



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

Tiago Paes Barreto

SEM TRIBUTO NÃO HÁ DIREITO

Recife

2025

Tiago Paes Barreto

SEM TRIBUTO NÃO HÁ DIREITO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Universidade Federal de
Pernambuco como requisito parcial para a
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. José André Wanderley
Dantas de Oliveira

Recife

2025

**Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE**

Barreto, Tiago Paes.

Sem tributo não há direito / Tiago Paes Barreto. - Recife, 2025.
50 p.

Orientador(a): José André Wanderley Dantas de Oliveira
Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2025.
Inclui referências.

1. Direito Tributário. 2. Administração Tributária. 3. Direito
Constitucional. 4. Filosofia do Direito. I. Oliveira, José André Wanderley
Dantas de. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

TIAGO PAES BARRETO

SEM TRIBUTO NÃO HÁ DIREITO

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Universidade Federal de
Pernambuco como requisito parcial para a
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 17/12/2025

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. José André Wanderley Dantas de Oliveira (Orientador)

Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Ms. João Alves de Melo Junior (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

Prof. Dr. Luiz Felipe Monteiro Seixas (Examinador Interno)

Universidade Federal de Pernambuco

Ao meu avô, Lupércio Paes Barreto (In memoriam).

AGRADECIMENTOS

A jornada do Direito é feita de leis e doutrinas, mas a minha travessia foi feita, sobretudo, de pessoas. E, para chegar aqui, houve um custo silencioso pago por aqueles que mais amo.

À minha companheira, Kel, pelo companheirismo leal. Agradeço por você estar sempre presente, pelo apoio pessoal inestimável e por ter assumido funções e responsabilidades que eram minhas, mas que não pude realizar enquanto me dedicava a este objetivo. Obrigado por segurar a minha mão e caminhar ao meu lado.

Às minhas filhas. Este diploma carrega um pedido de desculpas implícito, mas sincero. Peço perdão pela minha ausência nas tantas noites em que estive na faculdade, nos dias tomados pelo trabalho e nos finais de semana em que me isolei para estudar. Vocês foram a minha maior motivação, mesmo quando a minha presença física lhes faltou. Que este esforço sirva, ao menos, como testemunho de que a busca pela educação é um valor inegociável.

Aos meus pais. À minha mãe, pelo suporte constante e acolhimento de sempre. Ao meu pai, pelo exemplo de vida e pela inspiração na busca pela educação superior, mesmo diante das adversidades.

À minha irmã e à minha prima Kika, pela parceria e afeto que sempre me dedicaram.

Ao meu grande amigo Thiago Polimeni, pela paciência e pelo longo e meticoloso trabalho de revisão.

Ao meu chefe, Rafael Oliveira, pela sensibilidade humana e compreensão institucional. Agradeço por entender a dualidade dos meus papéis e por permitir o equilíbrio necessário para que eu pudesse honrar meus compromissos profissionais sem abandonar a meta acadêmica.

Por fim, ao corpo docente da FDR, pela excelência do ensino e ao meu orientador e colega, André Dantas, pela supervisão técnica e pela orientação segura durante a construção deste TCC.

Chego ao fim deste ciclo não apenas como bacharel, mas como um homem grato a todos que permitiram que eu escrevesse esta última linha.

RESUMO

A sociedade brasileira vive um paradoxo ético e social: exige-se um Estado de bem-estar social robusto, mas demoniza-se a estrutura arrecadatória responsável por financiá-lo. Este trabalho enfrenta a narrativa, repetida à exaustão no debate público, de que a tributação seria uma forma de "roubo" ou uma violação da propriedade privada. Partindo da trincheira da Administração Tributária, defende-se a tese oposta: o Fisco não é o antagonista da liberdade, mas o seu fiador material. A investigação demonstra que os direitos fundamentais prometidos pela Constituição de 1988 — da saúde à segurança — são promessas vazias sem o aporte financeiro que os sustenta. Através do confronto entre a "justiça como equidade" de Rawls e o libertarismo de Nozick, e amparado na premissa realista de Holmes e Sunstein de que "os direitos custam dinheiro", conclui-se que a eficiência arrecadatória é condição de sobrevivência da própria democracia. Nesse cenário, a Administração Tributária deixa de ser um mero aparelho burocrático para se revelar como o pilar indispensável da dignidade humana e da justiça social.

Palavras-chave: Administração Tributária; Estado Democrático de Direito; Direitos Fundamentais; Financiamento do Estado; Dever Fundamental de Pagar Tributos; Justiça Fiscal.

ABSTRACT

Brazilian society lives in an ethical and social paradox: it demands a robust social Welfare State while simultaneously demonizing the revenue structure responsible for funding it. This work confronts the narrative, exhaustively repeated in public debate, that taxation is a form of "theft" or a violation of private property. Speaking from the trenches of Tax Administration, this study defends the opposite thesis: the Tax Authority is not the antagonist of liberty, but its material guarantor. The investigation demonstrates that the fundamental rights promised by the 1988 Constitution — from health to security — are hollow promises without the financial support that sustains them. Through the confrontation between Rawls's "justice as fairness" and Nozick's libertarianism, and grounded in Holmes and Sunstein's realist premise that "rights cost money," it is concluded that fiscal efficiency is a condition for the survival of democracy itself. In this scenario, Tax Administration ceases to be a mere bureaucratic apparatus to reveal itself as the indispensable pillar of human dignity and social justice.

Keywords: Tax Administration; Democratic Rule of Law; Fundamental Rights; State Financing; Fundamental Duty to Pay Taxes; Fiscal Justice.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AT – Administração Tributária

CBS – Contribuição sobre Bens e Serviços

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

CTN – Código Tributário Nacional

DF – Distrito Federal

EC – Emenda Constitucional

IBS – Imposto sobre Bens e Serviços

ICMS – Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados

IVA – Imposto sobre Valor Agregado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

RFB – Receita Federal do Brasil

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	11
2. O CUSTO DA ORDEM: FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS.....	14
2.1 Do caos ao contrato: o custo da segurança jurídica	14
2.2. O tributo como cláusula pétrea do pacto social.....	16
2.3 A ilusão dos direitos gratuitos: a dependência material	17
2.4 O embate ético: Rawls, Nozick e a ficção da propriedade pré-política	19
3. A CONSTITUIÇÃO CIDADÃ E A CONTA A PAGAR	24
3.1 O projeto constitucional de 1988 e o custo da dignidade	24
3.2 Quem paga a conta? A ética da repartição do ônus	26
3.3 O motor financeiro da República: o Sistema Tributário Nacional ..	27
3.3.1 As travas contra o arbítrio: garantias do contribuinte.....	27
3.3.2 Arrecadar para civilizar: a função social	29
3.3.3 O labirinto federativo: competências e partilha	30
3.4 Da regressividade perversa à cidadania fiscal: o desafio da equidade	31
4. A GESTÃO DA RIQUEZA COLETIVA: O ESTADO FISCAL NA PRÁTICA	33
4.1 anatomia do fisco: muito além da burocracia	33
4.2 A busca pela justiça fiscal.....	34
4.3 A nova Relação fisco-contribuinte: da coerção à conformidade cooperativa.....	36
5. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FIADORA DA DEMOCRACIA	38
5.1 A insolvência dos direitos sem lastro financeiro	38

5.2 O Fisco como garantidor da existência estatal	39
5.3 O falso antagonismo: poder fiscal vs. liberdade.....	40
5.4 A precedência da Fazenda: hierarquia ou sobrevivência?	41
5.5 Cidadania fiscal: o dever de sustentar a civilização	44
6. CONCLUSÃO.....	46
REFERÊNCIAS	48

1. INTRODUÇÃO

Poucas instituições sofrem de tamanha dissonância na percepção pública quanto a tributação. Se por um lado a sociedade demanda serviços públicos de padrão europeu, por outro, a extração dos recursos necessários para custeá-los é frequentemente sentida como uma violação patrimonial, ou, em narrativas mais radicais, como roubo. Este trabalho nasce dessa tensão, observada não apenas na bibliografia, mas na trincheira da prática profissional de quem atua há mais de uma década na Receita Federal do Brasil. A proposta aqui é desafiar a visão da Administração Tributária (AT) como antagonista da liberdade. Alinhando-se à célebre sentença de Oliver Wendell Holmes Jr. de que “os impostos são o que pagamos por uma sociedade civilizada”, investiga-se como o Fisco, longe de ser um mero cobrador, atua como o fiador material do pacto constitucional de 1988.

A presente investigação nasce, portanto, de uma dupla perspectiva: a do cidadão, que observa a complexidade do debate sobre o papel do Estado, e a do servidor público que, exercendo desde 2004, o serviço público, inicialmente na Polícia Rodoviária Federal e, desde 2013, o cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, testemunha diariamente a tensão entre a necessidade de recursos para a efetivação dos direitos e a resistência social à tributação. Nesse contexto, e diante das recorrentes crises fiscais e da crescente demanda por serviços públicos no Brasil, o trabalho se justifica pela necessidade de superar visões reducionistas e aprofundar a compreensão sobre o papel existencial da função fiscal.

A interrogação central que guia estas páginas é precisa: pode uma administração tributária robusta ser a condição de possibilidade da própria liberdade e dos direitos fundamentais? Para responder a isso, a hipótese defendida rejeita o antagonismo clássico entre Fisco e Cidadão. O percurso metodológico adota uma abordagem dedutivo-dialética para promover um confronto teórico: partimos da justificação do Estado em Hobbes e Locke, enfrentamos o custo dos direitos com Holmes e Sunstein, e desafiamos o mito da propriedade pré-política com Murphy e

Nagel. Esse arcabouço não é um fim em si mesmo, mas a lente necessária para interpretar as tensões do projeto constitucional brasileiro.

A hipótese central que se defende é a de que, longe de um antagonismo, existe uma relação de interdependência vital entre uma AT republicana e a plena fruição dos direitos. Argumenta-se que a AT não é apenas uma engrenagem do Estado, mas um de seus pilares de sustentação, atuando como fiadora da existência material do próprio pacto social. O propósito precípuo desta investigação é demonstrar essa indispensabilidade. Para isso, o itinerário analítico parte dos fundamentos filosóficos que legitimam o Estado, examina o compromisso social da Constituição de 1988 e culmina na consolidação da tese de que a Administração Tributária atua como fiadora material do pacto social.

Cumpre estabelecer, contudo, uma necessária delimitação de escopo. A defesa do fortalecimento da Administração Tributária não implica ignorar os problemas de ineficiência ou má gestão que possam ocorrer na execução da despesa pública. Entretanto, a premissa deste trabalho é de ordem prática: a disponibilidade de recursos é a condição antecedente para qualquer ação estatal. Antes de se discutir a qualidade do gasto, é imperativo garantir a sua existência. Portanto, esta análise isola a função arrecadatória como o alicerce material do Estado, partindo do princípio lógico de que, sem o ingresso da receita, a própria discussão sobre a eficiência da despesa torna-se inócuia.

Para alcançar tais objetivos, empregou-se uma metodologia de pesquisa bibliográfica e documental, com abordagem qualitativa e um método dedutivo-dialético. A investigação promove um intenso diálogo entre diferentes correntes do pensamento. Parte-se dos teóricos contratualistas como Hobbes, Locke e Rousseau, sob a análise de Norberto Bobbio, para estabelecer a racionalidade da criação do Estado. Em seguida, aprofunda-se a noção do custo inerente a esse arranjo com as contribuições de José Casalta Nabais e, de forma contundente, com a tese de Stephen Holmes e Cass R. Sunstein sobre os "custos dos direitos". O cerne ético da repartição desse ônus é explorado através da contraposição entre a justiça como equidade de John Rawls e a teoria da propriedade do libertário Robert Nozick, um debate que é radicalmente reconfigurado pela crítica de Liam Murphy e Thomas Nagel ao "mito da

propriedade". Todo esse arcabouço filosófico é, então, utilizado como lente para interpretar o projeto da Constituição Federal de 1988, com o auxílio de doutrinadores pátrios como Ingo Wolfgang Sarlet, Ricardo Lobo Torres e Gilmar Mendes e Paulo Gonet Branco.

O trabalho está estruturado em seis capítulos. Após esta introdução, o segundo capítulo dedica-se a explorar os fundamentos filosóficos do Estado, da tributação e dos direitos, estabelecendo a base teórica para a necessidade e a legitimidade do financiamento das funções estatais. O terceiro capítulo transporta a discussão para a realidade brasileira, analisando como a Constituição de 1988 desenhou um Estado Social com vastos deveres prestacionais e como o Sistema Tributário Nacional foi concebido para custeá-los. O quarto capítulo foca na própria Administração Tributária, detalhando seu conceito, estrutura e os desafios que enfrenta para ser eficiente e justa. O quinto capítulo concatena os argumentos ao posicionar a Administração Tributária não como um apêndice, mas como a coluna vertebral do Estado Democrático de Direito, enfrentando o mito de que uma fiscalização rigorosa seria inimiga das liberdades individuais. Por fim, o sexto capítulo apresenta a conclusão, reafirmando a tese pragmática de que, sem a capacidade financeira do Estado, os direitos fundamentais não passam de promessas no papel.

2. O CUSTO DA ORDEM: FUNDAMENTOS FILOSÓFICOS

2.1 Do caos ao contrato: o custo da segurança jurídica

Desde as primeiras formas de organização social complexa, a emergência de um poder centralizado apresentou-se dicotomicamente. Se por um lado prometia ordem e segurança contra a violência e o caos, por outro, essa mesma estrutura de comando logo revelou sua capacidade de impor exigências aos seus membros.

A mais persistente e universal dessas exigências é a de contribuir com uma parcela dos bens e do trabalho individual para o sustento coletivo. Assim surgiu a tributação, não como um pacto voluntário entre iguais em sua origem, mas como prerrogativa de um poder que, embora invocando o bem comum, sempre suscitou uma desconfiança fundamental: a quem realmente servem os vastos recursos arrecadados? O fardo imposto à maioria é, de fato, proporcional aos benefícios que todos recebem, ou financia desigualmente os interesses de poucos? Essa antiga suspeita em relação ao poder e seus mecanismos de financiamento é o pano de fundo da contínua dúvida sobre a legitimidade do Estado e a justiça de seus encargos.

A filosofia política tem se dedicado a explorar a justificação do poder estatal, e a tradição contratualista oferece um modelo influente. Norberto Bobbio (2005, p. 44-47), ao analisar essa tradição, mostra o Estado como um "artifício humano", uma resposta racional às deficiências de um "estado de natureza" hipotético.

Esse estado pré-político é descrito de formas variadas pelos clássicos. Para Hobbes, "[...] a vida do homem é solitária, pobre, sórdida, brutal e curta." (2003, p. 109). Locke via um estado com direitos naturais, mas sem garantias efetivas para a propriedade (2001, p. 156-159). Já Rousseau neste modo arguiu sobre a busca por um pacto que restaurasse a liberdade em novas bases:

Achar uma forma de associação que defenda e proteja com toda a força comum a pessoa e os bens de cada sócio, e pela qual, unindo-se cada um a todos, não obedeça todavia senão a si mesmo e fique tão livre quanto antes." Tal é o problema fundamental que resolve o contrato social." (Rousseau, 2011, p. 25)

Na leitura de Bobbio (2005, p. 44-47), o denominador comum dessas correntes é a busca racional pela superação de uma condição insustentável através do acordo. O contrato social firma-se, portanto, como o artifício da razão: indivíduos livres aceitam uma autoridade comum em troca de paz e segurança jurídica. A chave dessa transição é o consentimento; é ele que, segundo Bobbio (2005, p. 89), distingue o poder político legítimo da mera força bruta, gerando o dever de obediência.

No entanto, o soberano encarregado de proteger e julgar não opera no vácuo; ele possui necessidades materiais incontornáveis. Os recursos para manter essa estrutura de ordem advêm da própria sociedade protegida. A lógica é de contrapartida: ao optar pelo Estado, aceita-se o ônus de sua manutenção. Até mesmo John Locke, defensor intransigente da propriedade, foi taxativo ao reconhecer essa realidade:

É verdade que os governos não podem sustentar-se sem grandes encargos (...). Mas isso deve ocorrer com o seu próprio consentimento, isto é, o consentimento da maioria, dado diretamente ou através de representantes que ela escolheu.(2001, p. 168)

O dilema que persiste, contudo, é o peso desse fardo. O consentimento formal é suficiente para aliviar a sensação de perda patrimonial quando recursos privados são carreados ao cofre comum, mesmo sob a promessa de proteção?

Sob uma ótica mais realista da sociologia financeira, define-se o Estado Fiscal como aquele que vive essencialmente da tributação, superando o antigo modelo patrimonial. É desta forma que Nabais (2018) resgata a célebre sentença do juiz Oliver Wendell Holmes Jr. – fio condutor desta análise - 'os impostos são o que pagamos

por uma sociedade civilizada'. Assim, a história financeira de uma nação espelha suas lutas de poder e valores civilizatórios.

Desta feita, a investigação sobre os fundamentos do Estado nos leva, inevitavelmente, ao dilema de seu financiamento. A tributação surge, neste primeiro contato, como o preço da ordem, uma consequência da vida em sociedade organizada.

Se essa troca é justa, e se o "preço" pode ser mais que um simples fardo, são questões para aprofundamento. Que valores e mecanismos poderiam alterar essa percepção de perda, transformando-a em reconhecimento de necessidade ou investimento no futuro coletivo?

Esta jornada, dado isso, nos obriga a investigar a natureza do poder que impõe esse preço: como a soberania estatal se conecta à sua capacidade de sustento e como essa relação pode ser ressignificada para além de uma mera imposição, transformando-se em um dever cívico inerente ao pacto social?

2.2. O tributo como cláusula pétreia do pacto social

Ainda que a filosofia política descreva o Estado como um artifício racional para superar o caos (Bobbio, 2005) e a doutrina aponte sua dimensão fiscal como condição de operacionalidade (Nabais, 2018), a psicologia do contribuinte opera em outra frequência. Para o cidadão comum, verter parte de seu patrimônio aos cofres públicos é sentido, primariamente, como expropriação. Há uma lógica intuitiva nessa resistência: se a liberdade e a propriedade são conquistas, qualquer mecanismo que as reduza é recebido com a desconfiança típica de quem encara uma assimetria de forças.

A questão fundamental é: estamos condenados a essa ótica de coerção?

A resposta contratualista transcende a intuição. Ao consentirem na criação de uma autoridade para garantir objetivos coletivos, os indivíduos contratam, implicitamente, os meios para realizá-los. A tributação, sob esse prisma, é a consequência lógica da decisão de instituir o Estado. A vontade política que demanda ordem deve, por coerência, prover os recursos para que a máquina funcione. O tributo não é um excesso do soberano, mas a bateria que mantém o pacto vivo.

Esse nexo torna-se cristalino na análise dos bens públicos. Defesa e justiça, por sua natureza não rival e não excludente, são ignorados pela lógica de mercado. É o Estado Fiscal que custeia a estrutura de segurança onde a propriedade privada pode, enfim, prosperar. Murphy e Nagel (2005) são cirúrgicos nesse ponto: a ideia de uma "renda pré-tributária" intocável é um mito, uma ficção contábil. Sem o sistema legal financiado por impostos, não há mercado, nem contratos garantidos, nem renda a ser protegida.

Desta forma, o dever de pagar tributos aproxima-se de uma responsabilidade cívica. Negá-lo é querer os bônus da cooperação social rejeitando seus custos de manutenção. É o desejo infantil de usufruir da civilização sem pagar o ingresso.

O tributo, portanto, despe-se da roupagem de "roubo" para revelar-se como o "preço da liberdade". É o investimento coletivo que transforma direitos abstratos em realidades tangíveis. A discussão deixa de ser sobre a *existência* da tributação para focar na *justiça* de sua aplicação. Uma vez estabelecido que o Estado precisa de meios para existir, a questão crucial passa a ser: como esse fardo deve ser distribuído para que a justiça fiscal não seja apenas retórica?

2.3 A ilusão dos direitos gratuitos: a dependência material

Se a análise anterior revelou a tributação não apenas como uma consequência lógica da existência estatal (Bobbio, 2005, p. 44-47), também como o paradoxal custo

da liberdade, a investigação sobre sua natureza e justificação se aprofunda ao considerarmos o vasto universo dos direitos fundamentais.

Para Bobbio (2004), essa percepção ancora-se no valor da dignidade humana, conforme expressa em seus termos:

[...] os direitos do homem, por mais fundamentais que sejam, são direitos históricos, ou seja, nascidos em certas circunstâncias, caracterizadas por lutas em defesa de novas liberdades contra velhos poderes, e nascidos de modo gradual, não todos de uma vez e nem de uma vez por todas. (Bobbio, 2004, p. 9)

Entretanto, a mera positivação jurídica, por mais nobre que seja, não assegura a eficácia social da norma. Para que os direitos transitem da abstração das palavras para a realidade palpável, o Estado precisa ter capacidade operativa de agir, prover e proteger. E toda ação estatal, invariavelmente, possui um custo.

Essa progressão histórica é didaticamente organizada pela teoria das dimensões ou gerações. Conforme a sistematização de Ingo Wolfgang Sarlet (2018, p. 45-57), tal evolução não apenas amplia o catálogo de garantias, mas expande, na mesma medida, as responsabilidades financeiras do Estado.

O equívoco comum reside em pensar que os direitos de primeira dimensão — as liberdades civis e políticas, como o direito à vida e ao voto — seriam 'gratuitos' por exigirem apenas uma abstenção estatal (direitos negativos). Essa visão é falha. A liberdade exige estrutura para ser garantida.

Como já alertaram Stephen Holmes e Cass R. Sunstein (2019, p. 47-53), a manutenção de um sistema judicial, de forças policiais e de processos eleitorais justos — essenciais para garantir essas liberdades — demanda um investimento público contínuo e significativo.

Em seguida, surgem os direitos de segunda dimensão — sociais, econômicos e culturais. Estes, como o direito à saúde, à educação, ao trabalho e à moradia, impõem

ao Estado deveres de natureza predominantemente positiva, ou seja, exigem prestações e políticas públicas ativas (Sarlet, 2018, p. 59-63). A realização desses direitos está intrinsecamente ligada à capacidade de financiamento estatal, caracterizando o que José Casalta Nabais (2018, p. 231) denomina "Estado Fiscal Social", um modelo que assume a responsabilidade de prover um mínimo de bem-estar material.

A expansão não para por aí. Os direitos de terceira dimensão, ou de fraternidade e solidariedade, como o direito a um meio ambiente equilibrado, ao desenvolvimento e à paz, possuem um caráter transindividual e exigem ações estatais complexas, cooperação internacional e, novamente, recursos substanciais para sua efetivação (Sarlet, 2018, p. 48-49).

Portanto, não há direito, seja ele de qual dimensão for, que possa ser plenamente realizado sem que haja uma estrutura estatal financiada. A dignidade da pessoa humana, vetor que integra e releva a existência desses direitos (Sarlet, 2018, p. 99-106), exige, para sua concretização, condições materiais e institucionais que são, em sua maioria, custeadas por recursos públicos.

Diante dessa realidade contábil, a aversão ao tributo entra em rota de colisão direta com o anseio por uma proteção ampla dos direitos fundamentais. Se a dignidade possui um custo, a questão crucial deixa de ser a *existência* da despesa para se tornar a *ética* de seu financiamento: como repartir de forma justa esse ônus coletivo? Essa pergunta desloca o debate da necessidade para a equidade, convocando as grandes teorias da justiça para o centro da arena fiscal

2.4 O embate ético: Rawls, Nozick e a ficção da propriedade pré-política

Se a premissa de que a liberdade possui um custo financeiro é verdadeira, é neste ponto que John Rawls oferece, em *Uma Teoria da Justiça* (2000), o alicerce moral mais robusto para a solidariedade. Sua proposta de "justiça como equidade"

exige um exercício de humildade racional: a "posição original" sob um "véu de ignorância".

Este "véu" é o artifício metodológico crucial para desarmar os privilégios. Ele impõe ao legislador — e a cada cidadão que questiona o tributo — o dever de desenhar a sociedade sem saber qual lugar ocupará nela. Como o próprio Rawls explica, o mecanismo visa anular:

De algum modo, devemos anular os efeitos das contingências específicas que colocam os homens em posições de disputa, tentando-os a explorar as circunstâncias naturais e sociais em seu próprio benefício. (Rawls, 2000, p. 147)

A força desse argumento reside na incerteza radical que ele impõe. Sob a proteção desse véu, as partes são despidas de suas vantagens biográficas. Nas palavras textuais do autor, desenha-se o cenário da imparcialidade absoluta:

Em primeiro lugar, ninguém sabe qual é o seu lugar na sociedade, a sua posição de classe ou seu status social; além disso, ninguém conhece a sua sorte na distribuição de dotes naturais e habilidades, sua inteligência e força, e assim por diante. Também ninguém conhece a sua concepção do bem, as particularidades de seu plano de vida racional... (Rawls, 2000, p. 147)

Essa ignorância deliberada é o que valida o contrato social. Se ninguém sabe se será o magnata ou o desassistido, a escolha racional recai inevitavelmente sobre princípios que protejam a todos. Daí emerge a legitimidade do "princípio da diferença": a desigualdade econômica só é tolerável se o sistema reverter benefícios aos menos favorecidos.

Para a tributação, a implicação é direta e inegociável. A progressividade fiscal deixa de ser uma punição ao sucesso para se tornar o cumprimento de um seguro

social racional. O tributo, aqui, é a ferramenta ativa que impede que a sorte de uns signifique a miséria de outros.

Contudo, essa lógica de cooperação colide frontalmente com o muro do individualismo radical. Na trincheira oposta, Robert Nozick (1991) dá a roupagem filosófica mais sofisticada à resistência fiscal. Em *Anarquia, Estado e Utopia*, ele dinamita a ideia de justiça distributiva ao rejeitar qualquer padrão final de equidade.

Para a visão libertária de Nozick, pouco importa se a sociedade é desigual; a única questão relevante é se a riqueza foi adquirida sem fraude. Se o processo histórico foi limpo, o Estado não tem autoridade moral para intervir. A crítica é feroz e ecoa o sentimento de muitos contribuintes refratários: para ele, tributar o fruto do trabalho para financiar o bem-estar alheio não é solidariedade, mas uma violação da auto propriedade, análoga a trabalhos forçados. Como ele resume de forma lapidar: "A justiça na propriedade é histórica, depende do que realmente aconteceu" (Nozick, 1991, p. 173).

Esse embate teórico expõe a fratura exposta do nosso tempo: de um lado, a necessidade civilizatória de financiar a dignidade humana (Rawls); do outro, a defesa intransigente de uma liberdade que não reconhece dívida social (Nozick).

Se as posses de um indivíduo foram adquiridas de forma justa, ele tem direito a elas. A oposição de Nozick à redistribuição não é meramente econômica; ela se baseia no princípio moral da separação entre as pessoas. Ele argumenta que a noção de um "bem social" é uma abstração perigosa que obscurece o fato de que são indivíduos distintos que arcaram com os sacrifícios. Assim ele afirma:

Mas não há entidade social com um bem que suporte algum sacrifício para seu próprio bem. Há apenas pessoas individuais, pessoas diferentes, com suas vidas individuais próprias. Usar uma dessas pessoas em benefício das outras implica usá-la e beneficiar os demais. Nada mais. (Nozick, 1991, p. 48)

Isto posto, para Nozick, a redistribuição forçada não é uma contribuição social, mas o sacrifício injustificável de uns em prol de outros. Ele critica teorias de justiça "padronizadas" como a de Rawls, por implicarem interferência contínua na liberdade individual. A visão de Nozick oferece a mais robusta justificação filosófica para a percepção da tributação (além do mínimo) como uma agressão aos direitos individuais.

Desafiando as premissas que fundamentam tanto a visão de Nozick quanto grande parte do debate público, Liam Murphy e Thomas Nagel, em "O Mito da Propriedade: Os impostos e a justiça" (2005), propõem uma reavaliação radical. O alvo de sua crítica é o que se pode denominar "libertarismo vulgar": a intuição comum de que os indivíduos possuem um direito moral absoluto à sua renda pré-tributária, da qual o imposto seria uma expropriação posterior (Murphy; Nagel, 2005).

Para os autores, esta é uma falácia conceitual, pois "a propriedade privada é uma convenção jurídica, definida em parte pelo sistema tributário" (Murphy; Nagel, 2005, p. 11). Portanto, a questão de saber o que é de quem, antes de os impostos serem levados em conta, não pode ser respondida. A propriedade e os resultados de mercado não são fenômenos naturais, mas construções legais e sociais que dependem inteiramente de um sistema jurídico e coercitivo mantido pelo Estado. Assim, a própria noção de uma base moral pré-tributária é um mito, pois essa renda sequer existiria sem o aparato estatal que os tributos financiam.

A justiça, para eles, não deve ser avaliada pela forma como o sistema tributário onera essa base pré-tributária fictícia, mas sim pelos resultados do sistema legal e econômico como um todo, incluindo as regras tributárias. A tributação, nessa ótica, é um elemento definidor dos próprios direitos de propriedade, e um meio legítimo para que a sociedade persiga objetivos coletivos, incluindo a justiça social. A verdadeira indagação, portanto, não é se o Estado está 'subtraindo' bens do indivíduo, mas sim se o arranjo de propriedade que ele estabelece — já computada a tributação — resulta em um sistema justo.

Esse confronto teórico — opondo a equidade de Rawls, o libertarismo de Nozick e a desmitificação da propriedade por Murphy e Nagel — desnuda o labirinto

ético da tributação. Se Nozick enxerga uma tensão insolúvel entre fisco e liberdade, os demais autores oferecem a base moral para sistemas que buscam não apenas financiar a máquina, mas moldar uma cooperação social justa.

O debate, assim, ultrapassa a contabilidade pública para atingir o coração do que entendemos por justiça. O tributo deixa de ser visto como um peso arbitrário e assume seu papel como peça-chave das regras que organizam a vida econômica. Se a justiça é o fim, a gestão tributária correta é o meio para alcançá-la.

Alicerçado nessa fundamentação filosófica que legitima a tributação como pilar civilizatório, o estudo aterra agora na realidade nacional.

O capítulo seguinte examina como esse embate abstrato ganhou forma jurídica na Constituição de 1988, investigando o desenho de um Estado com altas aspirações sociais e a engenharia fiscal projetada para custeá-las, no tenso confronto entre a promessa constitucional e a realidade orçamentária.

3. A CONSTITUIÇÃO CIDADÃ E A CONTA A PAGAR

3.1 O projeto constitucional de 1988 e o custo da dignidade

A incursão filosófica do capítulo anterior revelou que a existência do Estado, mesmo quando percebida através do prisma do "fardo" de seus custos, encontra justificativas racionais profundas (Bobbio, 2005) e se mostra indissociável da própria garantia da liberdade (Holmes & Sunstein, 2019) e da materialização dos direitos (Sarlet, 2018, p. 191-192). Transpondo essa reflexão para o ordenamento jurídico pátrio, a Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CF/88) surge não apenas como um diploma legal, mas como a expressão de um amplo pacto social, delineando um grandioso projeto de nação.

A arquitetura do Estado brasileiro, inaugurada pelo artigo 1º da Carta de 1988, define a República como um Estado Democrático de Direito sob a forma federativa. Mais do que uma definição formal, o dispositivo elenca os vetores axiológicos que sustentam todo o ordenamento jurídico: a soberania, a cidadania e, com supremacia valorativa, a dignidade da pessoa humana, ladeados pelos valores do trabalho e pelo pluralismo político.

Avançando na análise, o Artigo 3º da CF/88 não apenas define objetivos; ele impõe um programa de ação. Segundo Ingo Wolfgang Sarlet (2018, p. 111), esses comandos — construir uma sociedade solidária, garantir o desenvolvimento, erradicar a pobreza e promover o bem de todos — possuem força normativa vinculante. O texto constitucional não faz sugestões; ele ordena uma transformação social profunda.

A soma dos fundamentos do Artigo 1º com as metas do Artigo 3º revela a face do Estado brasileiro: social, provedor e desenvolvimentista. Longe do modelo de Estado mínimo que apenas vigia contratos, o projeto de 1988 compromete-se ativamente com a correção das desigualdades.

Essa ambição, contudo, não é casual. Ela se justifica como a resposta constitucional necessária a uma profunda dívida social histórica, forjada em séculos de escravidão, concentração fundiária e negação sistemática da cidadania à vasta maioria da população.

O projeto de 1988 é, portanto, o primeiro pacto social que visa ativamente reverter essa exclusão. Essa exigência de transformação torna-se ainda mais premente ao nos debruçarmos sobre o vasto e detalhado catálogo de Direitos e Garantias Fundamentais consagrado pela Constituição. Estes não são meras declarações de intenção, mas normas jurídicas dotadas de aplicabilidade que impõem ao Estado deveres de proteção e promoção, constituindo o núcleo da proteção da pessoa humana (Sarlet, 2018, p. 75-82).

Nesse contexto, a Constituição de 1988 é notavelmente vinculada à política do Bem-estar Social na enumeração desses direitos, abrangendo as diversas dimensões historicamente reconhecidas. Cada uma delas, como já estabelecido pela premissa de que a liberdade tem um custo (Holmes; Sunstein, 2019), implica uma demanda inevitável ao tesouro público. Os direitos de primeira dimensão (civis e políticos, Art. 5º), embora classicamente vistos como abstenções, exigem para sua garantia um custoso aparato judicial e policial. A exigência financeira torna-se ainda mais explícita nos direitos de segunda dimensão (sociais, econômicos e culturais, Art. 6º e ss.), que demandam do Estado uma posturaativa e prestações positivas (Sarlet, 2018, p. 60-63).

Essa exigência financeira universal, inerente a todo o catálogo de direitos, é tensionada ao extremo pelo §1º do Art. 5º da CF/88, que constitui a "aplicação imediata" das normas definidoras de direitos e garantias fundamentais. Essa disposição, como sublinha Ingo Wolfgang Sarlet (2018, p. 269 e ss.), confere força normativa direta a esses direitos, tornando-os exigíveis perante o Poder Público. Surge, então, uma tensão palpável: de um lado, a promessa constitucional de direitos amplos e imediatamente aplicáveis; de outro, a realidade das limitações orçamentárias e da finitude dos recursos estatais.

É com este molde que se discute a doutrina da "Reserva do Possível". De origem alemã, ela pondera que a obrigação do Estado de efetivar direitos prestacionais está condicionada à disponibilidade de recursos, mas, como explicam Gilmar Mendes e Paulo Gonçalves Branco (2017), não pode ser invocada para aniquilar o núcleo consubstancial do "mínimo existencial".

Chega-se, assim, ao conceito de "Mínimo existencial". Ele representa aquele núcleo irredutível de direitos e condições materiais sem os quais não se pode falar em vida com dignidade, constituindo um dever prioritário e inafastável do Estado (Torres, 1989, p. 29-49). A materialização desse mínimo existencial, entretanto, não ocorre sem custo; ela impõe um dispêndio financeiro contínuo que, no cenário brasileiro, assume proporções monumentais.

3.2 Quem paga a conta? A ética da repartição do ônus

Se o Estado Social custa caro, a pergunta que ecoa é estritamente ética: qual é a forma justa de dividir essa conta? A transposição das teorias da justiça para o solo jurídico nacional desnuda as escolhas morais feitas pelo constituinte e expõe as contradições latentes do nosso modelo de financiamento.

A opção do constituinte de 1988 por uma "sociedade livre, justa e solidária" e pela "erradicação da pobreza" (Art. 3º, I e III, CF/88) posiciona o Brasil em um campo ético que valoriza resultados sociais, afastando-se do mero proceduralismo.

A aplicação do 'princípio da diferença' de Rawls ao sistema tributário brasileiro oferece o lastro moral para a progressividade: a desigualdade só é tolerável se trabalhar a favor dos vulneráveis.

Contudo, essa lógica colide frontalmente com o muro libertário erguido por Robert Nozick. Para este, o Estado Social desenhado em 1988 seria ilegítimo na origem, pois transformar a sociedade em co-proprietária do esforço individual equivale, em sua leitura radical, a um trabalho forçado. Esse impasse ético só é

superado — ou ao menos mitigado — quando recorremos à desconstrução operada por Murphy e Nagel: a ideia de que existe uma renda 'minha' antes de o Estado existir é uma ficção contábil e moral. Sem o Estado, não há mercado, nem propriedade garantida, muito menos renda a ser tributada. Assim, a análise da justiça tributária no Brasil, à luz dessas teorias, transcende a pergunta "quanto o Estado pode tirar?".

A lente de Murphy e Nagel, em especial, alinha-se ao mandato constitucional da CF/88 ao focar na justiça dos resultados sociais. Ela nos força a questionar se o nosso sistema legal e econômico, com os impostos inclusos, está de fato construindo a sociedade justa e solidária prometida. Essa questão expõe a fratura entre a promessa constitucional e a realidade do nosso Sistema Tributário, ponto nevrágico da discussão a seguir.

3.3 O motor financeiro da República: o Sistema Tributário Nacional

Superada a discussão filosófica sobre a justiça distributiva, torna-se necessário investigar como o constituinte brasileiro traduziu esses valores abstratos em normas positivas. A análise recai agora sobre a arquitetura do Sistema Tributário Nacional, dissecando não só a competência para tributar, mas as balizas éticas que limitam esse poder e o direcionam à finalidade social.

3.3.1 As travas contra o arbítrio: garantias do contribuinte

Mais do que um emaranhado de regras de cobrança, o Sistema Tributário deve ser lido como um instrumento de viabilização da dignidade humana. Nessa linha, a doutrina constitucionalista aponta que o custeio dos direitos sociais gera deveres de solidariedade. É nesse contexto que se insere o “dever fundamental de pagar impostos”, reafirmado por Nabais (2018, p. 244) como a tradução jurídica da cidadania

fiscal: o pagamento de tributos deixa de ser uma mera imposição arbitrária para se revelar como a contrapartida indispensável à manutenção do Estado.

Sob esse prisma, princípios como a capacidade contributiva e a vedação ao confisco atuam como guardiões, assegurando que a extração de recursos respeite o patrimônio mínimo do indivíduo. A pedra angular desse sistema é o princípio da legalidade (Art. 150, I, CF/88). Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 106) o define como um dos “pontos cardeais do Estado Financeiro”. A exigência de lei estrita para criar ou majorar tributos é a materialização jurídica do aforismo liberal *“no taxation without representation”*, garantindo que a invasão patrimonial pelo Estado só ocorra com o aval dos representantes do povo.

No que tange à igualdade, o inciso II do artigo 150 da Constituição impõe a isonomia tributária, interditando qualquer distinção entre contribuintes que se encontrem em situações equivalentes, impedindo que o Estado utilize critérios arbitrários para criar privilégios ou perseguições. Como explica Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 78), essa proibição é "o contraponto fiscal, sob forma negativa, do princípio proclamado afirmativamente no caput do art. 5º", proibindo distinções arbitrárias e conectando-se intimamente com o princípio da capacidade contributiva (Art. 145, §1º, CF/88), que orienta que os impostos, sempre que possível, sejam graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, promovendo uma maior justiça fiscal ao onerar mais quem mais pode pagar.

Outros pilares fundamentais, analisados por Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 111, 114) como garantias indispensáveis da segurança jurídica, são a irretroatividade e a anterioridade. O primeiro (Art. 150, III, 'a', CF/88) impede que a lei fiscal alcance fatos geradores pretéritos, estabilizando as relações passadas. Já o segundo, desdobrado nas regras do exercício financeiro e da noventena (alíneas 'b' e 'c'), obsta a cobrança imediata de tributos majorados, assegurando ao contribuinte o direito de não ser surpreendido por novas exações sem um lapso temporal de adaptação.

Ademais, o princípio da vedação ao confisco (Art. 150, IV, CF/88) estabelece que a carga tributária não pode ser excessiva. Para Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 66), esta vedação se traduz em uma "imunidade tributária de uma parcela mínima

necessária à sobrevivência da propriedade privada", protegendo-a de uma "imposição exagerada que implique na sua extinção". Esses princípios, em conjunto, não apenas protegem o cidadão contra o poder impositivo do Estado, mas também conferem legitimidade e racionalidade ao sistema tributário, elementos essenciais para a sua aceitação e eficácia.

3.3.2 Arrecadar para civilizar: a função social

Se de um lado a Constituição ergue barreiras contra o arbítrio fiscal, de outro ela imbui a tributação de um propósito que transcende a mera alimentação do caixa estatal. A "função social do tributo" não é um adorno retórico; é o vetor que legitima a extração de riqueza privada para converter a República em um projeto realizável.

Essa teleologia encontra amparo decisivo na doutrina, uma vez que a ambição constitucional de 1988 não pode prescindir de base material. A concretização de direitos sociais complexos impõe ao Estado deveres prestacionais que dependem, na prática, de um financiamento tributário robusto. É nesse ponto que a análise de José Casalta Nabais (2018, p. 232) se torna fundamental: o Estado contemporâneo é, por definição, um 'Estado Fiscal', cuja existência e capacidade de agir estão atreladas à receita dos impostos. Assim, o pagamento de tributos ultrapassa a esfera da mera imposição estatal para se configurar como a condição indispensável de cidadania e de sustentação da dignidade coletiva.

Sob essa ótica, a arrecadação deixa de ser um fim em si mesma para se tornar instrumento daquelas metas ambiciosas do Artigo 3º da Carta Magna: construir uma sociedade solidária, erradicar a pobreza e reduzir desigualdades. Essa concepção dialoga diretamente com as teorias de justiça de Rawls (2000) e Murphy e Nagel (2005): a tributação é o mecanismo por excelência de redistribuição e financiamento do bem comum. Quando o recurso arrecadado é drenado para fins que significam a coletividade, a obrigatoriedade da contribuição ganha, finalmente, sua justificação ética.

Ainda assim, pode ser na extrafiscalidade que a função social do imposto assume seu elemento mais complexo. Como sugeriu Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 6), interpreta-se o uso das alíquotas de impostos, não como uma forma de arrecadar receita, mas como um meio de ajustar comportamentos e interferir na realidade econômica. O desafio é transformar a norma tributária em um indutor de comportamento, onerando algo que é prejudicial e premiando algo que é útil, em tentativa, muitas vezes árdua, de equilibrar a eficiência econômica com a demanda por justiça que o mercado, por si só, tende a negligenciar.

3.3.3 O labirinto federativo: competências e partilha

A arquitetura federativa desenhada em 1988 exigiu uma engenharia financeira compatível. Reconhecendo que a autonomia política é uma ficção sem autonomia orçamentária, o constituinte estabeleceu uma discriminação de rendas minuciosa, outorgando competências tributárias rígidas à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios (Arts. 145 a 156).

A obra de Gilmar Mendes e Paulo Gustavo Gonçalves Branco ilumina essa estratégia dual. Em um Estado federal complexo como o brasileiro, a sobrevivência dos entes subnacionais depende de duas vias de acesso aos recursos: "partilhar competências tributárias e partilhar o produto da arrecadação" (Mendes; Branco, 2017, p. 1259). Segundo os autores, essa foi a escolha deliberada do constituinte de 1988: "os dois caminhos foram adotados [...], ambos apontando para o mesmo objetivo: a descentralização fiscal", com uma ênfase notável na transferência de recursos "em favor de Estados e, sobretudo, Municípios" (Mendes; Branco, 2017, p. 1259).

Mais do que uma engenharia contábil, o sistema de repartição de receitas (Arts. 157 a 162) deveria operar como o pulmão do federalismo. Na teoria, é a capilaridade que permite à arrecadação federal irrigar o Brasil real — aquele onde o cidadão pisa e exige serviços. Sem esse repasse, a política pública desenhada em Brasília não

passaria de ficção jurídica ao chegar na ponta da linha. O mecanismo existe, portanto, para impedir que a geografia dite a dignidade: o serviço público precisa funcionar tanto na metrópole rica quanto no município desassistido.

Contudo, a operacionalização desse arranjo impõe desafios gigantescos à gestão fiscal. A complexidade do sistema de repartição não é apenas um problema contábil, mas uma barreira real que, se mal administrada, compromete a sustentabilidade financeira de governadores e prefeitos.

Ao fim, o Sistema Tributário de 1988 entrega um paradoxo amargo: temos um federalismo que descentralizou as obrigações e os deveres políticos, mas manteve a chave do cofre centralizada. A Constituição prometeu autonomia local, mas o sistema fiscal entregou dependência, criando uma tensão permanente entre a descentralização prometida no papel e a penúria de recursos para sustentá-la na prática.

3.4 Da regressividade perversa à cidadania fiscal: o desafio da equidade

A Constituição de 1988, ao estabelecer os objetivos fundamentais da República, não o fez como mera declaração de intenções. Na visão de Mendes e Branco (2017, p. 183), tais objetivos não são retórica, mas normas cogentes que vinculam o Estado a um programa de ação transformador. Esse desenho institucional insere o país no que Nabais (2018, p. 233) classifica como 'Estado Fiscal Social': uma estrutura que, ao assumir deveres prestacionais gigantescos, torna-se dependente de um fluxo financeiro ininterrupto para não colapsar em uma crise de sustentabilidade.

O paradoxo, entretanto, reside na base desse financiamento. Historicamente, a matriz tributária brasileira optou por penalizar o consumo, gerando uma regressividade perversa. Tributos indiretos como ICMS e IPI não distinguem a capacidade econômica do consumidor final, confiscando uma fatia proporcionalmente maior da renda das famílias mais pobres. Enquanto isso, a tributação sobre o

patrimônio e a renda — tecnicamente mais justas — participa de forma tímida na arrecadação global.

Não se trata apenas de uma falha técnica, mas de uma contradição que corrói a legitimidade do pacto de 1988. Temos uma Constituição que exige solidariedade, financiada por um sistema que aprofunda a desigualdade. O Estado oferta direitos com uma mão, mas retira a subsistência dos vulneráveis com a outra. Como alertam Murphy e Nagel (2005, p. 129 e ss), essa injustiça na coleta compromete a percepção moral de todo o sistema.

Frente a esse abismo entre a norma e a realidade, surge a questão: quem opera essa máquina e garante que os recursos cheguem aos cofres públicos? A resposta aponta para a Administração Tributária. O próximo capítulo dissecará essa engrenagem, fundamental para transformar potencial arrecadatório em justiça concreta.

É preciso pontuar, contudo, que o legislador finalmente reagiu a esse cenário. A promulgação da Emenda Constitucional nº 132 (BRASIL, 2023) iniciou uma correção de rota histórica. Ao criar o IVA Dual (IBS e CBS), a Reforma Tributária do consumo foi além da simplificação: instituiu mecanismos de justiça fiscal inéditos, como o *cashback*. A devolução personalizada de tributos é a confissão legislativa de que o sistema não pode mais ser cego à desigualdade. Ao devolver parte do imposto aos mais pobres, a nova ordem constitucional busca, ainda que tardivamente, honrar a capacidade contributiva e resgatar a cidadania fiscal.

4. A GESTÃO DA RIQUEZA COLETIVA: O ESTADO FISCAL NA PRÁTICA

4.1 anatomia do fisco: muito além da burocracia

Os precedentes demonstraram que a tributação, para além da percepção inicial de fardo, emerge como uma necessidade lógica para a existência do Estado (Bobbio, 2005; Nabais, 2018), como condição para a liberdade (Holmes & Sunstein, 2019) e para a efetivação de todos os direitos, encontrando, ademais, no ordenamento constitucional brasileiro (CF/88) e no debate sobre justiça fiscal (Rawls, 2000; Murphy & Nagel, 2005), fundamentos para sua legitimidade e direcionamento social. Contudo, a passagem da previsão normativa do tributo para sua efetiva arrecadação e destinação aos fins públicos demanda uma engrenagem institucional específica: a Administração Tributária (AT).

A atividade financeira do Estado, nas lições de Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 3), é conceituada como "o conjunto de ações do Estado para a obtenção da receita e a realização dos gastos para o atendimento das necessidades públicas". A Administração Tributária é o conjunto de órgãos e agentes estatais que executam essa atividade essencial.

Tal incumbência, todavia, transcende a simples cobrança, englobando, como veremos, um complexo de atividades que visam assegurar o cumprimento das obrigações fiscais e a correta aplicação da legislação pertinente.

Nesse contexto, a arquitetura fiscal espelha o pacto federativo, conferindo autonomia administrativa à União, Estados e Municípios para gerirem suas competências constitucionais. Nesse arranjo, a atuação da Receita Federal e dos fiscos subnacionais transcende a burocracia: conforme a lógica de Nabais (2018), trata-se da estrutura basilar que sustenta a viabilidade do Estado Fiscal e garante os recursos para as demandas sociais.

Dentre as múltiplas atribuições do Fisco, o lançamento tributário ocupa posição central. É este ato que converte a previsão legal em crédito exigível. Trata-se de uma competência privativa e indelegável, exercida exclusivamente pelo Auditor-Fiscal (art. 142 do CTN – BRASIL, 1966), a autoridade que materializa a incidência da norma no mundo real.

Após constituído o crédito, inicia-se a gestão da arrecadação, classificada por Torres (2011a, p. 3) como parte essencial da atividade financeira do Estado. Entretanto, para que a arrecadação ocorra efetivamente, a fiscalização é indispensável. É o auditor quem verifica a veracidade dos fatos geradores e combate a sonegação.

Por fim, a eficiência administrativa, quando pautada na ética e na transparência, legitima a tributação. Ela assegura o cumprimento do princípio da capacidade contributiva (Torres, 2011a, p. 93), cobrando de cada um conforme sua riqueza e fortalecendo o Estado Democrático de Direito.

4.2 A busca pela justiça fiscal

Embora o Artigo 37 da Constituição imponha a eficiência como dogma, na seara tributária esse conceito é frequentemente mal compreendido como mera voracidade arrecadatória. É um erro. Uma Administração Tributária (AT) que opera pela força bruta ou pela burocracia kafkiana é, por definição, ineficiente, pois eleva o custo de conformidade e convida à sonegação.

A verdadeira eficiência fiscal, capaz de sustentar o Estado Democrático, reside na inteligência e na seletividade: focar no grande sonegador estruturado em vez de asfixiar o contribuinte de boa-fé. Como alerta Ricardo Lobo Torres, a justiça fiscal depende dessa calibragem. Sem uma máquina capaz de distinguir o erro formal da fraude dolosa, a isonomia tributária torna-se letra morta.

Contudo, a atuação da AT enfrenta desafios críticos. Um dos mais significativos é a evasão fiscal. Esta prática fere de morte o princípio da isonomia, criando vantagens competitivas indevidas para quem descumpre a lei. Ao sonegar, o infrator não apenas enriquece ilicitamente, mas transfere o ônus da manutenção do Estado para os ombros dos contribuintes que cumprem suas obrigações.

Relacionada, mas distinta, está a questão da elisão fiscal abusiva, onde se utilizam formas jurídicas atípicas ou negócios indiretos com o principal ou único propósito de evitar a tributação. O enfrentamento dessa prática, muitas vezes por meio de normas gerais antielisivas, exige da AT um preparo técnico sofisticado e uma atuação pautada pela legalidade e pelo princípio da proporcionalidade, como bem adverte Torres (2011b, p. 121, 131), para evitar arbitrariedades.

Outro desafio que afeta a percepção de justiça do sistema, embora não seja de responsabilidade direta da AT em sua totalidade, é a má aplicação dos recursos públicos arrecadados. A sensação de que os tributos pagos são desviados pela corrupção ou desperdiçados mina a confiança do cidadão.

Essa desconfiança gera um ciclo vicioso que afeta diretamente a sustentabilidade de todo o Estado Fiscal. A legitimidade da arrecadação, como vimos, está atrelada à percepção de justiça do sistema como um todo. Quando o cidadão não vê o retorno de seus impostos em serviços públicos de qualidade, sua predisposição para contribuir voluntariamente é corroída. Como adverte Nabais (2018, p. 235), quanto menos os cidadãos sentem o Estado como "seu", "menor será a sua predisposição para pagar os impostos, ou seja, menor será a sua moral fiscal ou a sua "cidadania fiscal". O efeito colateral desse distanciamento é um Fisco forçado a agir pela coerção bruta. O processo de arrecadação torna-se uma guerra custosa e conflituosa, o que, ironicamente, sabota a própria eficiência que o sistema deveria buscar.

Para romper esse ciclo, a opacidade administrativa precisa dar lugar a uma transparência radical. O sigilo fiscal deve proteger a intimidade do contribuinte, nunca a ineficiência do Estado. A verdadeira responsabilidade pública (*accountability*) só

existe quando há escrutínio real — seja pelos Tribunais de Contas, pelo Legislativo ou pelo controle social. Sem esses freios, a confiança do cidadão se dissolve.

Portanto, uma Administração Tributária moderna não pode ser reduzida a um órgão de polícia. Sua eficiência mede-se pela capacidade de ser justa. Ao calibrar o rigor contra a fraude com o incentivo à conformidade voluntária, o Fisco deixa de ser um cobrador para se tornar um garantidor da ordem jurídica. Somente quando a gestão fiscal priorizar a cooperação e a lisura é que a sociedade deixará de ver o tributo como um confisco para enxergá-lo como o investimento necessário no bem comum.

4.3 A nova Relação fisco-contribuinte: da coerção à conformidade cooperativa

Historicamente, a relação entre a Administração Tributária e os contribuintes foi pautada por uma desconfiança mútua, assemelhando-se a um "jogo de gato e rato" onde o Estado vigia e pune, enquanto o particular se esconde e evade. No entanto, a complexidade das relações econômicas contemporâneas demonstrou o esgotamento desse modelo puramente repressivo. A litigiosidade excessiva drena recursos estatais que poderiam ser investidos em direitos fundamentais, tornando o custo da arrecadação incompatível com a eficiência exigida pelo Artigo 37 da Constituição. Diante disso, emerge a necessidade de uma virada pragmática: a transição de um Fisco de autoridade para um Fisco de resultado.

Seguindo a linha de modernização do relacionamento e superando o paradigma de que um sistema focado em "medidas coercitivas como fiscalizações não atende mais as necessidades da sociedade" (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021, p. 5), a Receita Federal do Brasil (RFB) tem desenvolvido novos programas baseados na Conformidade Cooperativa. Este modelo, alinhado a recomendações da OCDE (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021, p. 2), propõe uma mudança de foco: em vez da fiscalização *a posteriori*, busca-se uma relação de "diálogo e ganhos mútuos",

fundada na "transparência, na segurança jurídica e na cooperação" (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021, p. 2).

Programas como o 'Confia', por exemplo, são direcionados a empresas com sólida governança corporativa tributária (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021, p. 3) e oferecem, em troca de transparência, maior previsibilidade fiscal e 'menor custo com litígios' (RECEITA FEDERAL DO BRASIL, 2021, p. 4).

Entretanto, a lógica da conformidade não deve restringir-se à elite empresarial. Sob a ótica da isonomia e da justiça social, a simplificação deve alcançar, prioritariamente, o pequeno empreendedor e o cidadão comum, para os quais o 'Custo Brasil' é proporcionalmente mais oneroso. É nesse contexto que se insere a Reforma Tributária do Consumo, que vai além da unificação de alíquotas e propõe uma modernização estrutural dos processos fiscais alinhada ao paradigma internacional da "Administração Tributária 3.0". Conforme destaca a Receita Federal (BRASIL, 2025), o novo sistema busca a simplificação extrema por meio da tecnologia, permitindo apurações assistidas e integração de dados em tempo real. Ao assumir para si o trabalho braçal da apuração — como já ocorre na Declaração Pré-preenchida —, o Fisco deixa de ser um gerador de entraves burocráticos para atuar como um facilitador do exercício da cidadania fiscal, garantindo que o tempo e os recursos da sociedade sejam alocados na atividade produtiva, e não na decifração de códigos tributários.

5. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA COMO FIADORA DA DEMOCRACIA

5.1 A insolvência dos direitos sem lastro financeiro

A premissa material que perpassa esta investigação — a de que a liberdade e a dignidade possuem um custo financeiro incontornável — ganha sua dimensão final quando confrontada com a insolvência. Como visto, a garantia de direitos, desde a segurança física até a seguridade social, depende de um aparato estatal oneroso (Holmes & Sunstein, 2019). Nesse contexto, a escassez de recursos não é apenas um problema orçamentário, mas uma ameaça direta à vigência dos direitos fundamentais. Se o Estado não arrecada, a Constituição deixa de ser norma para se tornar promessa vazia.

Nesse sentido, a capacidade do Estado de arrecadar tributos e de alocar esses recursos de forma eficiente e equânime para a garantia dos direitos torna-se uma questão central para a própria credibilidade e sustentabilidade do Estado Democrático de Direito. A "crise e sustentabilidade do Estado Fiscal", analisada por José Casalta Nabais (2018), está intimamente ligada à capacidade do Estado de financiar os crescentes compromissos sociais e de direitos que as sociedades contemporâneas lhe impõem. Um Estado que não consegue financiar os direitos que proclama é um Estado em crise de legitimidade e eficácia.

Portanto, qualquer discussão séria sobre a realização de direitos humanos e fundamentais deve, necessariamente, passar pela questão de seu financiamento. A percepção do tributo como um simples "fardo" ou uma "perda" deve ser confrontada com a realidade de que ele é o principal, senão o único, instrumento capaz de viabilizar a dignidade, a liberdade e a justiça social prometidas pelo constitucionalismo moderno. A negação da importância da tributação ou a tolerância com a sua evasão representam, em última instância, um atentado contra a própria possibilidade de uma sociedade baseada em direitos.

5.2 O Fisco como garantidor da existência estatal

A constatação de que os direitos, em todas as suas dimensões, possuem um custo e que sua efetivação é indissociável da capacidade de financiamento estatal (Holmes & Sunstein, 2019), como demonstrado no item anterior, lança uma luz direta sobre a importância da instituição responsável por angariar esses recursos.

Se o financiamento é o oxigênio que permite ao Estado respirar, a Administração Tributária emerge como o pulmão que garante esse suprimento. O Estado moderno — entendido aqui na acepção de 'Estado Fiscal' (Nabais, 2018) — não pode sequer ser concebido sem um fluxo contínuo de receitas. A capacidade de tributar deixa de ser apenas uma função administrativa para se tornar o alicerce da própria soberania.

Nesse contexto, a Administração Tributária transcende a visão de um mero aparato burocrático de cobrança. Ela se configura como a fiadora da própria existência financeira do Estado. As funções de lançamento, fiscalização e arrecadação de tributos, detalhadas por Ricardo Lobo Torres (2011a, p. 299-300, 363-370) como parte da atividade financeira estatal, são precisamente as que asseguram ao Estado os meios para sua subsistência e operação.

Um Estado desprovido de recursos financeiros efetivos, como se pode inferir da análise de Norberto Bobbio (2005) sobre a necessidade de meios para o exercício do poder legítimo, seria um Estado apenas nominal. Sua capacidade de impor a lei, de garantir a segurança, de prover serviços públicos e de proteger os direitos fundamentais restaria severamente comprometida, senão aniquilada.

A soberania estatal, desta feita, não se manifesta apenas na capacidade de ditar o direito, mas também na de obter os meios para tornar esse direito uma realidade. A ineficácia crônica da Administração Tributária conduziria, inexoravelmente, à insustentabilidade do Estado (Nabais, 2018). A incapacidade de financiar o "mínimo existencial" (Torres, 1989) erodiria a legitimidade do pacto social e a confiança dos cidadãos nas instituições.

Dadas estas premissas, ao assegurar a regularidade e a suficiência do fluxo de recursos para os cofres públicos, a Administração Tributária desempenha um papel que é, em última análise, existencial para o Estado. Ela não é apenas um instrumento de política fiscal, mas uma instituição fundamental para a manutenção da ordem jurídica, para a provisão de bens públicos e para a própria viabilidade do projeto de Estado Democrático de Direito, tal como consagrado pela Constituição de 1988. Sua solidez e eficácia são, consequentemente, pressupostos para a sobrevivência e a funcionalidade do Estado contemporâneo.

5.3 O falso antagonismo: poder fiscal vs. liberdade

A afirmação da Administração Tributária (AT) como fiadora da existência do Estado e, por extensão, da capacidade estatal de prover os direitos fundamentais cujo financiamento é incontornável (item 4.1) pode colidir com uma percepção socialmente difundida: a de que uma AT "forte" seria inherentemente antagônica aos direitos e garantias individuais. Este subcapítulo se dedica a desconstruir o mito desta suposta oposição, argumentando que, em um Estado Democrático de Direito, uma AT robusta e eficiente, desde que pautada pela legalidade e pelo respeito aos contribuintes, é, na verdade, um instrumento essencial para a própria efetivação dos direitos fundamentais.

É crucial distinguir uma AT "forte" no sentido de arbitrariedade de uma AT "forte" no sentido de republicanamente eficiente: tecnicamente capacitada, proba e estritamente vinculada à legalidade. A aparente contradição se desfaz quando se comprehende que a liberdade não floresce na ausência do Estado, mas sim em um arranjo institucional onde o poder controla o poder.

Sob essa ótica, a força da AT é um componente essencial da proteção dos direitos, e não o seu oposto. Como demonstram Holmes e Sunstein (2019, p. 52), a lógica do constitucionalismo moderno reside precisamente nesta interdependência: "a proteção 'contra o governo' é impensável sem a proteção oferecida 'pelo' governo".

Isto posto, uma Administração Tributária robusta, ao garantir os recursos para o funcionamento do Judiciário e dos órgãos de controle, atua como parte do sistema de freios e contrapesos que, em última análise, protege o cidadão contra os abusos de outros agentes estatais. Sua força, em consequência disso, não é um perigo à liberdade, mas um instrumento para viabilizá-la.

Ademais, uma AT eficiente no combate à sonegação e à elisão fiscal abusiva não é uma ameaça aos direitos, mas uma defensora da equidade. Ao garantir que todos contribuam conforme sua capacidade, a AT impede que o ônus fiscal recaia desproporcionalmente sobre os contribuintes honestos, promovendo uma justiça distributiva que está na base de um sistema que se pretende equânime. Aquele que sonega não apenas lesa o erário, mas também impõe um fardo maior aos demais e compromete a capacidade estatal de financiar os direitos de todos.

Conclui-se, então, que a ideia de um antagonismo inerente entre uma Administração Tributária robusta e os direitos fundamentais é um mito que precisa ser superado. Em um contexto democrático e legalista, a força da AT, entendida como sua capacidade de aplicar a lei com justiça e eficiência, é condição necessária para que o Estado disponha dos meios para transformar as promessas de direitos em realidade para todos os cidadãos. A sua atuação não se opõe aos direitos; pelo contrário, é instrumental à sua plena realização.

5.4 A precedência da Fazenda: hierarquia ou sobrevivência?

A argumentação desenvolvida até aqui demonstrou a indispensabilidade da Administração Tributária (AT) para a efetivação dos direitos fundamentais e para a própria existência e sustentabilidade do Estado. É justamente em razão dessa centralidade estratégica que o ordenamento jurídico blinda essa função com prerrogativas singulares. Esta seção se debruça sobre um dispositivo constitucional específico que parece corroborar, no plano normativo fundamental, a relevância e a

proeminência da função fiscal no seio da Administração Pública brasileira: o Artigo 37, inciso XVIII, da Constituição Federal de 1988.

No desenho institucional da Administração Pública brasileira, a Carta de 1988 positivou uma hierarquia clara no inciso XVIII do artigo 37, ao determinar expressamente que: 'a administração fazendária e as repartições fiscais, dentro de suas áreas de competência e jurisdição, precederão aos demais setores administrativos, na forma da lei' (Art. 37, XVIII, CF/88). Esta norma constitucional, ao estabelecer uma "precedência" da administração fazendária, suscita uma importante discussão sobre seu alcance e suas implicações para a organização e o funcionamento do Estado.

A interpretação dessa "precedência" não é unívoca na doutrina, mas a doutrina majoritária, representada por Mendes e Branco (2017) reconhece que "o título atinente à tributação e ao orçamento na Constituição Federal representa parcela fundamental do modelo de Estado desenhado no texto constitucional" e que "o regramento da atividade financeira (...) está na base de toda e qualquer atividade estatal" (Mendes; Branco, 2017, p. 1254).

Nesse sentido, a doutrina de Liziane Angelotti Meira (2018) esclarece que a precedência não é um privilégio de casta, mas uma determinação lógica: os órgãos de arrecadação, responsáveis pelos recursos "imprescindíveis à existência do Estado e à manutenção dos demais órgãos e serviços públicos, trabalhem de maneira mais eficaz possível dentro de cada estrutura estatal". Trata-se de garantir que o "provedor" dos recursos não seja asfixiado pela burocracia que ele mesmo sustenta.

Essa centralidade foi robustecida pela EC nº 42/2003, que inseriu o inciso XXII ao art. 37, qualificando a administração tributária como atividade essencial ao funcionamento do Estado. Para Luciano de Araujo Ferraz (2018), essa qualificação transcende a mera organização interna; ela é um pressuposto de governança. Segundo o autor, o dispositivo constitucional dialoga diretamente com a Lei de Responsabilidade Fiscal, condicionando a própria gestão do Estado à capacidade de arrecadar. Nas suas palavras:

O dispositivo corrobora, ainda, o art. 11 da Lei Complementar n. 101/2000 (Lei de Responsabilidade Fiscal), que considera requisito essencial para a gestão fiscal responsável a instituição, a previsão e a efetiva arrecadação de todos os tributos de competência das entidades federativas. (FERRAZ, 2018).

Assim, a Constituição blinda a Administração Tributária com dupla garantia: precedência administrativa (inciso XVIII) e prioridade orçamentária (inciso XXII). Essas prerrogativas não são benefícios corporativos, mas salvaguardas da sociedade. Elas asseguram que, mesmo em tempos de crise política ou contingenciamento, a máquina arrecadadora — o "pulmão" do Estado — continue operando para oxigenar as políticas públicas.

É importante ressaltar, contudo, que tal precedência não implica uma hierarquia absoluta sobre os demais Poderes ou uma atuação ilimitada da AT. Ela deve ser exercida "na forma da lei" e dentro dos estritos limites dos demais princípios constitucionais, incluindo o respeito aos direitos fundamentais dos contribuintes e os controles sobre a Administração Pública. No entanto, o dispositivo sinaliza uma prioridade funcional que não pode ser ignorada na organização administrativa do Estado.

Em suma, o Art. 37, XVIII, da CF/88 oferece o argumento final para a tese da centralidade da administração fazendária. Ela não é apenas mais um setor administrativo, mas um que, pela natureza de sua missão – garantir os recursos para a existência do Estado e para a consecução de seus fins, incluindo a justiça fiscal – recebe da própria Constituição um status de precedência funcional. Ignorar ou relativizar essa disposição seria comprometer a própria capacidade do Estado de cumprir o projeto de nação delineado pelo poder constituinte originário, transformando a Constituição Cidadã em uma carta de intenções sem lastro material.

5.5 Cidadania fiscal: o dever de sustentar a civilização

A demonstração da centralidade da Administração Tributária (AT) para a existência do Estado e a efetivação dos direitos seria incompleta sem uma reflexão sobre a contrapartida do cidadão/contribuinte. A legitimidade do sistema não depende apenas da atuação estatal, mas também de uma complexa relação de reciprocidade materializada na cidadania fiscal.

Longe de ser um dever unilateral, a obrigação de pagar tributos se insere em uma teia de direitos e responsabilidades interdependentes. Como defendem Holmes e Sunstein (2019, p. 133), "direitos e responsabilidades não podem ser separados; são correlativos". Nessa ótica, o dever de contribuir é a contrapartida cívica indispensável ao direito de ter direitos. Todos os direitos são financiados por essa responsabilidade compartilhada, tornando a cidadania contributiva o alicerce do contrato social.

O fundamento dessa responsabilidade transcende a coerção legal, encontrando bases éticas na própria lógica da cooperação social. Como argumentam Murphy e Nagel (2005), a riqueza e a renda não são geradas no vácuo, mas dentro de um empreendimento cooperativo sustentado por instituições públicas. A participação nesse sistema, do qual todos extraem benefícios, implica uma obrigação de contribuir para sua manutenção e para os fins que a sociedade democraticamente estabelece. A recusa em contribuir, assim sendo, rompe o princípio da solidariedade e transforma o cidadão em um "carona" do esforço alheio.

Contudo, a construção de uma robusta cidadania fiscal no Brasil enfrenta obstáculos formidáveis. A "moral fiscal" de um povo não se desenvolve por decreto; ela é altamente sensível à percepção de justiça e eficiência do Estado. Quando o sistema tributário é percebido como injusto – como evidencia a discussão sobre a regressividade (item 3.4) – e quando a aplicação dos recursos é manchada pela ineficiência e pela corrupção, a confiança no pacto social é abalada. O cidadão que enxerga o Estado como um ente hostil tende a encontrar justificativas morais para a sua própria inadimplência.

A equação da sustentabilidade do Estado Fiscal só fecha com a criação de um ciclo de confiança recíproca. De um lado, exige-se uma Administração Tributária técnica e imparcial; do outro, um Estado que devolva cada centavo arrecadado em serviços de qualidade. Essas são as pré-condições para o nascimento de uma verdadeira cidadania fiscal. Nesse cenário ideal, o tributo perde seu caráter de expropriação autoritária e passa a ser encarado como o investimento coletivo necessário — o preço justo que pagamos para que os direitos de todos deixem de ser promessas e virem realidade.

6. CONCLUSÃO

O percurso argumentativo trilhado nestas páginas sustentou a tese de que 'Sem tributo, não há direito'. Ao confrontar o slogan libertário de que 'imposto é roubo' com as exigências do Estado Democrático de Direito, a investigação filosófica expôs a fragilidade dessa premissa. Ficou evidente que a dignidade humana não é uma abstração gratuita; ela possui um custo financeiro incontornável. Nesse sentido, o financiamento público não é expropriação, mas o alicerce material sobre o qual se ergue o edifício dos direitos fundamentais.

No plano constitucional, a análise da Carta de 1988 revelou um projeto de nação amplamente comprometido com a justiça social e a erradicação da pobreza. Contudo, essas promessas constitucionais correriam o risco de permanecer no plano das intenções se não fossem suportadas por um Sistema Tributário Nacional capaz de prover os recursos necessários. A Administração Tributária, assim, foi apresentada não como um fim em si mesma, mas como o aparato institucional indispensável que converte o dever cívico de contribuir em bens públicos tangíveis, garantindo a sustentabilidade do pacto social frente aos desafios da evasão e da regressividade.

Entretanto, a vigência desse pacto exige mais do que normas; exige a efetividade das estruturas desenhadas pelo Constituinte. As instituições não operam no vácuo e dependem de uma materialidade que só é garantida quando se respeita a hierarquia funcional estabelecida na Lei Maior.

Chega-se, assim, à conclusão desta pesquisa: a precedência constitucional conferida à administração fazendária não deve ser interpretada como privilégio institucional, mas como uma garantia instrumental da própria cidadania. Ao elevar a administração tributária a um patamar prioritário, a Constituição de 1988 reconheceu que, sem um fisco blindado, técnico e estruturado, a promessa de um Estado Social torna-se insustentável.

Em última análise, ignorar o comando constitucional que prioriza a gestão fiscal é colocar em risco a efetividade dos direitos fundamentais. A administração tributária

atua, portanto, como a guardiã material da Constituição. "Sem tributo, não há direito", e sem a valorização da estrutura que garante o tributo — nos exatos termos do desenho constitucional — a cidadania resta desprotegida e o pacto social, reduzido a uma promessa vazia.

REFERÊNCIAS

BOBBIO, Norberto. **A Era dos Direitos**. Tradução de Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Elsevier, 2004.

BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma teoria geral da política**. Tradução de Marco Aurélio Nogueira. 12. ed. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 2005.

BRASIL. **Constituição Federal (1988)**. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. **Emenda Constitucional nº 132, de 20 de dezembro de 2023**. Altera a Constituição Federal. Brasília, DF: Congresso Nacional, 2023. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc132.htm. Acesso em: 03 dez 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 31 out. 1966. Retificado em 31 dez. 1966. (Código Tributário Nacional).

BRASIL. **Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990**. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 28 dez. 1990.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. **Entenda a Reforma Tributária do Consumo**. Brasília, [2025]. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e->

[programas/programas-e-atividades/reforma-consumo/entenda](http://www.mctes.gov.br/programas/programas-e-atividades/reforma-consumo/entenda). Acesso em: 4 dez. 2025.

FERRAZ, Luciano de Araujo. Comentário ao artigo 37, XXII. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil**. Tradução de João Paulo Monteiro e Maria Beatriz Nizza da Silva. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. **O Custo dos Direitos**: Por que a liberdade depende dos impostos. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2019.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo Civil**. Tradução de Magda Lopes e Marisa Lobo da Costa. Petrópolis: Vozes, 2001.

MEIRA, Liziane Angelotti. Comentário ao artigo 37. In: CANOTILHO, J. J. Gomes et al. (Coords.). **Comentários à Constituição do Brasil**. 2. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

MENDES, Gilmar Ferreira; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

NABAIS, José Casalta. Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal. **Meritum - Revista de Direito da Universidade FUMEC**, Belo Horizonte, v. 13, n. 2, p. 231-259, jul./dez. 2018.

NOZICK, Robert. **Anarquia, Estado e Utopia**. Tradução de Ruy Jungmann. Rio de Janeiro: Jorge Zahar Ed., 1991.

RAWLS, John. **Uma Teoria da Justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Conformidade Cooperativa Fiscal: Noções gerais**. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2021. Disponível em:
https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/acesso-a-informacao/acoes-e-programas/confia/cartilha-conformidade-cooperativa/copy_of_CartilhaConformidadeCooperativaVersaoFinalAprovada.pdf
Acesso em: 17 nov. 2025.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **Do Contrato Social**. Tradução de Pietro Nassetti. São Paulo: Martin Claret, 2011.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A Eficácia dos Direitos Fundamentais: Uma teoria geral dos direitos fundamentais na perspectiva constitucional**. 13^a. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. O Mínimo Existencial e os Direitos Fundamentais. **Revista de Direito Administrativo**, Rio de Janeiro, v. 177, p. 29-49, jul./set. 1989.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Renovar, 2011a.

TORRES, Ricardo Lobo. O Princípio da Proporcionalidade e as Normas Antielisivas no Código Tributário da Alemanha. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 25, p. 121-131, 2011b.