

OS CUSTOS DOS DIREITOS: QUEM PAGA A CONTA DO ESTADO SOCIAL?

The Costs of Rights Who Pays the Bill of the Welfare State?

Revista Tributária e de Finanças Públicas | vol. 127/2016 | p. 79 - 99 | Mar - Abr / 2016
DTR\2016\2943

Gabriel Joner

Mestre em Direito Público pela Unisinos/RS. Especialista em Direito Público pela FMP. Especialista em Direito Tributário pela UFRGS. Advogado. Professor nas Faculdades Ftec. gabriel.joner@hotmail.com

Área do Direito: Tributário

Resumo: A evolução do conceito de Estado, desde a sua primeira formatação, absolutista, passando pelos modelos liberais e sociais, trouxe consigo o progressivo desenvolvimento dos direitos fundamentais, desde aqueles ligados à proteção da liberdade e da propriedade, passando pelos direitos de cunho social, econômicos e culturais, até os contemporâneos com características difusas e transgeracionais. Para que tais direitos sejam garantidos e protegidos, necessária a manutenção de um efetivo aparato estatal, especialmente na forma de prestações positivas, com serviços públicos, sem os quais restariam inócuos. Entretanto, a concretização destes direitos não está isenta de custos financeiros. Em outras palavras: direitos são serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos. Em verdade, tanto os direitos ditos negativos quanto os positivos acarretam significativas despesas ao Estado, embora, via de regra, apenas aos segundos se atribua esta condição. O objetivo deste estudo é verificar de que modo os cidadãos, titulares destes direitos, são chamados a custeá-los, como decorrência do dever fundamental de pagar impostos.

Palavras-chave: Estado Social - Deveres Fundamentais - Capacidade Contributiva.

Abstract: The evolution of the concept of State, since its first formatting, absolutist, going through the liberal and social models, brought the progressive development of fundamental rights, from those related to the protection of liberty and property, passing through the social nature of rights, economic and cultural, to contemporary with diffuse and transgenerational features. So that such rights are guaranteed and protected, it is necessary to maintain an effective state apparatus, especially in the form of positive benefits, public services, without which would remain innocuous. However, the realization of these rights is not exempt of financial costs. In other words, rights are public services that the government provides in exchange for taxes. In fact, both said negative rights as the positive ones carry significant costs to the state, although, as a rule, only to the second ones this condition is assigned. The objective of this study is to determine how citizens, holders of these rights are called to pay for them, as a result of the fundamental duty to pay taxes.

Keywords: Welfare State - Fundamental Duties - Ability to Pay.

Sumário:

1INTRODUÇÃO - 2OS TRAÇOS DA MODERNIDADE: considerações acerca do surgimento e desenvolvimento do Estado e a noção de "indivíduo" como sujeito de direito - 3E QUEM PAGA A CONTA? Os custos dos direitos e o dever fundamental de pagar impostos

1 INTRODUÇÃO

Muitos são os autores que se dedicam ao estudo dos direitos fundamentais, analisando suas origens, evolução segundo os mais variados modelos estatais, classificação segundo suas diversas dimensões, bem como as características de universalidade e/ou particularidades nas mais variadas culturas.

De maneira inversa, poucos são aqueles que se debruçam sobre os deveres fundamentais, ainda que as duas categorias estejam em mesmo nível de igualdade no

plano do estatuto jurídico do cidadão.

Com efeito, verifica-se uma diversidade de obras e estudos acadêmicos que abordam o surgimento dos direitos subjetivos (e posteriormente dos direitos fundamentais), inclusive os direitos subjetivos públicos e sua necessária observância pelo poder público, muitas vezes responsável por sua efetiva concretização através de serviços públicos. Entretanto, olvidam que a implementação destes direitos requer o dispêndio de recursos financeiros, subsidiados pelos próprios titulares destes direitos, ou seja, o cidadão/contribuinte.

No presente estudo, primeiramente será abordado o surgimento e a evolução dos direitos subjetivos e dos direitos fundamentais, paralelamente ao desenvolvimento dos modelos estatais, de modo especial aqueles característicos do Estado Social. No segundo capítulo, se analisará de que forma os contribuintes são chamados a custear os serviços públicos, e quais os limites destas contribuições.

2 OS TRAÇOS DA MODERNIDADE: considerações acerca do surgimento e desenvolvimento do Estado e a noção de "indivíduo" como sujeito de direito

O conceito de Estado não se apresenta de forma universal,¹ servindo principalmente para descrever uma forma de ordenamento político surgida na Europa a partir do século XIII, até os fins do século XVIII ou início do XIX, e que se estendeu para o mundo civilizado após este período.²

Trata-se, portanto, de um fenômeno recente, construído progressivamente na Europa no final do feudalismo, e que prosperou como decorrência de um conjunto de mutações econômicas (desenvolvimento das relações de mercado), sociais (a decomposição das estruturas feudais), políticas (a vontade de dominação dos príncipes) e ideológicas (o individualismo, a secularização, o racionalismo).³

Portanto, falar em "Estado Moderno" constitui pleonasma, considerando que a organização política da sociedade em forma estatal é justamente uma das decorrências da modernidade, caracterizada pela conjugação de uma série de elementos: técnico (desenvolvimento científico), econômico (concentração dos meios de produção) e político (o surgimento do Estado). Tais elementos foram traduzidos num processo de racionalização de organização das sociedades, apoiados numa nova visão de mundo, de sociedade e de homem, baseados principalmente no culto da razão (em substituição à obediência aos deuses e à submissão às leis da natureza), e no primado atribuído ao indivíduo (dotado de autonomia, livre determinação).⁴

Para compreender o processo de formação do Estado, se faz necessário analisar a conjectura política europeia ao final do período medieval. Segundo relata Martin Van Creveld,⁵ o sistema feudal europeu se caracterizava pelo fato de que o governo não era público nem se concentrava nas mãos de um único monarca ou imperador. Na Europa ocidental, a situação era ainda mais complicada, haja vista a posição excepcional ocupada pela Igreja, cujo papel se avultou no período,⁶ tornando-se uma instituição praticamente inatingível por qualquer governante secular.⁷

Esta posição, tida como inabalável, sofreu duro golpe com o advento da Reforma Protestante. As teses lançadas por Martinho Lutero desencadearam uma revolução religiosa que se estendeu por diversos países europeus.

O duelo travado entre reformadores e contrarreformadores, que castigou a Europa nos séculos XVI e XVII, pode ser considerado como origem e ponto de passagem para a nova forma de organização do poder, agora expressamente político. O conflito religioso encontrou sua solução não no triunfo de uma religião sobre a outra, mas na superação das pretensões de fundar um poder sobre uma fé. A melhor solução encontrada para garantir a segurança e a tranquilidade da população foi a integração e a unificação do poder na pessoa do príncipe, amparado por uma máquina administrativa.⁸ Foi assim que

o poder concentrou-se nas mãos do rei e toda a autoridade pública passou a emanar dele, atingindo todos os indivíduos dentro de um território com limites definidos.⁹

O Estado, então, surge da necessidade de unidade dos países, na observância das ordens do soberano como lei suprema e no reconhecimento do soberano e da sua soberania como instância neutra. Ponto fundamental é que a religião deixa de ser parte integrante da política.¹⁰ Nesta conjectura, a ordem estatal torna-se um projeto racional da humanidade em torno do próprio destino terreno, onde o contrato social irá simbolizar a passagem do Estado de natureza para o Estado civil. O homem é que irá controlar, organizar, gerir e utilizar sua vida, em busca do bem-estar.¹¹

O Estado é, antes de mais nada, fruto de dois princípios fundamentais, o da secularização e o da racionalização da política e do poder. Significa, portanto, a separação entre política e teologia e a conquista da autonomia daquela, dentro de critérios de compreensão independentemente de qualquer avaliação religiosa ou moral.¹²

Em decorrência de tais fenômenos (necessidade de centralização política, desvinculação com outras fontes de poder, racionalidade das estruturas, necessidade de atender aos anseios da nova classe econômica capitalista), a primeira versão estatal conhecida foi a absolutista.¹³

O Estado absolutista configurou um ambiente favorável para o desenvolvimento da economia, com a conseqüente satisfação dos interesses burgueses.¹⁴ A monarquia já não tinha meios de sobrestar a expansão capitalista. A evolução econômica, com o comércio crescente, passou a favorecer aos interesses do Estado, não restando outra alternativa aos monarcas que não incentivar a eclosão burguesa, incentivando-a com a adoção de políticas mercantilistas. Os monarcas, com a arrecadação de impostos incidentes sobre o comércio que então se desenvolvia, passaram a olhar a nova classe com interesses, até porque de tais recursos provinha o sustento do império.

Os burgueses, então, passaram cada vez mais a reivindicar subsídios estatais, visando sempre fomentar seu lucro. Com o desenvolvimento econômico verificado naquele período, a classe ganhou força, adquirindo poder de negociação com o império, gozando de reconhecimento perante a nobreza. Neste compasso, o estímulo de práticas industriais/mercantilistas passou a configurar forma de manutenção da monarquia no poder, posto que qualquer vacilação contrariando seus interesses poderia ser fatal.

Não obstante a abertura comercial e o reconhecimento das práticas capitalistas, outorgando vantagens à classe burguesa, permitindo a expansão do capitalismo, o regime monárquico ainda estava muito arraigado ao modelo feudal, privilegiando a nobreza com, entre outras vantagens, isenção de impostos, o que conflitava com os interesses da classe ascendente.

Os burgueses apenas permaneciam a resignar-se perante um poder político que lhes era prejudicial porque a Monarquia subsidiava as primeiras empresas capitalistas, encorajando a iniciativa industrial e amparando os frutos de seu trabalho.¹⁵

Porém, após se consolidar como poder econômico inquebrável, os interesses burgueses já não se conciliavam com um regime absolutista, onde o poder quedava nas mãos de um príncipe que continuava a privilegiar os mesmos favorecidos do período feudal, que, em suma, impediam a expansão econômica. O absolutismo, então, passou a representar óbices ao novo sistema.¹⁶

Na virada do século XVIII, a classe burguesa não mais se contentou em ostentar tão somente o poder econômico, aspirando igualmente ao poder político.

O crescimento da teoria individualista, em especial a partir da doutrina de Rousseau, pregando a liberdade de consciência, somado ao avanço da doutrina dos direitos e do constitucionalismo,¹⁷ este como garantia contra o poder arbitrário, restaram por eclodir na Revolução Francesa.

A fim de alforriar-se politicamente e pôr fim à contradição entre o poder econômico auferido e a sujeição política a que ficou reduzida, a burguesia conspirou, fazendo-se revolucionária,¹⁸ tomando as armas no intuito de libertar-se da opressão monárquica que, muito embora no princípio tivesse fomentado seu desenvolvimento econômico, já não mais compactuava com os seus interesses, atravancando o desenvolvimento industrial e comercial.¹⁹

Neste período, os indivíduos passam a ser vistos como detentores de direitos, e não apenas como súditos, sempre dispostos a satisfazer os interesses do monarca. O ser humano, neste contexto, ganha contornos de dignidade, que, no entanto, não gozava de reconhecimento estatal. A liberdade (de crença, de locomoção, de associação, de expressão) era a principal reivindicação. Os cidadãos queriam se libertar das amarras do Estado, tornando-se livres. Era preciso, então, sobrestar sua atuação e buscar o reconhecimento dos direitos conquistados.

Foi assim que os ingleses escreveram a Magna Carta, o Bill of Rights, o Instrument of Government; os americanos, as Cartas Coloniais e o Pacto Federativo da Filadélfia; os franceses, a Declaração Universal dos Direitos do Homem.

Este período possui grande significado para o sistema jurídico, pois nele surge e se consolida um instituto que implicaria uma revolução completa do Direito, qual seja, o direito subjetivo,²⁰ que traria um novo modo de conceber, explicar e operar o sistema jurídico, em seu conjunto e em todas e cada uma das suas partes e, conseqüentemente, como se compreende a sociedade e o Estado.²¹

A Revolução Francesa do século XVIII, com os dogmas da liberdade, igualdade e fraternidade, foi desencadeada para implantar um constitucionalismo concretizador de direitos fundamentais. A burguesia acordou o povo, que então despertou para a consciência de suas liberdades políticas.²² Aliás, esta é uma das características da Revolução Francesa, onde se difundiu a ideia de que era necessário abolir os privilégios das antigas classes feudais, ocupando o poder e realizando mudanças institucionais necessárias para assegurar as condições favoráveis ao livre desenvolvimento do capitalismo.²³

Diante das novas conquistas intelectuais, tornou-se necessário um modelo estatal que permitisse a liberdade dos indivíduos e não mais interviesse na economia, garantindo o livre desenvolvimento. A classe ascendente era hostil à presença do Estado na iniciativa privada. Na doutrina do liberalismo, o Estado era um fantasma que atemorizava o indivíduo. O modelo liberal trouxe, como principal bandeira, a necessidade de limite estatal. Norberto Bobbio vai dizer que "o liberalismo é uma doutrina do Estado limitado tanto com respeito aos seus poderes quanto às suas funções".²⁴

As principais conquistas liberais foram: liberdades, direitos humanos, ordem legal e governo representativo.²⁵

Muito embora os grandes avanços logrados no campo do individualismo, com a valorização do ser humano, que passou a ser detentor de direitos fundamentais, gozando de prerrogativas frente ao poder estatal, a tão preconizada garantia de liberdade, como forma de implementar a igualdade, não passou de mero formalismo, sem jamais ter atingido uma igualdade substancial entre os indivíduos. O Estado Liberal gerou a acumulação de riqueza nas mãos de poucos, marginalizando a classe operária, privando-a dos avanços jurídicos e econômicos da época. Inexistiram, neste período, políticas de justiça social, que passaram a ser o escopo do Estado Social, sucessor do liberalismo.

O Estado Social, ou Estado do bem-estar social (Welfare State), surgiu ao longo do século XX, a partir do momento em que a sociedade se deu conta de que a liberdade preconizada pelo Estado Liberal era meramente formal,²⁶ e o desenvolvimento econômico, que tanto foi defendido pela classe burguesa, em verdade restou por

marginalizar os trabalhadores, que ficaram privados da maior parte das conquistas e direitos que a classe dominante auferiu.²⁷

Sem o papel interventivo do Estado, a classe proletária não lograva criar condições mínimas de ascensão social,²⁸ restando por ser explorada pelos empresários capitalistas, sem usufruir a mesma liberdade que os burgueses gozavam. Surgiu, assim, a necessidade de confiar ao Estado novas funções, no plano da economia e no plano social.²⁹

A população não restringia suas reivindicações apenas ao direito de liberdade, mas também queria angariar novos direitos, erradicar a miséria, diminuir as desigualdades sociais, bem como garantir direitos aos trabalhadores.

Para concretizar tais escopos, no entanto, seria necessário aceitar novamente um intervencionismo estatal. Não mais podiam prescindir do seu auxílio para fomentar tais direitos, o que não se coadunava com o Estado Mínimo defendido pelos liberalistas.³⁰ Foi assim que o Estado, coagido pela pressão das massas, passou a conferir e tutelar direitos, intervindo, quando necessário, em diversos ramos sociais.

Entre os principais avanços do Estado Social, podem ser destacados os direitos do trabalho, da previdência, da educação e da moradia. O Estado passou a intervir na economia como regulador e distribuidor, ao manipular a moeda, regular os preços, combater o desemprego, proteger os enfermos, assegurar aos proletários o direito à moradia, controlar as profissões, comprar a produção, financiar as exportações e conceder crédito. Enfim, o Estado passou a prover necessidades individuais, enfrentar crises econômicas, colocando todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, estendendo suas influências a quase todos os domínios que antes pertenciam, em grande parte, à iniciativa individual.³¹

A garantia de tipos mínimos de renda, alimentação, saúde, habitação, educação, assegurados a todo cidadão, não é mais considerada como mera caridade do Estado, mas como direito político. O povo passa a ter garantido o seu bem-estar pela ação positiva do Estado, que alcança o papel de alicerçador da qualidade de vida do povo.³²

A alteração de status do assistencialismo estatal, passando do caráter caritativo para o patamar de direito político, ganha destaque constitucional a partir da Constituição Mexicana de 1917 e da Constituição Alemã (Weimer), de 1919.³³ A partir de então, a ordem econômica e social passou a ser, se não o mais importante capítulo das constituições, pelo menos aquele onde se escreve a verdadeira essência e finalidade de um novo modelo de Estado.

O Estado Social é muito mais complexo do que o Estado Liberal: não tem apenas por função proteger as aquisições (vida ou propriedade), mas visa igualmente a ações positivas de distribuição de renda, de regulamentação das relações sociais, de responsabilização por certos serviços coletivos etc.³⁴ De modo especial, o modelo de estado em questão se caracteriza pela abrangente prestação de serviços públicos.

Deve restar claro, entretanto, que a concepção de serviços públicos varia de acordo com cada modelo de Estado, com o contexto social ou com o momento histórico vivenciado por cada sociedade. Celso Antônio Bandeira de Melo já referia que cada povo diz o que é serviço público³⁵ em seu sistema jurídico, até porque a qualificação de uma dada atividade como serviço público remete ao plano da concepção do Estado sobre o seu papel. A classificação de um serviço como público ou privado é uma escolha política, via de regra fixada na Constituição, mas que também pode decorrer da lei, da jurisprudência ou dos costumes vigentes em um dado tempo histórico.³⁶

Entretanto, ao assumir esta condição de prestador de serviços públicos, o Estado precisa ser provido com subsídios financeiros, sem os quais não logrará atender estas finalidades, o que se dará por meio da tributação. Em outras palavras, são os próprios cidadãos que fomentarão as ações estatais, destinando parte da sua renda ou percentual

do seu patrimônio em prol da coletividade.

Toda esta gama de direitos públicos advindos no contexto do Estado Social possui custos, e alguém precisará pagar esta conta!

3 E QUEM PAGA A CONTA? Os custos dos direitos e o dever fundamental de pagar impostos

Mostra-se imprescindível indagar quem arca com os custos de um Estado Social,³⁷ ou seja, um Estado que além de assegurar os clássicos direitos, liberdades e garantias fundamentais, realiza também um núcleo essencial dos chamados direitos e deveres econômicos, sociais e culturais; em outras palavras: com o modelo de Estado-de-bem-estar (Welfare State).³⁸ Para assegurar estes direitos, de modo especial com a oferta de serviços públicos, o Estado precisa arcar com custos stricto sensu, ou seja, com custos financeiros.³⁹

No clássico *Cost of Rights - Why liberty depend on Taxes*, Stephen Holmes e Cass Sunstein afirmam que "direitos são serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos".⁴⁰ Os autores sustentam o papel e a importância do Estado na proteção dos direitos e liberdades. O argumento central do livro é o de que direitos custam dinheiro, ou seja, não podem ser protegidos sem apoio e fundos públicos. Isto porque os direitos somente podem ser considerados existentes quando passíveis de proteção.⁴¹ De forma pragmática, sustentam que "um interesse é qualificado como um direito quando um sistema jurídico efetivo o reconhece como tal, mediante o uso de recursos coletivos para defendê-lo".⁴² Para ilustrar suas assertivas, afirmam que há diferenças entre o "valor liberdade" e o "valor da liberdade", isto é, liberdades de nada valem se o interessado não tenha recursos para torná-las efetivas.

Estes custos implicam na existência de um estado fiscal, outorgando aos cidadãos o cumprimento do dever fundamental de pagar impostos, haja vista que, ao contrário do que muitas vezes imaginado, todos os direitos têm custos públicos. A questão é analisada com maestria por José Casalta Nabais, ao referir que os direitos "não são dádivas divinas nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam na cooperação social e na responsabilidade individual".⁴³

Não apenas os direitos próprios do Estado Social possuem custos, mas igualmente os clássicos direitos negativos, de liberdade, próprios do Estado Liberal, embora estes, evidentemente, sejam normalmente olvidados, frente aos vultosos custos de um estado de bem-estar-social. Em síntese: não há direitos gratuitos, o que contraria tradicional bandeira defendida pelos liberais, de que nestes casos os custos seriam meramente privados. Portanto, no que se refere à prestação estatal, inexistente diferença qualitativa entre direitos de liberdade (negativos) e sociais (positivos), vez que ambos exigem despesas públicas estatais, para que possam ser convenientemente protegidos pelo Estado. Assim, do ponto de vista do seu suporte financeiro, é possível afirmar que os clássicos direitos negativos são tão positivos como os outros.⁴⁴

Esta posição também é defendida por Stephen Holmes e Cass Sunstein, que indicam ser falaciosa esta divisão, haja vista que todos os direitos exigiriam prestações positivas, porquanto direitos somente são postulados e exercidos mediante provocação de tribunais ou outros órgãos públicos, custeados com dinheiro do contribuinte. Todos os direitos, quer redundem em abstenção ou em ação do Estado, exigem, sempre, alocação de recursos.⁴⁵

A diferença é que os custos dos direitos sociais concretizam-se em despesas públicas com imediata expressão, contrariamente aos direitos negativos que se assentam em custos financeiros públicos indiretos, cuja visibilidade é diminuta.

Em outra análise, possível afirmar que os custos com direitos sociais, na maior parte das

vezes, são passíveis de individualização, sendo possível identificar quem deles se beneficiam. Contrariamente, os custos com os direitos de liberdade estão adstritos a atividades que, muito embora sejam aproveitadas por todos os cidadãos, não são individualizáveis.

Logo, todos os direitos têm custos financeiros públicos, sejam custos indiretos (nos clássicos direitos de liberdade), sejam custos diretos (nos direitos sociais). É possível afirmar, neste diapasão, que só há direito quando há Estado que o assegure ou o implemente. E, de forma complementar, só há Estado quando há fonte de custeio, justificando a cobrança de tributos pelo próprio Estado.

A participação do cidadão no custeio do estado tem também como decorrência o princípio da solidariedade, segundo o qual todos os humanos são chamados a contribuir para a subsistência da coletividade. Trata-se, em última análise, de "dever inato da pessoa humana de contribuir para os fins desse Estado, designadamente para a satisfação de necessidades colectivas; que, sendo-o, ou por o serem, emergem da qualidade pessoal de socialidade de todos os homens".⁴⁶

Constitui, o princípio da solidariedade, no dever de justa repartição das riquezas e dos rendimentos individuais em prol da totalidade dos membros do grupo. O homem é naturalmente um ser social, não podendo realizar-se como tal senão em sociedade. E é de tal princípio que promana o dever de contribuir, em todos imanente, nascendo com a própria pessoa e acompanhando-a em todo o percurso de sua vida.

A noção de solidariedade implica na relativização dos interesses e das faculdades individuais, ou seja, os bens ou valores que na ordem jurídica são reconhecidos em termos de exclusividade individual desempenham, também, uma função social, delimitando, em certa medida, a exclusividade do seu gozo e disponibilidade.⁴⁷

Inegavelmente, o cidadão contribui para o sustento do Estado com o propósito de subsidiar a implementação dos seus direitos, contribuindo, de forma solidária, para que todos os cidadãos possam igualmente usufruir destas prerrogativas.

Esta análise primeira nos permite compreender a evolução do modelo fiscal estatal, que nasce primeiramente com uma conotação patrimonial, evoluindo para uma formatação moderna, assumindo a condição de estado fiscal.

Estado patrimonial é aquele cujo suporte financeiro era fundamentalmente oriundo do seu patrimônio, bem como de rendimentos da atividade comercial e industrial por ele próprio assumida e desenvolvida. Esta foi a primeira formatação estatal, logo após o fim do período medieval, bem como representa o modelo seguido nos países que implementaram o socialismo, pois, enquanto produtive states, a sua base financeira se assenta essencialmente nos rendimentos das atividades econômicas produtivas por eles monopolizadas ou hegemônicas, e não em impostos lançados sobre os seus cidadãos, impostos estes aos quais, assim, falta o próprio pressuposto econômico.⁴⁸

Assim, os primeiros rendimentos do estado advinham do seu próprio domínio, através de rendas pagas pelos camponeses que laboravam sobre suas terras, proveitos gerados pela exploração das suas florestas, salinas, pedreiras, minas etc., além de direitos senhoriais. Entretanto, o príncipe não detinha a prerrogativa de lançar impostos, menos ainda com caráter geral e permanente, o que só adviria em virtude da guerra, que veio a exigir a constituição de exércitos permanentes, cada vez mais numerosos, que ao príncipe cabia manter e aparelhar, não restando outra alternativa senão a de se aproveitar de uma parcela da riqueza dos seus súditos pela via tributária, invocando o bem comum da nação e tornado geral e permanente, através do imposto.⁴⁹ Sergio Vasques dirá que: "o imposto se foi progressivamente transformando de exceção em regra, nasce o estado moderno, apartam-se a esfera pública e a privada e afirmam-se os tributos como alimento principal do poder".⁵⁰

Assim, o estado fiscal é o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, em outras palavras, o Estado cujas necessidades materiais são cobertas por meios de pagamento em dinheiro.⁵¹ O Estado Fiscal tem sido a característica dominante do estado moderno,⁵² isto não obstante a sua evolução traduzida na passagem do estado liberal para o estado social. Assim, é equivocado identificar o estado fiscal como estado liberal, uma vez que o estado fiscal conheceu duas modalidades ou dois tipos ao longo da sua evolução: o estado fiscal liberal, movido pela preocupação de neutralidade econômica e social; e o estado fiscal social, economicamente interventor e socialmente conformador. A primeira forma assumiu a característica de estado mínimo, assentado numa tributação restrita, é dize, ou seja, limitada a satisfazer as despesas decorrentes do funcionamento da máquina administrativa do estado. Já o estado fiscal social se caracteriza pela preocupação de funcionamento global da sociedade e da economia, tendo por base uma tributação alargada.⁵³

A ideia de estado fiscal parte do pressuposto de que há uma separação essencial e irreduzível entre estado e sociedade, não uma separação estanque, ou absoluta, como era característica do estado liberal, mas sim uma separação que imponha que o estado se preocupe fundamentalmente com a política e a sociedade civil se preocupe fundamentalmente com a economia, sendo esta, essencialmente, não estatal. Neste contexto, a "estadualidade fiscal" significa uma separação entre estado e economia e a consequente sustentação financeira daquele através da sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto.⁵⁴ Efetivamente, o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado econômico positivo, como ocorre na sua feição capitalista, tanto que admitido, seja por keynesianos como por neoliberais, sendo inconteste que este tenha de ser o responsável pelo equilíbrio global da economia e que lhe cabe um papel na sua direção, sobretudo em nível de macroeconomia. Entretanto, o que o estado fiscal não pode é atingir uma dimensão tal que ponha em causa o princípio da subsidiariedade ou supletividade do estado no domínio econômico.

O ponto a ser destacado, na análise da evolução histórica, é o de que o imposto, enquanto receita que exprime um dever coletivo de financiamento da comunidade, surge ao mesmo tempo em que surge o estado moderno, marcando-o logo como um Estado Fiscal, onde há distinção entre o erário público e o patrimônio particular.⁵⁵ Em suma, o imposto constitui o "preço da civilização".

Todos os cidadãos são chamados para contribuir com o sustento do Estado, pondo em prática o exercício da solidariedade através da tributação. É neste paradigma que deve ser analisado o dever fundamental de pagar impostos. De fato, como salienta Vitor Faveiro, a consideração do homem como um ser naturalmente social, isto é, como um ser que não pode viver e realizar-se como tal senão em sociedade, implica no reconhecimento, quer no universo antropológico, quer no universo econômico e social, ou no universo ético das relações humanas, da condição e dever inato de auxiliar nos fins da coletividade com uma parte dos elementos, bens ou valores de que dispõe.⁵⁶

Ocorre que a temática relativa aos deveres fundamentais tem recebido rara ou nenhuma preocupação dos juristas, quando deveriam ser colocados no mesmo plano de igualdade com os direitos, haja vista que tanto estes como aqueles integram o estatuto constitucional do indivíduo. Um estatuto que, assim, tem duas faces.⁵⁷ Este "esquecimento" possui causas conhecidas, podendo ser destacado, em primeiro lugar, um efeito reflexo dos períodos totalitários, verificados tanto na Europa como na América Latina, ao longo do séc. XX, onde se objetivava a instituição de regimes constitucionais suficientemente fortes, o que fez com que as constituições pós-totalitarismo albergassem o desejo de exorcizar o passado dominado por deveres (geralmente desprovidos de direitos). O segundo fator pode ser indicado pela tendência de consolidação do pensamento (neo)liberal, calcado especialmente na doutrina de proteção aos direitos fundamentais, com pouca atenção aos deveres.⁵⁸

Não obstante a total omissão legislativa e doutrinária, nos dias presentes, os deveres

fundamentais são, sim, categorias autônomas e reconhecidas no cenário jurídico, integrando a matéria relativa aos direitos fundamentais. As constituições, mesmo quando não o dizem expressamente, integram diversos deveres fundamentais. O desdobramento dos deveres segue a evolução dos direitos, sendo que, num primeiro momento, nos chamados direitos liberais de primeira geração, os deveres correspondentes eram os alusivos à defesa da pátria e os de pagar impostos. Com a conquista da democracia, advieram os deveres inerentes ao sufrágio universal. Há também os deveres próprios dos estados sociais, ou seja, deveres com conteúdos econômicos, sociais e culturais, como é o caso do dever de contribuir para a previdência social e frequentar o ensino básico. De forma mais presente, os deveres com conotação ecológica.⁵⁹

Além do conteúdo ético, antropológico e social, antes referidos, os deveres fundamentais possuem verdadeira expressão jurídica, tanto que incorporados aos sistemas jurídicos vigentes. São dependentes, entretanto, de expressa previsão constitucional e/ou legal, haja vista que, enquanto não incorporados ou convertidos no direito positivo, o Estado não disporá de meios coercitivos que forcem os indivíduos a cumprir o dever omitido. Daí a necessidade de se dar uma forma e uma estruturação jurídica ao dever social de contribuir, ou seja, a figura institucional de tributo. Até mesmo porque a ausência de uma disposição constitucional a prever os deveres obsta ao seu reconhecimento como dever, trazendo a ideia de tipicidade ou de lista fechada dos deveres fundamentais.⁶⁰

Possível, afirmar, assim, que o dever de contribuir para os fins da coletividade são inatos da pessoa humana como ser social. Deve-se ressaltar, entretanto, que o referido dever não se confunde com a vontade individual ou o sentimento de cada pessoa componente da coletividade, até mesmo porque o homem nasce subjetivamente livre e egocêntrico. Por isso se assevera que o dever de contribuir, embora inato da própria qualidade de pessoa humana como tal, não flui da pessoa para a sociedade, mas sim da sociedade para a pessoa, cabendo ao Estado despertar e consolidar o sentimento e a conscientização do dever de contribuir através de um regime de educação cívica e social.⁶¹ Cediço, entretanto, que os sistemas tributários hodiernos são frutos do pensamento liberal, criando o sentimento coletivo inverso, ou seja, de defesa/oposição, contra uma administração tributária tida como autoritária, soberana, discricionária, ao invés do antes referido sentimento cívico de cooperação, sem que se dê conta da importância de cada um para o sustento da máquina administrativa e, por consequência, para a realização dos direitos fundamentais e dos serviços públicos. Assim, é indispensável criar em todos o sentido e o sentimento do dever de contribuir.⁶²

O dever de pagar imposto constitui no vínculo jurídico de entregar ao Estado certa importância em dinheiro sem que exista, por parte do Estado, uma contraprestação pré-determinada.⁶³

Restando assentada a assertiva de que todos possuem a obrigação de contribuir com os custos do Estado, o primeiro problema que surge de tal dever social é o de saber qual a dimensão da contribuição que cabe a cada um dos integrantes da sociedade. Necessário verificar se todas as pessoas devem contribuir de forma equivalente, ou seja, numa acepção rasa do princípio da igualdade, com a divisão per capita dos custos da máquina administrativa.

Klaus Tipke⁶⁴ indica que, ao longo da história, o Direito Tributário conheceu três diferentes estágios de participação do indivíduo nas despesas estatais.

A primeira corresponde ao princípio da capitação, segundo o qual todo cidadão paga a mesma quantia sem considerar se ele obtém renda e quão elevada ela seja. O pobre paga o mesmo que o rico.

A segunda está assentada no princípio da equivalência, segundo o qual todo cidadão tem de compensar com parte de sua renda, através do tributo, os custos que ao Estado causou (equivalência de custos) ou o proveito que obteve em prestações do Estado

(equivalência de desfrute). Neste cenário não é levado em consideração o mínimo essencial à existência. Tal princípio se mostrou ofensivo à proteção da família e ao Estado Social, com sua abrangente prestação de serviços públicos, nem sempre individualizáveis.

Por derradeiro, o paradigma que mais se harmoniza com o modelo de Estado Social, é o calcado no princípio da capacidade contributiva, vez que mais adequado aos tributos com fins sociais, pois, segundo Tipke, este princípio não pergunta o que o Estado fez para o cidadão individual, mas sim o que este pode fazer para o Estado.

Deste modo, se o contributo para os fins da sociedade tem por objeto a cedência, a esta, de uma parte de tais bens ou valores econômicos por cada indivíduo, obviamente que a cedência individual de tais valores tem de ser diferente de indivíduo para indivíduo, em termo de justiça distributiva, de forma proporcional às suas disponibilidades. É esse sentimento de justiça, objeto de juízos de valor, pela coletividade, quanto à distribuição do contributo social entre os indivíduos que constitui o princípio da capacidade contributiva.⁶⁵

Segundo estes ditames, o conceito de capacidade contributiva indica que cada qual deve pagar impostos de conformidade com o montante da sua renda, desde que este ultrapasse o mínimo existencial e não deva ser empregado para obrigações privadas inevitáveis.⁶⁶ Evidentemente que, nestas últimas hipóteses, não há qualquer demonstração de capacidade de contribuir. Até porque, só pode a renda ser retirada para fins fiscais na medida em que isso não leve, em curto ou longo prazo, ao esgotamento da fonte tributária "renda".⁶⁷

Portanto, ao mesmo tempo em que todos são chamados a arcar com os custos dos direitos e dos serviços públicos, o que corrobora o dever fundamental de pagar impostos, tal não se dá de forma equivalente a todos os indivíduos, nem se dá na exata medida da efetiva fruição da ação estatal, mas sim de forma condizente com a capacidade que cada um tem de contribuir, segundo sua disponibilidade econômica, e desde que não afete o mínimo existencial do contribuinte e de sua família.

Diante do que foi exposto, conclui-se que a prestação de serviços público e o exercício dos direitos fundamentais, sejam eles classificados como positivos ou negativos, não está isento de custos, sendo que os seus próprios titulares são chamados a custeá-los.

Muito embora ao longo da evolução do conceito de Estado tenham se desenvolvido diversas dimensões de direitos, que numa classificação primeira poderiam ser divididos em negativos (de proteção à liberdade e à propriedade, frutos do liberalismo), ou em positivos (culturais, econômicos e sociais, próprios do welfare state), para a análise dos respectivos custos esta dicotomia é infrutífera, pois, seja na primeira ou na segunda espécie, sempre decorrerão custos públicos.

Por isso, assiste razão a Stephen Holmes e Cass Sunstein quando afirmam que "direitos são serviços públicos que o Governo presta em troca de tributos",⁶⁸ justamente pelo fato de que não há direitos gratuitos. Ou ainda, na lição de Casalta Nabais, os direitos "não são dádivas divinas nem frutos da natureza, porque não são autorrealizáveis nem podem ser realisticamente protegidos num estado falido ou incapacitado, implicam na cooperação social e na responsabilidade individual".⁶⁹

Assim, todos os cidadãos são chamados a contribuir para o custeio do estado, que não pode prescindir dos recursos provenientes dos tributos, o que corrobora o dever fundamental de pagar impostos, indicado como sendo face oculta dos direitos fundamentais,⁷⁰ que embora tão importante quanto estes dentro do estatuto do indivíduo (ou "estatuto do contribuinte", no caso específico dos tributos), vem recebendo nenhuma ou irrelevante atenção da doutrina, ainda calcada nos dogmas do liberalismo, com uma postura de simples defesa ou proteção do contribuinte "bom" contra um Estado "mau".

Ainda que todos possuam a obrigação de satisfazer as necessidades financeiras do Estado (salvo exceções, como no caso das entidades imunes), esta não se dará de forma per capita, nem tampouco de forma proporcional aos custos ou proveito dos serviços públicos, analisados individualmente, a cada contribuinte. Em termos de justiça distributiva, a contribuição deverá se dar de forma proporcional às suas disponibilidades de bens e rendas de cada indivíduo, como decorrência do princípio da capacidade contributiva, sendo esta a forma mais condizente com o modelo de Estado Social.

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BOBBIO, Norberto. Liberalismo e Democracia. São Paulo: Brasiliense, 1988.

BONAVIDES, Paulo. Teoria do estado. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

_____. Do Estado Liberal ao Estado Social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. Revista Ciência e Técnica Fiscal. n. 421, 2008.

_____. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. Revista da AGU. v. 1. Brasília, 2001b. Disponível em [www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf]. Acesso em: 01.03.2016.

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

CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Belo Horizonte: Fórum, 2009.

ENTERRÍA, Eduardo García. La lengua de los derechos: la formación del derecho público europeo tras la Revolución Francesa. Madrid: Alianza, 1994.

FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes. New York/London: W. M. Norton, 1999.

MATTEUCCI, Nicola. Organización del poder y libertad. Madrid: Editora Trotta, 1988.

MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

NUNES, António Avelãs. As voltas que o mundo dá ...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011.

PEREZ LUÑO, António E. Derechos Humanos, estado de derecho e constituicion. 5. ed. Madrid: Tecnos, 1995.

SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (coords). Dicionário de Política. Tradução de Carmen C. Varriale et al (coords.). 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

_____. Absolutismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (coords). Dicionário de Política. Tradução de Carmen C. Varriale et al (coords.). 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes. Porto Alegre: Sérgio

Antonio Fabris Ed., 2012.

VAN CREVELD, Martin. Ascensão e declínio do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 2004.

VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. ano 7, n. 37. p. 9-52. Belo Horizonte, jan.-fev. 2009.

1 SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (coords). Dicionário de Política. Tradução de Carmen C. Varriale et al (coords.). 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998.

2 Jorge Miranda esclarece que o Estado, como conhecemos hoje, é comumente definido através de três elementos ou condições de existência - povo, território e poder político - é apenas um dos tipos possíveis de Estado: o nacional soberano que, nascido na Europa, se espalhou recentemente por todo o mundo. (MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 19).

3 CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno. Belo Horizonte: Fórum, 2009. p. 25.

4 CHEVALLIER, Jacques. O Estado pós-moderno op. cit., p. 15.

5 VAN CREVELD, Martin. Ascensão e declínio do Estado. São Paulo: Martins Fontes, 2004, p. 83.

6 MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição, op. cit., p. 31.

7 VAN CREVELD, Martin. Ascensão e declínio do Estado, op. cit., p. 84.

8 SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno, op. cit., p. 427.

9 MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição, op. cit., p. 32.

10 Jorge Miranda também ressalta a secularização como uma das características do Estado moderno do tipo europeu, onde o temporal e o espiritual se afirmam em esferas distintas e a comunidade já não tem por base a religião, ou seja, o poder político não prossegue fins religiosos e os sacerdotes deixam de ser agentes de seu exercício (MIRANDA, Jorge. Teoria do Estado e da constituição, op. cit., p. 33).

11 SCHIERA, Pierangelo. Estado moderno, op. cit., p. 428.

12 SCHIERA, Pierangelo. Absolutismo. In: BOBBIO, Norberto; PASQUINO, Gianfranco; MATTEUCCI, Nicola (coords). Dicionário de Política. Tradução de Carmen C. Varriale et al (coords.). 11. ed. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1998. p. 2-4.

13 MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do Estado. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 44.

14 MORAIS, José Luis Bolzan de; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do Estado, op. cit, p. 45.

15 BONAVIDES, Paulo. Teoria do Estado. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 1995, p. 70.

16 BONAVIDES, Paulo. Teoria do Estado, op. cit. p. 71.

17 Conforme ressalta Nicola Matteucci, "com constitucionalismo se indica não um período histórico, no qual teria sua explicação, nem uma corrente de ideias políticas e

sociais, na qual se encontrasse sua própria unidade, senão um 'tipo ideal' para refletir sobre a realidade histórica, ou uma categoria analítica para sacar a luz e mostrar aspectos particulares da experiência política". Significa, antes, a doutrina que busca instaurar uma ordem política melhor e um governo "reto", "político" ou "legal". O interesse é em indicar como se deve decidir na política e o procedimento jurídico que faz legítima uma decisão para os súditos, preocupando-se com os fins a que a sociedade deve assegurar (MATTEUCCI, Nicola. Organización del poder y libertad. Madrid: Editora Trotta, 1988, p. 23) (Tradução livre do autor).

18 BONAVIDES, Paulo. Teoria do Estado, op. cit., p.68.

19 Sobre o tema, elucidativa a análise de Paulo Bonavides: "Era o momento do apelo à violência para instituir um poder moderado e não um poder absoluto, qual fora a velha monarquia dos primeiros tempos do Estado moderno; um governo constitucional e não uma monocracia absoluta, como acontece no Estado socialista contemporâneo, que derrocou o domínio de classe da burguesia e em seu lugar assentou como instrumento de mudança social a chamada ditadura do proletariado; um Estado liberal e democrático e não uma ditadura de ferro, como aquela que se contém nos moldes totalitários da trágica e abominável experiência nazifascista do século XX. (...) O Estado democrático-liberal veio, desde a Revolução Francesa, inaugurar o poder político da burguesia como classe (BONAVIDES, Paulo. Teoria do Estado, op. cit., p. 71).

20 Direito subjetivo pode ser conceituado como a situação de poder concreto concedida à pessoa como membro ativo da comunidade jurídica e a cujo arbítrio se confia seu exercício e defesa. Necessário que o ordenamento jurídico não apenas reconheça o direito subjetivo, mas que igualmente coloque meios de defesa à disposição do titular (ENTERRÍA, Eduardo García. La lengua de los derechos: la formación del derecho público europeo tras la Revolución Francesa. Madrid: Alianza, 1994, p. 76).

21 ENTERRÍA, Eduardo García. La lengua de los derechos, op. cit., p. 47.

22 BONAVIDES, Paulo. Do Estado Liberal ao Estado Social. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 41.

23 NUNES, António Avelãs. As voltas que o mundo dá...: reflexões a propósito das aventuras e desventuras do estado social. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011, p. 1.

24 BOBBIO, Norberto. Liberalismo e Democracia. São Paulo: Brasiliense, 1988, p. 17.

25 BOLZAN DE MORAES, José Luiz; STRECK, Lenio Luiz. Ciência política e teoria geral do estado, op. cit. p. 50.

26 No mesmo sentido, Paulo Bonavides: "A igualdade a que se arrima o liberalismo é apenas formal, e encobre, na realidade, sob seu manto de abstração, um mundo de desigualdades de fato - econômicas, sociais, políticas e pessoais - termina a liberdade por oprimir os fracos, restando a estes afinal de contas, tão somente a liberdade de morrer de fome (BONAVIDES, Paulo. Do estado liberal ao estado social, op. cit. p. 61).

27 BOLZAN DE MORAES, José Luiz; STRECK, Lenio Luiz., op. cit., p. 58.

28 Pérez Lunõ destaca que: "El individualismo, así como el apoliticismo y neutralidade del Estado Liberal de Derecho, no podía satisfacer la exigencia de libertad e igualdad reales de los sectores social y económicamente más deprimidos" (PEREZ LUÑO, António E. Derechos Humanos, estado de derecho e constitución. 5. ed. Madrid: Tecnos, 1995, p. 223).

29 NUNES, António Avelãs. As voltas que o mundo dá..., op. cit., p. 29.

30 "Os governos tornaram-se suscetíveis às solicitações populares, o que vai impor uma mudança de rota no projeto do Estado Mínimo no sentido da intervenção do poder público estatal em espaços até então próprios à iniciativa privada" (BOLZAN DE MORAES, José Luiz; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e teoria geral do estado*. op. cit. p. 56).

31 BONAVIDES, Paulo. *Do estado liberal ao estado social*. op. cit., p. 186.

32 BOLZAN DE MORAES, José Luiz; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e teoria geral do estado*, op. cit. p. 69.

33 BOLZAN DE MORAES, José Luiz; STRECK, Lenio Luiz. *Ciência política e teoria geral do estado*, op. cit. p. 68.

34 ROSANVALLON, Pierre. *A crise do estado-providência*, op. cit. 19-20.

35 O mesmo autor nos dá o conceito de serviço público como sendo "toda atividade de oferecimento de utilidade ou comodidade material destinada à satisfação da coletividade em geral, mas fruível singularmente pelos administrados, que o Estado assume como pertinente a seus deveres e presta por si mesmo ou por quem lhe faça as vezes, sob um regime de Direito Público - portanto, consagrador de prerrogativas de supremacia e de restrições especiais -, instituído em favor dos interesses definidos como públicos no sistema normativo" (BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 686).

36 BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. *Curso de Direito Administrativo*, op. cit., p. 686.

37 Klaus Tipke irá afirmar que: "O Estado, fundado na utilização privada da propriedade está destinado a suprir a demanda financeira necessária para preencher suas tarefas principalmente mediante impostos. Sem impostos e contribuintes não há como construir um Estado, nem o Estado de Direito nem muito menos algum Estado Social" (TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 13).

38 Casalta Nabais indica que num estado democrático de direito encontramos basicamente três tipos de custos lato sensu que o suportam: (a) custos ligados à própria existência e sobrevivência do estado, materializado dever de defesa da pátria; (b) custos ligados ao funcionamento democrático do estado, correspondendo ao dever de votar; (c) por fim, os custos em sentido estrito, ou financeiros públicos concretizados no dever de pagar impostos (NABAIS, José Casalta. *A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos*. Revista da AGU. v. 1. Brasília, 2001b. Disponível em [www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf]. Acesso em: 01.03.2016).

39 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social. *Revista Ciência e Técnica Fiscal*. n. 421, 2008. p. 7-46.

40 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York/London: W. M. Norton, 1999, p. 151.

41 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights...* p. 15-6.

42 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights...* p. 17.

43 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social, op. cit.

44 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social, op. cit.

- 45 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. The Cost of Rights... p.48.
- 46 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p. 130.
- 47 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte, op. cit., p. 146.
- 48 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Almedina, 2009, p.193.
- 49 VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português. Revista Fórum de Direito Tributário - RFDT. ano 7, n. 37. p. 9-52. Belo Horizonte, jan.-fev. 2009. p. 11.
- 50 VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português, p. 11.
- 51 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos, p. 192.
- 52 Neste sentido também é a lição de Sérgio Vasques, para quem "Os estados modernos costumam dizer-se Estados Fiscais no preciso sentido em que não se alimentam já da exploração do seu próprio patrimônio mas antes da exploração da riqueza dos cidadãos que absorvem regularmente por meio de tributos com peso e contornos diversos (VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português, p. 9.
- 53 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos, p. 194.
- 54 NABAIS, José Casalta. O dever fundamental de pagar impostos, p. 196.
- 55 VASQUES, Sérgio. A evolução histórica do Estado Fiscal português, p. 10.
- 56 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte: a pessoa do contribuinte no estado social de direito. Coimbra: Editora Coimbra, 2002, p.225.
- 57 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: Os deveres e os custos dos direitos. Revista da AGU. v. 1. Brasília, 2001b. Disponível em [www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/15184-15185-1-PB.pdf]. Acesso em: 01.03.2016.
- 58 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais, p. 3.
- 59 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais, p. 6.
- 60 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais, p. 7.
- 61 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte, p.228.
- 62 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte, p. 229.
- 63 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte, p. 232.
- 64 TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes, op. cit, p 19.
- 65 FAVEIRO, Vitor. O estatuto do contribuinte, p. 148.
- 66 TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes, op. cit, p. 21.
- 67 TIPKE, Klaus. Moral tributária do Estado e dos contribuintes, op. cit, p. 21.

68 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass. *The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes*. New York/London: W. M. Norton, 1999, p. 151.

69 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do Estado Social op. cit.

70 NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais op. cit.