

**A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE
EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS**

*THE TAXATION AND PUBLIC BUDGET FROM THE PERSPECTIVE OF
EFFECTIVENESS OF FUNDAMENTAL RIGHTS SOCIAL*

Hugo Thamir Rodrigues

Doutor em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina - UFSC. Professor do Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Advogado. Acadêmico do Curso de Psicologia da Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC, Rio Grande do Sul (Brasil).

E-mail: hugo@unisc.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5161861990022466>.

Antonio Furtado de Oliveira

Mestre em Direito pela Universidade de Santa Cruz do Sul - UNISC. Professor da Universidade Regional do Cariri - URCA. Auditor Fiscal da Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco, Pernambuco (Brasil).

E-mail: antoniofurtadooliveira@yahoo.com.br.

Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5326472653468900>.

Submissão: 29.11.2017.

Aprovação: 13.03.2018.

RESUMO

Este artigo tem por objetivo discutir o tema tributação e orçamento público sob a ótica da efetividade dos direitos humanos e fundamentais. Partindo da concepção histórica do Estado Liberal econômico até ao que se denomina, modernamente, Estado Democrático de Direito - donde os direitos fundamentais foram formalmente consagrados nos textos constitucionais contemporâneos -, o artigo apresenta uma breve história do desenvolvimento dos direitos fundamentais e da sua classificação em gerações ou dimensões para, por fim, fazer uma análise da tributação, enfatizando um modelo de tributação calcado em valores e princípios que promovam a justiça fiscal e social, e do orçamento público como instrumentos imprescindíveis para implementação efetiva desses direitos fundamentais sociais.

PALAVRAS-CHAVE: Direitos Fundamentais. Orçamento Público. Tributação.

ABSTRACT

This article aims to the theme discuss taxation and public budget from the perspective of the effectiveness of human and fundamental rights. From the historical conception of economic liberal state to the democratic rule of law - where fundamental rights were formally enshrined in contemporary constitutional texts - the article presents a brief history of the development of fundamental rights and their classification in generations or dimensions to finally make an analysis of taxation and public budget as tools essential for effective implementation of these fundamental rights and principles that guide a model of tax system based on social justice.

KEYWORDS: *Fundamental Rights. Public Budget. Taxation.*

INTRODUÇÃO

Neste trabalho tratar-se-á dos Direitos fundamentais sob a ótica da tributação e do orçamento público como instrumentos necessários para sua implementação. Partindo do declínio do Estado liberal no final do século XIX e início do século XX, cujas causas não cabe exaurir neste trabalho, mas que foi basicamente um Estado fundado na ideia de igualdade formal que garantia apenas os direitos às liberdades individuais dos cidadãos. Neste período defendia-se um Estado mínimo e que a tributação seria apenas o suficiente para o Estado manter suas finalidades estruturais básicas (segurança, justiça, forças armadas, administração geral etc.), o que contribuiu para o aumento das desigualdades sociais.

Posteriormente, com a concepção de um Estado social voltado ao combate das desigualdades materiais entre os indivíduos, abandona-se uma concepção de igualdade puramente formal para uma igualdade material. O Estado passa a intervir nas questões socioeconômicas, regulando, ou atuando em face do interesse coletivo ou em razão de imperativos de segurança nacional. A liberdade e a igualdade assumem caráter de direitos materiais que devem ser implementados pelo poder estatal também no plano social. Impõe-se ao Estado o dever agir positivamente na efetivação de tais direitos sociais, realizando o bem-estar social e reduzindo as desigualdades.

Verifica-se, a partir de então, um crescimento das demandas sociais a serem implementadas pelo Estado e, concomitantemente, a necessidade de ampliação de todo aparato estatal. Em consequência disto, cresce a necessidade de captação de recursos para que o Estado cumpra com tais obrigações, sobretudo, os direitos sociais previstos na Constituição.

Em muitos países desenvolvidos, elevou-se consideravelmente a arrecadação de recursos por meio de tributos. Assim, o presente estudo relaciona-se com a importância da tributação e do orçamento público como instrumentos necessários à efetivação dos direitos fundamentais sociais.

A teoria do constitucionalismo contemporâneo afirma que o objetivo do Estado Democrático de Direito é realizar os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira dimensões. Então, dado que a Constituição Democrática pretende que o Estado realize os Direitos Fundamentais, esta deve estabelecer os meios necessários para financiar estes direitos, que devem ser providos por recursos advindos de tributos.

Não obstante, a necessidade cada vez maior de se carrear recursos para o Estado cumprir com suas obrigações sociais, é preciso saber qual o modelo de tributação mais adequado no que diz respeito a repartição da carga tributária. Um modelo de tributação que realize a justiça social depende, necessariamente, da observância de princípios adequados à matéria. Entretanto, não basta que o Estado arrecade recursos suficientes, faz-se necessário, também, que as leis orçamentárias priorizem as políticas públicas necessárias à implementação desses direitos fundamentais sociais, já que a maior parte do produto da arrecadação provém da cobrança de impostos, tributo cuja alocação dos valores arrecadados deve observar o princípio da não-afetação ou não-vinculação das receitas públicas a determinadas despesas, órgãos ou fundos.

E, para levar a termo a construção deste trabalho, valeu-se de sólida bibliografia, além de utilizar-se dos métodos de pesquisa indutivo e histórico.

1. GÊNESE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

O constitucionalismo contemporâneo não seria o que é atualmente sem os direitos fundamentais. As normas que positivaram o estatuto dos direitos fundamentais, juntamente com aquelas que consagraram a forma de Estado e estabeleceram o sistema econômico e social são de fundamental importância para definir o modelo constitucional de sociedade. Por essas razões que Luño (2007, p. 19-20) afirma haver um estreito nexo de interdependência entre os direitos fundamentais e o Estado de Direito.

Inicialmente, cabe esclarecer que a doutrina costuma classificar a evolução dos Direitos Fundamentais em gerações sucessivas de direitos que compreende várias tipologias como primeira geração, segunda, terceira geração, quarta geração e até quinta geração dos direitos fundamentais. Contudo, atualmente vários questionamentos surgiram em relação ao

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 19, N. 1, pp. 51-71, Jan.-Abr. 2018. 53

uso técnico da expressão gerações de direitos. Com base nas interpretações de Bonavides e de Sarlet em relação ao uso técnico da expressão gerações de direitos, Wolkmer (2010) esclarece que tal terminologia induz o equívoco de um processo substitutivo, compartimentado e estanque, portanto, tais autores sugerem a substituição dos termos gerações, eras ou fases pelo termo dimensões, pois esses direitos não são substituídos ou alterados de tempo em tempo, mas resultam num processo de fazer-se e de complementaridade permanente.

São direitos relacionados à questão do próprio indivíduo e como tal, abrangem os direitos à vida e à liberdade, ou seja, direitos que limitam a atuação do Estado na liberdade individual. Podem ser classificados como direitos civis e políticos, mas também, chamados de direitos de liberdade, sendo os primeiros a constarem no documento normativo Constitucional.

Fundamentado nas ideias de liberdades individuais, o capitalismo chegou ao seu apogeu no Estado liberal, o que trouxe sérios problemas sociais, principalmente para classe proletária. Não obstante, o liberalismo incentivar a autonomia da vontade, o capitalismo acabou por desnaturar a ideia de liberdade, pois quem não tinha propriedade não tinha liberdade. Surgem, portanto, no final do século XIX, os direitos de segunda dimensão, marcados pelo embate nas relações do capital e trabalho.

Assim, influenciado pelo avanço dos ideais marxistas, o Estado passa a agir positivamente para favorecer as liberdades que anteriormente eram apenas formais. Em decorrência da industrialização e das graves crises sociais e econômicas, acompanhadas pelo avanço das doutrinas socialistas e da constatação de que a consagração formal de liberdade e de igualdade não gerava a garantia de seu efetivo gozo, surge amplos movimentos reivindicatórios no sentido da necessidade do reconhecimento progressivo de direitos, exigindo um comportamento mais ativo do Estado na realização da justiça social (SARLET, 2012, p. 31).

Percebeu-se que na primeira dimensão de direitos fundamentais, relativamente às liberdades clássicas, a regra era a não intervenção do Estado na liberdade individual, caracterizando, assim, um agir negativo por parte do Estado, o que não acontece com a segunda dimensão de direitos fundamentais que se caracteriza pela necessidade de atuação positiva do Estado de forma a garantir o bem-estar social de todos. Gorzevski (2009, p. 133) afirma que a “sua ênfase está nos direitos econômicos, sociais e culturais, nos quais existe como que uma dívida da sociedade para com o indivíduo”. Assim, esses direitos só podem ser desfrutados com auxílio do Estado, portanto se lhe impõe o dever de propiciar as necessárias condições.

Os direitos fundamentais de terceira dimensão são denominados de direitos de solidariedade ou de fraternidade e foram desenvolvidos no século XX, compondo os direitos que pertencem a todos os indivíduos, constituindo um interesse difuso e comum, transcendendo a titularidade coletiva ou difusa, ou seja, tendem a proteger os grupos humanos.

Os direitos fundamentais de quarta dimensão, pode-se colocar que seriam os direitos ligados à pesquisa genética, surgida da necessidade de se regular à manipulação do genótipo dos seres, em especial o do ser humano.

No caso dos direitos da quinta dimensão, pode-se ligá-los aos direitos que surgem com o avanço da cibernética. São, pois, os direitos relacionados ao avanço tecnológico da informação (internet), do ciberespaço e da realidade virtual. Resumindo, são os direitos virtuais.

A Constituição de 1988 inovou ao utilizar a expressão direitos e garantias fundamentais já que as constituições anteriores utilizavam a terminologia direitos e garantias individuais. Mas, indubitavelmente, a inovação mais significativa é a disposição contida no art. 5º, § 1º, da CF/88, que outorga aos direitos e garantias fundamentais aplicabilidade imediata, excluindo, em princípio, seu caráter meramente programático, não obstante existir divergências em relação ao real alcance deste dispositivo (SARLET, 2012).

2. O ESTADO E A TRIBUTAÇÃO NA PERSPECTIVA DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Como visto, o Estado Liberal, caracterizou-se pela consagração dos clássicos direitos de liberdades, os chamados “direitos de primeira geração ou dimensão”, que decorrem da própria condição de indivíduo, de ser humano, situando-se, portanto, no plano do ser, de conteúdo civil e político, que exigem do Estado uma postura negativa em face dos oprimidos, compreendendo, dentre outros, as liberdades clássicas, tais como, liberdade, propriedade, vida e segurança, denominados, também, de direitos subjetivos materiais ou substantivos. O Estado, exercia uma conduta negativa, ou seja, uma omissão estatal em não invadir a esfera individual do nacional, que deixou de ser considerado mero súdito, elevando-se à condição de cidadão, detentor de direitos tutelados pelo Estado, inclusive contra os próprios agentes estatais.

Neste período, alegava-se que com a plena liberdade econômica alcançar-se-iam a harmonia e a justiça social, na teoria conhecida como liberalismo econômico. O Estado

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 19, N. 1, pp. 51-71, Jan.-Abr. 2018. 55

deveria adotar uma postura totalmente neutra, além de improdutivo, também a tributação seria mínima, deixando a maior quantidade de recursos nas mãos dos setores produtivos da economia. O Estado deveria arrecadar o suficiente para garantir suas finalidades básicas. Neste sentido, o Estado, no que concerne a sua atividade tributária, não poderia tomar qualquer medida que intervisse no mecanismo de distribuição do mercado.

Posteriormente, percebe-se que este modelo de Estado Liberal mínimo contribuiu para o crescimento do capitalismo e em contrapartida agravou as desigualdades sociais, sobretudo, a classe trabalhadora que passou a viver em condições miseráveis. Diante disso, percebe-se a necessidade de mudança dessa postura de neutralidade do Estado Liberal mínimo para um Estado intervencionista que busca prover certas necessidades existenciais mínimas dos cidadãos. Não se pode acreditar numa liberdade plena, se o ambiente em que os cidadãos estão convivendo é marcado por desigualdades sociais. Consagra-se, neste momento, os direitos sociais ou direitos fundamentais de segunda geração ou dimensão. Concebe-se, então, o denominado Estado Social ou Estado do Bem-estar Social.

Dentro dessa perspectiva, o Estado Social se difundiu nos países da Europa ocidental. Por outro lado, a ambiguidade do termo social levou a diferentes interpretações, sobretudo, pelas mais diversas visões ideológicas a respeito do que seja social. Portanto, a concepção de Estado Social, em determinados regimes, passou por deturpações e deformações na sua estrutura. Afastou-se dos primados das liberdades consagradas no Estado liberal.

Daí a afirmação de Bonavides (2014, p. 184) de que foram, entre outros, Estados sociais, a Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha franquista, Portugal salazarista e o Brasil da Revolução de 1930, e conclui o autor que “[...] o Estado social se compadece com regimes políticos antagônicos, como sejam a democracia, o fascismo e o nacional-socialismo”.

Busca-se, a partir de então, um modelo de Estado que além de salvaguardar os direitos sociais, preserve os clássicos direitos de liberdade e da soberania popular. Acrescenta-se um elemento de suma importância a concepção contemporânea de Estado que é a democracia.

Para Derzi (1999), o Estado Democrático de Direito manteve suas instituições clássicas governamentais e seus princípios, como o da separação de poderes e da segurança jurídica, ou seja, o Estado de Direito. Entretanto, afasta-se de um modelo no qual admite-se conviver com privilégios, desigualdades e oligarquias. Dessa forma, o Estado assume um compromisso incindível com a liberdade e a igualdade, não havendo, pois, incompatibilidade entre Estado de Direito e Estado Social, mas síntese dialética que supera o individualismo

Revista *Argumentum* – RA, eISSN 2359-6889, Marília/SP, V. 19, N. 1, pp. 51-71, Jan.-Abr. 2018. 56

abstrato e a neutralidade do Estado Liberal. Assim, entende o autor que, no constitucionalismo contemporâneo não renuncia às clássicas garantias jurídicas, mas, paralelamente, busca-se metas de maior justiça social, condições efetivas de uma vida digna para todos por meio do desenvolvimento e da conciliação entre liberdade e solidariedade.

O surgimento do Estado Democrático de Direito repercutiu, inclusive, na compreensão contemporânea do direito, criando um novo paradigma hermenêutico constitucional, conforme explica Streck (2008, p. 289):

[...] é preciso compreender que o direito – neste momento histórico – não é mais ordenador, como na fase liberal; tampouco é (apenas) promovedor, como era na fase conhecida por “direito do Estado Social” (que nem sequer ocorreu na América Latina); na verdade, o direito, na era do Estado Democrático de Direito, é um plus normativo/qualitativo em relação às fases anteriores, porque agora é um auxiliar no processo de transformação da realidade. E é exatamente por isso que aumenta sensivelmente – e essa questão permeou, de diversos modos, as realidades jurídico-políticas dos mais diversos países europeus e latino-americanos – o polo de tensão em direção da grande invenção contramajoritária: a jurisdição constitucional, que, no Estado Democrático de Direito, vai se transformar no garantidor dos direitos fundamentais-sociais e da própria democracia.

A adoção do Estado Democrático de Direito resultou na consagração de vários princípios fundamentais a essa nova estrutura estatal. Recorrendo as lições de Canotilho (2003) que concebeu a noção de princípios estruturantes do Estado de Direito Democrático da Constituição portuguesa e que são todos aplicáveis ao Estado Democrático de Direito brasileiro e descritos sucintamente por Silva (2007, p. 122):

(a) princípio da constitucionalidade, que exprime, em primeiro lugar, que o Estado Democrático de Direito se funda na legitimidade de uma Constituição rígida, emanada da vontade popular, que, dotada de supremacia, vincule todos os poderes e os atos deles provenientes, com garantias de atuação livre de regras da jurisdição constitucional; (b) princípio democrático, que, nos termos da Constituição, há de constituir uma democracia representativa e participativa, pluralista e que seja a garantia geral da vigência e eficácia dos direitos fundamentais (art. 1º); (c) sistema de direitos fundamentais, que compreende os individuais, coletivos, sociais e culturais (títulos II, VII e VIII); (d) princípio da justiça social, referido no art. 170, caput, e no art. 193, como princípio da ordem econômica e da ordem social; (e) princípio da igualdade (art. 5º, caput, e I); (f) princípios da divisão de poderes (art. 2º) e da independência do Juiz (art. 95); (g) princípio da legalidade (art. 5º, II); (h) princípio da segurança jurídica (art. 5º, XXXVI a LXXIII).

E conclui Silva (2007, p. 122) que “a tarefa fundamental do Estado Democrático de Direito consiste em superar as desigualdades sociais e regionais e instaurar um regime democrático que realize a justiça social”.

Os regimes constitucionais contemporâneos ocidentais consagraram, explícita ou implicitamente, a realização de um Estado social democrático de direito ao incorporarem em seus textos capítulos de direitos econômicos e sociais. A Constituição de 1988 – a exemplo de muitas outras constituições ocidentais – consagrou formalmente um Estado Democrático de Direito. A consolidação fática ainda depende, fundamentalmente, da implementação de uma igualdade material ou substancial e não meramente formal. Nesse sentido, Streck (2002, p. 112) faz a seguinte colocação:

Esse novo modelo constitucional supera o esquema da igualdade formal rumo à igualdade material, o que significa assumir uma posição de defesa e suporte da Constituição, como fundamento do ordenamento jurídico e expressão de uma ordem de convivência assentada em conteúdos materiais da vida e em um projeto de superação da realidade alcançável com a integração das novas necessidades e a resolução dos conflitos alinhados como os princípios e critérios de compensação constitucionais.

Esse novo modelo de Estado instaurado, de forma explícita, na Constituição de 1988 foi inspirado nas constituições dirigentes promulgadas no continente europeu do pós-guerra. Constituição dirigente não se restringe a um Estado mínimo garantidor das liberdades individuais e da segurança jurídica, mas nas palavras de Canotilho (2001, p. 291):

Pressupõe que o Estado por ela conformado não seja um Estado mínimo, garantidor de uma ordem assente nos direitos individuais e no título de propriedade, mas um Estado Social, criador de bens coletivos e fornecedor de prestações. Para uns, isso significa a compreensão democrática e social do Estado de Direito; para outros, isso é o caminho do novo Leviathan, da ditadura de todos sobre todos, pois uma crescente produção de bens públicos através de uma crescente produção de leis e de financiamento coletivo aniquila a espontaneidade da ordem social e do modelo constitucional contratual.

A Constituição de 1988, em seu título primeiro, elenca os princípios fundamentais que pautam a organização do Estado e da sociedade brasileira, deduzindo como fundamentos da República Federativa do Brasil, a soberania, a cidadania, a dignidade da pessoa humana e como objetivos da República, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, a garantia do desenvolvimento nacional com a conseqüente erradicação da pobreza, de modo a reduzir as desigualdades sociais e regionais, além de promover o bem-estar de todos.

Em matéria tributária, essa nova concepção constitucional de Estado Democrático de Direito influenciou os sistemas tributários, inaugurando novos modelos de tributação fundamentados na justiça social e calcados em valores e princípios basilares. Nesse sentido, a afirmação de Porto (2009, p. 39) de que:

O enfraquecimento das ideias liberais e a contínua necessidade de uma maior participação do Estado fez surgir a figura do Estado do “bem-estar social” ou, na expressão inglesa, “*welfare state*”. Percebe-se uma superação da ideia de justiça sobre a segurança jurídica e/ou legalidade, que no campo do Direito Tributário se visualiza com a ascensão da capacidade contributiva. A noção de igualdade adquire nova feição. Na intenção de promover igualdade de condições e justiça social, indivíduos diferentes deveriam ser tratados de forma diferente.

Não há como falar em Estado Social Democrático de Direito se a Constituição não garantir uma série de direitos sociais. Não se trata apenas de direitos sociais na acepção literal do texto constitucional, mas de verdadeiros direitos fundamentais. A nossa constituição inseriu expressamente no Título II (DIREITOS E GARANTIAS FUNDAMENTAIS), o capítulo II, art. 6º os direitos sociais.

E na medida em que se aumenta as atribuições da máquina estatal, cresce enormemente sua necessidade de recursos. Portanto, para que o Estado possa garantir esses direitos fundamentais sociais, ele necessita cada vez mais de recursos. Assim, a tributação se legitima como instrumento ou mecanismo para o Estado atingir sua finalidade. Consequentemente, a carga tributária eleva-se drasticamente para sustentar o Estado do Bem-Estar Social. Esse custo deve ser repartido entre os cidadãos.

2.1 O dever fundamental de pagar impostos

Até o presente momento discutiu-se as liberdades e os direitos que a concretizam, sem referências a uma outra face que se esconde por trás desses direitos fundamentais. A face oculta da liberdade e dos direitos que a materializam, ou seja, das responsabilidades, deveres e custos. Esse debate não é comum no discurso social, político e na retórica jurídica. É comum o debate se restringir aos direitos fundamentais, deixando as responsabilidades e deveres no esquecimento (NABAIS, 2012).

Nabais (2012, p. 37-38) propõe que os direitos e deveres sejam colocados num mesmo plano constitucional, pois tanto os direitos como os deveres fundamentais integram o

A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

estatuto constitucional do indivíduo, ou melhor da pessoa. Para o autor, os deveres fundamentais são uma categoria jurídica constitucional autônoma:

Desse modo, os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa de valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais. O que não impede, e embora isto pareça paradoxal, que os deveres fundamentais ainda integrem a matéria dos direitos fundamentais, pois que, constituindo eles a activação e mobilização constitucionais das liberdades e patrimônios dos titulares dos direitos fundamentais para realização do bem comum ou do interesse público (primário), se apresentam, em certa medida, como um conceito correlativo, contraste, delimitador do conceito de direitos fundamentais.

Historicamente foram-se consolidando tantas camadas de deveres fundamentais quanto de direitos. Assim, tem-se os deveres do período liberal, como os deveres de defesa da pátria e de pagar impostos; tem-se os deveres que são contributo da revolução democrática, como os deveres políticos; deveres decorrentes do estado social, como os deveres econômicos, sociais e culturais, etc. Deveres que tendem a se expandir, como deveres ecológicos, de defender um meio ambiente e o patrimônio cultural.

Todos os direitos têm custos comunitários, ou seja, necessitam de recursos financeiros; desde os modernos direitos sociais - mais facilmente apontados - aos clássicos direitos e liberdades. E para que o Estado possa cumprir com as suas funções, mesmo as funções básicas, como soberania (forças armadas, relações exteriores, polícia, segurança, justiça, administração em geral, etc.) e de promoção do bem-estar social (educação, saúde, previdência, etc.) são necessários um grande aporte de recursos financeiros. Na atual conjuntura de expansão do capitalismo, procede a afirmação de Machado (2012, p. 24) de que:

A tributação é, sem sombra de dúvida, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ele não poderia o Estado realizar seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez única arma contra a estatização da economia.

A tributação, por si só, não constitui um objetivo do Estado, ou seja, o objetivo originário ou primário, mas um meio que possibilita o estado cumprir seus objetivos originários ou primários, atualmente consubstanciado em tarefas de Estado de direito e de Estado social. Portanto, é óbvio que o imposto se configura num dever fundamental e por isso mesmo, é um instituto jurídico que tem a sua disciplina traçada ao mais alto nível, ou seja, ao nível constitucional (NABAIS, 2012).

Isso significa, conforme afirmação de Nabais (2012, p. 185), que:

[...] o imposto não deve ser considerado, como foi tendência no século passado, mormente na Alemanha, uma simples relação de poder, em que o estado faz exigências de seus súditos e estes se sujeitam em consequência dessa relação. Noutros termos, o imposto não pode ser encarado, nem como um mero poder para o estado, nem simplesmente como um mero sacrifício para os cidadãos, mas antes como o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em estado.

Assim, justifica-se o dever fundamental de pagar impostos na medida em que todos os direitos reivindicam custos que devem ser repartidos de forma justa com toda a coletividade.

2.2 O custo dos direitos fundamentais

Há uma estreita correlação entre os diferentes modos de liberdades públicas, assim como existe entre os direitos econômicos, sociais e culturais. No entanto, uma parcela considerável da doutrina atual tem reiterado um posicionamento de que existe, em princípio, uma dicotomia entre os direitos fundamentais relacionados as liberdades clássicas e os novos direitos econômicos, sociais e culturais. Mas, apesar das diferenças inegáveis de origem, finalidade e conteúdo, essa inter-relação é também percebida entre estas duas dimensões de direitos fundamentais (LUÑO, 2007, p. 203).

Há quem negue a natureza de direitos fundamentais aos direitos econômicos, sociais e culturais. Mesmo nos países em que esses direitos foram positivados no texto constitucional, como é o caso do Brasil, discutem-se o caráter de jusfundamentalidade dos direitos sociais. Há os que negam o caráter de direitos fundamentais, os que restringem o caráter de direito fundamental dos direitos sociais ao mínimo existencial e os que defendem a indivisibilidade dos direitos fundamentais, ou seja, os direitos fundamentais englobam os direitos clássicos de liberdade e os direitos econômicos, sociais e culturais.

Pela natureza sucinta deste trabalho, não cabe aqui um estudo profundo acerca dessas teses aqui apontadas. Entretanto, é interessante salientar, por ser de suma importância no desenvolvimento desse estudo, que um dos argumentos daqueles que negam o caráter de fundamentalidade aos direitos sociais é de que os mesmos possuem um alto custo, portanto, dependem de recursos para serem efetivados. Essa tese não se sustenta em si mesma, pois defender o argumento de que os direitos sociais não possuem caráter fundamental por apresentarem custos, seria o mesmo que afirmar que não existem direitos propriamente fundamentais, uma vez que tanto os direitos positivos como os negativos exigem recursos.

Holmes e Sunstein (2000, p. 13) sustentam um argumento de extrema relevância para os debates atuais, ou seja, a tese de que todos os nossos direitos dependem da arrecadação de impostos, ou seja, todos os direitos têm um custo. Os autores, para justificarem sua tese, descrevem uma catástrofe ocorrida nos Estados Unidos da América em 26 de agosto de 1995. Um grande incêndio numa das mais belas áreas dos EUA, no extremo oeste de *Hamptons*, famoso *Long Island*, em *Westhampton*. O fogo foi controlado graças a mobilização de mais de mil bombeiros e um batalhão de funcionários locais, estaduais e federais, bem como militares e equipes civis de todo o país. Não houve grandes perdas, os danos foram mínimos. Tudo graças à mobilização de recursos públicos substanciais. Toda essa mobilização foi feita utilizando recursos de todos os cidadãos norte-americanos para defender a propriedade dos mais ricos. Numa reflexão sobre esse fato descrito, os autores afirmam que todos os direitos custam recursos. Tanto os direitos negativos como os direitos positivos custam dinheiro. As liberdades clássicas – direitos civis e políticos – tradicionalmente tidos como de primeira geração ou dimensão – requerem recursos e investimentos para manutenção da máquina estatal. Assim, essa afirmativa contraria a tese de que só os direitos sociais demandam custos ao erário.

Outra questão relevante, que será abordada no próximo item é a que diz respeito aos valores e os princípios que servirão de base para implantação de um sistema tributário mais justo e democrático. O respeito aos direitos humanos fundamentais também deve ser observado na forma como os tributos são instituídos e cobrados de todos os cidadãos.

2.3 Os princípios que fundamentam uma tributação justa

Para consecução da justiça fiscal ou de um sistema tributário justo é imprescindível a observância de princípios adequados à matéria. Tais princípios são especialmente necessários quando direitos e obrigações, cargas e reivindicações devem ser repartidos entre membros de uma sociedade. Segundo Tipke (2012, p. 17), “repartição sem princípios é repartição arbitrária. Isso é pacífico, tanto na filosofia moral como na filosofia do Direito. A orientação por princípios cuida de generalidade e consequência”.

Consagrou, a Constituição, importantes princípios que orientam uma tributação calcada na justiça fiscal. Assim, no exercício da sua competência tributária, o Estado deverá observar determinados princípios constitucionais tributários, principalmente, os da isonomia e da capacidade econômica (contributiva) como vetores da distribuição de riqueza e indutores de políticas de inclusão social.

Portanto, é necessário que se faça um estudo sucinto dos princípios constitucionais tributários estruturantes, tendo como núcleo central o princípio da igualdade. A função estrutural do princípio da igualdade reside na sua relação com outros princípios constitucionais. Para Lacombe (2000, p. 19-34), alguns princípios são consequências lógicas do princípio da igualdade, como o princípio da capacidade contributiva, do mínimo existencial, da progressividade, da seletividade etc. Portanto, segundo referido autor, alguns princípios funcionam como instrumentos de concretização ou podem ser descritos como consequências lógicas de outros princípios.

É condição imprescindível num Estado Democrático de Direito a posituação e a consagração em sua constituição do princípio geral da isonomia. De fato, a não sobreposição do princípio da isonomia como fundamento máximo do ordenamento jurídico-constitucional descaracterizaria a própria noção de Estado Democrático de Direito. Portanto, as Constituições dos Estados Democráticos de Direito vinculam o legislador ao princípio da igualdade. As leis devem observar que todos são iguais perante a lei.

As Constituições democráticas estabelecem que – e a Constituição brasileira explicita no seu artigo 5º - todos são iguais perante a lei. Numa análise superficial do texto constitucional sobre a igualdade se tem um entendimento que tal princípio é dirigido apenas o aplicador da lei. No entanto, o destinatário do princípio da isonomia não se restringe apenas ao aplicador da lei, mas também, ao legislador.

Conforme esclarece Mello (2014, p. 9):

O preceito magno da igualdade, como já tem sido assinalado, é norma voltada quer para o aplicador da lei quer para o próprio legislador. Deveras, não só perante a norma posta se nivelam os indivíduos, mas, a própria edição dela assujeita-se ao dever de dispensar tratamento equânime às pessoas.

De lembrar, até mesmo porque a Constituição deve ser vista como um todo orgânico, que o inciso III do at. 3º prevê a erradicação da pobreza e da marginalização, bem como a redução das desigualdades sociais e regionais, o que deixa absolutamente claro de que a igualdade pressupõe o tratamento desigual dos desiguais. Tal assertiva encontra eco em Rui Barbosa:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigalam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. [...] Mas, se a sociedade não pode igualar os

A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

que a natureza criou desiguais, cada um, nos limites da sua energia moral, pode reagir sobre as desigualdades nativas, pela educação, atividade e perseverança. Tal a missão do trabalho.

Nesse sentido, a isonomia possui uma acepção horizontal e uma outra vertical. A acepção horizontal consiste no fato de que as pessoas que estão em situações iguais devam ser tratadas igualmente. Já a acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações diferentes e que, por isso, devam ser tratadas distintamente.

Com relação a tributação não é diferente. A própria Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da isonomia tributária no seu artigo 150, II. Assim, levando-se em consideração a tributação sobre a renda, deve os contribuintes que tem os mesmos rendimentos e despesas pagar o mesmo valor e os contribuintes com rendimentos superiores pagarem um valor maior. Essa fórmula tributária tem a finalidade de promover a justiça social, amenizando ou reduzindo os efeitos das desigualdades sociais.

O princípio da isonomia tributária exerce uma função estrutural em relação aos demais princípios, como o da capacidade contributiva, do não confisco, do mínimo existencial que são consequências lógicas do princípio da igualdade. Assim, o princípio da capacidade contributiva é corolário do princípio da isonomia, sendo utilizado como parâmetro para comparação entre contribuintes. No que concerne às normas tributárias, a capacidade contributiva é um instrumento de suma importância para diferenciação dos contribuintes, tem por finalidade assegurar a justiça distributiva, ou seja, a repartição justa da carga tributária total entre os cidadãos e é um imperativo para todos os Estados Democráticos de Direito.

O princípio da capacidade contributiva serve de instrumento para realizar a igualdade na tributação, atribuindo tratamento desigual aos desiguais, repartindo os custos sociais na sociedade, daí ser considerado um corolário do princípio da igualdade (ZILVETI, 2004). Muitas Constituições preveem expressamente o princípio da capacidade contributiva, como a Constituição italiana e a espanhola. A doutrina italiana há bastante tempo vem desenvolvendo estudos sobre o princípio da capacidade contributiva que está expresso na Constituição italiana no artigo 53, que dispõe: *“Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a critério di progressività”*.

Tipke (2002, p. 31) descreve o significado do princípio da capacidade contributiva:

[...] o princípio da capacidade contributiva significa: todos devem pagar impostos segundo o montante da renda disponível para o pagamento de

A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

impostos. Quanto mais alta a renda disponível, tanto mais alto deve ser o imposto. Para contribuintes com rendas disponíveis igualmente altas o imposto deve ser igualmente alto. Para contribuintes com rendas disponíveis desigualmente altas o imposto deve ser desigualmente alto.

A Constituição de 1988 consagrou expressamente o princípio da capacidade contributiva ao afirmar textualmente, no parágrafo 1º do artigo 145:

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

No estudo do princípio da capacidade contributiva é inevitável a análise da progressividade tributária que, para muitos, trata-se de um princípio instrumental da capacidade contributiva e para outros, um critério ou técnica de tributação. A progressividade tributária consiste na aplicação de alíquotas adequadas à base de cálculo, portanto, trata-se de uma técnica tributária instrumental para concretização do princípio da capacidade contributiva ao aplicar alíquotas maiores à medida que se aumenta a base de cálculo do imposto. Em relação ao imposto de renda, por exemplo, quanto mais alta a renda mais elevada será a alíquota a ser aplicada.

A Constituição também consagrou vários critérios técnicos no sentido de se implantar um sistema tributário mais justo. Esses critérios técnicos são instrumentos normativos vinculados aos meios e fins constitucionais e devem ser aplicados pelo legislador ordinário sob pena de inconstitucionalidade. Esses instrumentos técnicos permitirão a intervenção econômico-social, induzindo, incentivando ou inibindo comportamentos por meio da carga tributária menor ou mais gravosa. Dentre esses instrumentos técnicos, um dos mais importantes é o da progressividade cuja finalidade é buscar a justiça distributiva ao tributar com maior intensidade os mais ricos para transferir para as camadas mais pobres em forma de bens ou serviços. Como exemplo, tem-se a utilização da alíquota progressiva dos impostos sobre a renda.

O artigo 145 da Constituição de 1988 determina que a progressividade seja obrigatória, permitindo auferir a capacidade contributiva do contribuinte. Assim, a tributação deve ser preferencialmente direta, de caráter pessoal e progressiva, de modo a alcançar a justiça social por meio de tratamento tributário equânime. Justiça tributária implica, pois, que o Estado possa instituir um sistema tributário que, dentre outras condições, assegure que todos contribuam em conformidade com os seus recursos. A progressividade tributária pressupõe

que a relação tributo versus capacidade contributiva aumente com o nível de renda, isto é, a medida em que se aumenta a base de cálculo aumenta-se contribuição de modo mais que proporcional.

Velloso (2010, p. 175) esclarece que:

Pode-se utilizar a técnica da progressividade para alcançar finalidades variadas, tanto fiscais quanto não fiscais. A progressividade fiscal está intimamente vinculada à capacidade contributiva, haja vista que se destina a promovê-la. É necessariamente amena, suave. A extrafiscal, por outro lado, costuma ser mais acentuada, ao ponto de contrapor-se ao princípio da capacidade contributiva.

Piketty (2014, p. 675) afirma que a inovação mais importante do século XX, em matéria tributária, foi a criação e o desenvolvimento do imposto progressivo sobre a renda:

Por essas diferentes razões, o imposto progressivo é um elemento essencial para o Estado social: ele desempenha um papel fundamental em seu desenvolvimento e na transformação da estrutura da desigualdade no século XX, constituindo uma instituição central para garantir sua viabilidade no século XXI.

Piketty (2014) também esclarece que a técnica da progressividade tributária desempenhou um papel central na redução da desigualdade ao longo do século passado, mas alerta que hoje está gravemente ameaçada, tanto do ponto de vista intelectual (as diferentes funções da progressividade nunca foram plenamente debatidas) quanto do político (a concorrência fiscal permitia que categorias inteiras de renda se eximissem das regras do regime normal).

Percebe-se que o sistema tributário pode e deve ser utilizado como instrumento de (re)distribuição de renda e de redução da pobreza, pois, afinal os recursos arrecadados junto à sociedade – via tributos – retornam em seu próprio benefício. Isto se faz por meio de gastos sociais e também por uma tributação progressiva, cobrando mais dos que tem maior capacidade econômica/contributiva, desde que se observe o princípio da vedação ao confisco, e aliviando o peso dos mais necessitados, preservando, assim, o mínimo existencial.

A arrecadação de tributos é o meio pelo o qual o Estado busca alcançar os seus objetivos fundamentais previstos no texto constitucional, sobretudo, os do art. 3º da Constituição Federal. A receita pública, composta por receitas derivadas e principalmente por tributos, é fundamental para o desenvolvimento econômico, social e cultural do país. Todo um conjunto de serviços – segurança, educação, saúde, previdência e assistência social, transporte e comunicações, entre outros – depende e continuará dependendo, em larga escala, da ação do

Estado. Se a receita tributária for insuficiente, corre-se o risco de que estes serviços essenciais não sejam prestados na medida necessária ou venha a ser financiados, em parte, por mecanismos alternativos e mais perigosos, como a inflação e o endividamento externo.

Entretanto, é bom ressaltar que sempre se deu maior importância ao fenômeno da tributação, área pertencente ao financeiro e que se relaciona com a obtenção de receitas derivadas e esquece-se de outra área importante que é a das despesas públicas.

3. O ORÇAMENTO PÚBLICO COMO INSTRUMENTO DE EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS

Os impostos são tributos não vinculados, ou seja, os recursos arrecadados não se vinculam ao custeio de determinadas despesas específicas, portanto, são as leis orçamentárias que definirão quais as prioridades para aplicação dos recursos. Ressalte-se, então, a importância das leis orçamentárias como instrumento de implementação dos Direitos Fundamentais Sociais. O atendimento dos direitos fundamentais sociais, no entanto, deve respeitar as reais possibilidades econômicas, financeiras e orçamentárias do Estado, sem descuidar de atender as necessidades mínimas de alimentação, saúde e educação.

Sucintamente, pode-se se dizer que o orçamento público se originou paralelamente ao desenvolvimento da democracia para opor-se ao Estado antigo em que o monarca era o soberano e detentor de todo o patrimônio originário da coletividade. Historicamente, pode-se apontar alguns exemplos importantes do surgimento do orçamento público, enquanto instrumento de autorização dada pelo povo para que os gestores pudessem, em seu nome, despender os recursos públicos, como, por exemplo, na Inglaterra do Governo do Rei João Sem-Terra, em que o povo se posicionou contra a cobrança arbitrária de impostos, obrigando-o assinar um documento denominado de Magna Carta (1215) que, dentre os termos e procedimentos legais a serem respeitados pelo Rei, passou a exigir autorização do parlamento.

Numa concepção clássica, o orçamento público era mera peça de conteúdo contábil e financeiro que contemplava apenas a previsão das receitas e a autorização de despesas para um determinado período. Modernamente o orçamento deixa de ser mera peça contábil e financeira e passa a ser um instrumento de ação do Estado que reflete a estratégia de alocação das despesas do governo, as previsões de receitas que permitirão atingir os objetivos traçados para cada exercício financeiro (OLIVEIRA; HORVATH, 2003, p. 95-96).

A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

Um sistema moderno de orçamento deve atender a três requisitos básicos: a) controle, transparência e responsabilidade na gestão dos recursos públicos, correspondendo ao seu aspecto técnico; b) manutenção da estabilidade econômica, por meio dos ajustes fiscais, correspondendo ao seu aspecto econômico; c) qualidade do gasto público, associada às prioridades e ao planejamento de curto e médio prazos do governo, correspondendo, assim, ao aspecto político relacionado aos desígnios sociais e regionais na destinação dos recursos. O terceiro aspecto é de suma importância para que o governo priorize as políticas públicas necessárias à implementação dos Direitos Fundamentais Sociais.

A Constituição de 1988, no seu art. 165, privilegiou o atendimento das necessidades públicas através das prestações de serviços públicos que garantam o atendimento dos direitos fundamentais, com a intervenção na economia e com outras atividades governamentais, ou seja, a meta é a eficácia material das políticas públicas governamentais fundadas no Estado Democrático de Direito. Entretanto, com o advento da Lei Complementar 101/2000 (LRF), por exigência do Fundo Monetário Internacional (FMI), o planejamento financeiro está voltado para atender as exigências do Estado fiscal, em que a prioridade de atendimento é o serviço da dívida.

Desse modo, a programação financeira voltada para o atendimento e a concretização dos direitos fundamentais sociais passou a sofrer restrições pela Lei de Responsabilidade Fiscal. Tal lei visa privilegiar os juros da dívida pública, privilegiando o Sistema Financeiro representado por uma pequena fração de bancos rentistas. Para se ter uma ideia, só as amortizações e juros da dívida pública consumiu, em 2014, R\$ 978 bilhões, o que corresponde a 45,11% do Orçamento Geral da União. Enquanto para a saúde foram destinados apenas 3,98%, para a educação 3,73% e para assistência social 3,08%. É evidente o privilégio à dívida pública, detida principalmente por grandes bancos, em detrimento do cumprimento dos direitos fundamentais sociais básicos estabelecidos na Constituição Federal (A lógica perversa da dívida e o Orçamento de 2015). Outra questão preocupante com relação ao planejamento e programação do orçamento é desvinculação das receitas da união (DRU). Várias Emendas Constitucionais que, apoiado no argumento de equilíbrio das contas públicas, têm desviado o produto da arrecadação de várias vinculações constitucionais originárias, inclusive das contribuições especiais que, por natureza, são tributos vinculados. Essa desafetação de parte de recursos que são constitucionalmente vinculados atinge, principalmente os direitos fundamentais de segunda dimensão, ou seja, retira-se parte dos recursos que seriam destinados à saúde, educação e seguridade (SCAFF, s.d.).

CONCLUSÃO

Não há dúvidas que os direitos sociais relativos à segunda dimensão são direitos fundamentais do homem. As Constituições dos Estados Democrático de Direito consagraram como fins precípuos do Estado garantir os direitos fundamentais, entre eles, os direitos sociais. No entanto, para que o Estado possa efetivar tais direitos, são necessários recursos. Numa economia de mercado em que vigora a livre iniciativa, a tributação é a principal fonte de receitas de que dispõe o Estado para consecução de seus objetivos.

Contudo, cabe ressaltar que, diante da expansão das demandas sociais cada vez mais crescentes, não se pode negar a natureza limitada dos recursos públicos que é explicada pelas teorias da reserva do possível e da impossibilidade material do cumprimento das decisões judiciais que desconhecem tal problema. Não se pode olvidar, entretanto, que não se pode deixar de atender as necessidades humanas essenciais. Assim, impõe-se assegurar, dentro dos gastos públicos previstos no orçamento, de forma clara, valores destinados para que a dignidade seja alcançada a todos os indivíduos que compõem a sociedade brasileira.

E, de igual forma, buscar alcançar a igualdade material, pelo tratamento isonômico dos contribuintes, buscando-se, nos termos da Constituição Federal, valer-se do princípio da capacidade contributiva como ferramenta de justiça fiscal e, por consequência, de justiça social.

Finalizando, fica claro de que políticas públicas financeiras e tributárias, pautadas pelos direitos fundamentais e, mais do que isso, pautadas na busca do que determina a Constituição Federal, em seu art. 3º, inciso, III, servem perfeitamente como instrumentos de desenvolvimento e de inclusão social; objetivo este necessário para que o Brasil deixe de ser apenas formalmente um Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS

A lógica perversa da dívida e o Orçamento de 2015. Disponível em: <<http://www.auditoriacidada.org.br/blog/2015/03/13/a-logica-perversa-da-divida-e-o-orcamento-de-2015/>>. Acesso em: 22 de setembro 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Uma introdução à ciência das finanças*. 19. ed. Atual. Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2015

BARBOSA, Rui Barbosa. *Oração aos moços*. Disponível em: em http://www.casaruibarbosa.gov.br/dados/DOC/artigos/rui_barbosa/FCRB_RuiBarbosa_Oracao_aos_mocos.pdf. Acesso em: 04 de fevereiro de 2016.

A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE EFETIVIDADE DOS DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

BONAVIDES, Paulo. *Curso de direito constitucional*. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

_____. *Do Estado Liberal ao Estado Social*. 11. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito constitucional e teoria da constituição*. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

DERZI, Misabel Abreu Machado. In: BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de tributar*. 7. ed. Atualizado por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 1999.

GORZEVSKI, Clóvis. *Direitos Humanos e Cidadania: conhecer, educar, praticar*. Santa Cruz do Sul: Edunisc, 2009.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: why liberty depends on taxes*. New York: W. W. Norton, 2000.

LACOMBE, Américo Lourenço Masset. *Princípios Constitucionais Tributários*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2000.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2012.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de; HORVATH, Estevão. *Manual de direito financeiro*. 6. ed. São Paulo: RT, 2003.

PEREZ LUÑO, Antonio E. *Los Derechos Fundamentales*. 9. ed. Madrid: Tecnos, 2007.

PIKETTY, Thomas. *O Capital – No Século XXI*. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTO, Éderson Garin. *Estado de Direito e Direito Tributário: Norma limitadora ao poder de tributar*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

SARLET, Ingo Wolfgang. *A eficácia dos Direitos Fundamentais*. 11. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

SCAFF, Fernando Facury. *Direitos Humanos e a Desvinculação das Receitas da União – DRU*. Disponível em: <bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rda/article/download/44670/44974>. Acesso em: 26 ago. 2016.

SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 28. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

STRECK, Lenio Luiz. A resposta hermenêutica à discricionariedade positivista em tempos de pós-positivismo. In: DIMOULIS, Dimitri; DUARTE, Écio Oto Ramos (Org.). *Teoria do Direito Neoconstitucional*. São Paulo: Método, 2008.

A TRIBUTAÇÃO E O ORÇAMENTO PÚBLICO NA PERSPECTIVA DE EFETIVIDADE DOS
DIREITOS FUNDAMENTAIS SOCIAIS

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

VELLOSO, Andrei Pitten. *O princípio da isonomia tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

WOLKMER, Antonio Carlos. Novos Pressupostos para a Temática dos Direitos Humanos. In: *Direitos e globalização [recurso eletrônico]: fundamentos e possibilidades desde a teoria crítica*. Org. RÚBIO, David Sánchez; FLORES, Joaquín Herrera; CARVALHO, Salo de. 2. ed. – Dados eletrônicos. Porto Alegre: EDIPUCRS, 2010. Modo de acesso: <<http://www.pucrs.br/orgaos/edipucrs/>>.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.