concepção ganhou adeptos e é hoje aceita pela maioria da doutrina, como apropriada para justificar a existência dos tributos. Como explica Villegas, para esses autores:

[...] a obrigação impositiva é consequência da solidariedade social. Essa solidariedade é de todos os membros da comunidade, que têm o dever de sustentá-la. A obrigação individual não se mede pelas vantagens que o particular obtém do Estado, como preconizavam as teorias precedentemente analisadas. Tal obrigação se estabelece em virtude da capacidade pessoal do indivíduo de contribuir para os gastos da comunidade, como forma de fazer com que cada um participe dos mesmos, segundo suas possibilidades. Numa posição parecida, o mestre italiano Griziotti afirma que o indivíduo recebe benefícios gerais (por exemplo, a segurança) e particulares (por exemplo, agricultores que utilizam caminhos públicos) e que tanto uns como outros aumentam sua capacidade econômica, sem prejuízo do dever de solidariedade dos cidadãos em geral. (VILLEGAS, 1980, p. 11)

O sistema jurídico assim estruturado faz com que a tributação deixe de ser apenas um instrumento de geração de recursos para o Estado, e amplia seu campo de abrangência, para alcançar outros objetivos fundamentais definidos nos textos constitucionais. Dessa forma, a ideia de um Estado que tributa manifestações de riqueza dos mais abastados para depois

redistribuí-la a quem não detém os recursos suficientes para manter uma vida digna, está fortemente ligada à noção de solidariedade social tributária.

Conclui-se que, se a convivência social só faz sentido quando há mútua colaboração entre os indivíduos, a exigência de tributos só se justifica se contribui fortemente para a concretização desse ideal solidário.

Conquanto tenha sido idealizada como instrumento para a consecução de fins a serem concretizados no domínio do espaço territorial do Estado, não há óbice à criação de meios que a permita transformá-la em mecanismo para a resolução de problemas sociais de ordem transnacional⁸ ou que atingem comunidades residentes fora das fronteiras estatais.

3.2 Solidariedade social tributária interna e externa

Com a abertura das fronteiras e o crescente processo de globalização⁹ econômica, cultural, política e social, os problemas que antes podiam ser resolvidos internamente, com medidas aplicadas no território do Estado, agora, por vezes, exigem ações que transcendem aos espaços nacionais. Evidencia-se que situações como as recentes crises econômicas e questões ambientais não podem ser tratadas com instrumentos que se restringem aos limites fronteiriços estatais, mas de forma conjugada e em cooperação com os Estados envolvidos.

Partindo da premissa de que, ainda que se viva localmente, seja necessário pensar globalmente, Ulrich Beck criou a expressão “glocales”, como uma referência às questões que precisam ser enfrentadas conjuntamente em âmbito global e local (BECK, 2002, p. 23). Sob este viés, há necessidade de se compartilhar ou socializar riscos, o que importa numa responsabilidade interna e externa que outrora não era imaginada nos Estados Nacionais¹⁰.

Sob esta ótica, o debate que se estabelece em torno da solidariedade social tributária precisa ser avaliado nestes dois contextos: internamente, no território do Estado e, externamente, envolvendo os demais Estados. Portanto, do ponto de vista financeiro, a responsabilização dos riscos exige que se amplie a abrangência da solidariedade social tributária para contemplar também os espaços transnacionais.

⁸ Adota-se a expressão “transnacional” como referência aos territórios externos, não circunscritos aos limites das fronteiras nacionais.

⁹ Santos define Globalização como “conjuntos de relações sociais que se traduzem na intensificação das interações transnacionais, sejam elas práticas interestatais, práticas capitalistas globais ou práticas sociais e culturais transnacionais”. (SANTOS, Boaventura de Sousa. (org.) **Globalização: Fatalidade ou Utopia**. Porto: Edições Afrontamento, 2001, p. 90).

¹⁰ Adota-se a expressão “Estado nacional” como referência a um poder estatal soberano estabelecido numa área territorial delimitada por fronteiras.

Quando se faz referência à solidariedade social tributária interna tem-se o propósito de destacar que a tributação deve guiar-se pela busca da redução das desigualdades entre as pessoas e entre o nível de desenvolvimento das regiões.

A desigualdade entre as pessoas se dá essencialmente no plano financeiro, distinguindo a sociedade em classes de acordo com a capacidade econômica. A desigualdade entre as regiões também pode ser medida, em especial, pela ótica financeira, mas circunscrita a determinadas áreas que apresentam níveis de desenvolvimento abaixo da média do território nacional.

Pode contribuir para a redução das desigualdades entre pessoas a consolidação de um sistema tributário fundado no princípio da capacidade contributiva, porque pressupõe uma tributação desigual, considerando-se a riqueza de cada um. A adoção desse modelo permite atingir melhores resultados quando adotada a progressividade como instrumento concretizador da capacidade contributiva.

A instituição da progressividade está em consonância com a ideia de que os tributos não representam apenas mero sacrifício para os cidadãos, mas, sobretudo, o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera para todos os membros da sociedade organizada. É que para cumprir as suas funções e proporcionar a fruição de grande parte dos direitos fundamentais, o Estado tem de socorrer-se das receitas tributárias. A opção que se amolda a esse modelo é o Estado Fiscal¹¹, mas estruturado de forma que uns paguem mais e outros menos. Assim, todos os cidadãos são portadores de direitos, mas somente as pessoas com capacidade contributiva têm o dever de pagar tributos. Como assevera Nabais, esse é, seguramente, um dos preços mais baratos a pagar pela manutenção da liberdade e de uma sociedade civilizada (NABAIS, 2004, p. 185-186).

Disto resulta que as desigualdades entre as pessoas podem ser minimizadas por meio de uma tributação que onere com maior intensidade aquelas com maior capacidade para contribuir e, do ponto de vista da aplicação dos recursos públicos, que privilegie as demandas sociais das classes excluídas, impedidas de fruir minimamente os direitos fundamentais consagrados na Constituição Federal.

Do ponto de vista das desigualdades entre regiões do mesmo Estado, o equilíbrio pode ser obtido por meio de uma repartição das receitas tributárias, considerando as

¹¹ A expressão Estado fiscal é utilizada para caracterizar os países contemporâneos, cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por recursos oriundos dos impostos arrecadados. (NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2004, p. 191-192).

diferenças de desenvolvimento humano, de forma que as regiões mais ricas contribuam indiretamente com recursos maiores para atender às mais pobres. Contudo, para a estruturação de um sistema jurídico que permita o fortalecimento desse paradigma, faz-se necessário fortalecer o sentimento de solidariedade no seio da própria sociedade.

Avaliando esta questão, Oliveira observa que a solidariedade deu lugar a um crescente individualismo difuso, que se vai impondo no comportamento das pessoas em seu convívio social. Cada vez mais, a sociedade emerge como uma associação mecânica de indivíduos para a consecução de seus fins individuais. Perde-se a dimensão comunitária do ser humano, e assumem o centro de preocupação, a felicidade e a auto-realização de cada um, em que tudo é válido, desde que favoreça o interesse próprio. Essa configuração social resultou, dentre outras causas, da forma de produção do capitalismo, na sua acepção selvagem, radicado numa mentalidade calculista, voltado excessivamente para a obtenção de lucros (OLIVEIRA, 1993, p. 41-43).

Apesar de o quadro social brasileiro ser dos mais contrastantes, quando confrontada a riqueza das diversas classes sociais, não se pode arrefecer diante das dificuldades imensas que se apresentam. Busca-se no entusiasmo de Becker, as palavras que demonstram o quão relevante pode ser uma justa estruturação tributária para o estabelecimento de uma nova ordem social.

A verdadeira revolução que gerará o novo Ser Social deverá ser obra de humanismo cristão e seu principal instrumento um Direito Positivo integralmente rejuvenescido. [...] Nesta obra de revolução humanista cristã, para instaurar a Democracia Social, um dos principais agentes revolucionários será o Direito Tributário que pelo impacto de seus tributos destruirá a antiga ordem social e, simultaneamente, financiará a sua reconstrução. (BECKER, 2002, p. 583-584)

Do ponto de vista da solidariedade social tributária externa, o que se pretende destacar é a possibilidade do estabelecimento de mecanismos que permitam combater problemas que não podem ser resolvidos no âmbito dos territórios nacionais ou que digam respeito à dignidade da pessoa humana.

Evidencia-se que há uma crescente tendência à transnacionalização de problemas, antes circunscritos ao território do Estado. A crise mundial que atingiu o mercado financeiro de 2008 e os problemas ambientais que acometem o planeta são exemplos que demonstram a necessidade da busca de soluções regionais ou mesmo globais. Por outro lado, do ponto de vista da convivência humana, não se vislumbra uma redução dos conflitos entre povos,

agrava-se a intolerância sob diversas formas e, em muitos países, milhões de seres humanos vivem em condições de miserabilidade.

Uma proposta que está em sintonia com o ideal da solidariedade social tributária, e que procura contribuir para o equilíbrio do planeta e harmonia entre os povos dos diferentes Estados, pode ser vislumbrado no modelo de Estado Constitucional Cooperativo, de Peter Häberle.

Se internamente os laços de coesão exigem o fortalecimento da solidariedade social, Häberle parte do pressuposto que os Estados devem adequar seus modelos constitucionais, com base num sistema que permita a cooperação externa. Segundo o autor, a cooperação deve ser entendida como uma categoria dotada de abertura e espontaneidade que possibilite escolher os processos e a amplitude de variação com que será aplicada por cada Estado, de acordo com a sua capacidade.

Assim, um Estado Constitucional Cooperativo deveria: a) reconhecer a abertura para o mundo, fundando suas relações na solidariedade, cooperação internacional, co-responsabilidade e entendimento entre os povos; b) estabelecer formas especiais e graduais de cooperação; c) seguir as normas expressas nas declarações gerais e universais de direitos fundamentais e direitos humanos no plano interno e externo; d) contribuir em tarefas comunitárias, auxiliando no desenvolvimento, na proteção do meio ambiente, na garantia de matéria-prima, no combate ao terrorismo e na segurança da paz mundial . (HÄBERLE, 2007, p. 14-15)

Uma alternativa para dar maior efetividade a estas prerrogativas do Estado Constitucional Cooperativo pode ser implementada por meio de fundos internacionais financiados por tributos arrecadados pelos Estados.

Nesse modelo, os Estados contribuiriam para fundos comuns de acordo com o seu grau de desenvolvimento. Estados com maior desenvolvimento econômico e social contribuiriam com valores substancialmente maiores que os países mais pobres. Do ponto de vista da aplicação, os recursos seriam utilizados para a resolução de problemas que produzem efeitos para além dos territórios dos Estados ou para financiar programas que oportunizem reduzir as desigualdades dos povos nos diferentes países.

Portanto, o propósito de fortalecimento da solidariedade social tributária nesse contexto visa uma dupla função que está intrinsecamente ligada. De um lado, busca propiciar mecanismos para alcançar a sustentabilidade do planeta sob os aspectos humanos, ambientais e econômicos e, por outro, intenta reduzir as desigualdades no mundo, de forma a permitir

que todos os seres humanos tenham acesso a um mínimo de direitos sociais necessários a uma vida com dignidade.

A concretização desse paradigma exige uma ampliação da noção de cidadania nacional para uma cidadania mundial, o que está em consonância com o ideal solidário de que os seres humanos devem se guiar pelo amor ao próximo, independente das suas diferenças ou nacionalidades.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo procurou-se analisar a solidariedade social no contexto da tributação, como uma possibilidade concreta de contribuição para o fortalecimento do Estado no presente e no futuro.

O Estado, como uma criação da sociedade, tem como fim a consecução do bem comum. Se a vivência em sociedade, sob a organização e controle de uma entidade estatal, pressupõe como fim maior o desejo de atingir o bem comum, os tributos se afiguram como um dever fundamental de contribuir para que o Estado possa atender esse desígnio.

A concretização do bem comum está umbilicalmente ligada ao ideário da solidariedade social e, no âmbito da tributação, se afigura como o seu fundamento. A solidariedade social se efetiva com maior intensidade, quando os tributos são exigidos de acordo com a capacidade contributiva, de forma que seja levada em consideração a riqueza das pessoas no momento de submetê-las ao cumprimento desta obrigação. Em sentido oposto, por ocasião da aplicação dos recursos provenientes dos tributos, o Estado deve estabelecer como prioridades o atendimento às demandas sociais das classes menos favorecidas.

Essa configuração da estrutura tributária e da gestão pública pode ser aplicada internamente pelo Estado – razão porque se a denominou neste artigo de solidariedade social tributária interna – como instrumento de redução das desigualdades entre pessoas e para fomentar a redução das diferenças de desenvolvimento entre regiões no seu território.

Contudo, a solidariedade social tributária também pode ser adotada como paradigma para contribuir na solução de problemas que transcendem aos espaços territoriais dos Estados. Diante de um mundo globalizado, as questões de ordem ambiental, econômica e social, não são problemas que afetam apenas localmente, mas em muitas situações, regionalmente ou globalmente.

A concretização desse modelo se efetivaria pela contribuição conjunta de todos os Estados para fundos comuns, com receitas provenientes dos tributos, arrecadados na proporção do grau de desenvolvimento econômico e social de cada um. Para a aplicação destes recursos seria levado em consideração as necessidades de investimentos para a redução das desigualdades sociais entre Estados e a resolução de problemas que exigem soluções regionais ou globais.

Vislumbra-se que o caráter solidário da atuação estatal, pensado sob a ótica da tributação, pode ser ampliado para contemplar, não apenas as questões circunscritas ao Estado, mas, sobretudo, aos espaços territoriais dos demais Estados, pois a sustentabilidade do planeta, a superação das desigualdades sociais e a promoção do bem-estar social são desígnios que precisam ser alcançados e compartilhados por toda a humanidade. Afinal, o bem-estar do planeta e do ser humano transcende os espaços delimitados por fronteiras. É, sobretudo, um compromisso de toda a humanidade.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

AS ENCÍCLICAS SOCIAIS DE JOÃO XXIII. Tradução da Tipografia Poliglota Vaticana. Rio de Janeiro: Livraria José Olympio Editora, 1963, v. 2. Título original: Mater et Magistra.

AZAMBUJA, Darcy. **Introdução à ciência política**. 17. ed. São Paulo: Globo, 2005.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de direito financeiro e de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1994.

BECK, Ulrich. **La sociedad del riesgo global**. Tradução de Jesús Alborés Rey. Madrid: Siglo Veintiuno, 2002. Título original: World Risk Society.

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

BOBBIO, Norberto; MATTEUCCI, Nicola; PASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de política**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho et. al. 12. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 2004, v. I. Título original: Dizionario di política.

CALMON, Pedro. **Curso de teoria geral do direito**. 5. ed. rev. São Paulo – Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1958.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

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

HÄBERLE, Peter. **Estado Constitucional Cooperativo**. Tradução de Marcos Augusto Maliska e Elisete Antoniuk. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. Título original: Der Kooperative Verfassungsstaat.

HELLER, Hermann. **Teoria do Estado**. Tradução de Lycurgo Gomes da Motta. São Paulo: Editora Mestre Jou, 1968. Título original: Staatslehre.

KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do Estado**. Tradução de Luís Carlos Borges. 2. Ed. São Paulo: Martins Fontes, 1992. Título original: Reine Rechtslehre.

LEÃO, Armando Zurita. **Direito Constitucional Tributário: O princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 1999.

MACHIAVEL, Nicolau. **O príncipe**. 3. ed. Tradução de Maria Júlia Goldwasser. São Paulo: Martins Fontes, 2004. Título original: Il príncipe.

MELO, Osvaldo Ferreira. **Dicionário de política jurídica**. Florianópolis: OAB-SC Editora, 2000.

MENEZES, Aderson de. **Teoria geral do Estado**. 5. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: forense, 1992.

MILL, John Stuart. **Princípios de economia política: com algumas de suas aplicações à filosofia social**. Tradução de Luiz João Barúna. São Paulo: Abril Cultural, 1983. Título original: On Liberty.

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

OLIVEIRA, Gilberto Callado de. **Filosofia da política jurídica: propostas epistemológicas para a política do direito**. Espanha: s.e, 199.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. **Ética e racionalidade moderna**. São Paulo: Loyola, 1993.

PASOLD, Cesar Luiz. **Função social do Estado contemporâneo**. 3. ed. rev. amp. Florianópolis: OAB/SC Editora co-edição Editora Diploma Legal, 2003.

PEDERNEIRAS, Raul. **Direito internacional compendiado**. 13. ed. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos, 1965.

PEGORARO, Olinto A. **Ética é justiça**. Petrópolis: Vozes, 1995.

PRADE, Péricles Luiz Medeiros. **Duguit, Rousseau, Kelsen & outros ensaios**. Florianópolis: Editora Obra Jurídica, 1997.

RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2002. Título original: A theory of justice.

SALVETTI NETTO, Pedro. **Curso de ciência política: Teoria do Estado**. 2. ed. rev. amp. São Paulo: Hemeron Editora, 1977.

SANTI, Romano. **Princípios de direito constitucional geral**. Tradução de Maria Helena Diniz. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1977. Título original: Diritto Costituzionale.

SANTOS, Boaventura de Sousa. (org.) **Globalização: Fatalidade ou Utopia**. Porto: Edições Afrontamento, 2001.

SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais: na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. rev. amp. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações: investigação sobre sua natureza e suas causas**. Tradução de Winston Fritsch. São Paulo: Nova Cultural, 1996, v. II.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 7. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

VILLEGAS, Héctor B. **Curso de direito tributário**. Tradução de Roque Antonio Carrazza. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 1980.

_____. **Direito penal tributário**. Tradução de Elisabeth Nazar et al. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1974. Título original: Derecho Penal Tributário.