

**FACULDADES INTEGRADAS DO BRASIL – UNIBRASIL
PROGRAMA DE MESTRADO EM DIREITO**

THIAGO ANTONIO NASCIMENTO DINIZ

**DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO:
O CONSENTIMENTO EM PAGAR TRIBUTOS COMO SEMENTE
PARA UM RESGATE REPUBLICANO**

CURITIBA

2014

THIAGO ANTONIO NASCIMENTO DINIZ

**DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO:
O CONSENTIMENTO EM PAGAR TRIBUTOS COMO SEMENTE
PARA UM RESGATE REPUBLICANO**

Dissertação Acadêmica apresentada ao Programa de Mestrado em Direito das Faculdades Integradas do Brasil – UNIBRASIL, área de concentração em Direitos Fundamentais e Democracia, linha de pesquisa I, Constituição e Condições Materiais da Democracia, como requisito para obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Octávio Campos Fischer.

CURITIBA

2014

TERMO DE APROVAÇÃO

THIAGO ANTONIO NASCIMENTO DINIZ

DIREITOS FUNDAMENTAIS E TRIBUTAÇÃO: O CONSENTIMENTO EM PAGAR TRIBUTOS COMO SEMENTE PARA UM RESGATE REPUBLICANO

Dissertação aprovada como requisito parcial para obtenção de grau de Mestre em Direito, Programa de Mestrado, Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil, pela seguinte banca examinadora:

Orientador: Prof. Dr. Octávio Campos Fischer
Programa de Mestrado em Direito, Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil

Membros: Prof. Dr. Demétrius Nichele Macei
Programa de Mestrado em Direito, Faculdades Integradas Curitiba – UniCuritiba

Prof. Dr. Eduardo Biacchi Gomes
Programa de Mestrado em Direito, Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil

Profa. Dra. Ana Lúcia Pretto Pereira
Programa de Mestrado em Direito, Faculdades Integradas do Brasil – UniBrasil

Curitiba, 24 de março de 2014.

A elas, Silvialice, Tatiana, Tayara e Gabriela,
com todo meu amor e admiração.

AGRADECIMENTOS

O trabalho é dedicado a elas, Silvialice, que me deu o dom da vida, Tatiana e Tayara, terços de minha existência e Gabriela, a quem escolhi amar todos os dias. A elas agradeço! Porém a eles também meu muito obrigado: Antonio, exemplo de caráter e retidão moral; Yuri e Ícaro, a quem busco ser exemplo; e Celso, esteio de minha fé.

Aos amigos e amigas companheiros de labuta acadêmica (e de *whatsapp*), Alessandra Back, Ana Paula Pellegrinello, José Carlos Alves Silva, Samuel Falavinha, Carlos Miguel Villar de Souza Júnior, Ayeza Schmidt, Fernanda Moro Wladyka, Rui Bittencourt e Luciana Mello. Brilhantes!

Aos parceiros da labuta “Dionísica”, Bruno Oliveira de Almeida, Hugo Cremonez Sirena, Rafael Scotton, Daniel Torrey. Afinal, nem só das letras jurídicas – embora não as faltem – vive o homem.

Aos mui caros professores, doutores, Eneida Desiree Salgado, Rosalice Fidalgo, Estefânia Maria de Queiroz Barboza, Ana Lúcia Pretto Pereira, Marcos Augusto Maliska, Paulo Ricardo Schier e Eduardo Biacchi Gomes. Foi uma honra ser seu aluno.

Ao meu paciente (e compreensivo) orientador, Prof. Dr. Octavio Campos Fischer, pelos debates, pela seriedade, pelos risos e principalmente pelas lições dadas. Meu especial Muito Obrigado!

Agradeço também à instituição UniBrasil, o que o faço nas pessoas de Rafaela e Gisele, pelo acolhimento e pela constante disposição e carinho. Orgulho-me em fazer parte.

Por fim, Àquele que como Sol ilumina meus caminhos. Obrigado!

“No pequeno mundo onde as crianças levam suas existências, não há nada que seja percebido e sentido tão precisamente quanto a injustiça”.

(Charles Dickens)

RESUMO

O presente trabalho de pesquisa tem como ousado objetivo plantar uma semente para um resgate da ideia republicana ao fenômeno tributário, através do consentimento ao pagamento do tributo, fundamentado no dever de pagá-los, na solidariedade e na cidadania fiscal. Explica-se. De sua origem até os dias atuais o Estado Fiscal, que é aquele que obtém suas receitas prioritariamente através da arrecadação tributária, sofreu várias transformações. Às garantias liberais clássicas somam-se os direitos sociais e fundamentais, constitucionalmente protegidos. Chegando-se ao Estado Democrático de Direito, estabelecem-se limitações sociais à tributação (legalidade, legitimidade e respeito à capacidade contributiva). Frente a esta dualidade, vislumbram-se pontos de tensão na tributação (tributo *versus* liberdade, atividade econômica e direitos fundamentais). Os Sistemas Fiscais passam a ter fim não mais meramente arrecadatório, mas também de realização da justiça fiscal, com vistas à concretização dos direitos fundamentais e à redução das desigualdades sociais e regionais. São todos fins fiscais. Evidencia-se, porém, por fatores políticos, jurídicos e burocráticos, uma degradação na relação fisco-contribuintes que enseja (ou potencializa) uma rejeição ao cumprimento espontâneo das obrigações tributárias. Cria-se um círculo vicioso, que só pode ser superado com o desenvolvimento de um Sistema Fiscal justo, eficiente e administrável que propicie, efetivamente, a formação de um consentimento em pagar tributos.

PALAVRAS-CHAVE: DIREITOS FUNDAMENTAIS. ESTADO FISCAL. TRIBUTAÇÃO. CONSENTIMENTO. REPÚBLICA.

ABSTRACT

The present research has the bold goal to plant a seed to rescue the Republican taxing phenomenon idea, payment of the tax only by consent, and based on the obligation to pay them in solidarity and fiscal citizenship. Explaining. From its origin to the present day, the Fiscal State, which is funded primarily through tax revenues, has undergone several transformations. constitutionally protected social and fundamental rights were added to the classical liberal guarantees, and social constraints to the taxing power were enacted upon governments which reached democratic rule of law (legality, legitimacy, and respect to contributory capacity). Faced with this duality, it becomes clear that there is tension in taxation (taxes versus liberty, economical activity, or fundamental rights). Collecting revenue is no longer the only objective of the Tax System, but to also promote fiscal justice with a view to the realization of fundamental rights and reduction of social and regional inequalities. These are all tax purposes. Evidently, however, due to political, legal, and bureaucratic factors, a degradation in the taxing authority-taxpayer relationship entails (or enhances) a rejection of voluntary tax compliance. This creates a vicious circle that can only be overcome with the development of a fair, efficient, and manageable Tax system that effectively foster voluntary taxing compliance.

KEYWORDS: FUNDAMENTAL RIGHTS; FISCAL STATE; TAXATION; CONSENT; REPUBLIC.

RESUMÉN

La presente investigación tiene el objetivo audaz para plantar una semilla para un rescate de la idea republicana al fenómeno tributario, con el consentimiento del pago del impuesto, sobre la base de la obligación de pago en la solidaridad y la ciudadanía fiscal. Desde su origen hasta nuestros días el Estado Fiscal, que es el que obtiene sus ingresos principalmente a través de los ingresos tributarios, ha sufrido varias transformaciones. Las garantías liberales clásicos son adicionales a los derechos sociales y fundamentales, protegidos por la Constitución. El subir a la regla de derecho democrático, creado imposición social de restricciones (legalidad, la legitimidad y el respeto a la capacidad contributiva). Ante esta dualidad, mostrará los puntos de tensión en los impuestos (impuesto *versus* la libertad, la actividad económica y de los derechos fundamentales). Sistemas Fiscales serán ya simplemente terminar la recaudación de ingresos, sino también la realización de la justicia fiscal, con miras a la realización de los derechos fundamentales y la reducción de las desigualdades sociales y regionales. Son todos los efectos fiscales finales. Es evidente, sin embargo, por los factores políticos, legales y burocráticos, una degradación de la relación de administración fiscal y contribuyente que implica (o aumenta) un rechazo del cumplimiento voluntario de las obligaciones tributarias. Crea un círculo vicioso que sólo puede ser superada con el desarrollo de un sistema tributario justo, eficiente y manejable que proporciona, formando efectivamente un consentimiento para pagar el impuesto.

PALABRAS-CLAVE: DERECHOS FUNDAMENTALES; ESTADO FISCAL; TRIBUTACIÓN; CONSENTIMIENTO; REPÚBLICA.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	1
1 O ESTADO MODERNO E TRIBUTAÇÃO	7
1.1 O ESTADO FISCAL	19
1.1.1 O Estado Fiscal Liberal	19
1.1.3 O Estado Fiscal Democrático de Direito	38
1.2 O ESTADO FISCAL BRASILEIRO	41
1.3 A CRISE DO ESTADO FISCAL	44
2 SOCIEDADE E TRIBUTAÇÃO	48
2.1 LIMITAÇÕES SOCIAIS À ATUAÇÃO DO ESTADO FISCAL	48
2.1.1 Legitimidade	50
2.1.2 Legalidade	57
2.1.3 Capacidade contributiva (como expressão do princípio da igualdade)	60
2.2 TENSÃO NA RELAÇÃO SOCIEDADE-TRIBUTAÇÃO	66
2.2.1 Tributo <i>versus</i> Liberdade	68
2.2.2 Tributo <i>versus</i> Atividade Econômica	71
2.3 TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS	76
2.4 A DEGRADAÇÃO DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE:	84
3. O CONSENTIMENTO AO TRIBUTO: UM RESGATE REPUBLICANO.....	91
3.1 UM RESGATE REPUBLICANO	91
3.1.1 o Dever Fundamental de pagar tributos	96
3.1.2 Solidariedade Fiscal	100
3.1.3 Cidadania Fiscal	104
3.2 O CONSENTIMENTO	109
3.2.1 O Sistema Fiscal “Justo”	115
3.2.2 Sistema Fiscal “Eficiente”	125
3.2.3 Sistema Fiscal “Administrável”	130
CONCLUSÃO.....	134
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	137

INTRODUÇÃO

As preocupações mais recentes dos cultores e da mais nova literatura desta área do saber sugerem, com intensidade crescente, a necessidade de reflexão sobre o modo como pode ser melhorado o papel do cidadão na relação tributária.¹

Um trilhão, duzentos e vinte e sete bilhões, duzentos e quatro milhões, cento e vinte e três mil, duzentos e trinta e dois reais e cinquenta e quatro centavos. Este é, segundo levantamento realizado pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ao fim do ano de 2012, o estoque de débitos tributários e previdenciários inscritos em Dívida Ativa da União, cuja taxa de recuperação, conforme o mesmo órgão, gira em torno de sete pontos percentuais.²

Este montante engloba somente tributos federais – portanto, não se refere àqueles de competência estaduais e municipais – e que sejam exigíveis, portanto, que não tenham sido atingidos pelos efeitos da prescrição e da decadência. Esta totalização também não engloba tributos sonegados, decorrentes, por exemplo, de rendas auferidas por meio de atividade econômica informal.

Ainda segundo o mesmo levantamento, Nota Técnica PGFN/CDA nº 90/2014³ encaminhada à Subsecretaria de Planejamento, Orçamento e Administração da Secretaria Executiva do Ministério da Fazenda, considerando o montante total inscrito e a efetiva arrecadação líquida dos anos de 2007 a 2012, apurou-se um índice médio de recuperação da dívida⁴ de tão somente 7,24% (sete vírgula vinte e quatro pontos percentuais).⁵

¹ CATARINO, João Ricardo. Consentimento e garantidas dos contribuintes: da crise à necessidade de (re) afirmação. In ALMEIDA, Daniel Freire e; CATARINO, João Ricardo; GOMES, Fábio Luiz (Org.) **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 265.

² BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <dados.pgfn.fazenda.gov.br>. Acesso em 18/02/2014.

³ Idem.

⁴ Deste montante: (i) R\$ 757.269.978.060,00 (setecentos e cinquenta e sete bilhões, duzentos e sessenta e nove milhões, novecentos e setenta e oito mil e sessenta reais) encontram-se “sem decisão judicial, garantia ou parcelamento; (ii) R\$ 119.219.311.119,22 (cento e dezenove bilhões, duzentos e dezenove milhões, trezentos e onze mil, cento e dezenove reais e vinte e dois centavos), encontram-se parcelados; (iii) apenas R\$ 41.747.933.664,43 (quarenta e um bilhões, setecentos e quarenta e sete milhões, novecentos e trinta e três mil, seiscentos e sessenta e quatro reais e quarenta e três centavos) –

É claro que este número não representa o real montante devido aos cofres federais, pois se reconhece que no exercício da atividade fiscal, não de modo raro, a autoridade fazendária, “pesando a mão”, extrapola seus limites de atuação, e em sua sanha arrecadatória exige do contribuinte algo que não seria de fato (tampouco de direito) devido. A apuração, por certo, não é imparcial, afinal é realizada pela própria entidade tributante e representa tão somente “um lado da moeda”. Porém, e por isso se o traz nestas palavras introdutórias, ajuda a visualizar que existe um grande problema a ser superado e um longo caminho a ser traçado e percorrido.

Em uma primeira vista, sobretudo sob um enfoque exclusivamente financeiro/econômico não pagar tributos “vale a pena”. Isso, sem contar os sucessivos programas especiais de Recuperação Fiscal (REFIS).

Há um evidente gargalo no Sistema Fiscal, sobretudo no que diz respeito à efetiva participação (em agir positivo, portanto) do contribuinte.

Algo precisa ser feito. Mudanças estruturais e comportamentais devem urgentemente ser realizadas, pois somente com o equilíbrio do Sistema Fiscal o Estado é capaz de garantir, em sua conformação constitucional contemporânea, a plenitude da proteção aos direitos fundamentais dos indivíduos e da coletividade.

Deste modo, o que se propõe neste trabalho, em síntese, a partir do exame da relação (e de sua tensão) estabelecida entre Estado-Sociedade-Tributação, tendo-se como norte aspectos jurídicos, sociológicos, econômicos e até mesmo psicológicos relevantes, numa conformação (inicial, evidentemente) de uma teoria geral, é investigar se a “solução para este problema” perpassa pela hipótese de um resgate republicano – com a consolidação dos ideais de cidadania e solidariedade fiscal e o reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos –, e com o balizamento de um Sistema Fiscal ótimo, portanto, justo, eficiente e administrável (critérios, estes, analisados em concreto), que possibilitem (ou ao menos evite a falta de) consentimento em pagar tributo.

ou seja – 4,18% (quatro vírgula dezoito por cento do total); e iv) R\$ 79.642.144.523,62 (setenta e nove bilhões, seiscentos e quarenta e dois milhões, cento e quarenta e quatro mil, quinhentos e vinte e três reais e sessenta e dois centavos encontram-se suspensos por decisão judicial (BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <dados.pgfn.fazenda.gov.br>. Acesso em 18/02/2014)

⁵ Idem.

Diante desta problemática proposta, busca-se, ao final, aferir se no modelo de Estado Fiscal brasileiro contemporâneo (Democrático de Direito), conforme desenhado pela Constituição Federal de 1988, o consentimento ao pagamento do tributo, como um resgate republicano, possibilita ao Sistema Fiscal a realização de todos os seus fins estabelecidos, não apenas os arrecadatórios, mas também (e destacadamente) àqueles inerentes à realização da justiça fiscal e à proteção dos direitos fundamentais.

Eis a relevância da pesquisa.

Os estudos acerca da tributação como um Sistema organizado é bastante recente, até porque de igual forma o é o próprio processo de codificação, que remonta à Alemanha de 1919, um ano após a aprovação da Constituição de Weimar (28/10/1918). Esta contextualização é importante.

Após o termino da Primeira Guerra Mundial, com a derrota da Alemanha, evidenciou-se naquele país um período de grande instabilidade, tendo-lhe sido imposto, com o tratado de Versalhes, o dever de indenizar as nações européias atingidas pelo conflito. Em outras palavras, além da necessidade de obtenção de recursos para se reconstruir, também deveria obtê-los para a reconstrução das nações vizinhas.⁶

Conclui-se, portanto, que o fenômeno da codificação, ou seja, a sistematização das normas tributárias se dá, já em sua origem, com fins destacadamente arrecadatórios. Em outras palavras, o Sistema Tributário é criado para garantir recursos ao Estado.

Durante muito tempo, o debate acerca da tributação restringiu-se a um exame sob o viés da legitimação democrático, dando ênfase à legalidade (estrita) e ao caráter fechado do Sistema Tributário como únicos elementos de garantia e proteção ao contribuinte (“Estatuto do Contribuinte”). De fato, dado o contexto, este era o melhor (quicá o único) caminho a ser seguido.

Porém, o fenômeno fiscal há muito rompeu o caráter meramente arrecadatório (embora, evidentemente, este não seja descartado), passando, também, a se ocupar

⁶ KENNEDY, Paul. **Ascensão e Queda das Grandes Potências: transformação econômica e militar de 1500 a 2000**. Trad. de Waltensir Dutra. 3ª Ed.. Rio de Janeiro: Campus, 1989, p. 279.

com a redução das desigualdades sociais e regionais, com a garantia, proteção e realização de direitos sociais (prestacionais) e fundamentais (aqui entendido não apenas os de liberdade) e com a (re)distribuição de renda.

Frente a esta compreensão, visando não cindir a ideia de fiscalidade (dando maior ou menor ênfase e importância a cada uma destas finalidades), não se opta neste trabalho pelo uso da expressão “extrafiscal”. Parte-se do entendimento que tanto o objetivo arrecadatório quanto o de realização da justiça fiscal (em sentido lato) são entendidos como inerentes à fiscalidade.

É preciso, portanto, repensar e avançar no estudo, redesenhando uma teoria geral.

Lança-se mão, para tanto, de uma pesquisa qualitativa, descritiva e bibliográfica (nacional e estrangeira). Parte-se do magistério de José Casalta Nabais e Ricardo Lobo Torres acerca do Estado Fiscal, do dever fundamental de pagar tributos e das idéias de Cidadania e Solidariedade Fiscal, passando por Virgílio Afonso da Silva, Octávio Campos Fischer, Stephen Holmes e Cass Susten no exame dos direitos fundamentais e dos custos dos direitos e por Norberto Bobbio e Maurizio Virole à temática republicana, chegando, no que toca ao consentimento em pagar tributos, às lições de João Ricardo Catarino e Luciano Gomes Filippo.

Por questões de ordem metodológica, para facilitar a compreensão o presente estudo foi dividido em três capítulos, que podem da seguinte maneira ser sintetizados.

No primeiro, faz-se uma análise da relação estabelecida entre a Tributação e o Estado Moderno e a opção que este faz em ter no tributo sua primordial fonte de recursos, delimitando aquilo que se usou denominar Estado Fiscal. É importante aqui destacar que (para os fins que se pretende neste estudo e diante da realidade brasileira), não se entrará na discussão acerca da espécie tributária inerente (ou legítima) ao Estado Fiscal. Neste passo, pouco importa se esta seria apenas o imposto ou o tributo em sentido amplo.

O exame do Estado Fiscal, e de seu percurso histórico, revela as características a ele incorporadas pelo Estado (Fiscal) Democrático de Direito, a partir da experiência do Estado Fiscal Liberal e do Estado Fiscal Social. Reconhece-se a tributação não apenas como um poder, mas também como um dever do Estado para, além da mera

arrecadação, a realização da justiça fiscal, mediante redistribuição de renda, proteção e garantia de direitos – sociais e fundamentais – e redução das desigualdades.

Para uma contextualização, apontam-se algumas características do Estado Fiscal Brasileiro. Por opção, não se vai abordar pontualmente os dispositivos constitucionais e legais atinentes ao desenho do Sistema Tributário Nacional. O objetivo do estudo não é fazer uma análise (praticamente) positivista das normas tributária. Ao fim, neste capítulo, noticia-se a crise que hodiernamente atinge o Estado Fiscal.

Este entendimento é necessário ao desenvolvimento do segundo capítulo, no qual se analisa a relação entre a Sociedade e a Tributação, identificando os limites, oriundos destas transformações do Estado Fiscal (legitimidade, legalidade e respeito à capacidade contributiva⁷), que se impõe sobre exercício da atividade tributária pelo Estado.

Ainda neste tópico, são abordados três destacados pontos de tensão na relação Sociedade-Tributação: tributo *versus* liberdade; tributo *versus* atividade econômica (tidos, frequentemente, como causas de rejeição ao cumprimento da obrigação fiscal); e tributo *versus* direitos fundamentais.

A compreensão da relação entre tributação e direitos fundamentais, vez que sua realização, com o Estado Fiscal Democrático de Direito passa, também, a ser vista como uma das finalidades do Sistema Fiscal. Há uma conexão de fundamentação (a proteção aos direitos fundamentais justifica a tributação) e de fundamentalidade (a tributação é essencial à proteção dos direitos fundamentais), passando pelo chamado “custo do direito” e pela crítica à “reserva do possível”.

Por último, ainda no segundo capítulo, é reconhecida a degradação na relação fisco-contribuinte, aqui, porém, com viés mais prático do que os pontos de tensão acima mencionados. Fatores de ordem política, jurídica e burocrática, relacionados a guisa de exemplo, acarretam na rejeição, *in concreto*, ao pagamento do tributo.

Finalmente, no terceiro capítulo, diante do quanto foi apreendido no exame das relações Estado-Tributação e Sociedade-Tributação, reconhecendo seus limites, suas

⁷ Este estudo parte de uma concepção da capacidade contributiva como expressão da igualdade e como verdadeiro limite ao poder/tributário, não se referindo a (embora seja uma ferramenta para) um princípio de concretização de Justiça fiscal.

características e seus déficits, apresenta-se o consentimento ao pagamento de tributo como elemento de resgate do princípio republicano, a ser concretizado: 1) sob um viés jurídico, pelo reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos; 2) em aspecto sociológico, pela solidariedade fiscal; 3) em acepção política, por meio do exercício da cidadania fiscal; e, finalmente, 4) sob o ponto de vista concreto pela conformação de um Sistema Fiscal justo, eficiente e administrável.

Obviamente o presente trabalho não apresenta uma resposta conclusiva para a solução de todos os problemas do fenômeno tributário no Brasil, e às nefastas consequências que isso representa, busca, sim, em verdade, e com certa ousadia, plantar uma semente para um resgate republicano do tributo para uma reflexão acerca do papel do Estado Fiscal contemporâneo, na realização do plano constitucional de redução de desigualdades e da construção de uma sociedade solidária, cidadã e justa.

Este é o contributo que se pretender dar.

1 O ESTADO MODERNO E TRIBUTAÇÃO

*A organização social humana começa a fazer sentido com a instituição do tributo.*⁸

Assim como a sociedade, o Estado, que por ela é conformado, encontra-se em constante transformação. Estabelece-se um entroncado jogo político (de disputas) entre a comunidade e o poder, que, ao fim, é transmitido ao Estado (ou por “ele” é usurpado), para que possa agir na proteção de seus interesses – em tese, portanto, desde o início, públicos – e dos direitos e garantias da sociedade.

Conforme Jorge MIRANDA, “o grupo empresta enquadramento ao poder, modela os homens que o exercem, reconhece-lhes legitimidade, [...] daí o constante influir e refluir da comunidade e do poder”.⁹ Em outras palavras, o povo se organiza politicamente, de acordo com dado contexto, para a formação de um Estado que, institucionalizado, volta-se à defesa dos anseios de seus criadores.

Claro que esta relação não se apresenta de modo tão simples e muitas são as abordagens que podem ser realizadas ou teorias que podem ser adotadas para a explicação deste fenômeno, porém, diante constatação acima, tem-se que o Estado é encarado como um processo histórico, vivo, não cristalizado em uma única fórmula fixa e acabada. São várias as experiências ao longo do tempo. Trata-se, pois, de um processo de contínua mutação.¹⁰ Seus criadores não são apenas aqueles indivíduos (aquela sociedade) que começaram a sua criação, porém todos aqueles que a “continuam”¹¹.

Nas palavras de Alfredo Augusto BECKER, “os criadores do Estado foram os mortos, são os vivos e serão os que nascerem no incessante renovar-se das gerações”¹².

⁸ ERNESTO DE GOUVEIA, Clóvis. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 6. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php> Acesso em: 04/07/2013.

⁹ MIRANDA, Jorge. **Manual de direito constitucional. Tomo III – Estrutura Constitucional do Estado**. 3ª. reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1988. p. 23.

¹⁰ *Ibidem*, p.49.

¹¹ BECKER. Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3ª. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 156.

¹² *Idem*.

Há que se ressaltar, porém, que a vida em sociedade, ao mesmo passo que traz evidentes benefícios ao homem, de outro turno, favorece a criação de uma série de limitações que, em certos momentos e em determinados lugares, chegam a afetar seriamente a própria ideia de liberdade.¹³

A afirmação mostra-se extremamente importante à compreensão do fenômeno tributário, sobretudo no que concerne à aceitação e à legitimação da tributação. A sociedade confere o “poder” de tributar ao Estado e por este, conseqüentemente, “aceita” ser tributada, evidenciando-se, assim, uma relação (não apenas jurídica, mas social, econômica, etc.) específica.

Em outras palavras, aplicando-se o entendimento à “linguagem” tributária, em última instância, o indivíduo (a sociedade como um todo, em verdade) é ao mesmo tempo sujeito passivo – que detém o dever de pagar tributos – e sujeito ativo da relação jurídico-tributária, vez que a tributação se justifica para permitir ao Estado a consecução dos seus fins.

A sociedade é um fenômeno de natureza espiritual. Deste modo, seu aparecimento está necessariamente vinculado à existência de um “estado de consciência” (do contrário estar-se-ia, apenas, diante de uma aglomeração de indivíduos), que permite aferir uma finalidade do agrupamento social e os instrumentos necessários para alcançá-la.¹⁴

Em princípio, como aponta DALLARI, duas são as possibilidades para explicar tal fenômeno: i) a própria natureza humana o leva à aceitação da vida social; ii) há uma “coação irresistível”, como produto de um acordo de vontades, ou seja, de um contrato social hipotético celebrado entre os homens, abandonando o estado natural das coisas, obriga o indivíduo a viver em sociedade mesmo contra sua vontade.¹⁵

Em síntese, os adeptos da primeira linha apregoam que a sociedade é um fato natural, determinado pela necessidade, não apenas de ordem material, que o homem

¹³ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de Teoria Geral do Estado**. 32ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 21.

¹⁴ BECKER. Alfredo Augusto. Op. Cit., p. 196.

¹⁵ DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos...**, p. 21 e 23.

tem da cooperação de seus semelhantes para a realização dos fins de sua existência, sem que isso implique na ausência de participação da vontade humana.¹⁶

Nesta visão, o homem, como condição essencial da vida, é induzido por uma necessidade natural a associar-se. Na expressão de DALLARI, “só em tais uniões e com o concurso dos outros é que o homem pode conseguir todos os meios necessários para satisfazer as suas necessidades e, portanto, conservar melhor a si mesmo, conseguindo atingir os fins de sua existência”¹⁷.

De outro turno, os defensores da segunda corrente apresentada por DALLARI, opositores à ideia do fundamento natural, são aqueles identificados como contratualistas – como Hobbes, Locke, Montesquieu e Rousseau¹⁸, para quem, “como os homens não podem engendrar novas forças, mas somente unir e dirigir as que existem, eles não tem outro meio para se conservar senão formar por agregação uma soma de forças que possa prevalecer sobre a resistência, colocá-las em jogo por uma só motivação e fazê-las agir de comum acordo”¹⁹ –, e como neocontratualistas, dentre os quais se destaca John Rawls.

Os doutrinadores contratualistas buscaram justificar o processo de formação e a legitimação desta transferência de poder ao Estado, com o abandono do Estado Natural, por meio da celebração de um hipotético contrato social.

Em que pese se tratar de uma “alegoria” – mediante o emprego de um instituto eminentemente de direito privado –, o “contrato social” retrata a união da sociedade para a formação de um Estado cuja função primordial seria, em síntese: a garantia de segurança, para Thomas Hobbes (o estado natural é um estado de guerra; o “homem é o lobo do homem”); a proteção da propriedade para Locke (o direito de propriedade é pré-estatal, ou seja, já existia no próprio estado natural); e a preservação de direitos sociais, com a prevalência da chamada “vontade geral”²⁰, para Rousseau (no estado

¹⁶ Ibidem, p. 23.

¹⁷ Idem.

¹⁸ O contratualismo de Rousseau foi, em verdade, o que teve maior repercussão prática, inspirando a Revolução Francesa e todos os demais movimentos tendentes à afirmação e à defesa dos direitos naturais da pessoa humana. (DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 27).

¹⁹ ROUSSEAU, Jean-Jacques. O Contrato Social. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012, p. 33.

²⁰ Instituto que com o passar do tempo transmudou-se para a ideia de interesse público. Em sua obra, O Contrato Social, Rousseau afirmou: “quando vários homens reunidos consideram-se como

natural os indivíduos se viam impossibilitados de terem plenamente satisfeitos seus direitos).

Conforme DALLARI, “ainda hoje é claramente perceptível a presença das ideias de Rousseau na afirmação do povo como soberano, no reconhecimento da igualdade como um dos objetivos fundamentais da sociedade, bem como na consciência de que existem interesses coletivos distintos dos interesses de cada membro da coletividade”.²¹

A explicação fundada no contrato, ou seja, no estabelecimento de uma relação “contratual” entre a sociedade (o cidadão) e o Estado, segundo aponta Ricardo Lobo TORRES, porém, encontra duas destacadas objeções: 1) não cria vínculos jurídicos tão somente entre o cidadão e o Estado, mas também entre os próprios membros da sociedade entre si, justamente em razão da oponibilidade, da eficácia contra terceiros no âmbito de proteção dos direitos fundamentais do homem; 2) a relação entre os deveres e os direitos da sociedade e o Estado é assimétrica²².

DALLARI afirma, concluindo sua exposição quanto ao fundamento que norteia a aceitação pelo homem em viver em sociedade, que predomina, hodiernamente, o entendimento que a “sociedade é resultante de uma necessidade natural do homem, sem excluir a participação da consciência e da vontade humanas”.²³ Esta compreensão, como se verá ao final deste estudo, entrelaça-se à concepção de justiça (como a defendida por Amartya Sen) que se entende melhor adequar à ideia do consentimento em pagar tributos.

É inegável, porém, que o contratualismo “exerceu e continua exercendo grande influência prática – como se vê na influência sob a teoria de justiça de John Rawls –, devendo-se mesmo reconhecer sua presença marcante no entendimento contemporâneo de democracia”.²⁴

um só corpo, eles têm uma única vontade, relacionada à preservação comum e ao bem-estar geral”. (ROUSSEAU, Jean-Jaques. Op. Cit., p. 115).

²¹ DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 28.

²² TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla**. In REZENDE, Condorcet (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 461.

²³ DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 30.

²⁴ Idem.

A percepção inicial da compreensão da associação humana (e formação do Estado) é essencial ao entendimento do fenômeno tributário. A sociedade, como já dito, confere o poder de tributar ao Estado, que, por seu turno, deve recebê-lo “carimbado” como um dever para a plena satisfação dos anseios, direitos e interesses dos outorgantes, bem como, destacadamente, a preservação e garantia de seus direitos.

Antes mesmo, porém, da formação dos chamados Estados Modernos a relação entre o “ente social” e a tributação já era vislumbrada. Como frisa Marcelo Guerra MARTINS, “não se pode negar que contribuições em prol das necessidades coletivas existem há milênios”²⁵.

Neste contexto inicial, porém, mostrava-se, é verdade, de forma diversa ao que contemporaneamente se tem em mente quanto ao fenômeno tributário. Nesta fase, contudo, já é possível identificar questões típicas (enfrentadas até hoje, aliás), como preferência à incidência sobre a renda, a relação entre o necessário incremento de arrecadação e o aumento do custo da “máquina administrativa” e a “repulsa” dos mais favorecidos em serem tributados. Daí a importância de sua menção, mesmo que a título ilustrativo.

O Antigo Testamento traz referências à figura do dízimo, semelhante a um imposto sobre a renda, que constituía, conforme Clóvis Ernesto de GOUVEIA, em “uma das fontes de renda mais significativas e estáveis, e vultosas, para o sustento do Estado-igreja hebraico, especialmente do reformulado e organizado governo sacerdotal instalado, após Salomão, no templo de Jerusalém”²⁶.

Em Atenas/Grécia, como narra Arnaldo Moraes GODOY, já se reconhecia a necessidade de se buscar recursos para fazer frente às despesas cotidianas, tais como o custeio do pessoal civil, de obras públicas, do Exército, dos cultos, das festas, da assistência aos necessitados e menos favorecidos, que eram subvencionados pelos poder público.²⁷ Evidenciava-se, desde logo, a estreita correlação entre o “tamanho”

²⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal**, sob elementos de Direito & Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011, p. 94.

²⁶ ERNESTO DE GOUVEIA, Clóvis. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, p. 6. Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php> Acesso em: 04/07/2013.

²⁷ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. **Notas sobre o direito tributário na Grécia clássica**. Revista de Informação Legislativa do Senado Federal, ano 36, n.º 142, abr./jun. 1999, p. 7.

que se pretende dar à máquina pública e o volume financeiro necessário ao seu financiamento.

Há que se destacar, porém, que não havia aparentemente qualquer racionalidade neste sistema de arrecadação²⁸. A “tributação” não tocava de forma objetiva o patrimônio, a renda ou mesmo a prestação de serviços, tratando-se, em verdade, de “uma prática intuitiva”²⁹, porém, em que merece relevo, consentida.³⁰

É interessante sublinhar esta ausência de coercibilidade da “tributação” ateniense, pois o cidadão, consciente de seus deveres republicanos com o “Estado”, com quem estabelecia uma relação de auxílio na consecução do bem público (defesa, principalmente), rejeitava de plano qualquer ingerência sobre seu patrimônio ou mesmo sobre seus bens.³¹

A ideia da República, cara aos helênicos, é essencial ao consentimento em pagar tributos e ao reconhecimento do dever fundamental de fazê-lo.

Ao mesmo passo, entretanto, em que os atenienses consentiam com a tributação como forma de auxílio ao “Estado”, refutavam veementemente os tributos diretos ou de caráter pessoal.³²

O “sistema” romano, de outro turno, mostrou-se bastante complexo. Evitava-se, assim como na Grécia, tributar os cidadãos pela forma direta, dada a repulsa que tinham com o “dever” de pagar impostos. De outro lado, dado o elevado custo da máquina romana, a tributação mostrava-se bastante contundente com relação aos povos conquistados.³³ Como relata Anderson FURLAN, “sua política financeira era

Disponível em <www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/handle/id/468/r142-01.PDF?sequence=4>
Acesso em: 04/07/2013, p. 6.

²⁸ Como relata Godoy, a arrecadação de Atenas se dava basicamente mediante receitas originárias (decorrentes das receitas de das minas de prata) e receitas derivadas (sobre o valor de importações e exportações; os *phoros* – tributo pago pelos aliados; as *epidóseis* – doações voluntárias dos cidadãos, as *leitourgias* – algo semelhante à taxas para manutenção de cerimônias cívicas e religiosas; e a *esphorá* – “imposto” especial instituído durante as guerras). (GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Op. Cit., p. 6).

²⁹ GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Op. Cit., p. 6.

³⁰ QUEIROZ, Mary Elbe. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência – injustiça fiscal?** In: MARTINS, Ivens Gandra da Silva (Coord.). **O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³¹ FERNANDES DE OLIVEIRA, Regis. Histórico dos tributos: desenvolvimento da política financeira. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, nº 63, jul./ago. 2005, p. 177.

³² MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 96.

³³ *Ibidem*, p. 97.

essencialmente parasitária, baseando-se não apenas nas pilhagens e extorsões, mas principalmente na exploração fiscal dos povos vencidos e territórios conquistados”³⁴.

É com importante influência deste “sistema tributário” romano, sobretudo decorrente das profundas alterações fiscais realizadas no governo de Diocleciano (entre 284 e 305 d.C.) – período marcado pela criação de latifúndios, migração da população às cidades e fixação dos escravos no campo –, que brota o gérmen do sistema feudal, vez que eram os grandes proprietários de terras os únicos que conseguiam efetivamente pagar o tributo, o que lhes garantiam privilégios.³⁵

Com a derrocada do império romano e o surgimento do modelo feudal de produção – em decorrência da pulverização do poder³⁶ –, a tributação, como ressalta Marcelo Guerra MARTINS, “passou a ser caracterizada como uma atividade primordialmente privada decorrente da relação senhor-servo e dissociada de um poder superior organizado – *ius imperium*, como existiu no período romano”³⁷.

A “tributação”, assim, passa a ser vista como resultado de uma verdadeira servidão, sendo os tributos pagos, em sua grande maioria, *in natura* ou *in labore*³⁸. Mostrava-se cada vez mais onerosa, desproporcional e direcionada tão somente aos interesses do suserano, sintomas que perduraram até a derrocada deste modelo e o efetivo surgimento do Estado Moderno.

Com desenvolvimento do Estado Absolutista – que emerge com a necessidade de uma organização estamental – e com o crescimento e a concentração do poder político nas mãos dos reis, tem-se, sob o viés econômico, o nominado *patrimonialismo financeiro*, que significa, em breves palavras, com seu financiamento basicamente decorrente das rendas patrimoniais ou domaniais do príncipe.³⁹

O incremento do comércio acelerou o aparecimento e a consolidação de um novo modelo econômico, contrário à ordem até então vigente, propiciando a

³⁴ FURLAN, Anderson. Obrigações Tributárias romanas. **Revista da Associação dos Juizes Federais do Brasil – AJUFE**, nº 87, 01º trim. de 2007, p. 63.

³⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 99.

³⁶ Cada feudo detinha autonomia econômica, política e até mesmo jurídica em seus domínios.

³⁷ MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 100.

³⁸ Idem.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia de liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991, p. 13/14.

prevalência do mercado em substituição às relações de troca, o que requisitou uma mudança estrutural e acarretou na derrocada do modelo feudal⁴⁰ de produção.⁴¹

A moeda-padrão de todas as coisas tornou o “mundo novo” aberto ao progresso da atividade comercial, renovando a base da estrutura social, política e econômica, com a prevalência da cidade ao campo.⁴²

Desenvolve-se, assim, o mercantilismo, ou modo de pensar mercantil⁴³, no qual se direcionava a atividade econômica para a satisfação das necessidades individuais.⁴⁴

O financiamento do setor público, porém, ainda confundia-se com os recursos do próprio monarca, com seu patrimônio. Consequentemente, o financiamento do Estado Moderno e a tributação mostravam-se como um reflexo do “poder de império” sobre seus súditos, dependente, apenas, da própria vontade do soberano⁴⁵. Há, pois, uma confusão entre o público e o privado, a fazenda pública e a fazenda do príncipe.⁴⁶

Do patrimônio do rei, como ressalta Raymundo FAORO, decorriam as rendas para sustentar a “máquina pública”: guerreiros; delegados monárquicos e “servidores ministeriais” espalhados pelo país; e aglutinados na corte”.⁴⁷

O soberano detinha em suas mãos, além dos instrumentos de poder, a propriedade da terra, da qual predominantemente decorriam as rendas. Nas palavras de

⁴⁰ “O feudalismo não cria, no sentido moderno, um Estado. Corporifica um conjunto de poderes políticos, divididos entre a cabeça e os membros, separados de acordo com o objeto do domínio, sem atentar para as funções diversas e privativas, fixadas em competências estanques. Desconhece a unidade de comando – germen da soberania –, que atrai os fatores dispersos, integrando-os; apenas concilia, na realização da homogeneidade nacional, os privilégios, contratualmente reconhecidos, de uma camada autônoma de senhores territoriais (FAORO, Raymundo. *Os Donos do Poder. Formação do patronato político brasileiro*. 3ª ed., rev., São Paulo: Globo, 2001, p. 36).

⁴¹ FAORO, Raymundo. Op. Cit., p. 36.

⁴² Ibidem, p. 33.

⁴³ “Quando se fala de *mercantilismo* parece que se está a admitir a existência de um ‘sistema de ideais’, um corpo coerente de certo grau de abstração. A verdade, porém, é que nenhum autor, do séc. XVI ao séc. XVII, se designou como mercantilista. Os especialistas nesta matéria destacam a grande dificuldade na interpretação dos textos da época, dada a ausência de uma terminologia comum e de vocabulário técnico minimamente rigoroso e dado o carácter pré-analítico dessa literatura. [...] Schumpeter (um dos precursores, como visto, da ideia de Estado Fiscal) entende que o “sistema mercantilista” de que por vezes se fala não passa de uma “entidade imaginária” (NUNES, António José Avelãs. *Uma Introdução à Economia Política*. São Paulo: QuartierLatin, 2007, p. 290).

⁴⁴ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 290.

⁴⁵ REZENDE, Condorcet. *Relação Fisco X Contribuinte*. In REZENDE, Condorcet (Org.). *Estudos Tributários*. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 169.

⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *A ideia...*, p. 14.

⁴⁷ FAORO, Raymundo. Op. Cit., p. 18.

Max WEBER, o próprio senhor dirigia a administração, de modo a tornar e manter os homens pessoalmente dependentes dele. Para isso, “busca cobrir as despesas com seus próprios recursos, com a receita de seu patrimônio”.⁴⁸

Desta situação, como destaca Ricardo Lobo TORRES, no Estado Patrimonial, e em virtude da concentração de grandes extensões de terras (feudos incorporados) e dos tesouros acumulados, os reis eram ricos e o povo, pobre.⁴⁹

Diante da necessidade de propiciar o financiamento das estruturas administrativas, os “novos” Estados Nacionais viram-se obrigados a encontrar meios indispensáveis à sua consolidação, fora dos quadros estamentais da sociedade feudal e, não raro, contra os antigos senhores feudais.⁵⁰

Transferiu-se, assim, para o rei ou para o príncipe⁵¹, o poder de exigir, a seu critério, impostos.⁵²

Por esta característica, a tributação se dava de forma esporádica, desproporcional, e, em regra, dirigida a tão somente um grupo de pessoas, assumindo o tributo verdadeiro caráter confiscatório⁵³, evidenciado pela supressão até mesmo integral do patrimônio do “contribuinte”, por vezes “incidindo” sobre sua própria vida e seu corpo (e de sua família, sobretudo mulheres). Os pobres não eram imunes. Daí resultada uma estrutura impositiva, ou seja, uma tributação, essencialmente injusta.⁵⁴

Resumindo-se, portanto, sob o enfoque financeiro e tributário, vê-se no Estado Patrimonial: populações em geral pobres e reis ricos; sistema tributário caótico e irracional, composto, sobretudo, por impostos diretos e indiretos, que incidiam sobre as camadas mais pobres, mas aos quais estavam imunes a nobreza e o clero; déficit permanente e crises financeiras, decorrentes, da insuficiência de receita; gastos exagerados com a manutenção (e mordomias) da casa real; aumento das despesas de

⁴⁸ WEBER, Max. **A Política como Vocação**. In: WEBER, Max. **Ciência e Política, Duas Vocações**. São Paulo: Editora Cultrix, 1996, p. 58.

⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 38/39.

⁵⁰ NUNES, António José Avelãs. Op. Cit., p. 290.

⁵¹ “O senhorio e a Igreja conservam, *perifericamente*, o direito a algumas rendas fiscais e patrimoniais. É resquício do feudalismo, que vai declinar no Estado de Polícia e que só desaparecerá com o advento do capitalismo e do liberalismo. A fiscalidade tripartida entre a realeza, o senhorio e a Igreja aparecem em diferentes intensidades na Alemanha, na Itália, na Espanha e em Portugal”. (TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 23).

⁵² Idem.

⁵³ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 47.

⁵⁴ Ibidem, p. 45.

guerra; burocracia fazendária ineficiente e irracional, com emprego da violência; e corrupção por aqueles responsáveis pela arrecadação.⁵⁵

As receitas, na forma como até então eram obtidas, não se mostravam mais suficientes para o custeio de todo (novo) gasto público.⁵⁶ Exigia-se cada vez mais recursos. Em decorrência deste desmedida (e desigual) majoração da carga tributária imposta aos súditos, verificou-se um processo de diminuição, ou mesmo a perda total, da “vontade de obedecer” (pagar tributos) e, conseqüentemente, um questionamento quanto à legitimidade de caráter tradicional para o estabelecimento do tributo.

As relações e as tensões entre a liberdade e o tributo passam a ser evidenciadas: de um lado, a resistência pela sociedade capitalista emergente⁵⁷ ao pagamento do tributo e à “dominação tradicional”; de outro, as ideias iluministas, que pretendiam o estabelecimento de uma “dominação racional”. Por este entendimento, o dever de obediência (no que se inclui a tributação) deve decorrer de uma legitimação racional (lei, portanto) e não de por simples decisão do soberano.⁵⁸

Neste sentido teve relevo o movimento capitaneado pelos barões ingleses que, em 1215, acarretou na assinatura, pelo Rei João Sem Terra, da Carta Magna da Inglaterra, na qual se previu que o poder régio de impor tributos ficava condicionado à aprovação dos próprios barões (contribuintes). Tal condicionante mostrou-se como ser a primeira manifestação do princípio que veio a ser conhecido como *no taxation whitout consent*, ou seja, a não tributação sem o consentimento dos contribuintes.⁵⁹

Na *Bill of Rights*, Declaração de Direitos inglesa, de 1689, restou consignado que “é ilegal levantar dinheiro para uso da Coroa, sob pretexto de prerrogativa, sem permissão do Parlamento, por um período de tempo maior, ou de maneira diferente, daquela como é feita ou outorgada”.⁶⁰

⁵⁵ Ibidem, p. 15.

⁵⁶ SEABRA DE GODOI, Marciano. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 175.

⁵⁷ FAORO, Raymundo. Op. Cit., p. 33.

⁵⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 13/14.

⁵⁹ Ibidem, p. 170.

⁶⁰ ISHAY, Micheline R. (org.). **Direitos Humanos: Uma Antologia**. SP: Edusp, 2006 p. 171 a 173, disponível em <<<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919-a-declaracao-inglesa-de-direitos-1689.html>>> Acesso em 29/09/2013.

Na Revolta do Chá, ocorrida em Boston, nos Estados Unidos da América, em 1773, inconformados com a elevada tributação imposta sobre o chá pelo Parlamento Inglês, colonos norte-americanos questionaram a legitimidade de tal medida, pois consideravam que apenas seus representantes poderiam o fazer. Emerge, assim, o princípio do *no taxation without representation* (não tributação sem representatividade/legitimidade).⁶¹

Não coincidentemente, três anos mais tarde, em 1776, realizou-se a Declaração de Independência dos Estados Unidos da América, fazendo-se constar na Constituição, na secção 08, que “o Congresso terá o poder de baixar e coletar taxas, impostos e sisas, de pagar as dívidas e prover a defesa comum e o bem-estar geral dos Estados Unidos, mas todos os direitos, impostos deverão ser uniformes em toda a extensão dos Estados Unidos”.

De igual forma, em França, durante o processo da Revolução Francesa de 1789, o rei Luiz XVI e os Estado Gerais estabeleceram o nominado princípio da “universalidade da tributação”, afastando a imunidade tributária até então concedida à nobreza (que contribuía com o “sangue”) e ao clero (que contribuía com a oração).⁶²

A Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 26 de agosto de 1789, em seu artigo 13 previu: “para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum que deve ser dividida entre os cidadãos de acordo com suas possibilidades”. Já no artigo 14: “todos os cidadãos têm direito de verificar, por si ou pelos seus representantes, da necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração”.

No Brasil, embora tardiamente, também não foi diferente. Como relatam Eurico Marcos DINIZ DE SANTI, Daniel Monteiro PEIXOTO e Vanessa Rahal CANADO, “muitas das rebeliões e protestos da época foram organizadas e levadas adiante em função da opressão⁶³ tributária da Metrópole”.⁶⁴

⁶¹ SEABRA DE GODOI, Marciano. **Justiça...**, p. 175.

⁶² Idem.

⁶³ “A opressão foi mecanismo fundamental de exação tributária no Brasil colonial. Era considerada obrigação das colônias atenderem às metas de arrecadação estabelecidas pela metrópole. A cobrança era terceirizada aos “contratadores” ou “arrematadores”, que se utilizavam, quando necessário, da força e da violência públicas para atingirem os volumes de receita estabelecidos. Essa

Novamente se está diante da questão da (falta de) legitimidade da tributação e, por isso, da ausência de compreensão do tributo como exercício de cidadania fiscal. Basicamente, a tributação no Brasil era usada para a mera transferência dos recursos oriundos da exploração colonial. Não havia qualquer preocupação com a sustentabilidade econômica da colônia.⁶⁵

Conforme Fernando José AMED e Plínio José Labriola de Campos NEGREIROS, “o raciocínio da prática tributária portuguesa era inverso ao injusto: cobrava-se o que era necessário, ignorando os riscos da cobrança sem limites”⁶⁶, fenômeno muito semelhante ao que ainda hoje se vê no Brasil, que mantém, sobretudo à classe média e pequenos empresários (maioria, portanto), pesada carga tributária.

Diante da violência com que a metrópole exercia seu poder de tributar, a adoção de subterfúgios⁶⁷, ou seja, a evasão fiscal tornou-se socialmente aceita e considerada legítima. Como destaca Marcos CINTRA, “a resistência ao fisco era considerada uma qualidade patriótica e uma demonstração de eficiência empresarial, e não uma atitude anti-social”.⁶⁸

Em confronto à política fiscal portuguesa da “derrama”⁶⁹, em 1789 eclode o movimento da Inconfidência Mineira.⁷⁰ A conjuração do Rio de Janeiro, de 1794, e a

característica da tributação colonial brasileira motivou muitas das revoltas políticas daquele período. A meta da arrecadação não era definida prioritariamente pela capacidade contributiva da sociedade, mas pelas necessidades objetivas do governo central. O governo não tributava; confiscava”. (CINTRA, Marcos. **Paradigmas tributários: do extrativismo colonial à globalização na era eletrônica**. In DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Org.) Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 18).

⁶⁴ CANADO, Vanessa Rahal. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Introdução ao Direito Tributário: elementos para a compreensão do modelo atual**. In DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Org.) Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 5.

⁶⁵ Ibidem, p. 6.

⁶⁶ AMED, Fernando José. NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000, p. 103.

⁶⁷ Adotaram-se “estratégias” como descaminho (desvio da rota em que havia estabelecido posto de fiscalização), “santinho do pau oco” (aonde se escondia o ouro dos contratadores), dentre outros.

⁶⁸ CINTRA, Marcos. Op. Cit., p. 20.

⁶⁹ Dispositivo coator, uma taxa compulsória, em que os “homens bons”, zelassem pela arrecadação correta do “quinto” (retenção de 20% do ouro em pó ou em folhetas levados às Casas de Fundação), devendo completar o que faltasse à cota imposta de 100 arrobas de ouro - 1500 Kg (CANADO, Vanessa Rahal. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Op. Cit., p. 9/10).

⁷⁰ Idem.

Conjuração Baiana, conhecida como Revolta dos Alfaiates, de 1798, também se deram neste contexto, buscando um basta na pesada tributação imposta pela Metrópole.

No Estado Patrimonial, portanto, ainda que se não pudesse afirmar e reconhecer a existência de uma tribut cao sistematizada e de caráter público (vez que emanava das rela es privadas patrimoniais), afirmaram-se as primeiras premissas essenciais   rela o Estado-Tributa o e   forma o do Estado Fiscal, traduzidas, por suas características, em verdadeiros limites ao Poder de Tributar: 1) o necessário consentimento (*no taxation without consent*); 2) a legitimidade para o estabelecimento do tributo (*no taxation without representation*); e 3) a universalidade da tribut cao.

1.1 O ESTADO FISCAL

1.1.1 O Estado Fiscal Liberal

*Todo o imposto  , para a pessoa que o paga, um símbolo não de escravatura, mas de liberdade.*⁷¹

O aparecimento do Estado Liberal, patrocinado pela florescente classe burguesa,   luz das ideais iluministas, a partir do século XVII, se d  com o rompimento com o paradigma absolutista e patrimonialista presente no processo de forma o dos Estados Modernos europeus e com o emergir do modo de produ o capitalista⁷².

Defende-se, pois, uma redu o da interven o do Estado, que passa, sob este ideário, a intervir tão somente em suas fun es indicadas como básicas, tais como a defesa das fronteiras, a segurança da popula o, o poder de polícia e, para o custeio desta “estrutura”, a arrecada o tributária.

⁷¹ SMITH, Adam. **A Riqueza das Na es**. Investiga o sobre a natureza e suas causas. Apres. Winston Fritsch. Trad. Luiz João Baraúna. Vol. II. Livro Quinto. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996, p. 310.

⁷² “  assim que o liberalismo, tal como foi elaborado no século XVII, teoriza o capitalismo europeu na época em que o empresário individual tende a transformar-se na figura central da economia” (LECLERCQ, Yves. **Teorias do Estado**. Lisboa: Editora Anthropos, 1977, p. 33). Como destaca Marciano Seabra de Godoi, a partir do complexo fen meno social da Revolu o Industrial (século XVIII), a atividade financeira baseada no mercantilismo e nos monopólios reais tende a ruir aceleradamente. A doutrina do liberalismo econ mico substitui a ideologia mercantilista, e o Estado passa a abandonar diversas atividades que antes assumir ou podia assumir (SEABRA DE GODOI, Marciano. **Justiça...**, p. 177).

Como destaca Yves LECLERCQ, “o capitalismo exige a liberdade sob todas as suas formas: liberdades das pessoas, fundamento do salariedade – liberdade dos bens, condição de sua mobilidade – liberdade de espírito, condição do progresso científico e técnico – liberdade política, condição da emergência da burguesia enquanto classe hegemônica própria”⁷³.

Na doutrina liberal, como assevera Paulo BONAVIDES, “o Estado foi sempre o fantasma que atemorizou o indivíduo. O poder, de que não pode prescindir o ordenamento estatal, aparece, de início, [...] como o maior inimigo da liberdade”⁷⁴. Por isso a necessidade, na visão dos liberais, de restrição da intervenção estatal, que, certamente, deveria ser legitimada e, até certo ponto, “controlada” pela lei.

Consagra-se, deste modo, a ideia do “império da lei”, delimitando um (ainda incipiente) Estado de Direito⁷⁵, cujo objetivo primordial mostrou-se, ao fim e ao cabo, ser a proteção do direito à propriedade, da liberdade e da igualdade em sua acepção formal. Esta característica satisfazia os interesses burgueses, garantindo a manutenção do maior âmbito possível da liberdade individual.⁷⁶

O Estado, portanto, passa, em tese, a atuar tão somente dentro do que está determinado, descrito pela lei, necessariamente a ela submetendo-se.⁷⁷

Essa forma inicial de um Estado de Direito, “guardião das liberdades individuais”⁷⁸, pretendendo a prevalência da liberdade contra o arbítrio e o despotismo do Estado absolutista, é caracterizada, até mesmo como uma forma de esvaziamento de seu conteúdo, por um “formalismo supremo”⁷⁹. Ao fim, o que visava era justamente

⁷³ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 33.

⁷⁴ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado Liberal ao Estado Social**. 10ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 40.

⁷⁵ Conforme Canotilho: “A ideia de um Estado domesticado pelo direito alicerçou-se paulatinamente nos Estados ocidentais de acordo com as circunstâncias e condições concretas existentes nos vários países da Europa e, depois, no continente americano. Na Inglaterra sedimentou-se a ideia do *rule of Law* (<<regra do direito’ ou ‘império do direito>>). Na França emergiu a exigência do *Estado de legalidade* (*État legal*). Dos Estados Unidos chegou-nos a exigência do *Estado constitucional*, ou seja, o Estado sujeito a uma constituição. Na Alemanha construiu-se o princípio do *Estado de Direito* (*Rechtsstaat*), isto é, um Estado subordinado ao direito.” (GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado de Direito**. Disponível em <www.libertarismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>. Acesso em 10/06/2013. p. 9).

⁷⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I., p. 519.

⁷⁷ BONAVIDES, Paulo. **Teoria do Estado**. 4ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 87.

⁷⁸ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 41.

⁷⁹ Idem.

garantir a plena satisfação dos ideais liberais (livre concorrência, propriedade privada, igualdade formal dos indivíduos, estabilidade monetária e uma apaziguação social).

Nas palavras de CANOTILHO: “O Estado domesticado pelo direito é um Estado juridicamente vinculado em nome da *autonomia individual* ou, se se preferir, em nome da autodeterminação da pessoa”⁸⁰. Em outros termos, em atenção à esfera da liberdade individual da pessoa e da propriedade. Por isso, ressalva o autor luso: “o Estado de direito, para o ser verdadeiramente, tem de assumir-se como um *Estado liberal de direito*”⁸¹.

Neste cenário, a defesa dos direitos individuais, com foco sobre a garantia da liberdade e da propriedade, passa a ser representada como uma exigência absoluta a ser perpetrada, revelando-se uma luta intransigente contra o arbítrio, os desmandos e destemperos do governante (“Estado”), bem como a subtração das regras em nome de uma suposta maior eficiência ou de uma necessidade.

Nas palavras de Adam SMITH: “todo o imposto é, para a pessoa que o paga, um símbolo não de escravatura, mas de liberdade. Sem dúvidas, ele denota que o contribuinte está sujeito ao Governo, mas que, pelo fato de ter alguma propriedade, ele mesmo não pode ser propriedade de um patrão”⁸².

Na assertiva de Ricardo Lobo TORRES: “o tributo é o preço da liberdade”⁸³.

É sob este contexto, paulatinamente, a partir da necessidade (e da práxis) da arrecadação de recursos provenientes da atividade econômica privada para o custeio das despesas estatais, da necessidade de sistematização deste movimento, e do posicionamento doutrinário acerca do fenômeno tributário que se desenha o Estado Fiscal.⁸⁴

⁸⁰ GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado...**, p. 9.

⁸¹ Idem.

⁸² SMITH, Adam. Op. Cit., p. 310.

⁸³ TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 111.

⁸⁴ A expressão, de origem alemã, cunhada na segunda metade do século XIX por Lorenz Von Stein⁸⁴, na obra *Lehrbuch der Finanzwissenschaft*, de 1885 (NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2012. p. 191).

O tributo tornar-se preponderante para o financiamento das despesas públicas⁸⁵, deixando de ser exigido esporadicamente para suprir necessidades pontuais e conjunturais (como guerras) para ser cobrado de modo permanente, em conformidade com a riqueza (obtida pela livre-iniciativa do indivíduo, conforme os ideais liberais) e, em tese, com observância à capacidade contributiva de cada indivíduo.⁸⁶

Conforme Benjamin CONSTANT, “cada indivíduo consente em sacrificar uma parte de sua liberdade para assegurar o resto”.⁸⁷

Desenvolve-se a ideia de igualdade tributária (aristotélica, fundamentada em uma justiça comutativa, baseada em uma relação de troca: o pagamento do tributo em troca da liberdade).⁸⁸ Significa afirmar, em outras palavras, que o tributo é, no Estado Moderno (Liberal), o preço que todos – membros de uma sociedade livre e solidária – devem pagar.⁸⁹

Adam SMITH, em sua clássica obra “Uma Investigação sobre a Natureza e as Causas da Riqueza das Nações”, sintetizou em quatro máximas ou princípios as qualidades que se almejam de um sistema tributário conforme o ideal liberal:

I. Os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do governo, na medida máxima possível, proporcionalmente às suas capacidades respectivas, isto é, em proporção com a renda de que desfrutam, sob a proteção do Estado. As despesas do governo, em relação aos indivíduos de uma grande nação, são como despesas de administração em relação aos rendeiros associados de uma grande propriedade, os quais são obrigados a contribuir em proporção aos respectivos interesses que têm na propriedade. É na observância ou no não cumprimento dessa máxima consiste o que se denomina igualdade ou desigualdade da tributação.

[...]

II. O imposto que cada indivíduo está obrigado a pagar deve ser fixo e não arbitrário. A data do recolhimento, a forma de recolhimento, a soma a pagar, devem ser claras e evidentes para o contribuinte e para qualquer pessoa. [...] A indefinição da taxação estimula a insolência e favorece a corrupção de

⁸⁵ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. **La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho**. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002, p. 33.

⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009, p. 525.

⁸⁷ CONSTANT, Benjamin. *Cours de Politique Constitutionnelle*, Apud TORRES, Ricardo Lobo. **Os Direitos...**, p. 114.

⁸⁸ “O tributo é o contraponto necessário de uma sociedade livre e igualitária, como era a sociedade prometida pelas revoluções liberais”. (SEABRA DE GODOI, Marciano. **Justiça...**, p. 178).

⁸⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 11/12.

uma categoria de possas que são por natureza impopulares mesmo quando não são insolentes nem corruptas. A certeza sobre aquilo que cada indivíduo deve pagar é, em matéria de tributação, de tal relevância que, segundo entendo e com base da experiência de todas as nações, um grau muito elevado de falta de equidade de impostos nem de longe representa um mal tão grande quanto um grau muito pequeno de incerteza ou indefinição.

III. Todo imposto deve ser recolhido no momento e de maneira que, com maior probabilidade, forem mais convenientes para o contribuinte.

[...]

IV. Todo imposto deve ser planejado de tal modo, que retire e conserve fora do bolso das pessoas o mínimo possível, além da soma que ele carrega para os cofres do Estado. Há quatro maneiras de fazer com que um imposto retire ou então conserve fora do bolso das pessoas muito mais do que aquilo que ele carrega para os cofres públicos. Primeiramente, o recolhimento do imposto pode exigir um grande número de funcionários, cujos salários podem devorar a maior parte do montante do imposto, e cujas gorjetas podem impor ao povo uma taxa adicional. Em segundo lugar, o imposto pode dificultar a iniciativa das pessoas e desestimulá-las de aplicar em certos setores de negócios que poderiam dar sustento e empregos a grandes multidões. Ao mesmo tempo em que o imposto obriga as pessoas a pagar, ele pode assim diminuir, ou talvez até destruir alguns dos fundos que lhes poderiam possibilitar fazer isso com mais facilidades. Em terceiro lugar, devido aos confiscos e outras penalidades em que incorrem aqueles infelizes indivíduos que tentam, sem êxito, sonegar imposto, este pode muitas vezes arruiná-los e com isso pôr fim ao benefício que a comunidade poderia ter auferido do emprego de seus capitais. Um imposto pouco criterioso representa grande tentação para o contrabando. [...] Em quarto lugar, o imposto, por sujeitar as pessoas às vistas frequentes e à odiosa inspeção dos coletores, pode expô-las a muito incômodo, vexames e opressão desnecessários; e embora o vexame não seja, no sentido estrito da palavra, uma despesa, ele certamente é equivalente à despesa pela qual cada um gostaria de livrar-se dele.⁹⁰

Ainda que de maneira incipiente, com roupagem um pouco distinta da que atualmente se dá a estes institutos, vê-se que já Adam SMITH apresentava o respeito à capacidade contributiva como “princípio” para uma “justa” tributação (“Os súditos de cada Estado devem contribuir para a manutenção do governo, na medida máxima possível”⁹¹).

Ao afirmar a capacidade contributiva como critério fundamental para a repartição dos tributos, como destaca Seabra de GODOI, “Smith está negando toda uma gama de critérios discriminatórios até então utilizados para distribuir o ônus da tributação – *status* civil (nobre, clérigo, plebeu), raça, religião, nacionalidade – donde

⁹⁰ SMITH, Adam. Op. Cit., p. 283/284.

⁹¹ Ibidem, p. 283.

ser correto vislumbrar, por detrás do critério da capacidade contributiva e como algo mais amplo e profundo, a *ratio* da igualdade perante a lei”.⁹²

Não pode, portanto, como bem afirma José Casalta NABAIS⁹³, ser o tributo um preço qualquer, principalmente muito elevado, pois, sendo assim, não haveria como garantir a preservação da própria liberdade. De semelhante modo, não pode ser um preço que se pretenda equivalente ao dos serviços públicos de que cada contribuinte usufrui. Nesta hipótese ficaria arredada a ideia de solidariedade que está na base de um Estado Fiscal.⁹⁴

Importante esta compreensão ficar sedimentada. Já sob a égide do contexto liberal clássico tem-se muito clara a ideia de que um Estado Fiscal (que, repita-se, se pretende, dentre outras coisas, limitador da atividade tributária estatal) prescinde do pleno exercício da cidadania e da solidariedade fiscal.

Jean Baptiste SAY, autor francês, em seu Tratado sobre Economia Política, de 1803, apresenta um relevante contraponto às ideias apontadas por Adam Smith, trazendo, como se verá, argumentos que até hoje são empregados por aqueles que não consentem (espontaneamente) com a tributação. Importante, portanto, reconhecê-los.

SAY define o imposto⁹⁵ como a parcela dos produtos da nação que migra das mãos dos particulares ao Governo para que este possa custear os “consumos públicos” que a autoridade (soberano, povo ou príncipe) julgar oportuno efetivar às suas expensas.⁹⁶

Mostrando-se bastante crítico ao “modelo” tributário que se evidenciava à época, incidente, destacadamente, sobre a atividade produtiva, SAY defende que “no momento em que o contribuinte paga esse valor, o mesmo está perdido para ele; no

⁹² SEABRA DE GODOI, Marciano. **Justiça...**, p. 188.

⁹³ Em sua tese de doutoramento, entregue à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra em 1997, o Professor José Casalta Nabais realiza, em mais de 700 páginas, um relevantíssimo estudo sobre o Dever Fundamental de Pagar Impostos buscando a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo.

⁹⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 26.

⁹⁵ Nas palavras de SAY, “seja qual for o nome que receber, quer se chame de contribuição, taxa, direito, subsídio ou até dom gratuito, trata-se sempre de um encargo *imposto* aos particulares ou a grupos de particulares. [...] Trata-se, portanto, de algo que é *imposto*”. (SAY, Jean-Baptiste. **Tratado de Economia Política**. Trad. Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultura, 1983. p. 417).

⁹⁶ Idem.

momento em que é consumido pelo Governo ou seus agentes, está perdido para todo o mundo e jamais reverte à sociedade”.⁹⁷

A coleta dos impostos, na visão do autor, retira do produtor uma parcela de sua produção com a qual poderia obter algum prazer (caso se direcionasse ao consumo improdutivo) ou algum lucro (se sua aplicação fosse destinada a um “emprego útil”) – “descontar o imposto é causar prejuízo à sociedade, prejuízo este que permanecerá sem nenhuma compensação todas as vezes em que não receber nenhum serviço em troca”.⁹⁸

Sustenta SAY que o montante da arrecadação tributária, em geral, é gasto pelo Estado de maneira improdutivo, o que desfavorece a produção.

Os impostos constituem um acréscimo nos custos de produção; e seu efeito é oposto aos progressos da indústria, os quais, permitindo-lhe produzir a custos menores, favorecem ao mesmo tempo a produção e o consumo. O imposto, ao contrário, aumentando o preço dos produtos, reduz o consumo que deles se pode fazer e, por conseguinte, a demanda por parte dos consumidores.⁹⁹

Há que se notar, não por acaso, abrindo um parêntese e dando um salto no raciocínio, a proximidade da visão de SAY com o discurso neoliberal, como melhor se verá adiante, que, defendendo o ciclo: maior produtividade, maior emprego, maior renda, maior consumo, sustenta a necessidade de diminuição da carga tributária incidente sobre a atividade econômica produtiva.

Retomando.

Partindo desta premissa, SAY apresenta o que acredita serem os impostos “menos ruins”:

1) “os de cota-parte mais moderada”. Nas palavras de SAY, aproximando-se do que se usou posteriormente denominar de proibição de confisco, “o imposto exagerado destrói a base mesma sobre a qual incide”.¹⁰⁰

2) “os que acarretam o mínimo desses encargos que pesam sobre o contribuinte sem proveito para o tesouro público”. Afasta-se SAY da ideia de

⁹⁷ Ibidem, p. 417/418.

⁹⁸ Idem.

⁹⁹ Ibidem, p. 418.

¹⁰⁰ Ibidem, p. 421.

cidadania fiscal ao afirmar que “muitas pessoas não consideram a arrecadação como um grande mal porque são persuadidas de que reverterem para a sociedade sob outra forma”. Conforme o autor, “foram as necessidade dos príncipes, muito mais do que o amor ao povo, que obrigaram [...] a maioria dos Estados europeus a introduzir em suas finanças muito mais ordem do que antes”; e continua: “o povo é obrigado a suportar praticamente todo o fardo que pode carregar sem protestar, todas as economias realizadas sobre os custos da arrecadação constituíram um ganho, não para a nação, mas para o fisco”.¹⁰¹

3) “aqueles cujo peso se repartem equitativamente”. Neste aspecto SAY aproxima-se, ainda que também de forma incipiente, da ideia, como visto já defendida por Adam SMITH, de solidariedade fiscal¹⁰² e, de forma indireta, do necessário respeito à capacidade contributiva, relacionando-os à realização da justiça tributária.

Dentro da lógica da solidariedade tributária, o autor trata de forma crítica a quebra do ônus da repartição equitativa do encargo tributário por meio de isenções, ao narrar que em decorrência de isenções concedidas discricionariamente várias manufaturas tiveram suas atividades encerradas. “Um favor ou privilégio particular configura quase sempre uma injustiça geral”, assevera SAY, que ainda pontua: “os vícios de repartição dos encargos tributários são tão prejudiciais ao fisco quanto injustos para os particulares. O contribuinte cujo imposto é demasiado reduzido não reclama para que aumentem sua cota e quem é sobretaxado paga mal”.¹⁰³

Na repartição “justa” do ônus tributário, defende SAY a progressividade¹⁰⁴.

4) “os que menos prejudicam a reprodução”. O imposto retira dos particulares uma parcela do produto que seria, com o acúmulo de capital produtivo, revertida à própria atividade.¹⁰⁵

¹⁰¹ Ibidem, p. 422/423.

¹⁰² “o imposto é um fardo pesado. Uma das maneiras de fazer com que pese o menos possível sobre cada um consiste em fazê-lo incidir sobre todos.” (SAY, Jean-Baptiste. Op. Cit., p. 424).

¹⁰³ Idem.

¹⁰⁴ “Se pretendêssemos determinar o imposto de cada família de maneira a que fosse a renda sobre a qual incidisse, seria preciso que diminuísse progressivamente e não apenas proporcionalmente.” (SAY, Jean-Baptiste. Op. Cit., p. 424).

¹⁰⁵ SAY, Jean-Baptiste. Op. Cit., p. 425.

5) “os que são favoráveis e não contrários à moral, isto é, aos hábitos úteis à sociedade”. Entende SAY que o imposto influencia, também, no comportamento da nação¹⁰⁶.

É inerente, portanto ao incremento do sistema tributário e o desenvolvimento do Estado Fiscal Liberal, o surgimento, repita-se, ainda inicial, de importantes (e atuais) conceitos relacionados à justiça tributária, como solidariedade e da cidadania fiscal, respeito à capacidade contributiva, prevalência da tributação sobre a renda¹⁰⁷ em detrimento do consumo e da produção e progressividade.

Passa o tributo a exercer para o Estado primordial função na arrecadação das receitas necessárias à sua manutenção, bem como, em via de consequência, aos próprios indivíduos.

A doutrina liberal, portanto, como destaca Ricardo Lobo TORRES, “começa a se preocupar com o assunto (tributação), para legitimar a incidência fiscal sobre a propriedade privada, desde que observados certos limites quantitativos”.¹⁰⁸

O poder tributário, assim, no Estado Fiscal Liberal, por ser, em última instância, concedido pelo próprio indivíduo a ser tributado, encontra seu limite na garantia da própria liberdade individual (igualdade formal e legalidade).¹⁰⁹

Neste sentido, José Joaquim Gomes CANOTILHO, ao tratar do tema em sua obra “Estudos Sobre Direitos Fundamentais”, partindo do entendimento de que, neste modelo, as únicas funções atribuídas ao Estado seriam garantia da segurança e das liberdades individuais, chega a afirmar expressamente: “De Benjamin Constant a Alexis Tocqueville, de Kant a W. V. Humboldt, de Locke a Stuart Mill, o Estado Liberal configura-se como um ‘Estado de limites’ ”.¹¹⁰

Em outras palavras, no que tange ao espectro da fiscalidade, o indivíduo concede o poder tributário ao Estado fiscal, permitindo-se ser por este tributário,

¹⁰⁶ Ibidem, p. 427.

¹⁰⁷ A cobrança deste tributo inicia-se: na Inglaterra em 1799; na Áustria, em 1875; Itália, em 1864; Holanda, em 1893; nas regiões alemãs de Saxe, Baden e Prússia, entre 1874 e 1891; França e Hungria, em 1909; nos Estados Unidos, em 1913; na Suíça, em 1915; e em países latinos como Brasil, Bolívia e México, nos anos 20. (SIDOU, J.M. **A natureza social do tributo**. 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 46).

¹⁰⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 137-138.

¹⁰⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I., p. 522.

¹¹⁰ GOMES CANOTILHO, José Joaquim. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. 1.ª ed. port., 2.ª ed. bras., Coimbra/São Paulo: Coimbra/Revista dos Tribunais, 2008. p. 24.

justamente para garantir a proteção de sua liberdade individual, de sua segurança e de seu direito de propriedade, nos limites determinados pela lei.

Não por outro motivo, como ensina Casalta NABAIS, o Estado Fiscal Liberal, movido em seus fundamentos pela suposta neutralidade econômica e social, pretende ser um estado mínimo, assentado numa tributação limitada, tão somente no grau que é necessário para satisfazer as despesas com funcionamento da máquina administrativa do estado, que, por certo, deve ser “tão pequena quanto possível”¹¹¹.

No Estado Fiscal Liberal (clássico), portanto, no que atina à tributação, claramente se visualiza a fixação de duas premissas essenciais – que passam a se incluir nos limites ao exercício do poder de tributar –, quer sejam: a legalidade e o respeito à capacidade contributiva (que, em verdade, decorre da ideia de universalidade da tributação “definida” no Estado patrimonial).

No Brasil o Estado Fiscal foi constituído já na Constituição de 1824, sendo previsto em seu artigo 15, item 10, a competência do Poder Legislativo para fixar anualmente as despesas públicas, e repartir a contribuição direta, bem como a separação da fazenda do imperador – prevista no artigo 115 – e a fazenda nacional – estabelecida no artigo 170.¹¹²

Como leciona Lobo TORRES, houve no Brasil uma demora no estabelecimento do liberalismo clássico, tendo remanescido por muito tempo os traços do patrimonialismo (alguns deles presentes até os dias de hoje¹¹³), e conseqüentemente do Estado Fiscal.¹¹⁴

Este modelo, porém, mostrou-se ao longo do tempo excludente, pois sem a intervenção estatal o proletariado foi relegado a péssimas condições de trabalho, moradia, saúde e saneamento básico, eclodindo, no início do século XX, uma grave

¹¹¹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 28.

¹¹² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 525.

¹¹³ “O ranço do patrimonialismo é observado até os nossos dias nos privilégios fiscais de algumas classes, como militares, magistrados e deputados (só extinta com a Constituição de 1988), no descompromisso com a justiça e a liberdade, na concessão indiscriminada de subvenções e subsídios para a burguesia, no endividamento irresponsável, na persistência de monopólios e empresas estatais, etc., características que se encontrem também em outros países latino-americanos herdeiros do patrimonialismo ibérico” (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 526).

¹¹⁴ Idem.

crise social. A ideologia liberal passou a ser questionada, galgando-se a construção de uma sociedade igualitária e mais justa.

1.1.2 Estado Fiscal Social

*Não há Estado Social sem que haja também Estado Fiscal, são como duas faces da mesma moeda.*¹¹⁵

Surge, com a crítica e a crise do modelo liberal, que eclodira na Primeira Grande Guerra Mundial, no final do século XIX e início do século XX, o denominado Estado Social.

Nas palavras de Paulo BONAVIDES, “aquela liberdade conduzia, com efeito, a graves e irreprimíveis situações de arbítrio. Expunha, no domínio econômico, os fracos à sanha dos poderosos”.¹¹⁶

Neste mesmo sentido, Lênio Luiz STRECK e José Luiz Bolsan MORAIS asseveram que, “é evidente que isso trouxe reflexos que se expressaram nos movimentos socialistas e em uma mudança de atitude por parte do poder público que vai expressar-se por ações interventivas sobre e no domínio econômico, bem como em práticas até então tidas como próprias da iniciativa privada”.¹¹⁷

O Estado social, portanto, como defendido por FORSTHOFF, é “o Estado prestacional, repartidor, distribuidor e partidor, no qual as garantias não se referem a limitações, mas a prestações positivas, não à liberdade, mas à participação”.¹¹⁸

Os ideais de igualdade formal e liberdade individual cedem espaço aos da democracia e igualdade social. É como destaca BONAVIDES:

Quando o Estado, coagido pela pressão das massas, pelas reivindicações que a impaciência do quaro estado faz ao poder político, confere, no Estado constitucional ou fora deste, os direitos do trabalho, da previdência, da

¹¹⁵ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.^a ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 1451.

¹¹⁶ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 59.

¹¹⁷ STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolsan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000, p. 59.

¹¹⁸ FORSTHOFF, Ernest. *Veröffentlichungen der Vereinigung der Deutschen Staatsrechtslehrer*, 1954, p. 12/19. *Apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 532.

educação, intervém na economia como distribuidor, dita o salário, manipula a moeda, regula os preços, combate o desemprego, protege os enfermos, dá ao trabalhador e ao burocrata a casa própria, controla profissões, compra a produção, financia as exportações, concede crédito, institui comissões de abastecimento, provê necessidades individuais, enfrenta crises econômicas, coloca na sociedade todas as classes na mais estreita dependência de seu poderio econômico, político e social, em suma, estende sua influência a quase todos os domínios que dantes pertenciam, em grande parte, à área de iniciativa individual, neste instante o Estado pode, com justiça, receber a denominação de Estado Social.¹¹⁹

Este modelo de Estado, erigido como resposta à crítica liberal, desenvolveu-se, em seu processo histórico, conforme ensina BONAVIDES, sob duas vertentes: o Estado socialista – em que se propõe um novo modelo econômico, com o Estado monopolizando a atividade produtiva econômica; e o Estado Social de Direito, verificados naqueles que buscaram empreender o atendimento das demandas sociais, sem o rompimento ao modelo econômico capitalista.¹²⁰

No Estado socialista, consubstanciado, sobretudo, na doutrina de Karl MARX¹²¹ – crítico ferrenho do capitalismo e da democracia liberal¹²² –, o indivíduo cedeu ainda mais sua liberdade em prol da coletividade, detendo o Estado o controle dos meios de produção e geração de riqueza, abolindo-se, desta feita, a propriedade privada.

Conforme BONAVIDES, o Estado produtor remove o Estado capitalista, “dilatando-lhe a esfera de ação, alargando o número das empresas sob seu poder e controle, suprimindo ou estorvando a iniciativa privada”.¹²³

O suporte financeiro deste Estado, marcadamente patrimonialista, se dá fundamentalmente por meio das receitas oriundas de seu patrimônio ou propriedade,

¹¹⁹ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 185

¹²⁰ *Ibidem*, p. 59.

¹²¹ O marxismo se constrói em meio à aguda crise que separa o trabalho do capital, quando o capitalismo acreditava cegamente no liberalismo, que o favorecia, legitimava-lhe as pretensões iníquas e acalmava a consciência de seus agentes, do mesmo passo que a classe operária dispunha da violência como sua única arma. Marx conclama, pois, os trabalhadores a uma solução de força. O *Manifesto* faz apologia da tomada violenta do poder. É, na convicção plena de seu aturo, libelo à hipocrisia burguesa, espada que general entrega aos seus soldados para a resistência armada. (BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 176).

¹²² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, vol. I. p. 529.

¹²³ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 186.

bem como pelo rendimento das atividades industriais e comerciais que foram assumidas pelo Estado¹²⁴.

É como afirma Ricardo Lobo TORRES:

A fiscalidade, no Estado Socialista, perde toda a importância que tem no Estado de Direito. Aliás, a rigor, a ideia de socialismo é refratária à de tributação. Se ao Estado pertencem os meios de produção, a entrada financeira necessária aos gastos estatais se faz a título de preço público ou de contraprestação pelos bens fornecidos ou pelos serviços prestados. Até mesmo os tributos indiretos, incidentes sobre bens e serviços passam a ter a natureza do preço a que se agregam.¹²⁵

Tendo o Estado socialista assumido o caráter de agente econômico, responsável único pela produção e distribuição de bens e serviços, configura-se este, por mais paradoxal que em uma primeira vista possa isto parecer, como um verdadeiro Estado empresarial.¹²⁶

Trata-se, pois, de um Estado não fiscal, vez que falta ao tributo “o seu próprio pressuposto econômico”.¹²⁷

O Estado Social de Direito, assim como o Estado Socialista também preconizava maior intervenção do Estado, contudo, sem o controle total dos meios de produção, sem o abandono, portanto, do modo de produção capitalista. Reconhecia-se, porém, a necessidade de “intervenção” estatal, com respeito aos direitos e garantias individuais e coletivas almejadas pela sociedade, o que lhe confere, ao menos em tese, o caráter democrático e lhe posiciona, também em teoria, sob a égide do Direito e, sobretudo, da Constituição.¹²⁸

O Estado social (de direito) se caracteriza por ser o mesmo Estado de Direito do liberalismo voltado para o social. É o Estado que não se limita a proteger liberdades individuais, mas que as protege simultaneamente, entrega prestações positivas orientadas pela ideia de justiça ou pela de utilidade. O Estado Social, em suma, se inspira nos princípios jurídicos decorrentes dos valores fundamentais da liberdade, da justiça e da utilidade, não se cifrando

¹²⁴ Idem.

¹²⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 530.

¹²⁶ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. II, p. 71.

¹²⁷ Idem.

¹²⁸ BONAVIDES, Paulo. **Do Estado...**, p. 186.

com exclusividade na proteção da liberdade individual. É a simbiose entre o Estado tutor das liberdades individuais e o Estado redistribuidor de rendas.¹²⁹

Na Constituição Mexicana, de 1917, e na Constituição de Weimar, Alemanha, de 1919, previu-se este modelo de intervenção do Estado na atividade Econômica.¹³⁰

Nos Estados Unidos, a quebra da bolsa de valores de Nova York em 1929 e a profunda crise econômica¹³¹, fez com que fossem adotadas, no Governo de Roosevelt, políticas intervencionistas, de cunho mais sociais, conhecidas como *New Deal*.¹³²

No Brasil, a Constituição Federal de 1934, previu, também, um Estado mais intervencionista, declarando direitos sociais e garantindo as liberdades clássicas¹³³.

Deixa, deste modo, o Estado de ser mero expectador das relações econômicas e sociais travadas pela sociedade, para se tornar verdadeiro protagonista, através da imposição de normas (há que se ressaltar que se está diante de um Estado de Direito) limitando o âmbito da autonomia privada dos cidadãos, porém sem afastá-la completamente.

Esta relação de aproximação entre o Estado e a sociedade é, segundo Lobo TORRES, uma das características mais relevantes do Estado Social de Direito.¹³⁴

¹²⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 532.

¹³⁰ BONAVIDES, Paulo. **Teoria...**, p. 277.

¹³¹ “Em 1932, Franklin Roosevelt é eleito presidente dos Estados Unidos, encontrando o povo em situação desesperadora: milhões de desempregados, famílias inteiras sem abrigo e sem alimentos, e até os altos círculos financeiros inseguros e desorientados. Enfrentando a resistência dos empresários e dos tradicionalistas, Roosevelt lançou seu programa de governo conhecido como New Deal, que era, na realidade, uma política intervencionista. A própria Suprema Corte norte-americana criou obstáculos para a implantação dessa nova política, mas as solicitações sociais eram intensas, os resultados começaram a demonstrar o acerto da orientação e, afinal, o intervencionismo se tornou irreversível. Em 1936, Franklin Roosevelt conseguiria reeleger-se com votação esmagadora e seus próprios adversários reconheceriam o êxito de sua política de governo.” (DALLARI, Dalmo de Abreu. Op. Cit., p. 280/281).

¹³² Idem.

¹³³ Os artigos 115, 116 e 120 da CF/34, por exemplo, assim dispunham, respectivamente: Art. 115. A ordem econômica deve ser organizada conforme os princípios da Justiça e as necessidades da vida nacional, de modo que possibilite a todos existência digna. Dentro desses limites é garantida a liberdade econômica; Art. 116. Por motivo de interesse público e autorizada em lei especial, a União poderá monopolizar determinada indústria ou atividade econômica, asseguradas as indenizações devidas, conforme o art. 112, nº 1, e ressalvados os serviços municipalizados ou de competência dos Poderes locais; Art. 120. A lei promoverá o amparo da produção e estabelecerá as condições de trabalho, na cidade e nos campos, tendo em vista a proteção social do trabalhador e os interesses econômicos do País.

¹³⁴ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 534.

Com o Estado Social dá-se a integração entre Estado e Sociedade: o Estado regula e controla setores mais amplos da sociedade civil, sem com ela se confundir, o que levaria ao totalitarismo; a sociedade civil, através das associações, das entidades de classe e dos organismos econômicos passa a controlar o Estado, que, assim, fica sujeito, além do controle jurisdicional, ao das agências não-governamentais.¹³⁵

Neste contexto, por romper paradigmas econômicos (liberais) clássicos, mas sem os desconsiderar completamente, merece importante relevo a teoria desenvolvida pelo inglês John Mynard Keynes, destacadamente após a publicação, em 1936, de sua obra “Teoria do Emprego, do Juro e da Moeda”, na qual debruçou-se detidamente às causas e efeitos da Crise de 1929.¹³⁶

As propostas do autor britânico influenciaram (e ainda influenciam, vide as políticas adotadas pelo Governo Brasileiro no combate à crise de 2008) a diversos Estados para o direcionamento de sua macroeconomia¹³⁷, defendendo-se uma política econômica Estatal moderadamente intervencionista, pela qual os governos lançariam mão de medidas fiscais e monetárias para fazer frente a ciclos econômicos instáveis (crises, depressões, desacelerações, *booms*).¹³⁸

A doutrina keynesiana teve o condão de superar o liberalismo radical, sobressaindo um intervencionismo moderado, estabelecendo um meio termo entre a liberdade econômica plena e o controle total¹³⁹ do Estado sobre a atividade econômica.¹⁴⁰

¹³⁵ Idem.

¹³⁶ Como destaca José Paschoal ROSSETI: “Keynes entregou-se a reflexões sobre os mais graves problemas do sistema capitalista e, descrente do *laissez-faire* e do automatismo autorregulador das economias de mercado, procurou encontrar a terapêutica exata que possibilitasse a recuperação dos países abalados pela Grande Depressão (ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. 15ª ed. Rev. Atual. Ampl., São Paulo: Atlas, 1991. p.114).

¹³⁷ Como relata ROSSETI, em 1935 Keynes enviou uma carta à Bernard Shaw, antevendo o alcance de sua teoria: “Para que você compreenda meu estado de espírito, é necessário saber que julgo estar escrevendo um livro sobre Teoria Econômica, que revolucionará em grande parte – não imediatamente, mas creio, no curso dos próximos dez anos – o modo pelo qual o mundo vê esses problemas”. (ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.114).

¹³⁸ KRUGMAN, Paul. WELLS, Robin. **Introdução à Economia**. Trad. Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007. p. 714/715.

¹³⁹ Keynes, em suas “Notas Finais sobre Filosofia Social a que Poderia Conduzir a Teoria Geral”, capítulo 24 da “Teoria Geral”, mostra-se crítico ao socialismo e às reflexões de Marx: “[...] não se vê nenhuma razão evidente que justifique um socialismo de Estado abrangendo a maior parte da vida econômica da nação. Não é a propriedade dos meios de produção que convém ao Estado assumir. Se o Estado for capaz de determinar o montante agregado dos recursos destinados a aumentar os meios e a taxa básica de remuneração aos seus detentores, terá realizado o que lhe corresponde.

Embora essa teoria indique ser de importância vital o estabelecimento de certos controles sobre atividades que hoje são confiadas, em sua maioria sobre atividades que hoje são confiadas, em sua maioria, à iniciativa privada, há muitas outras áreas que permanecem sem interferência. O Estado deverá exercer uma influência orientadora sobre a propensão a consumir, em parte através de seu sistema de tributação, em parte por meio da fixação da taxa de juros e, em parte, talvez, recorrendo a outras medidas.¹⁴¹

Defendeu KEYNES, analisando os níveis de emprego que o Estado deveria participar de forma mais destacada na atividade econômica como forma de compensar o declínio dos níveis de investimentos privados, que é inerente aos períodos de crise econômica. Tal intervenção, essencial à manutenção e até mesmo à expansão do emprego e da renda, na teoria keynesiana, garantiria o reequilíbrio da atividade econômica.¹⁴²

Cumpriria, nesta ótica, ao Estado o desempenho de um papel como mola propulsora da reativação da economia em períodos de depressão, por meio da realização de obras e gastos públicos, incrementando, conseqüentemente, o emprego que, por seu turno, ensejaria em maior ganho, aumento de poder de compra, efetivo consumo.

Esta “solução”, porém, dar-se-ia às custas de endividamento público, que seria, em tese, equacionado com a restauração do crescimento da economia. Dentro da lógica estabelecida no Estado Fiscal, o crescimento permitiria o incremento na arrecadação de tributos, com os quais o Estado seria capaz de honrar suas dívidas.

Vê-se, pois, o destaque na tributação na teoria keynesiana como instrumento da reestruturação da política econômica.

Para KEYNES, “os principais defeitos da sociedade econômica em que vivemos (liberal, radical) são sua incapacidade para proporcionar o pleno emprego e a sua arbitrária e desigual distribuição da riqueza e das rendas”¹⁴³.

Ademais, as medidas necessárias de socialização podem ser introduzidas gradualmente sem afetar as tradições generalizadas da sociedade” (KEYNES, John Maynard. **A teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda**. Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultura, 1996. p. 345).

¹⁴⁰ ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.116.

¹⁴¹ KEYNES, John Maynard. Op. Cit., p. 345

¹⁴² ROSSETI, José Paschoal. Op. Cit., p.116.

¹⁴³ KEYNES, John Maynard. Op. Cit., p. 341.

KEYNES vê na tributação direta importante instrumento para superar tais defeitos: “desde o fim do século XIX, a tributação direta – imposto sobre a renda e sobretaxas, e impostos sobre as heranças – vem conseguindo realizar, especialmente na Grã-Bretanha, considerável progresso na diminuição das grandes desigualdades de riqueza e renda”¹⁴⁴.

Ao tratar da tributação indireta, a par do discurso de que a tributação direta sobre a renda e heranças pode beneficiar a evasão fiscal (por meio de manobras fiscais “bem elaboradas”) KEYNES afirma que, em verdade, o que move as críticas ao incremento da tributação direta “é a ideia de que o aumento do capital depende do vigor dos motivos que impele à poupança, e de que uma grande proporção desse crescimento depende das poupanças dos ricos a partir do que lhes é supérfluo”¹⁴⁵.

Rebate o autor, que “o crescimento do capital não depende absolutamente de uma baixa propensão a consumir, mas é, ao contrário, reprimido pela mesma, e que apenas em condições de pleno emprego pode uma baixa propensão a consumir levar ao crescimento do capital”¹⁴⁶

Defende, pois, KEYNES, que medidas que objetivam a redistribuição da renda, que, conseqüentemente, incrementam a propensão a consumir, mostram-se favoráveis ao crescimento do capital.

A doutrina keynesiana aliada ao importante ritmo de crescimento da economia que proporcionou, bem como frente à conveniência (necessidade) de concessões sociais (muitas destas, em verdade, poder-se-ia afirmar, como resposta à “ameaça” do avanço do ideário socialista) forneceu campo de sustentação ao Estado de Bem Estar Social, *Welfare State*¹⁴⁷, cuja função primordial consistia em garantir à sociedade, emprego (remuneração e renda) para uma vida digna, alimentação, saúde e educação de qualidade, segurança, transporte, lazer e cultura.

¹⁴⁴ Idem.

¹⁴⁵ Idem.

¹⁴⁶ Idem.

¹⁴⁷ Como alerta Marta T.S. ARRETCHE, Muitos autores se dedicaram à tarefa de explicar a origem e desenvolvimento do *Welfare State*. A bibliografia sobre o assunto é imensa. A controvérsia sobre as razões, o significado e as perspectivas do fenômeno não é menos complexa. (ARRETCHE, Marta T. S. **Emergência e Desenvolvimento do Welfare State: Teorias Explicativas**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 39, p. 3-40, 1995. Disponível em <<http://portal.anpocs.org>>. Acesso em 15/07/2013).

Assim, o Estado passa a ser o responsável por garantir a manutenção desses direitos, atuando como agente positivo, de forma direta tanto na sociedade quanto na atividade econômica. Cumpria a este Estado, também, garantir igualdade e distribuição de renda.

Marta T.S. ARRETCHE, ao tratar do Estado do Bem Estar Social, destaca duas tendências essenciais para seu surgimento e expansão, uma de ordem econômica e outra de ordem política. Quanto à ordem econômica, a autora apresenta duas subdivisões.

A primeira refere-se ao *Welfare State* como resultado das mudanças ocorridas na sociedade em decorrência do processo de industrialização dos Séculos XIX e XX. A industrialização proporcionou mudanças econômicas, sociais e um excedente de riqueza, cabendo ao Estado transformá-la em proteção e direitos aos indivíduos à sociedade¹⁴⁸.

A segunda, ainda referente à ordem econômica, trata das necessidades de acumulação e legitimação do modelo capitalista (e aqui se aproxima da atuação do Estado Fiscal). Através da arrecadação tributária, portanto custeados pela própria sociedade, o Estado realiza investimentos sociais. Estes investimentos beneficiam as próprias empresas privadas, vez que a mão de obra excedente – gerada em razão do incremento tecnológico, automatização do processo produtivo e diminuição do emprego –, é suprimido pelo Estado, o que lhes garante uma renda mínima.¹⁴⁹

Sob a ótica política, a expansão do Estado de Bem Estar Social surge sob três perspectivas: 1) se dá em razão de uma progressiva ampliação dos direitos dos cidadãos (aqui incluídos os civis, políticos e sociais); 2) decorre de uma espécie de acordo entre o capital (empresário) e o trabalho organizado, pelo qual ambos buscam do Estado para a realização de políticas sociais para correção de eventuais problemas decorrentes da relação entre aqueles estabelecidos; e 3) relaciona que a capacidade do Estado para criar políticas sociais é diretamente proporcional à própria autonomia do Estado.¹⁵⁰

¹⁴⁸ Idem.

¹⁴⁹ Idem.

¹⁵⁰ Idem.

Há, pois, evidentemente, uma relação direta entre as necessidades postas pelo processo de acumulação de riqueza, tipicamente capitalista e as funções desempenhadas pelo Estado.¹⁵¹

Para fazer frente, porém, aos direitos sociais, sobretudo quanto à tutela dos direitos das minorias, direitos fundamentais e à necessidade de prestações positivas, em decorrência da maior interferência do Estado¹⁵² e a importância da tributação (como forma de “retorno” do investimento social realizado) há um destacado desenvolvimento do Estado Social Fiscal, que surge, porém, tributariamente limitado pelas liberdades individuais.¹⁵³

Somente o tributo tem a idoneidade para garantir a realização da justiça social exigida pelo Estado Social, destacadamente a redução das desigualdades sociais, sem que isso acarrete no rompimento das liberdades individuais.¹⁵⁴

O Estado Social Fiscal, portanto, segundo magistério de Casalta Nabais, “movido por preocupações de funcionamento global da sociedade e da economia, tem (que) por base uma tributação alargada – exigida pela estrutura estadual correspondente”.¹⁵⁵

Nas palavras de Ricardo Lobo TORRES:

O Estado Social é impensável sem a dimensão fiscal, pois é um Estado que assegura as liberdades individuais frente à tributação, mas que também redistribui as receitas entre os vários órgãos públicos, que promove o desenvolvimento econômico, que respeita a capacidade contributiva dos cidadãos, que procura a justa remuneração pelo fornecimento de serviços públicos, que objetiva o pleno emprego, que combate a infração.¹⁵⁶

Não por outro motivo, para Carl SCHMITT: “um Estado de bem-estar e assistencial e, conseqüentemente, também em enorme medida, um Estado de impostos

¹⁵¹ Idem.

¹⁵² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 532.

¹⁵³ Ibidem, p. 537.

¹⁵⁴ Ibidem, p. 40.

¹⁵⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 28.

¹⁵⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 536.

e de Tributos”.¹⁵⁷ Em mesmo sentido, FORSTHOFF: “O Estado de Direito moderno é o Estado social essencialmente em sua função como Estado Fiscal”.¹⁵⁸

Com o Estado Social Fiscal, portanto, passa-se a uma compreensão do sistema tributário como um necessário mecanismo de intervenção econômica e de financiamento de políticas públicas, distribuidor de riquezas, garantidor de direitos sociais, evidenciando-se seu caráter extrafiscal, fixando-se, também, as premissas da solidariedade e da cidadania fiscal.

1.1.3 O Estado Fiscal Democrático de Direito

O modelo de Estado Democrático de Direito emergiu da busca da sociedade a uma maior participação na decisão dos rumos que este estava tomando. Esta participação popular é justamente o que destacadamente diferencia o Estado Social de Direito¹⁵⁹ do Estado (Social) Democrático de Direito, consolidando-se com o colapso da União das Repúblicas Socialistas Soviéticas e com a queda do Muro de Berlim.¹⁶⁰

São três, portanto, os elementos básicos para a conformação deste modelo estatal: Estado de direito, Estado Social e democracia.

Nas palavras de CANOTILHO, trata-se de “uma ordem de domínio legitimada pelo povo”¹⁶¹. E, completa o autor, “a *legitimidade* do domínio político e a *legitimação* do exercício do poder radicam na soberania popular [...] e na vontade popular”.¹⁶²

Esta ideia se mostra essencial quando se trata da questão tributária.

Há que se destacar que o elemento democrático, que legitima a atividade Estatal, porém, não quer significar apenas a participação da sociedade no poder, mas, sim, uma forma de controle do Governo pelos próprios governados, o que na seara tributária se enquadra na noção de cidadania fiscal ativa.

¹⁵⁷ SCHMITT, Carl. *Der Hüter der Verfassung*, 02ª ed, 1969. *Apud* ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. Cit., p. 37.

¹⁵⁸ FORSTHOFF, Ernst. Op. Cit., p. 209.

¹⁵⁹ “A Alemanha nazista, a Itália fascista, a Espanha Franquista, o Portugal salazarista foram ‘Estados sociais’. Da mesma forma, Estado Social foi a Inglaterra de Churchill e Attlee; os Estados Unidos, em parte, desde Roosevelt; a França, com a Quarta República, principalmente; e o Brasil, desde a Revolução de 1930.” (BONAVIDES, Paulo. *Do Estado...*, p. 184).

¹⁶⁰ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, Vol. I, p. 543.

¹⁶¹ GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. *Estado...*, p. 10.

¹⁶² *Ibidem*, p. 11.

É o que reconhece Jorge NOVAIS:

Para que o qualificativo “social” aposto ao Estado não seja mero “afã teórico” não basta a intervenção organizada e sistemática do Estado na economia, a procura do bem-estar, a institucionalização dos grupos de interesses ou mesmo o reconhecimento jurídico e a consagração constitucional dos direitos sociais; é ainda imprescindível a manutenção ou aprofundamento de um quadro político de via democrática que reconheça ao cidadão um estatuto de participante e não apenas, como diz Garcia-Pelayo, de mero recipiente da intervenção “social” do Estado.¹⁶³

Esta percepção é bastante sensível à compreensão do fenômeno tributário equitativo, na esfera objetiva do que se espera ser o Estado Fiscal contemporâneo, haja vista que, dos atos de governo, é a tributação – ressalvado o lobby das grandes corporações (como se percebe no modelo neoliberal) –, a que efetivamente tem a menor participação popular, sobretudo no que concerne à criação do tributo¹⁶⁴, sua administração e sua destinação.

Evidencia-se um modelo interventivo, com fundamento constitucional, no qual se busca o controle da atividade (da intervenção) legislativa e executiva, vez que é a norma constitucional que deve pautar as ações governamentais, não o oposto. Não mais cabe, assim, aos governantes determinarem a seu livre arbítrio as ações do Estado.¹⁶⁵

Restringe-se o poder de tributar do Estado, sem, porém, retirar-lhe o dever de tributar. Emerge-se o que alguns doutrinadores, como Ricardo Lobo TORRES, usaram nominar Estado Democrático Fiscal¹⁶⁶.

Trata-se, portanto, de um modelo de Estado Fiscal, com fim de garantir a arrecadação para seu financiamento por meio da tributação, porém claramente limitado

¹⁶³ NOVAIS, Jorge. **Contributo para uma teoria do Estado de Direito**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 191.

¹⁶⁴ Inclui-se, aqui, majoração, minoração, fiscalização, cobrança, enfim, todos os atos inerentes à tributação.

¹⁶⁵ STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica**. Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002, p. 13-49.

¹⁶⁶ A vinculação entre o Direito Tributário e os Direitos Fundamentais [...] se consolida a partir da conscientização de que a tributação existe como forma de realização da justiça social, a fim de que se alcance o propósito estabelecido no Texto Constitucional de uma vida digna a todos (GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004. p. 9).

pelo ordenamento jurídico-tributário constitucional, sobre as receitas da economia produtiva¹⁶⁷.

Essa é, como aponta Lobo TORRES, a grande característica do Estado Democrático Fiscal: “concilia o Estado Social, podado em seus aspectos de insensibilidade para a questão financeira, com as novas exigências para a garantia dos direitos fundamentais e sociais”¹⁶⁸.

O Estado se volta à política enquanto a sociedade à atividade econômica, evidenciando-se, com destaque, a separação entre Estado e Sociedade¹⁶⁹, estabelecendo-se, todavia, uma tensão entre a responsabilidade e o assistencialismo, a concorrência e a seguridade social.¹⁷⁰

Mostra-se, portanto, o Estado Democrático Fiscal como verdadeiro princípio estruturante do Estado Democrático Social de Direito (constitucional), vez que este, “vive de tributos, que constituem o preço da liberdade, são cobrados de acordo com os princípios de justiça e de segurança e se distribuem segundo as escolhas orçamentárias fundadas em ponderação de princípios constitucionais”.¹⁷¹

Assim, pode-se afirmar, acompanhando entendimento de Ricardo Lobo Torres, que o Estado fiscal contemporâneo é aquele constituído tributária, financeira e orçamentariamente pela Constituição Financeira¹⁷², “com o controle de gastos públicos, o redirecionamento de despesas vinculadas às políticas sociais e certa regulação do social e do econômico”.¹⁷³

Significa que o tributo não mais deve ser considerado como uma mera relação de poder, pela qual o Estado exige e a sociedade se sujeita. Em outras palavras, em razão, sobretudo, deste caráter democrático, o tributo não pode ser visto nem como um poder do Estado nem como um sacrifício para o cidadão. Em verdade, a tributação

¹⁶⁷ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 29.

¹⁶⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 543.

¹⁶⁹ Idem.

¹⁷⁰ Ibidem, p. 545.

¹⁷¹ Ibidem, p. 547.

¹⁷² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 521.

¹⁷³ Ibidem, p. 545.

deve ser entendida como meio indispensável para o estabelecimento de uma vida com e próspera para todos os membros da sociedade.¹⁷⁴

A tributação, portanto, ganha destaque, pois constitui o meio pelo qual o Estado pode cumprir seus objetivos, “consubstanciados em tarefas de estado de direito e tarefas de estado social, ou seja, em tarefas de estado de direito social”.¹⁷⁵

Nas palavras de Estevan BARQUERO:

*La importancia del tributo, y muy especialmente del impuesto, en ese modelo, resulta de todo punto evidente, desde al menos dos perspectivas. Por un lado, por su capacidad productiva y su flexibilidad, que le permiten adaptarse a las necesidades financieras de cada momento, y lo convierten en un instrumento crucial para afrontar las crecientes necesidades financieras del Estado social. Por otro lado, por su aptitud para producir un efecto de redistribución de las rentas, compatible con los derechos y libertades constitucionales, al permitir detraer mayores recursos económicos de las economías privadas más favorecidas y menos (o incluso ninguno) de las menos favorecidas.*¹⁷⁶

É, portanto, o Estado Fiscal Contemporâneo, Social Democrático de Direito, um Estado de limites e ao mesmo tempo um Estado Limitado, o que é essencial para a realização de seus fins.

1.2 O ESTADO FISCAL BRASILEIRO

A sistematização¹⁷⁷ das normas tributárias brasileira, concretizada por meio da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966 (que dispôs sobre o Sistema Tributário Nacional) e do Ato Complementar nº 36, de 13 de março de 1967 (que se referiu àquela Lei como Código Tributário Nacional), se deu sob ainda sob a vigência da Constituição

¹⁷⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2012, p. 185.

¹⁷⁵ Idem.

¹⁷⁶ ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. Cit., p. 54.

¹⁷⁷ Nas palavras de Aliomar Baleeiro, então Deputado Federal pelo Estado da Bahia, em Parecer Jurídico apresentado e aprovado pela Comissão da Constituição e Justiça da Câmara dos Deputados: “o interesse da unidade nacional, a segurança e a comodidade dos contribuintes, a eficiência da administração clamam (clamaram) por essa codificação” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10.^a ed., rev. e atual. por Flavio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1983, p. 20)

Federal de 1946, durante o governo de Castelo Branco, marcado por um contexto político de exceção, de ditadura militar, e, sobretudo, supressão de direitos e garantias.

Sua estruturação se deu na iniciativa governamental em recuperar a capacidade fiscal do Estado, construindo-se no período de excepcional crescimento econômico, que ficou conhecido como o “milagre econômico brasileiro”.

Como mencionado na introdução deste trabalho, com o advento do Código Tributário Nacional, em 1967, pretendeu-se a “sistematização” das normas tributárias em vigor, estabelecendo e reafirmando o vínculo entre o indivíduo e o Estado sob o manto da legalidade estrita.

Nas palavras de Paulo de Barros CARVALHO, “percebermos aspectos da fisionomia particular do nosso sistema constitucional tributário”¹⁷⁸, o qual “foi, abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo”¹⁷⁹. Como reconhece CARVALHO, “esse tratamento amplo e minucioso, encartado numa constituição rígida, acarreta como consequência inevitável, um sistema tributário de acentuada rigidez, como demonstrou Geraldo ATALIBA na sua obra Sistema constitucional tributário brasileiro”¹⁸⁰.

Reconhece-se, pois, um caráter fechado ao Sistema Tributário Nacional, o que acarreta no afastamento, para sua interpretação, das questões políticas, econômicas ou mesmo sociais.¹⁸¹

Este modelo, em princípio, permite ao contribuinte atuar frente ao fisco com maior previsibilidade e segurança jurídica.

A legalidade estrita apresenta-se, em sua origem, como fundamental forma de estabelecimento de confiança e segurança no Sistema Tributário. Não há como se negar que esta compreensão de um sistema tributário fechado, restritivo, blindado no bojo da integração e interpretação das normas tributárias da influência de valores (e

¹⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 191/192.

¹⁷⁹ Idem.

¹⁸⁰ Idem

¹⁸¹ SUNFELD, Carlos Ari. Os publicistas da geração de 60, a Turma das Perdizes e o direito tributário. In. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Org.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas**. Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 321.

princípios amplos), mostrou-se extremamente relevante dado o contexto histórico em que se desenvolveu o processo de codificação com a necessidade de (re)afirmação do princípio democrático.

Como ressalta Marco Aurélio GRECO, “na década de 70, era preciso muito cuidado para levantar uma bandeira em defesa da solidariedade social, fraternidade, etc”¹⁸². Assim, no contexto em que surgiu o Código Tributário Nacional, o Sistema Tributário desenhado mostrou-se bastante coerente, consagrando uma concepção de objetividade, afastando maiores debates substanciais e subjetivos.

Porém, o País não vive mais um contexto de exceção e, ao que parece, já estando consolidada a transição democrática. A sociedade, as relações interpessoais e econômicas estão cada vez mais dinâmicas e céleres. Como se defende neste estudo, há que se resgatar (agora) o republicanismo, sobretudo no que concerne ao trato da coisa pública (como o é o tributo) e ao exercício da cidadania.

A Constituição Federal de 1988, com sua forte proteção aos direitos fundamentais do indivíduo trouxe uma nova moldura para a relação indivíduo e Estado.

Neste contexto, sem que isso represente uma quebra ao limite da legalidade, pelo contrário, já que o que se tem como norte é o arcabouço normativo constitucional como um todo, impõe-se ao Estado a imprescindível missão de coadunar seus interesses arrecadatórios (efetivamente necessários, não se desconhece) com a salvaguarda dos direitos fundamentais consagrados, vedando qualquer prática lesiva tanto ao patrimônio público quanto às liberdades individuais.¹⁸³

Como se depreendeu do estudo do percurso histórico do Estado Fiscal, hodiernamente os sistemas fiscais assumiram um caráter muito mais complexo do que tradicionalmente se verificou (sobretudo em sua expressão original Liberal).

O objetivo do sistema não mais se resume à função essencialmente arrecadatória ou financeira (garantir a obtenção de receitas públicas), incorporando também como um de seus fins (quicá o primordial), consubstanciado na ordem constitucional, a repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Por isso, repita-se, não

¹⁸² GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento...**, p. 60.

¹⁸³ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 15.

se entende como adequada a inclusão destes objetivos como extrafiscais, mas sim fiscais propriamente ditos.

Este é o Estado Fiscal desenhado na Constituição Federal Brasileira de 1988.

1.3 A CRISE DO ESTADO FISCAL.

Como resposta à “crise do Estado do Bem Estar Social”, a partir do fim dos anos 70, início dos 80, desenvolve-se, com base nas ideias de Milton Friedmann, “assentada na confiança absoluta do mercado livre e no mecanismo dos preços”¹⁸⁴, o que se usou nominar neoliberalismo, com a adoção das políticas teorizadas no Consenso de Washington, como nova política econômico-social.

Friedmann parte de uma premissa (liberal) de que as políticas que busquem a realizar justiça social distributiva sempre acarretam em um atentado contra a liberdade individual¹⁸⁵.

O discurso neoliberal apregoa que o setor público, ou seja, o Estado, devido a seu “tamanho” e estrutura excessivamente burocrática, é o grande responsável pela crise, pelos privilégios às classes mais ricas, assim como pela ineficiência. Defendeu-se, assim, um retorno a um Estado reduzido, porém, agora, com uma liberdade distinta daquela defendida pelos liberais clássicos, pois, seria “gerenciada” pelo Estado.

Para o incremento do modo de produção, importa, segundo a teoria neoliberal, garantir os investimentos através da abertura econômica aos investimentos estrangeiros – típicos do fenômeno da globalização –, dotando o Estado da capacidade de ser um verdadeiro agente de fomento.¹⁸⁶

Entre as bandeiras defendidas pelos neoliberais, no que concerne à tributação, destacaram-se políticas de redução (até mesmo isenções totais, alíquotas zero) de tributos para, principalmente, em benefício de grandes corporações, empresas e, porque não dizer, fortunas, como forma de “atrair investimentos”, sob o discurso da necessidade de incremento na geração de empregos.

¹⁸⁴ NUNES, António José Avelãs. **Uma Introdução à Economia Política**. São Paulo: Quariter Latin do Brasil, 2007, p. 592.

¹⁸⁵ Ibidem p. 602.

¹⁸⁶ PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário Versus Mercado: o liberalismo do estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 133

Desta feita, desde o início da década de 80 os países da “periferia capitalista”, orientado por agências internacionais, como o Fundo Monetário Internacional (FMI), promoveram uma série de mudanças estruturais, destinadas à mitigação do grau de intervenção do Estado na atividade econômica e social, facilitando (ou pretendendo facilitar) a circulação de mercadorias e capitais pelo mundo.¹⁸⁷

O fenômeno da globalização, potencializado, portanto, por esta doutrina neoliberal, e a (suposta) política de atração, fixação e manutenção das empresas multinacionais, de igual forma sob a suposta tese da geração de empregos, também contribuiu para este movimento de redução da carga tributária para estas corporações.¹⁸⁸

As orientações exaradas pelas agências internacionais – e, em grande medida, incorporadas pelo Estado brasileiro –, defendiam a adoção de políticas fiscais voltadas à busca do equilíbrio nas contas públicas, a desoneração da poupança, afastando princípios jurídicos tidos como importantes instrumentos de (re)distribuição de riqueza circulante.¹⁸⁹

Com a internacionalização e a globalização das relações econômicas, o Estado, sob o fundo neoliberal, apequenou-se. Os objetivos evasivos das corporações transnacionais – detentoras, de fato, do poder econômico, “indomináveis”, ávidas, cada vez mais por favores fiscais¹⁹⁰, que são, principalmente em países em desenvolvimento, facilmente concedidos como uma suposta política pública de atração e fixação de investimentos e empregos –, inviabilizam a capacidade do Estado cobrar tributos e controlar as políticas fiscais.¹⁹¹

Aconteceu (e acontece) justamente o oposto.

A tese neoliberal de que o corte da carga tributária – e a ausência da participação direta do Estado na atividade economia – aumentaria a eficiência e

¹⁸⁷ Ibidem, p. 134.

¹⁸⁸ Idem.

¹⁸⁹ Idem.

¹⁹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 520.

¹⁹¹ DUPAS, Gilberto. **Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo**. 3ª ed. rev. e amp. São Paulo: Paz e Terra, 2001, p. 132.

propiciaria o crescimento, permitindo maior investimento, maior arrecadação e maior distribuição de riqueza, mostrou-se incorreta.¹⁹²

O resultado evidenciado coloca em cheque a doutrina defendida pelos propagadores do neoliberalismo (que o corte da carga tributária – e a ausência da participação direta do Estado na atividade economia – aumentariam a eficiência, permitindo maior investimento, propiciando maior distribuição de riqueza).¹⁹³

Em todos os países da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico)¹⁹⁴, aonde os impostos se fizeram mais regressivos: ricos pagaram menos; pobres pagaram mais.¹⁹⁵

Ao invés da geração efetiva (e duradora) de empregos, o resultado foi tão somente o aumento – ou, ao menos, a manutenção – da lucratividade destes grandes grupos econômicos.

A diminuição da carga tributária concedida aos mais ricos e às grandes empresas, com a conseqüente – e inevitável – queda de arrecadação, reduziu a capacidade de gasto do próprio Estado, assim como da população mais pobre em geral.¹⁹⁶

Como o ônus é repartido, e o custo social, como no caso brasileiro, é bastante alto, “alguém tem que pagar a conta” e em um sistema desequilibrado e desigual, quem paga é sempre aquele que tem, proporcionalmente, menores condições de fazê-lo.

No Brasil, tal custo é basicamente sustentado pelas pequenas empresas e pela classe média (notoriamente consumista), sobretudo em razão da primazia da tributação sobre o consumo em detrimento da tributação sobre a renda o que acarreta no incremento do nível (sufocante) de endividamento.

¹⁹² NUNES, Antônio José Avelãs. Op. Cit., p. 583.

¹⁹³ UNCTAD, 2012, Trade and Development Report: Policies for Inclusive and Balanced Growth. Nova Iorque e Genebra <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2012_en.pdf>, acesso em 13/07/2013.

¹⁹⁴ Em que pese não seja membro da OCDE, O Brasil participa do programa de *enhanced engagement* (engajamento ampliado), o que lhe permite participar de Comitês da Organização, geralmente em seminários e reuniões de grupos de trabalhos, envolvendo, inclusive, a presença de peritos brasileiros de áreas especializadas.

¹⁹⁵ Idem.

¹⁹⁶ Idem.

Com aumento da demanda, pelas regras de mercado, há uma elevação do preço, o que gera inflação. Para combatê-la, elevam-se os juros básicos da economia, encarece-se o crédito, o que diminui, ainda mais, o poder de compra. Há, conseqüentemente, em razão da diminuição da procura, uma detração da atividade econômica e industrial. Reduz-se a produção, o que, em tese, acarretaria em desemprego. Para evitar este cenário, o governo atende ao empresariado e aplica nova redução de carga.

É um verdadeiro círculo vicioso. É preciso repensar a teoria e a relação entre a sociedade e a tributação, como se passa a fazer.

2 SOCIEDADE E TRIBUTAÇÃO

2.1 LIMITAÇÕES SOCIAIS À ATUAÇÃO DO ESTADO FISCAL

As limitações não estabelecem apenas o dever de abstenção, mas também o dever de ação e de composição.¹⁹⁷

Da análise da experiência tributária ao longo do desenrolar do Estado Moderno e do exame mais detido dos elementos que propiciaram o surgimento do chamado Estado Fiscal, verifica-se, sem espaço para dúvidas, inicialmente três grandes limites¹⁹⁸ ao exercício do poder/dever de tributar: legitimidade; legalidade; e respeito à capacidade contributiva.

De igual forma, viu-se, também, que o agir tributário, em outras palavras, o exercício do poder/dever tributário pelo Estado encontrou barreiras na sociedade em questões atinentes à liberdade e atividade econômica, à propriedade, e aos direitos fundamentais, estabelecendo-se uma relação de tensão.

Em hipótese alguma pode-se admitir, sob qualquer forma ou argumento, uma tributação que não atenda – conjunta e plenamente – os elementos acima nominados, sendo que deles decorrem os demais, comumente elencados pela doutrina como princípios de direito tributário: anterioridade, isonomia, tipicidade, dentre outros.

As discussões acerca da legitimidade, da legalidade e do respeito à capacidade contributiva na atividade tributária, em determinados momentos históricos, como visto, ensejou e potencializou movimentos de grandes transformações e conquistas sociais.

Ausentes este limites, não se terá tributação, mas sim verdadeiro confisco, suprimindo, conseqüentemente, as garantias e – sobretudo – os direitos fundamentais do contribuinte e dos cidadãos em geral.

Pertinente, de pronto, a respeito deste tema, a lição elaborada por Humberto ÁVILA quanto à própria noção do que vem a ser limitação.

¹⁹⁷ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006.** 3ª ed., rev., atual., São Paulo: Saraiva, 2008, p. 72.

¹⁹⁸ Emprega-se aqui a expressão limites sociais, vez que decorrem da própria relação sociedade e tributação. O respeito a estes limites impostos pela sociedade é condição necessária, *sine qua non*, para que esta se permita ser tributada.

Segundo ÁVILA, as limitações ao exercício tributário enfrentam vários paradoxos, o que, por si, já revelam sua complexidade,¹⁹⁹ o que justifica opção por destacar, ainda que sem maior aprofundamento, o tema.

Nas palavras de ÁVILA, em primeiro lugar, as limitações instituem restrições ao poder estatal, contudo, necessitam de seu reconhecimento e intermediação, através de procedimentos normativos secundários, para serem realizadas; em segundo lugar, servem de oposição ao poder estatal, mas servem para gerá-lo, e de instrumento para sua participação – aquele que é protegido pelas limitações (contribuinte) participa, por meio do processo democrático, das decisões de quem é destinatário das limitações (Estado); e em terceiro, as limitações, são, também, paradoxalmente limitadas – a legalidade, por exemplo, é limite, mas é limitada pelas regras de competência (legitimidade).²⁰⁰

Assim, a limitação ao poder de tributar pode significar um dever: de cunho negativo, de abstenção do Estado, como a proibição de retroatividade e de confisco; de natureza positiva, de ação do Estado (o princípio da dignidade humana, por exemplo, exige que o Estado conserve o mínimo vital à vida digna do contribuinte); e de caráter neutro, de composição (de conflitos) pelo Estado.²⁰¹

Mas não é somente o Estado o destinatário das limitações ao poder de tributar, em que pese, de regra, serem a ele dirigidas. E esta ideia é essencial ao desenvolvimento da cidadania fiscal, à equidade do Sistema Tributário e ao consentimento ao pagamento de tributo.

Nas palavras de ÁVILA:

Além de conter a força estatal, as limitações também servem de instrumento para conter forças econômicas e sociais. Setores poderosos da economia e regiões politicamente fortalecidas constituem forças que, por vezes, também restringem direitos fundamentais que podem ser protegidos pelas próprias limitações ao poder de tributar. O repasse do custo econômico dos tributos para o consumidor final, a ausência de destaque nas notas fiscais do tributo anteriormente pago, a inexistência de apresentação de informações relativas a obrigações tributárias que afetam terceiros são exemplos de problemas que podem ser protegidos pro princípios tributários.²⁰²

¹⁹⁹ Idem.

²⁰⁰ Idem.

²⁰¹ Ibidem, p. 72/73.

²⁰² Ibidem, p. 73/74.

Deste modo, os limites da legitimidade, da legalidade e da capacidade contributiva, além de nortear a ação (e a não ação) do Estado no exercício do poder de tributar, pautam também a conduta do contribuinte tanto na relação travada entre ele e o Estado quanto entre ele e outros contribuintes.

2.1.1 Legitimidade

*A legitimidade do Estado moderno tem que ser vista sobretudo a partir do equilíbrio e harmonia entre valores e princípios jurídicos afirmados por consenso.*²⁰³

A discussão da legitimidade como limite ao poder de tributar supera o mero exame da competência dos órgãos ou validade da norma tributária.²⁰⁴

Transpondo-se o entendimento à tributação que se pretende dar neste estudo, pode-se afirmar que somente haverá legitimidade ao tributo quando seu pagamento se der não somente pelo dever de obediência, fundamentado, na acepção weberiana de dominação racional, na legalidade (admite-se a legalidade como um limite específico), mas sim, em decorrência de uma análise mais ampla, em razão da vontade (moral, portanto) de adesão do contribuinte, do seu consentimento.

A ideia da legitimidade como fundamento de uma ordem jurídico-política (“Estado”) já se encontrava de certa forma, embora sem esta denominação – que somente surge com os romanos (*legitimun imperium* e *legitimum dominum*), como um sinônimo de legalidade –, no pensamento de Platão e Aristóteles como substrato de validade do poder, atrelado, porém ao caráter religioso/sagrado.²⁰⁵

²⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários.** Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 209.

²⁰⁴ Idem.

²⁰⁵ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. **Teoria da Legitimidade do Direito e do Estado.** Uma abordagem moderna e pós-moderna. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 35/36.

Esta vinculação “religiosa” perdurou em larga escala tanto na alta como na baixa Idade Média europeia, estabelecendo-se como critérios de validade aqueles derivados das profecias e das sagradas escrituras.²⁰⁶

É apenas a partir do século XIV, como informa Antonio Carlos DINIZ, que surgem as primeiras digressões da compreensão de legitimidade como uma “qualidade do direito ao governo”, afastando-se, pois, da ideia do “divino”.²⁰⁷

Em discurso pronunciado na Universidade de Munique, em 1918, nominado “A política como Vocação”, Max Weber acentuou que “se não existissem instituições sociais que conhecessem o uso da violência, então o conceito de ‘Estado’ seria eliminado, e surgiria uma situação que poderíamos designar como ‘anarquia’, no sentido específico da palavra”.²⁰⁸

Para WEBER, “o Estado é uma relação de homens dominando homens, relação esta mantida por meio de uma da violência legítima (isto é, considerada como legítima)”.²⁰⁹

Partindo de uma análise sociológica, WEBER desenvolveu sua teoria de crença na legitimidade, conjugando sua “fórmula de obediência” com três tipos puros de dominação²¹⁰ legítima: tradicional (“crença cotidiana na santidade das tradições vigentes desde sempre e na legitimidade daqueles que, em virtude dessas tradições, representam a autoridade”²¹¹), carismática (“veneração extracotidiana da santidade, do poder heróico ou do caráter exemplar de uma pessoa e das ordens por esta revelada ou criadas”²¹²) e racional (“crença da legitimidade das ordens estatuídas e do direito de

²⁰⁶ Idem.

²⁰⁷ Idem.

²⁰⁸ WEBER, Max. **A Política como Vocação**. In: WEBER, Max. **Ciência e Política, Duas Vocações**. São Paulo: Editora Cultrix, 1996, p. 53.

²⁰⁹ Ibidem, p. 54.

²¹⁰ Por dominação, Weber entende como uma situação fática em que a vontade manifestada do “dominador” pretende influenciar as ações de outras pessoas (“dominados”), e efetivamente as influencia de uma forma tal, em um grau socialmente relevante, que os dominados tenham se apropriado de seu conteúdo para a concretização de suas próprias ações (“obediência”). (WEBER, Max. **Economia e Sociedade. Fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. II. 4.ª ed.** Trad. de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Rev. Téc. de Gabriel Cohn. Brasília: Editora UNB, 1998, p. 191).

²¹¹ Ibidem, p. 141.

²¹² Idem.

mando daqueles que, em virtude dessas ordens, estão nomeados para exercer a dominação”²¹³).²¹⁴

O Estado é uma relação de homens dominando, por meio de uma violência²¹⁵ legítima, outros homens.²¹⁶ Assim, para que exista é necessário que os “dominados” mantenham um dever de obediência para a autoridade daqueles que detêm o poder. Para WEBER, “certo mínimo de *vontade* de obedecer, isto é, de *interesse* (externo ou interno) na obediência, faz parte de toda relação autêntica de dominação”.²¹⁷ Por isso, “dependendo da *natureza* da legitimidade pretendida diferem o tipo de obediência e do quadro administrativo destinado a garanti-la, bem como o caráter do exercício da dominação”.²¹⁸

O conceito apresentado por WEBER, como narra Antonio Carlos DINIZ, “implica a descoberta das motivações pelas quais uma determinada comunidade aceita e aprova uma ordem política e jurídica, ou seja, cria mecanismos motivacionais para a aceitação empírica de uma estrutura de domínio estatal como legítima.”²¹⁹

No Estado moderno, em virtude do critério racional, a legitimidade é fundada na legalidade.

Nenhuma dominação, “contenta-se voluntariamente com motivos materiais ou afetivos ou racionais referentes a valores, como possibilidade de sua persistência. Todas procuraram despertar e cultivar a crença na legitimidade”²²⁰, que, como aponta Lucio LEVI, é “um atributo do Estado que consiste na presença, em uma parcela significativa da população, de um grau de consenso²²¹ capaz de assegurar a obediência sem a necessidade de recorrer ao uso da força, a não ser em casos esporádicos”²²².

²¹³ Idem.

²¹⁴ Idem.

²¹⁵ Para Weber, “se não existissem instituições sociais que conhecessem o uso da violência, então o conceito de ‘Estado’ seria eliminado, e surgiria uma situação que poderíamos designar como ‘anarquia’, no sentido específico da palavra” (WEBER, Max. **A Política...**, p. 53).

²¹⁶ Ibidem, p. 54.

²¹⁷ Ibidem, p. 139.

²¹⁸ Idem.

²¹⁹ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 49.

²²⁰ WEBER, Max. **Economia...**, p. 139.

²²¹ “O critério que possibilita a discriminação dos diferentes tipos de consenso parece, pois, consistir na variação dos graus de deformação ideológica a que é sujeita a crença na legitimidade e no correspondente e diverso grau de manipulação a que esta crença é submetida. Com base neste critério, é possível provar que não são iguais todos os tipos de consenso e que será mais legítimo o Estado onde o consenso tem condições de ser manifestado livremente, onde, em suma, for bem menor a

Ao fim e ao cabo, “todo poder (inclusive o tributário) busca alcançar consenso, de maneira que seja reconhecido como legítimo, transformando a obediência em adesão”²²³, por isso, reconhece-se, como destaca Antonio Carlos DINIZ, que “a ideia de um consenso, livremente manifestado em torno de valores fundamentais difundidos na experiência comunitária é particularmente cara para a noção de legitimidade”.²²⁴

Além de WEBER, outro autor de destacada importância à compreensão do tema em foco é Jürgen HABERMAS, que, alargando²²⁵ o objeto de análise, relaciona a legitimidade com a existência de “boas razões”²²⁶ para que dado ordenamento político-jurídico possa ser reconhecido como tal e aceito como justo e equânime. Os fundamentos para a legitimidade, deste modo, estariam intimamente ligados com a capacidade do poder político de ser visto pela sociedade de forma positiva.²²⁷

Este entendimento é fundamental à ideia do consentimento da tributação. A questão da legitimidade (e da legitimação), como limite ao poder de tributar, mostra-se, portanto, como verdadeira condição de estabilidade do sistema tributário.

Não há, contudo, que se confundir legitimidade e legalidade, mas sim – como verdadeiro critério de racionalidade que permita o entrelaçar moral e direito – ter-se esta como decorrente daquela. Nas palavras de HABERMAS: “a crença na legalidade a partir de uma crença na legitimidade”.²²⁸

Historicamente, como mencionado, a legitimidade está relacionada com os fundamentos de validade do domínio, ou seja, como destaca Antonio Carlos DINIZ, “a

interferência do poder e da manipulação e, portanto, bem menor o grau de deformação ideológica da realidade social na mente dos indivíduos”. (LEVI, Lucio. Verbete “legitimidade”. In BOBBIO, Norberto. MASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política**. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, vol. 2, p. 679).

²²² Ibidem, p. 675.

²²³ Idem.

²²⁴ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 46.

²²⁵ “Habermas rejeita uma leitura da legitimidade alicerçada exclusivamente na referência empírica. Embora a considere relevante, julga-a insuficiente, precisamente por desconsiderar o ‘peso sistemático dos fundamentos de validade’” (DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 116).

²²⁶ “Permanece a suspeita de que a legitimidade, a crença nela e a disposição a seguir um ordenamento legítimo tenham algo a ver com uma motivação baseada em ‘bons fundamentos’.” (HABERMAS, Jürgen. **Problemas de legitimação no Estado moderno**. Para a reconstrução do materialismo histórico. São Paulo: Editora Brasiliense, 1983, p. 240).

²²⁷ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 50.

²²⁸ HABERMAS, Jürgen. **Legitimidade e Discricionariedade**. Rio de Janeiro: Forense, 1989, p. 5.

legitimidade é um problema de natureza eminentemente ética, relativo à justificação normativa do sistema jurídico-político”²²⁹.

Deste modo, os destinatários das decisões dos titulares do poder político realizam um juízo axiológico – positivo ou negativo, segundo suas concepções predominantes do bom e do justo – sobre determinada imposição, na estreita medida em que com essas coincidam ou não em algum grau.²³⁰

Conforme Santiago NINO, as ações e as decisões não podem ser justificadas tão somente com base em normas positivas, tais como a Constituição Histórica, mas também sobre princípios morais.²³¹

Não por acaso, “a ideia de um consenso, livremente manifestado em torno de valores fundamentais difundidos na experiência comunitária é particularmente cara para a noção de legitimidade”.²³²

Nesta acepção, portanto, a tributação desequilibrada, “injusta”, sem equidade, jamais poderá ser tida pela sociedade como legítima, evidenciando-se, em via de consequência, a rejeição ao tributo e, sobretudo, a seu pagamento.

Extraem-se, assim, dois elementos característicos, simultâneos, com seus respectivos reflexos, que se entende essenciais: 1) a normatização (relacionada ao dever fundamental de pagar tributos); e 2) o grau de aceitação e consenso da comunidade (tangente ao consentimento em pagar tributos).

A aceitação da norma e a consequente obediência a seu comando resultam de um consenso social quanto a sua adequação a valores éticos e princípios de direito que se encontram em permanente interação.²³³

Como frisa Ricardo Lobo TORRES, a partir do século XVII, sob a perspectiva do neocontratualismo e da democracia deliberativa, a liberdade, a justiça, a segurança (jurídica) e a igualdade, que haviam sido “afastadas” na teoria positivista, voltam a desempenhar função legitimadora. Nesta perspectiva:

²²⁹ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 46.

²³⁰ Idem.

²³¹ NINO, Carlos Santiago. *La Constitución de la Democracia Deliberativa*. Barcelona: Gedisa, 1997, p. 70.

²³² DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 46.

²³³ TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado...*, Vol. II, p. 209.

A liberdade já não se confunde só com a legalidade, senão que vai se abrir também para o diálogo com a justiça e a segurança. A *justiça* perde o conteúdo que se acreditou ter por intermédio de regras de ouro e passa a ser *procedimental*, aberta a regras que fundamentam a democracia. A *segurança jurídica* compreende também a *seguridade social*, que, através de princípios como os da dignidade humana e da cidadania, vai ganhar seu lugar na Constituição. A *igualdade* é vista como valor de relação, incumbindo-lhe sobretudo harmonizar os outros valores.²³⁴

Frente a esta constatação, pertinente abordar o tema da distinção entre legitimidade (ligada à ideia da normatização) e legitimação (relacionada ao consentimento).

Abrindo-se um parêntese, como destaca Ernesto Garzón VALDÉS, a não distinção entre o conceito de legitimação e legitimidade acarreta em graves erros conceituais.²³⁵ O primeiro residiria no nominado positivismo ideológico²³⁶, ou seja, em se sustentar que cada sistema possui sua própria fonte de legitimidade. Neste sentido, todo sistema, em razão de adotar um procedimento para a formulação e modificação de suas regras possuiria legitimidade, portanto se auto-abasteceria de justificações éticas.²³⁷ Poder-se-ia concluir, frente a este entendimento, que todo sistema político existente seria legítimo (até mesmo, por exemplo, aqueles nazifascistas), o que não é verdade. O segundo equívoco conceitual apontado por VALDÉS é o que nomina: “falácia naturalista”, ou seja, sustentar que por uma determinada sociedade os grupos dirigentes aceitem certas regras de comportamento, elas são moralmente devidas.²³⁸

Retomando.

A legitimação, como acena HABERMAS, se presta à satisfação da pretensão de legitimidade à conservação da identidade normativa de dada sociedade – de modo a mostrar como e por que instituições existentes estão aptas à realização dos valores

²³⁴ Ibidem, p. 219.

²³⁵ VALDÉS, Ernesto Garzón. El terrorismo de Estado. In. **Revista de Estudios Políticos** (Nueva Época), nº 65, jul-set, 1989, p. 37.

²³⁶ Para o autor: “*El error del positivismo ideológico consiste en creer que la aceptación o el cumplimiento de las normas básicas del sistema por parte de sus creadores o destinatarios proporcionan razones suficientes para la justificación moral de los actos que ellos realizan*” (VALDÉS, Ernesto Garzón. Op. Cit., p. 37).

²³⁷ Idem.

²³⁸ Idem.

constitutivos da identidade daquela sociedade – e ao exercício da força política (como ocorre com o poder de tributar).²³⁹

Em sua teoria, HABERMAS traz as ideias da “força legitimadora” – que, em breves palavras, se apresenta como a força capaz de obter consenso e de formar motivos –, e da “formação discursiva da vontade”.²⁴⁰

O grau de convencimento (e de legitimação) dependerá diretamente da capacidade dos motivos – diante de determinadas condições de aceitabilidade (“níveis de justificação”) –, em gerar consenso.²⁴¹ Em razão da intrínseca relação com o domínio, o surgimento e a continuidade do poder, os conflitos de legitimação, como se mostrou ao longo dos séculos, são inevitáveis, criando o cenário “ideal” para a eclosão de revoltas²⁴² e revoluções, com a perda temporária da legitimidade.²⁴³

Assim, a capacidade em conseguir o consenso dependerá necessariamente do nível de justificação, associado a um determinado potencial de aceitação ou convencimento, exigido em cada ocasião.

Enquanto a legitimidade acarreta um juízo de valor ligado à validade da ordem jurídico-política, a legitimação conforma um “procedimento de avaliação empírica” quanto à aceitação, pela comunidade, da autoridade, na legitimidade o foco de exame se dirige aos aspectos normativos de justificação, na legitimação se dirige à análise fática dos elementos de predisposição à obediência. Sob o aspecto da investigação, de um lado a legitimidade integra o âmbito da pesquisa filosófica da política e do direito, de outro, a legitimação conecta-se à sociologia jurídica e à ciência política.²⁴⁴

²³⁹ HABERMAS, Jürgen. **Para a Reconstrução do Materialismo Histórico**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1983, p. 223/224.

²⁴⁰ HABERMAS, Jürgen. **Problemas...**, p. 224/225.

²⁴¹ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 50.

²⁴² Foi o que aconteceu, como visto, nos movimentos que eclodiram, na transição do Estado Patrimonialista para o Liberal, na assinatura da Carta Magna de 1215, da *Bill of Rights* de 1689, na Revolta do Chá, de 1775, e na Declaração de Independência dos Estados Unidos de 1776, na Revolução Francesa e na Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789. Em todas as situações, destaque-se, a questão da tributação, ou melhor dizendo, a falta de reconhecimento de legitimidade na tributação, teve papel relevantíssimo.

²⁴³ HABERMAS, Jürgen. **Problemas...**, p. 220.

²⁴⁴ DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. Op. Cit., p. 47.

Conforme Antonio Carlos DINIZ, a legitimação designa “os meios e processos de que se vale o poder existente para despertar e cultivar a aceitação, o consenso e o reconhecimento em sua base territorial”.²⁴⁵

A instituição e a cobrança do tributo, portanto, não devem obedecer apenas ao limite da legitimidade, mas também da legitimação. Desta constatação, extrai-se, também, o entendimento de que as bases epistemológicas do fenômeno tributário são estabelecidas em um diálogo permanente (e simultâneo) entre o direito, a sociologia e a política.

Em síntese, pode-se afirmar, portanto, no que toca à tributação que haverá legitimidade quando o Estado exercer seu poder/dever de tributar dentro dos limites estabelecidos na ordem normativa (constitucional) e haverá legitimação quando, em decorrência deste exercício, verificarem-se presentes o consenso e o consentimento da comunidade em pagar o tributo.

2.1.2 Legalidade

*A imposição tributária fora dos quadros da legalidade transforma-se em opressão da liberdade, escravidão ou roubo.*²⁴⁶

Conforme alude Rafael PANDOLFO, a presença, o reconhecimento e o respeito à legalidade revelam, em sociedade, a condição de seus membros como cidadãos livres.²⁴⁷

Em uma sociedade democrática estável, o modelo legal denota certa estabilidade, permitindo, pela população, o controle e a verificação de cumprimento de seus limites pela autoridade (no que toca à tributação, fazendária).²⁴⁸

²⁴⁵ Idem.

²⁴⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário. Vol III. Os Direitos Humanos e a Tributação. Imunidades e Isonomia.** 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 5.

²⁴⁷ PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária.** Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial. São Paulo: Noeses, 2012, p.75.

²⁴⁸ Ibidem p.76.

O exercício do poder/dever do Estado tributar concretiza-se à sociedade por meio da lei. A legalidade, portanto, surge já no Estado Fiscal Liberal como um verdadeiro limite à sede tributária do Estado.

Nas palavras de Ricardo Lobo TORRES, “o tributo pode implicar *opressão da liberdade*, se não o contiver a legalidade”.²⁴⁹ A própria ideia da legalidade, como visto, se solidifica nos momentos históricos de enfrentamento e contestação da tributação²⁵⁰.

Não por outra razão, o princípio da legalidade foi consagrado pelos sistemas tributários de quase a totalidades dos países ocidentais.²⁵¹ Os problemas fiscais, como se extrai no quanto tratado no capítulo anterior, efetivamente estão por trás de diversos momentos de transformação histórica que marcaram a construção da legalidade como verdadeiro princípio subjetivo.

Como reconhece Geraldo ATALIBA, a legalidade mantém “ligação umbilical” com o Princípio Republicano.²⁵²

A lei representa a vontade da coletividade de se autonormatizar, não reconhecendo, conseqüentemente, poderes outros que não aqueles por ela outorgados a seus representantes e no estrito limite em que os foram.

Há, porém, hodiernamente uma tensão entre o princípio da legalidade (fiscal), que, como ressalta MENDES, “protege em primeira linha o interesse individual”, e outros princípios constitucionais (mais adiante, analisar-se-á a relação entre a tributação, os direitos fundamentais e a questão do custo dos direitos)²⁵³.

Em sua acepção contemporânea, o princípio da legalidade propicia o emprego de critérios distintivos que sejam mais adequados aos fins que se pretende alcançar com dada norma tributária (realização efetiva da justiça fiscal, por exemplo).²⁵⁴

²⁴⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, p. 4.

²⁵⁰ MENDES, Miguel Real. O princípio da legalidade fiscal como critério orientador da garantia dos contribuintes. In ALMEIDA, Daniel Freire e; CATARINO, João Ricardo; GOMES, Fábio Luiz (Orgs.). **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 493.

²⁵¹ FELIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao imposto e Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 101.

²⁵² ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001, p. 123.

²⁵³ MENDES, Miguel Real. Op. Cit., p. 493.

²⁵⁴ Idem.

Porém, além de significar o instrumento primordial de concretização e legitimação do exercício do poder/dever tributário, a legalidade encontra-se, também, ligada à ideia de controle, de proibição do arbítrio - e é essa a acepção que aqui interessa.²⁵⁵

Nas palavras de Rafael PANDOLFO:

A Legalidade, como se vê, domina a atuação de todos os órgãos do Poder. Essa é a razão pela qual deve ser encarada não apenas como uma mera legitimação formal-normativa, mas como um pilar central [...], assegurando a preservação da República e desempenhando as seguintes funções substanciais: a) proteção do direito de propriedade, que é um condicionante da liberdade humana; b) garantia de segurança jurídica, trazida pelas características estabilizadora da lei, essencial ao desenvolvimento de valores como a confiança e a boa-fé no ordenamento jurídico; c) publicidade e democracia, pois a criação de obrigações jurídicas através do Legislativo possibilita o debate democrático e público dentro da sociedade.²⁵⁶

Este controle se dá, portanto, em dois momentos: num primeiro, sobre a atividade legislativa (e aqui reside o desafio de coadunar a margem de liberdade do legislador – que detém legitimidade à produção da norma tributária, e o interesse de se buscar uma metodologia que permita limitar quaisquer desvios e relativismos)²⁵⁷; em um momento posterior, à administração fazendária, de modo a se buscar garantir o pleno cumprimento do que se buscou com a norma tributária – tanto no que toca à arrecadação quanto na realização da justiça tributária.

A legalidade, como elemento atrelado ao princípio republicano, além de um verdadeiro (super)limite ao exercício do poder/dever tributário, afigura-se como consectário necessário ao consentimento em pagar tributo, vez que propicia o controle e a fiscalização da atividade arrecadadora do Estado, o acompanhamento da aplicação dos recursos e a realização dos fins sociais da tributação (distribuição de renda, justiça fiscal e redução das desigualdades sociais).

²⁵⁵ Ibidem, p. 500.

²⁵⁶ PANDOLFO, Rafael. Op. Cit., p. 83/84.

²⁵⁷ Ibidem, p. 501/502.

2.1.3 Capacidade contributiva (como expressão do princípio da igualdade)

*O Estado Tributário não pode retirar do contribuinte aquilo que como Estado Social, tem de lhe devolver.*²⁵⁸

A capacidade contributiva, nas palavras de Douglas YAMASHITA, “consiste no princípio fundamental da unidade do ordenamento jurídico dos impostos”.²⁵⁹

Conforme Diogo LEITE DE CAMPOS, enquanto pressuposto e medida dos impostos em geral e das prestações concretas, além de um direito individual da pessoa, trata-se a capacidade contributiva de um verdadeiro fundamento de validade e de justificação do sistema tributário.²⁶⁰

Parte-se da compreensão que os tributos devem ser compartilhados entre todos os cidadãos e de acordo com sua capacidade, sua condição econômica, o que, em via de consequência, acaba limitando a voracidade do Estado na instituição e ou majoração de tributos, impedindo excessos.

Não se refere, na acepção que se desenvolve neste estudo – ao contrário dos que comungam a concepção de justiça como equidade –, a capacidade contributiva como um elemento de concretização da justiça fiscal (embora não se negue que, indiretamente, a pode realizar). Em outras palavras, não se entende que o “mero” respeito à capacidade contributiva – que é, como defendido, de observância obrigatória – garantirá o atingimento da justiça fiscal. Como se verá adiante, a ideia de justiça fiscal que se tem neste trabalho é muito mais ampla e concreta. O respeito à capacidade contributiva é, em verdade, uma condição essencial de validade do Sistema Fiscal.

No Estado Fiscal Social e Democrático de Direito, a ideia de capacidade contributiva incorpora os elementos caros ao Estado Liberal (justiça comutativa, liberdade, propriedade e segurança jurídica), mas dá ênfase, sendo este seu traço mais

²⁵⁸ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 31.

²⁵⁹ Ibidem, p. 78.

²⁶⁰ LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema...**, p. 59.

característico, conforme consolidado no Estado Social, à ideia de solidariedade social e de justiça distributiva.²⁶¹

Em razão, porém, do elevado nível de subjetividade, é a capacidade contributiva um limite de mais difícil aferição do que legitimidade e legalidade.

Contudo, como pontua Klaus TIPKE, “não é correta a afirmação dos críticos do princípio da capacidade contributiva de que este princípio é tão indeterminado que dele não se pode extrair conteúdo algum”²⁶². Para o autor, “o *conteúdo* do princípio da capacidade contributiva é *indeterminado, mas não indeterminável*”²⁶³.

o princípio da capacidade contributiva já não é sem conteúdo, porque ele esclarece que o imposto não pode ser mensurado por cabeça ou segundo o princípio da equivalência. A capacidade contributiva não pergunta pela vantagem que o contribuinte tem dos serviços públicos, ou quais custos ele causa ao Estado, mas apenas com quanto o contribuinte para contribuir para o financiamento das tarefas do Estado.²⁶⁴

De antemão, porém, antes de se tentar compreender o que vem a ser a capacidade contributiva, pertinente analisar e entender o que vem a ser capacidade propriamente dita. Para tanto, socorre-se, aqui, da lição de Amartya Sen²⁶⁵, de quem também se extrai a compreensão de justiça, como se verá no último capítulo.

Segundo SEN, que concebe o desenvolvimento humano em decorrência da maximização da liberdade humana e não apenas em razão de indicadores de renda *per capita*²⁶⁶, capacidade é, em apertadíssima síntese, um tipo de liberdade. Por exemplo, não se alimentar por vontade de emagrecer é uma opção de quem pode (tem capacidade de) comer; de outro lado, não comer por falta do alimento não se refere a uma opção da pessoa, mas sim da falta de condições (sem capacidade) de fazê-lo.²⁶⁷

²⁶¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Disponível em <www.e-publicacoes.uerj.br>. Acesso em 10/06/2013

²⁶² TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Op. Cit., p. 31.

²⁶³ Ibidem, p. 31/32.

²⁶⁴ Ibidem, p. 32.

²⁶⁵ Prêmio Nobel de Economia em 1999, que em sua obra “Desenvolvimento como liberdade” aborda o conceito de “capacidades humanas”.

²⁶⁶ SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000, p. 329.

²⁶⁷ Ibidem, p. 94.

Para SEN, a liberdade não pode produzir uma visão do desenvolvimento traduzida em uma fórmula (pronta e simples) de mera acumulação de capital, abertura de mercados e/ou planejamento econômico suficiente (embora não sejam desconsideradas – em um aspecto mais amplo – tais características). Em seu entender, e aqui guarda bastante relevância com o defendido neste estudo, o princípio organizador que amálgama um todo integrado é a ampla preocupação com o processo do aumento das liberdades individuais e o comprometimento social de ajudar para que isso se concretize.²⁶⁸

Transportando este entendimento para a seara tributária, o respeito à capacidade contributiva somente será evidenciado se com ele efetivamente se verifique (e se garanta) um processo de aumento das liberdades reais individuais e propicie um amplo comprometimento social para que isso efetivamente ocorra.

A capacidade contributiva, portando, estabelece a ponderação do sacrifício de cada indivíduo e da coletividade como um todo.²⁶⁹

Trata-se de uma real expressão do princípio da igualdade, significando, ao mesmo tempo, a intensidade (proporcionalidade) dos sacrifícios que os contribuintes devem realizar em favor da manutenção de toda comunidade (muito próxima às ideias de cidadania e solidariedade fiscal) e a vedação de tratamento diferenciado às pessoas que estiverem em situações equivalentes.²⁷⁰

Como ressaltam, porém, MURPHY e NAGEL, “o sistema tributário não é como uma ‘vaquinha’ feita pelos membros de um departamento para comprar um presente de casamento para um colega”.²⁷¹ Sua legitimidade dependerá da avaliação, em concreto, de justiça do sistema como um todo.

A igualdade de sacrifícios (proporcionais) determina que à conformação de um justo arranjo tributário sejam distinguidos os contribuintes de acordo com sua renda, requisitando daqueles que têm mais, garantindo que cada contribuinte suporte proporcionalmente a mesma “perda de bem-estar”.²⁷²

²⁶⁸ Ibidem, p. 336.

²⁶⁹ CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996, p. 28.

²⁷⁰ MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 192.

²⁷¹ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 51.

²⁷² Ibidem, p. 34.

Isso quer dizer, conforme MURPHY e NAGEL, que, “quanto mais rica é a pessoa, tanto maior o sacrifício real que lhe deve ser imposto pela tributação”.²⁷³ Nas palavras dos autores, “a única coisa igual para todos nesse esquema tributário (igualitário) é a proporção do bem-estar perdida pelos contribuintes”.²⁷⁴

Esta ideia (de que os mais ricos podem arcar com um sacrifício real maior) permite que seja a tributação um meio legítimo de redistribuição de renda, beneficiando os mais pobres a expensas dos mais abastados.²⁷⁵

A partir desta compreensão, como assevera Marcelo Guerra MARTINS, “o Estado deve fazer com que o custo real, não apenas o financeiro, seja o mais igual possível para todos”.²⁷⁶

Na árdua tarefa de conceituar a capacidade contributiva, pertinente o conceito trazido por Francesco MOSCHETTI, que a define como a força econômica do contribuinte, relacionando-a como a solidariedade social, vez que para que exista o desenvolvimento sociedade é necessário um esforço coletivo, contribuindo cada membro de acordo com a sua capacidade.²⁷⁷

Como um princípio tipicamente individual – em razão do equilíbrio do sistema tributário, a (re)distribuição do ônus tributário com respeito à capacidade contributiva individual, por ser o tributo uma “coisa pública”, acarreta, ainda que reflexamente, na obtenção de uma justiça coletiva –, a capacidade contributiva “ajusta-se às condições individuais do contribuinte”.²⁷⁸

Com a ampliação do âmbito de efetivação dos direitos fundamentais, a capacidade contributiva ganhou nova e destacada relevância, que é a garantia de proteção ao mínimo existencial. Como assevera TIPKE, “enquanto a renda não ultrapassar o mínimo existencial não há capacidade contributiva”.²⁷⁹

²⁷³ Ibidem, p. 41.

²⁷⁴ Idem.

²⁷⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 42.

²⁷⁶ MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 195.

²⁷⁷ MOSCHETTI, Francesco. *Il Principio della Capacità Contributiva*. Pádua: CEDAM, 1973, p. 238. *Apud* DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. São Paulo, 2010, p. 76.

²⁷⁸ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Op. Cit., p. 32.

²⁷⁹ Ibidem, p. 34.

A tributação deve ser realizada, como apregoa Aliomar BALEEIRO, “sem sacrifício do indispensável à vida com a dignidade humana”.²⁸⁰

Antes de se avançar na compreensão da capacidade contributiva, pertinente uma breve digressão acerca (da não tributação) do mínimo existencial, que, nas palavras de Ricardo Lobo TORRES, “se confunde com a questão da pobreza²⁸¹ e tem importância muito grande na história da fiscalidade moderna”.²⁸²

A ideia do mínimo existencial encontra-se aquém da capacidade contributiva. Conforme Lobo TORRES, “o mínimo existencial encontra na capacidade contributiva o seu *balizamento e jamais seu fundamento*”.²⁸³

O mínimo existencial, porém, ainda carece de um conteúdo específico, não sendo fácil e prontamente mensurável seu limite em razão de estar mais relacionado à aspectos de qualidade do que de quantidade.²⁸⁴

Conforme elucida Karina PAWLOWSKY, “a noção de mínimo existencial diz respeito à garantia de condições mínimas de existência digna, para o indivíduo e sua família, não se restringindo, entretanto, a uma área específica do Direito, e carecendo, ainda, de conteúdo determinado”.²⁸⁵

Na seara tributária, a proteção ao mínimo existencial encontra seu substrato na ética, fundamentando-se na liberdade e nas condições iniciais para seu exercício, felicidade, direitos humanos e igualdade.²⁸⁶

Por este motivo, como pondera Ricardo Lodi RIBEIRO, em razão do ideal da Justiça Fiscal, se realiza na investigação de quanto cada cidadão pode contribuir com as despesas públicas, à luz dos valores e princípios retores do Estado Social e Democrático de Direito. Assim, “as despesas públicas devem se limitar ao somatório

²⁸⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Uma Introdução à Ciência das Finanças**. 14.^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987, p. 259.

²⁸¹ Ricardo Lobo TORRES faz uma distinção entre a pobreza absoluta, que necessariamente deve ser combatida pelo Estado, e a pobreza relativa, que é relacionada a causas de produção econômica ou mesmo de redistribuição de bens, guerreada de acordo com as possibilidades orçamentárias e sociais (TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. III, p. 174).

²⁸² TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. III, p. 168.

²⁸³ *Ibidem*, p. 187.

²⁸⁴ *Ibidem*, p. 174.

²⁸⁵ PAWLOWSKY, Karina. O Núcleo Da Hipótese Do Imposto Sobre A Renda Das Pessoas Físicas e o Mínimo Existencial. In **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 1, n., p. 131-136, jan./jun. 2007.

²⁸⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. III, p. 175.

da capacidade contributiva de cada um, sob pena das prestações estatais serem realizadas à custa de parcelas indispensáveis à vida digna do homem”.²⁸⁷

O Estado, em razão do dever de respeito à capacidade contributiva, não deve elevar seus gastos públicos desmedidamente, sob pena de ultrapassar tal limiar.

Assim, só pode ser aceito como válido, frente à necessária observância dos direitos fundamentais do cidadão, o tributo que incida sobre as manifestações de capacidade contributiva, ficando, assim, vedada a incidência tributária indiscriminada sobre a capacidade econômica.²⁸⁸

Qualquer excesso tratar-se-ia de verdadeiro confisco²⁸⁹.

Fixa-se, assim, à ideia de capacidade contributiva efetiva ou existente, não presumida. Indaga-se pela renda efetivamente auferida e não pela renda que o contribuinte poderia auferir.²⁹⁰

Vê-se, deste modo, que uma das principais acepções da capacidade contributiva, independente de qualquer discussão acerca de sua definição real, é justamente seu caráter limitativo do agir estatal.

Da ideia da capacidade contributiva decorrem, como elenca Ricardo LODI, quatro subprincípios: 1) proporcionalidade; 2) progressividade; 3) seletividade; e 4) personificação.²⁹¹ Em verdade, poder-se-ia afirmar que se tratam de elementos que concretizam o respeito à capacidade contributiva.

A proporcionalidade traduz a necessária variação da incidência tributária em decorrência da distinção da base de cálculo, a partir de uma mesma alíquota. Trata-se de uma importante ferramenta para a distribuição de renda.²⁹²

²⁸⁷ RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 471.

²⁸⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 15.

²⁸⁹ Inconstitucional, portanto, em razão da interpretação e aplicação do quanto previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

²⁹⁰ TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. Op. Cit., p. 33.

²⁹¹ RIBEIRO, Ricardo Lodi. **O princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Disponível em <www.e-publicacoes.uerj.br>. Acesso em 10/06/2013, p. 10.

²⁹² Idem.

Na progressividade há a majoração da alíquota em razão do aumento da base de cálculo. Quanto maior a base de cálculo, maior a alíquota, conferindo uma igualdade meramente formal aos contribuintes. Conforme destaca Ricardo Lodi RIBEIRO, “numa sociedade marcada por profundas desigualdades sociais como a nossa, a progressividade é, em vários impostos, o instrumento mais adequado à aplicação do princípio da capacidade contributiva”.²⁹³

A seletividade, que mais se adequa, em princípio, aos tributos indiretos, concretiza-se através da variação das alíquotas em razão da essencialidade do produto ou da mercadoria. Produtos como a cesta básica, em tese destinada à população mais carente possui uma tributação menor, enquanto a produtos tidos como supérfluos, incide uma alíquota maior.²⁹⁴ Trata-se, porém, de um critério bastante controvertido, pois reside em uma definição – subjetiva – pelo Estado do que vem a ser (ou não) essencial. Sob o “manto” da seletividade, o Estado, ainda que indiretamente, acaba se imiscuindo à vida dos indivíduos, tomando decisões por estes quanto à essencialidade de determinados bens.

Finalmente, a personalização reza que o legislador deva ter em conta características pessoais dos contribuintes, como patrimônio, renda, atividade econômica, dentre outras.²⁹⁵

Evidencia-se, portanto, a capacidade contributiva como verdadeiro limite social ao exercício do poder/dever do Estado Fiscal.

2.2 TENSÃO NA RELAÇÃO SOCIEDADE-TRIBUTAÇÃO

No Estado Fiscal Democrático de Direito, como visto, há uma relativa simbiose entre os elementos caros ao Estado Fiscal Liberal, e ao Estado Fiscal Social (de Direito).²⁹⁶

²⁹³ Ibidem, p. 10/11

²⁹⁴ Ibidem, p. 13/14.

²⁹⁵ Ibidem, p. 14.

²⁹⁶ GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 3ª ed.. São Paulo: Dialética, 2011, p.

Na prática, como se vê, por exemplo, na Constituição Brasileira de 1988, nenhuma das concepções restou totalmente rejeitada, assumindo um compromisso de consagrar anseios e requisições de ambas as postulações (liberal e social).²⁹⁷

Esta constatação fica bastante clara a partir da leitura do artigo 3º da Constituição, que prevê que constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: constituir uma sociedade livre (ideal Liberal), justa e solidária (ideal Social).

Estabelece-se, assim, uma complexa e constante relação de tensão, que gera grandes dificuldades ao equilíbrio do arranjo normativo (e administrativo).

Marco Aurélio GRECO destaca que na prática, esta dualidade, ou melhor, esta tensão, apresenta duas dificuldades.²⁹⁸

A primeira reside no problema do convencimento da “parte contrária”, que postula valores distintos dos seus, de que os outros valores também mereçam ser pleiteados. Um defensor aguerrido de uma visão liberal clássica (que só admita sua ideologia como válida) dedicar-se-ia exclusivamente na defesa da propriedade, liberdade, legalidade, etc. De outro turno, partidários de uma visão social (que de igual forma tenha sua corrente de pensamento como única válida), preocupados com a diminuição das desigualdades regionais e sociais, incremento da solidariedade, igualdade, proteção dos direitos fundamentais e sociais (individuais e coletivos), etc., não seria sensível a temas que consideraria meras “technicalidades”, como a data de publicação do Diário Oficial, porque o importante seria implementar o plano de governo, o projeto tal ou qual e assim por diante.²⁹⁹

A segunda barreira apontada por GRECO reside na definição de “qual a dose de cada um desses dois ingredientes (liberal e social)” deverá ser empregada.³⁰⁰

Para ilustrar a complexidade da questão, GRECO traz um exemplo bastante interessante:

Gosto de utilizar exemplo que considero muito significativo por ser formado pelas cores da bandeira brasileira. Se, por exemplo, representarmos o Estado

²⁹⁷ Ibidem, p. 51.

²⁹⁸ Ibidem, p. 52.

²⁹⁹ Idem.

³⁰⁰ Ibidem, p. 53.

de Direito (em acepção Liberal) pelo azul e o Estado Social pelo amarelo e como o Brasil não é exclusivamente nem Estado Social nem de Direito, ele é Democrático de Direito, então ele corresponde à fusão do azul e do amarelo que resulta numa terceira cor que não se confunde com nenhum das duas básicas. Vale dizer, o Estado Brasileiro não é nem azul nem amarelo, ele é verde.

Ao identificar que estamos perante uma terceira realidade diferente das duas de que é formada, surge outra pergunta relevante: qual o tom desse verde? É um verde claro (com muito amarelo)? É um verde carregado (com muito azul)? Sabemos que existe desde o verde água até o verde escuro, passando por uma infinidade de tons.³⁰¹

Trata-se, pois, de um diálogo difícil. Graduar a “tonalidade” do Estado Fiscal Brasileiro contemporâneo é um grande desafio.

A solução dada por GRECO: a ponderação, de acordo com as características *in concreto*, entre os dois conjuntos de valores. Em outros termos, o estabelecimento de um diálogo entre liberdade e solidariedade.³⁰² Como se verá adiante, esta construção se coaduna com a compreensão de justiça fiscal empregada neste trabalho.

Há, portanto, que se encontrar um equilíbrio nesta tensão.

2.2.1 Tributo *versus* Liberdade

Há uma intrínseca, complexa e necessária relação entre a opção de arrecadação estatal por meio da tributação, a liberdade, a propriedade e a realização da atividade econômica.

Em momento de intervenção total do Estado, como no momento socialista, vislumbra-se a ausência do Estado Fiscal, ou seja, busca-se a obtenção dos recursos necessários ao atendimento de suas finalidades através da própria exploração da atividade econômica e de seus bens dominiais.

De outro turno, porém, em momentos de ampla liberalidade da atividade econômica, quando o Estado tem sua arrecadação destacadamente advinda da tributação, verifica-se uma maior resistência, sob o discurso da plena liberdade e autonomia da vontade (evidenciados tanto no liberalismo clássico quanto no neoliberalismo), em pagar tributos.

³⁰¹ Idem.

³⁰² Ibidem, p. 54.

Nas palavras de Ricardo Lobo TORRES: “o relacionamento entre liberdade e tributo é *dramático*, por se afirmar sob o signo da *bipolaridade*: o tributo é a garantia da liberdade e, ao mesmo tempo, possui extraordinária aptidão para destruí-la”.³⁰³

Há que se encontrar, assim, um equilíbrio. Afinal, liberdade e tributo caminham juntos no Estado Fiscal.

Como ensina João Ricardo CATARINO, o fundamento da liberdade decorre do próprio reconhecimento da dignidade inerente aos membros da sociedade. É por esta razão, segundo o autor, que na Declaração Universal dos Direitos do Homem se evidencia de modo expreso a ideia da liberdade dos povos, assentada nos direitos fundamentais, na dignidade da pessoa humana, na igualdade entre homens e mulheres, no favorecimento do progresso social e na busca de melhores condições de vida.³⁰⁴

O tributo, conforme Ricardo Lobo TORRES, nasce justamente no espaço aberto pela *autolimitação da liberdade*, caracterizando-se, desde à ótica liberal, como o *preço da liberdade*, vez que “é o instrumento que distancia o homem do Estado e pode implicar na opressão da liberdade, se o não contiver a legalidade”.³⁰⁵

Assim, na perspectiva do indivíduo, a liberdade mostra-se como uma verdadeira condição, trazendo consigo a possibilidade de uma escolha ou do consentimento (ou não) a dada realidade.³⁰⁶

De outro turno, sob a ótica do Estado, a liberdade mostra-se como um desígnio, que tanto obriga – vez que se trata de um valor – quanto limita sua ação. O agir público, desta feita, é necessariamente modelado para o respeito e o aprofundamento da liberdade (repita-se, enquanto valor, abrangendo a ideia de

³⁰³ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012, p. 10.

³⁰⁴ CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português**. 02ª ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 05/01/2014.

³⁰⁵ TORRES, Ricardo Lobo. **A ideia...**, p. 2.

³⁰⁶ CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português**. 02ª ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 05/01/2014.

liberdade, justiça, dignidade da pessoa humana, igualdade, progresso social, dentre outros).³⁰⁷

A liberdade, contudo, pressupõe, também, a criação de condições sociais para a concretização integral dos direitos do homem. Há que se obter uma ampla aceitação social, de modo que se respeitem certas condições mínimas de existência.

Assim, não é correto afirmar que o Estado Fiscal é identificado (como originalmente desenvolveu SCHUMPETER³⁰⁸) tão somente com o Estado Liberal. O Estado Fiscal, em seu processo de formação, desenvolveu-se tanto no modelo liberal clássico – em que pretendia um Estado mínimo e uma tributação limitada, tão pequena quanto possível –, quanto no social (de direito) – direcionado por preocupações acerca do funcionamento global da economia e da sociedade, vislumbrando-se uma tributação mais ampla, para o custeio da estrutura estatal necessária à intervenção.³⁰⁹

No âmbito dos tributos, Ricardo Lobo TORRES afirma que com o surgimento, ou melhor, com o aperfeiçoamento do Estado Fiscal de Direito, que centraliza a fiscalidade (arrecadação), torna-se primordial o equilíbrio na relação entre liberdade e tributos: “o tributo nasce no espaço aberto pela autolimitação da liberdade e constitui o preço da liberdade, mas por ela se limita e pode chegar a oprimi-la, se o não contiver a legalidade”.³¹⁰

Deve encontrar-se em um meio termo, legitimado de forma democrática, consubstanciado na Constituição, buscando não apenas a arrecadação, mas também propiciando a realização de justiça tributária, alcançando uma repartição justa de rendimentos e riqueza, respeitando, porém, a garantia de liberdade.

³⁰⁷ Idem.

³⁰⁸ “La contribucion de Schumpeter resulta especialmente relevante, ya que para fundamentar su propuesta sometió a análisis la naturaleza, los límites y las posibilidades de superveniencia del “Estado impositivo”. Apoyandose en un análisis histórico, muestra como el impuesto habria contribuido de manera decisiva a la formación del Estado moderno, hasta tal punto que la transición a un sistema de financiación distinto del impuesto supondria una transformación radical de ese modelo de Estado.” (ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. Op. Cit., p. 31)

³⁰⁹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005, p. 28.

³¹⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol III, p. 3.

2.2.2 Tributo *versus* Atividade Econômica

Conforme Casalta NABAIS, “a ‘estatalidade fiscal’ significa uma separação fundamental entre estado e economia e a conseqüente sustentação financeira daquele através de sua participação nas receitas da economia produtiva pela via do imposto”³¹¹.

Para o autor, “só o florescimento da economia, no seu todo e nas suas componentes, preenche o pressuposto para o estado obter as receitas fiscais necessárias ao financiamento de suas tarefas. Daí que a “economização” da tributação esteja, ao fim e ao cabo, ao serviço da própria obtenção de receitas”³¹².

Não se trata, porém, de uma relação como a estabelecida no Estado Liberal, em que se evidenciava uma separação completa, integral, entre o Estado e a sociedade.³¹³ A não intervenção direta do Estado na atividade econômica não quer (e não pode) significar a não atuação estatal para a garantia e o respeito aos direitos individuais e sociais.

Na acepção contemporânea, ou seja, no Estado Democrático Social de Direito, com fundamento Constitucional, porém, “o estado fiscal não está impedido de se assumir como um estado econômico positivo”³¹⁴.

Em verdade, como afirma Casalta NABAIS, “o princípio da liberdade econômica implica o princípio da autorresponsabilidade ou primazia da satisfação privada das necessidades econômicas, ancorada no respeito pelo estado fiscal dos diversos direitos e liberdades de natureza econômicas”³¹⁵,³¹⁶.

Significa dizer que a ordem jurídica econômica garanta uma livre e equitativa economia de mercado (ou privada), em que o processo econômico recaia primariamente à livre iniciativa individual, e que o Estado limite-se ao desempenho de tarefas econômicas supletivas, isto é, aquelas que somente ele pode desempenhar, ou, ainda, que possa desempenhar melhor, como o caso da educação, saúde e cultura.

³¹¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

³¹² *Ibidem*, p. 194.

³¹³ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 29.

³¹⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 194.

³¹⁵ “Como o direito de propriedade e as liberdades profissionais e de trabalho, de iniciativa econômica, de estabelecimento ou “residência” e de associação econômica, etc.” (NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 57).

³¹⁶ *Idem*.

Nesta acepção, portanto, a liberdade econômica exige que se permita a livre iniciativa econômica, tanto dos indivíduos quanto de suas organizações³¹⁷, consubstanciada na autonomia privada, regulando, assim, suas ações e formulando regras para suas condutas.³¹⁸

A autonomia privada, como ensina Heleno TÔRRES, “é exercício de poder de criar normas negociais, com *autonomia da vontade* suficiente para criteriosa seleção das condições e conteúdos, a título de *liberdade contratual*”.³¹⁹

Assim, conclui o autor, “a autonomia privada consiste exatamente neste poder de decidir, criando, por atos de fala, de enunciação, diretivos para a ação em face de outrem, com sentido deontico e força vinculante”.³²⁰

Como ressalta Diogo Leite de CAMPOS, “a actividade das pessoas orienta-se por formas jurídicas livremente criadas e dispostas por si, ao abrigo do princípio da autonomia privada ou liberdade negocial”, que, no âmbito do indivíduo “é expressão da sua liberdade auto-criadora; no plano econômico, é também consequência da propriedade³²¹ e da sua livre disponibilidade”.³²²

A economia, pelas características que lhes são próprias, pauta-se pela busca do lucro, o qual “não têm de ser o maior possível nem tem necessariamente de se verificar todos os anos econômicos, pois que ao empresário, para manter a viabilidade da sua empresa, é indispensável apenas que, ao menos a longo prazo, os ganhos compensem as perdas”.³²³

Este sistema econômico orientado para o lucro, conforme Casalta NABAIS, “apresenta-se muito mais produtivo do que o estado, já que a separação estado/economia lhe assegura a possibilidade de desencadear sua própria produtividade”.³²⁴

³¹⁷ Ibidem, p. 57 p. 55.

³¹⁸ TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia privada, Simulação e Elusão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 115.

³¹⁹ Ibidem, p. 114.

³²⁰ Ibidem, p. 115.

³²¹ “A propriedade privada, no seu duplo aspecto de titularidade da propriedade e da sua disponibilidade, é uma condição da existência da liberdade humana” (LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos**. Coimbra: Almedina, 2006, p. 56).

³²² LEITE DE CAMPOS, Diogo. Op. Cit., p. 56.

³²³ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 196.

³²⁴ Ibidem, p. 197.

Em princípio, quanto maior a economia, maior será a arrecadação do Estado.³²⁵

A liberdade do exercício da atividade econômica, porém, não pode ser confundida com uma libertinagem econômica. Nas palavras de Marcelo Guerra MARTINS, “liberdade não significa, evidentemente, possibilidade de levar-se a efeito todo e qualquer desejo”.³²⁶

Não há que se olvidar, porém, que ao Estado, que deve garantir o bem estar do cidadão, bem como a satisfação de seus direitos fundamentais, cabe, nos termos da Constituição, regular o exercício da autonomia privada, impondo pressupostos formais e materiais³²⁷ que devem ser atendidos pelos particulares quando da realização de negócios jurídicos³²⁸.

Deve o Estado, pois, como elenca Casalta NABAIS:

- (i) controlar e corrigir o próprio processo da actividade económica, de modo a que o mesmo não ponha em perigo outras actividades (daí a acção do estado traduzida na inspecção empresarial, na protecção do ambiente, etc.) ou
- (ii) fomenta desenvolvimentos culturalmente indesejáveis (daí a acção estadual de planeamento e ordenamento do território, de protecção do património cultural, etc.) e, por outro, de (iii) corrigir os resultados da repartição dos rendimentos e patrimónios decorrentes do processo económico, quando os mesmos sejam indefensáveis do ponto de vista da justiça.³²⁹

O Estado se pauta pelo interesse geral ou comunitário da realização da justiça³³⁰. Portanto, neste contexto, tem o dever de gerar e manter os pressupostos materiais que são indispensáveis ao pleno exercício dos direitos econômicos, culturais e sociais.³³¹ Assim, vê-se que a separação do Estado e da economia permite uma

³²⁵ MARTINS, Marcelo Guerra. Op. Cit., p. 221.

³²⁶ Ibidem, p. 165.

³²⁷ “*Formais*, quanto aos elementos definidores da validade, e *materiais*, quanto ao conteúdo, cuja intervenção estatal somente se poderá justificar em nome da realização de interesses gerais, de função social dos contratos ou de regulação da ordem econômica” (TÔRES, Heleno. Op. Cit., p. 126).

³²⁸ Ibidem, p. 125/126.

³²⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 197.

³³⁰ Ibidem, p. 196.

³³¹ DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado Social e Princípio da Solidariedade. In **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória: nº 3, jul/dez, 2008. Disponível em: <<http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>>. Acesso em: 19 ago. 2012, p. 07.

otimização no controle estadual no que tange a sua efetividade e sua eficácia, pois possibilita que os interesses não econômicos, ou seja, os interesses gerais sejam considerados e protegidos.³³²

Os limites e a legitimidade desta intervenção estatal encontram balizamento na Constituição e nos valores nela consagrados³³³. Decorre disso, conforme destaca Heleno TÔRRES “não ser possível ao Estado criar limites estranhos ao quanto lhe compete na regulação da autonomia privada, os quais somente podem ser praticados sobre aqueles interesses que afetam aspectos coletivos e com a finalidade de garantir os princípios constitucionais maiores”³³⁴.

A experiência neoliberal, como visto, demonstrou que o discurso de que o crescimento econômico, financiado destacadamente por incentivos fiscais (imunidades, isenções e alíquota zero) pode, *per si*, representar uma solução para o saneamento dos problemas sociais (“garantia” de maior emprego, de maior poder de compra, etc.), mostrou-se falacioso.

A “redução” da carga tributária, em geral, foi absorvida pelo empresariado (aqui se está referindo, sobretudo às grandes corporações e grandes fortunas) na forma de lucro. Obviamente não se está aqui demonizando tais grupos, o que se critica é a subversão, que se constata *in concreto* dos objetivos finais da concessão de benefícios fiscais.

No âmbito dos tributos, em verdade, a repercussão da aplicação deste princípio (da liberdade econômica) significa a garantia, pelo Estado, da conformação econômica das relações travadas pelos contribuintes, de modo que possam realizar livremente, porém balizados pelo ordenamento jurídico, de um planejamento tributário (*tax plan*), no âmbito do exercício de sua autonomia privada³³⁵, com o objetivo de evitar a tributação (*taxa voidance*).

³³² NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

³³³ TÔRRES, Heleno. Op. Cit., p. 126.

³³⁴ Ibidem, p. 126/127.

³³⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 55/56.

É o que Diogo Leite de CAMPOS nomina “prevenção fiscal”. Aos indivíduos, no âmbito de suas escolhas econômicas e pessoais, é legítimo “prevenirem impostos mais pesados por se escolherem condutas ou situações jurídicas menos tributadas”.³³⁶

É neste sentido que se legitima – dentro, é claro, do limite da legalidade³³⁷ – o planejamento tributário. Conforme Diogo CAMPOS, “nas sociedades comerciais os actos de gestão devem, para ser rentáveis e eficazes, obter todas as vantagens fiscais possíveis. A gestão fiscal é parte inseparável da gestão”³³⁸.

Como afirma Casalta NABAIS:

Tanto os indivíduos como as empresas podem, designadamente, verter a sua acção económica em actos jurídicos e actos não jurídicos de acordo com a sua autonomia privada, guiando-se mesmo por critérios de elisão aos impostos (*tax avoidance*) ou de aforro fiscal, desde que, por uma tal via, não se violem as leis fiscais, nem se abuse da (liberdade de) configuração jurídica dos factos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade económica (*tax evasion*).³³⁹

Deste modo, o contribuinte é livre para dirigir sua atividade econômica. O combate à elisão fiscal não pode, assim, significar uma restrição à liberdade de realização de planejamento tributário pelo contribuinte.³⁴⁰

O que deve ser combatido é o abuso.

Tendo o Estado Fiscal interesse nas receitas decorrentes da atividade econômica não pode, a pretexto de suas tarefas de controle e correção ou mesmo a qualquer outro título, afetar inteiramente a produtividade da economia, mediante estabelecimento de condições desiguais e imposição de elevadas cargas tributárias.³⁴¹

Como alerta Diogo Leite de Campos: “a sociedade civil, para não ser absorvida insensivelmente pelo Estado, deve guardar para si, colectiva e

³³⁶ LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema...**, p. 57.

³³⁷ “Há [...] situações em que o legislador ou os tribunais têm entendido que se ‘abusa’ do ‘direito’ de realizar a prevenção fiscal, da própria liberdade negocial, utilizando esta com fins contrários a seu fim e ao seu valor social.” (LEITE DE CAMPOS, Diogo. Op. Cit., p. 57).

³³⁸ Idem.

³³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Por um Estado...**, p. 108/109.

³⁴⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **Planejamento...**, p. 10.

³⁴¹ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

individualmente, a maior parte do P.I.B. (Produto Interno Bruto, ou seja a produção de riqueza do Estado)”.³⁴²

Nas palavras de NABAIS: “um estado que, através de regula(menta)ção exacerbada ou de impostos exagerados, estorve, paralise ou destrua a produtividade da economia, destrói-se como estado fiscal”³⁴³. Isto porque, “ao minar a sua base, mina, ao fim e ao cabo, automaticamente a sua própria capacidade financeira”³⁴⁴.

Assim, no âmbito tributário, a liberdade econômica de atuação pode ser exercida desde que, por uma tal via, não se viole a lei tributária (tampouco, evidentemente, as disposições constitucionais), nem se abuse da configuração jurídica dos fatos tributários, provocando evasão fiscal ou fuga aos impostos através de puras manobras ou disfarces jurídicos da realidade econômica.

2.3 TRIBUTOS E DIREITOS FUNDAMENTAIS

*(Há) duas principais relações vislumbradas entre direitos fundamentais e tributação. A tributação que é imprescindível para a garantia dos direitos fundamentais e a tributação que compromete os direitos fundamentais.*³⁴⁵

Nas sociedades ocidentais modernas, cabe ao Estado Social Democrático de Direito, além da proteção das garantias clássicas, como liberdade, propriedade, segurança e igualdade, resguardar também os valores e direitos (fundamentais e sociais) caros (e essenciais) aos cidadãos.³⁴⁶

O âmbito de proteção aos direitos fundamentais é inerente (e indissociável) ao próprio princípio democrático. Como relaciona Ingo Wolfgang SARLET:

³⁴² LEITE DE CAMPOS, Diogo. Op. Cit., p. 57.

³⁴³ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 198.

³⁴⁴ Idem.

³⁴⁵ MEIRA, Liziane Angelotti. Direitos Fundamentais e Tributação: saúde, salário, aposentadoria e tributação – tensão dialética? In BRANCO, Paulo Gonet; CORREIA NETO, Celso de Barros; MEIRA, Liziane Angelotti (Coords.). **Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 235.

³⁴⁶ Ibidem, p. 228.

os direitos fundamentais podem ser considerados simultaneamente pressuposto, garantia e instrumento do princípio democrático da autodeterminação do povo por intermédio de cada indivíduo, mediante o reconhecimento da igualdade (perante a lei e de oportunidade), de um espaço de liberdade real, bem como por meio da outorga do direito à participação (com liberdade e igualdade), na conformação da comunidade e do processo político, de tal sorte que a positivação e a garantia do efetivo exercício de direitos políticos (no sentido de direitos de participação e conformação do *status* político) podem ser considerados o fundamento funcional da democracia e, neste sentido, parâmetro de sua legitimidade.³⁴⁷

Duas teorias ganham destaque na tentativa de delimitar o conteúdo dos direitos fundamentais e seu âmbito de proteção³⁴⁸, tendo como norte seu suporte fático. A primeira, “teoria interna”, tendo como expoente Friedrich Muller, parte de um suporte fático “restrito”; e a segunda, “teoria externa”, com a qual se alinha esta pesquisa, relacionada às ideias de Robert Alexy, sugere um suporte fático amplo.

No que toca à teoria do suporte fático restrito, portanto, à teoria interna, sua principal característica é que alguns atos, situações ou posições são excluídos, *a priori*, do campo de proteção da norma de direito fundamental, ou seja, não existe garantia a algumas ações, estados ou posições jurídicas que, *in abstracto*, poderiam ser alcançadas pelo âmbito de proteção das normas de direitos fundamentais.³⁴⁹

Não se discute, na teoria interna – partindo da compreensão da norma jurídica de direito fundamental como uma construção decorrente de textos legislativos e interpretação do programa da norma e da definição do âmbito desta norma –, se o direito fundamental é possível de ser restringindo. O foco relevante é o conteúdo desse direito fundamental.³⁵⁰

De outro turno, a teoria externa, distinguindo dois momentos de proteção, um *prima facie* e outro definitivo (com base no sopesamento/proporcionalidade), parte de

³⁴⁷ SARLET. Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9ª ed., rev., atual., e ampl.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 70.

³⁴⁸ Conforme Virgílio Afonso da Silva, “o ‘âmbito de proteção’ é entendido como os bens protegidos pelo direito fundamental, definindo-se estes bens como as ações, estados ou posições jurídicas, cada qual em seu respectivo âmbito temático de um direito de defesa”. (AFONSO DA SILVA, Virgílio, **Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 72).

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 80.

³⁵⁰ MULLER. Friedrich. **Métodos de Trabalho do Direito Constitucional**. Trad. Peter Naumann. 3ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, p. 42/43.

um suporte amplo dos direitos fundamentais, rejeitando assim a exclusão *a priori* de condutas ou situações.³⁵¹

A necessidade de definição ampliada – e assim o é propositalmente, já que é justamente esta abertura que implica um maior grau de proteção – do suporte fático se dá em razão de sua conseqüência ao conteúdo dos direitos fundamentais.³⁵²

O Suporte Fático pode ser referido tanto em caráter abstrato – “formado, em linhas gerais, por aqueles fatos ou atos do mundo que são descritos por determinada norma e para cuja realização ou ocorrência se prevê determinada consequência jurídica”³⁵³ – quanto de modo concreto, que “intimamente ligado ao abstrato, é a ocorrência concreta, no mundo da vida, dos fatos ou atos que a norma jurídica em abstrato, juridicizou”.³⁵⁴

Quando se trata de direitos fundamentais, neste exercício de perquirição do suporte fático, quatro perguntas emergem: “(1) O que é protegido? (2) Contra o quê? (3) Qual a consequência jurídica que poderá ocorrer? (4) O que é necessário ocorrer para que a consequência possa também ocorrer?”.³⁵⁵

Assim, sendo o suporte fático, como dito acima, os elementos que propiciam, quando presentes, a realização do preceito contido na norma de direito fundamental, para que a consequência jurídica e um direito de liberdade seja acionada, não basta à ofensa ao âmbito de proteção e a intervenção – como proposto por Alexy. É preciso, também, que não haja exista uma fundamentação constitucional para a intervenção. Havendo, não se está diante de uma violação (que ensejaria declaração de inconstitucionalidade e retorno ao *status quo ante*), mas sim de uma restrição constitucional ao direito fundamental.³⁵⁶

Nas palavras de Virgílio AFONSO DA SILVA, “da mera verificação de uma restrição a um direito fundamental – mesmo que ela inviabilize seu exercício por completo, em alguns casos concretos – não decorre inconstitucionalidade”³⁵⁷.

³⁵¹ AFONSO DA SILVA, Virgílio. Op. Cit., p. 109/110.

³⁵² Ibidem, p. 110/111.

³⁵³ Ibidem, p. 67/68.

³⁵⁴ Idem.

³⁵⁵ Ibidem, p. 71.

³⁵⁶ Ibidem, p. 72.

³⁵⁷ Ibidem, p. 102.

Este entendimento é bastante caro à ideia de tributação, pois a presença do critério de “fundamentação constitucional” garante ao tributo caráter meramente restritivo de direito fundamental. Assim, por exemplo, mesmo a exação “adentrando” o âmbito de proteção do direito fundamental de propriedade (respeitadas, evidentemente, todas as normativas constitucionais atinentes) não será inválida ou mesmo inconstitucional.

Não há, pois, no cenário contemporâneo como se falar de tributação sem se ter em mente a temática dos direitos fundamentais, seja enquanto barreira (“limitação”) ao exercício do dever tributário seja como seu objetivo final, frente ao compromisso (constitucional) do Estado de protegê-los.

Há, como pontua Liziane MEIRA, uma verdadeira tensão dialética.³⁵⁸

Nas palavras de Octávio Campos FISCHER, “há uma constante e inerente tensão na relação entre tributos e direitos fundamentais. De um lado, os tributos, se utilizados de forma abusiva, podem ‘ferir de morte’ os direitos fundamentais, entretanto, de outro, estes, de certa forma, têm sua proteção condicionada ao pagamento daqueles”³⁵⁹.

No que toca à tributação, o Sistema Fiscal deve ser estruturado para atender às necessidades da pessoa humana, desenvolvendo-se tendo como norte o sujeito e os anseios sociais.³⁶⁰

Como destaca Javier LUQUE:

La segunda mitad del siglo XX se caracteriza por la poderosa fuerza expansiva de lo que se há llamado ‘el fenómeno de los derechos humanos’. Todos los campos del quehacer humano, incluyendo la política, la economía y en especial el derecho, han sido radicalmente influenciados por este fenómeno que apunta a conseguir se haga realidad el pleno desarrollo de la personalidad de cada se humano, individualmente o conformando colectividades.

³⁵⁸ MEIRA, Liziane Angelotti. Op. Cit., p. 234.

³⁵⁹ FISCHER, Octávio Campos. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental no Direito Tributário. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 280.

³⁶⁰ CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português**. 02ª ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 05/01/2014.

*La tributación no ha sido ni debe ser ajena a esta influencia. En nuestra opinión, todos los aspectos relacionados con tributación, sean fines, normas o procedimientos, deben tener en su médulo el respeto a los derechos humanos.*³⁶¹

Nas palavras de João Ricardo CATARINO: “o homem é a raiz, o limite e a razão do sistema de poder instituído e, conseqüentemente, do financiamento público”.³⁶²

Por isso, no que concerne à tributação o tema dos direitos fundamentais, além das ideias de cidadania, ética e moral, como tratado acima, está intimamente relacionado ao chamado “estatuto do contribuinte”, expressão, como conta Betina Treiger GRUPENMACHER, cunhada por Juan Carlos Luqui em 1953 para designar o grupo de normas constitucionais que asseguram os direitos fundamentais do cidadão em matéria tributária.³⁶³

Neste sentido, o desafio posto ao legislador e ao administrador (fiscal) é encontrar o ponto de equilíbrio: respeitar os direitos fundamentais do indivíduo, não os invadindo ou mesmo subtraindo com a tributação, tendo, porém, em mente, como ressalta Flávio GALDINO, que os direitos, inclusive aqueles ditos fundamentais, “não nascem em árvore”.³⁶⁴

Se ultrapassado este ponto de equilíbrio na atividade tributária haverá um ingresso indevido no direito de propriedade e liberdades do cidadão.³⁶⁵

Como destaca Gilmar Ferreira MENDES, porém, “todos os direitos reivindicam uma postura positiva do governo. Logo, levar direitos a sério exige que seus custos também sejam levados a sério”³⁶⁶.

³⁶¹ BUSTAMANTE, Javier Luque. *Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los Derechos Humanos y Tributación*. In. *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 1990, p. 49, Apud CHUNG, Jorge Manini. *Derechos Humanos y Tributación. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário*. Bahia. Disponível em: <http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev39_JMCH.pdf> Acesso em 05/01/2014.

³⁶² Idem.

³⁶³ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Tributos e Direitos Fundamentais*. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). *Tributos e Direitos Fundamentais*. São Paulo: Dialética, 2004, p. 9 e 13.

³⁶⁴ GALDINO, Flávio. *Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores*. São Paulo: Lumen Juris, 2005, p. 234.

³⁶⁵ DALAZZEM, Dalton Luiz. Op. Cit., p. 22.

³⁶⁶ MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. Op. Cit., p. 1451.

Esta é uma questão relevante no exame da relação direitos fundamentais e tributação: o custo dos direitos. Afinal, do ponto de vista prático – que é o que se busca analisar, em última instância, neste trabalho –, pouco adianta a previsão normativa (mesmo constitucional) ou “refinada técnica hermenêutica” se não houver o recurso para fazer frente àquela despesa³⁶⁷.

Os custos para a manutenção de um Estado Social abrangem não só os recursos financeiros para que sejam assegurados direitos de liberdade, propriedade e garantias fundamentais, classicamente consagrados, mas também o núcleo essencial dos direitos e deveres econômicos, sociais e culturais.³⁶⁸

Stephen HOLMES e Cass R. SUSTEIN, na obra *The Cost of Rights. Why Liberty Depends on Taxes*³⁶⁹, abordam o tema com bastante acuidade, tratando dos custos financeiros dos direitos. Destacam os autores, já de início, que não apenas os direitos sociais têm custo público, mas também os têm os clássicos direitos individuais e liberdades.³⁷⁰

Assim, o imposto assume papel primordial. HOLMES e SUNSTEIN reforçam o entendimento de que não há como se efetivarem direitos sem o respectivo custeio, independentemente de sua natureza:

*“Where there is a right, there is a remedy” is a classical legal maxim. Individuals enjoy rights, in a legal as opposed to a moral sense, only if the wrongs they suffer are fairly and predictably redressed by their government. This simple point goes a long way toward disclosing the inadequacy of the negative rights/positive rights distinction. What it shows is that all legally enforced rights are necessarily positive rights. Rights are costly because remedies are costly. Enforcement is expensive, especially uniform and fair enforcement; and legal rights are hollow to the extent that they remain unenforced.*³⁷¹

Ainda conforme HOLMES e SUSTEIN, os direitos implicam em um correlato dever e estes deveres somente são levados a sério quando sua inobservância é punida pelo poder público em favor do erário.³⁷²

³⁶⁷ PAULA DE BARCELLOS, Ana. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 233-237.

³⁶⁸ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, p. 112.

³⁶⁹ O custo dos direitos: por que liberdade depende de taxas (tradução livre).

³⁷⁰ HOLMES, Stephen Holmes; SUSTEIN, Cass R., **The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes**. New York: W. W. Norton & Co., 1999, p. 14.

³⁷¹ *Ibidem*, p. 43.

There are no legally enforceable rights in the absence of legally enforceable duties, which is why law can be permissive only by being simultaneously obligatory. That is to say, personal liberty cannot be secured merely by limiting government interference with freedom of action and association. No right is simply a right to be left alone by public officials. All rights are claims to an affirmative governmental response. All rights, descriptively speaking, amount to entitlements defined and safeguarded by law. A cease-and-desist order handed down by a judge whose injunctions are regularly obeyed is a good example of government “intrusion” for the sake of individual liberty. But government is involved at an even more fundamental level when legislatures and courts define the rights such judges protect. Even thou-shalt-not, to whomever it is addressed, implies both an affirmative grant of right by state and a legitimate request for assistance to an agent of the state.³⁷³

Não apenas os direitos prestacionais custam, mesmo aqueles tipicamente liberais, habitualmente tidos como meramente negativos, ou seja, que demandam um não agir do Estado, são, em verdade, também positivos e como tal prescindem de recursos.

Conforme NABAIS, os custos dos clássicos direitos e liberdades se materializam em despesas do estado com a sua realização e protecção, ou seja, em despesas com os serviços públicos adstritos basicamente à produção de bens públicos em sentido estrito.³⁷⁴ Nas palavras do autor: “a menos que tais direitos e liberdades não passem de promessas piedosas, a sua realização e sua protecção (dos clássicos direitos e liberdades) pelas autoridades públicas exigem avultados recursos financeiros”.³⁷⁵

No mesmo sentido, Ana Paula de BARCELLOS sustenta que a diferença entre os direitos sociais e os individuais, no que tange ao custo, refere-se tão somente ao grau (valor) e não a natureza. Em outras palavras, é possível (e bastante provável) que os direitos sociais, prestacionais, demandem maiores recursos que aqueles individuais, porém isso não implica que tenham “custo zero”.³⁷⁶

Diante da constatação que a efetivação dos direitos, tanto individuais quanto sociais, prescinde de um agir positivo do Estado, o que, por consequência, necessita de

³⁷² Idem.

³⁷³ Idem.

³⁷⁴ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. III, p. 114.

³⁷⁵ Ibidem, p. 113.

³⁷⁶ PAULA DE BARCELLOS, Ana. Op. Cit., , p. 238-239.

recursos financeiros para funcionar, conforme Flávio GALDINO, “chega-se à conclusão de que direitos só existem onde há fluxo orçamentário que o permita”.³⁷⁷

O Orçamento, portanto, é o “caminho” pelo qual se permite (financeiramente) a concretização das políticas (e despesas) públicas à realização dos direitos fundamentais sociais e, como visto, em alguma proporção das liberdades clássicas, sendo, por isso, extremamente relevante.

E esse é um dos gargalos do Sistema Fiscal brasileiro, pois, como destaca Octávio FISCHER, “sentimos a ausência de uma teoria que leve a sério o Orçamento. Preocupamo-nos em desenvolver teorias que evitem uma tributação arbitrária, mas deixamos de lado o fortalecimento do papel que o Orçamento tem na realização dos direitos fundamentais”.³⁷⁸

E aqui se adentra a discussão da controversa, pois a constatação (correta) do “custo dos direitos” deságua no que se usou nominar de “Reserva do Possível”, conceito, na expressão de FISCHER, “com elevado grau de discricionariedade e que, na prática, é muito difícil de ser, efetivamente averiguado”.³⁷⁹

Não é objetivo deste estudo, porém, adentrar no debate acerca da definição e do balizamento da Reserva do Possível, de sua fundamentação, do papel interventivo do poder judiciário, etc., em que pese não se desconheça sua pertinência. Tem-se, contudo, que a questão aqui tratada transcende a ideia da reserva do possível.

O problema de fundo reside, conforme FISCHER, na ausência de “vontade política” na concretização dos valores constitucionais e na realização dos direitos fundamentais. Como adverte o autor: “o direcionamento da discussão a respeito da efetividade das normas constitucionais para o campo da disponibilidade financeira do Estado pode transformar-se em uma desculpa perfeita e inquestionável para a não realização dessas”.³⁸⁰

³⁷⁷ GALDINO, Flávio. Op. Cit., p. 204.

³⁷⁸ FISCHER, Octávio Campos. **Tributos...**, p. 283.

³⁷⁹ FISCHER, Octávio Campos. **Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004, p. 29.

³⁸⁰ Idem.

Como assevera Andreas KRELL, “o condicionamento da realização de direitos econômicos, sociais e culturais à existência de ‘caixas cheias’ do Estado significa reduzir sua eficácia a *zero*”.³⁸¹

Deve-se reconhecer, portanto, que o custo financeiro dos direitos, ao invés de um obstáculo, é um pressuposto à realização dos direitos fundamentais³⁸².

Neste contexto, como destaca Liziane MEIRA, o Estado deve orientar-se nas situações concretas, tributando para garantir ou não tributando para não restringir direitos fundamentais³⁸³.

E neste exame concreto, verifica-se, segundo Marcelo Guerra MARTINS, uma conexão diretamente proporcional entre a capacidade do Estado em cumprir com suas atribuições constitucionais e o volume de riqueza produzido pela sociedade.³⁸⁴

De nada adianta, contudo, a produção da riqueza pela sociedade se, por diversos motivos, seja sonegada, o que demonstra serem essenciais as ideias de cidadania fiscal, solidariedade fiscal e, principalmente, do consentimento em pagar tributos.

2.4 A DEGRADAÇÃO DA RELAÇÃO FISCO-CONTRIBUINTE:

*As relações entre o fisco e os contribuintes se tornam cada vez mais conflituosas e a parte forte, o Estado, em vez de se comportar com decência de modo a inspirar a confiança e respeito, pratica as mais diversas formas de arbítrio contra o contribuinte.*³⁸⁵

Como frisa Luciano Gomes FILIPO, “a relação entre o fisco brasileiro e os cidadãos acaba por diminuir ou mesmo retirar a eficiência do sistema tributário, tendo

³⁸¹ KRELL, Andreas J. **Direitos Sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado**. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2002, p. 54. *Apud* FISCHER, Octávio Campos. **Os efeitos...**, p. 37.

³⁸² *Ibidem*, p. 38.

³⁸³ MEIRA, Liziane Angelotti. *Op. Cit.*, p. 235.

³⁸⁴ MARTINS, Marcelo Guerra. *Op. Cit.*, p. 152/153.

³⁸⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 10/12/2013.

em vista que ele é a origem do fenômeno conhecido como *oposição* ou *resistência ao imposto*".³⁸⁶

Nas palavras de Hugo de Brito MACHADO, "as relações entre o fisco e os contribuintes se tornam cada vez mais conflituosas e a parte forte, o Estado, em vez de se comportar com decência de modo a inspirar a confiança e respeito, pratica as mais diversas formas de arbítrio contra o contribuinte".³⁸⁷

Tal característica (maléfica) propicia, conseqüentemente, a busca – cada vez mais intensa – da fuga da obrigação tributária. Esta situação, ainda, conforme FILIPPO, "tem como consequência o inchaço do contencioso em matéria fiscal, assim como o aumento da fraude, o que incita os poderes públicos a concentrarem seus esforços nos mecanismos repressivos".³⁸⁸

Como destaca Diogo Leite de CAMPOS: "o povo, suposto autor das normas tributárias através de seus representantes do Parlamento, deixa de reconhecer os seus interesses nos impostos que surgem cada vez mais como um sorvedor insaciável de bens. Perante o qual qualquer evasão se afigura mera legítima defesa".³⁸⁹

Ivens Gandra MARTINS chega a afirmar, de modo até certo ponto controvertido, que a lei tributária acaba sendo vista como uma "norma de rejeição social", vez que sem o estabelecimento, por lei, de sanções, o contribuinte não pagaria mais impostos.³⁹⁰

É tempo, portanto, para que se torne possível a elaboração de um sistema tributário no qual seja garantida a receita pública, mas seja preservada a liberdade.³⁹¹

O objetivo aqui, porém, não é esmiuçar cada um dos fatores tidos como relevantes à degradação da relação fisco-contribuinte (até porque isso acarretaria em uma delonga descabida neste trabalho de dissertação), mas sim mencioná-los, destacando um ou outro aspecto relevante.

³⁸⁶ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 100.

³⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 10/12/2013.

³⁸⁸ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 100.

³⁸⁹ LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema...**, p. 33.

³⁹⁰ MARTINS, Ivens Gandra. **Uma teoria do tributo**. São Paulo: Quartir Latin, 2005, p. 288.

³⁹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Reforma Tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 10/12/2013.

São três, prioritariamente, as ordens de fatores que ensejam e/ou potencializam a degradação da relação fisco-contribuinte, são elas: política, jurídica e burocrática.

Os fatores de ordem política decorrem: da corrosão das bases de cálculo tributárias e (aparente) elevada carga tributária; da falta de clareza dos objetivos da tributação; em razão da inobservância dos limites constitucionais e legais; pelo abuso da figura das taxas e das contribuições; pela não reestruturação do Estado, corrupção e eternização de políticas públicas inócuas e incongruentes – o que gera a sensação nítida de desperdício de dinheiro público; pela dispersão do poder tributário; pela intrusão sistemática do fisco na vida dos contribuintes; pela instabilidade e incoerência de políticas tributárias; a não percepção de retorno (em serviços públicos) dos valores pagos nos impostos.³⁹²

Conforme SCHMÖLDERS, um contribuinte que não percebe uma relação direta entre o que paga e o que o Estado recebe, ou seja, que não vislumbra algum tipo de retorno (por meio de serviços público), percebe pagamento do tributo como “psicologicamente sem motivo”, o que, na seara da conduta fiscal desperta apenas resistência e passividade.³⁹³

Em uma análise primeira da composição da carga tributária brasileira, evidencia-se a clara opção pela tributação indireta (consumo), ou seja, por meio de tributos que não incidem imediatamente sobre a renda ou o patrimônio do contribuinte, mas que tocam a circulação de bens e serviços e a receita e faturamento das empresas. Tanto assim o é que enquanto Contribuições Sociais e ICMS – juntos – representam aproximadamente sessenta e três por cento do total arrecadado, o Imposto sobre a Renda refere-se a algo em torno de dezesseis e meio por cento.³⁹⁴

Evidencia-se, pois, uma baixa qualidade dos ingressos tributários. Em que pese a diversidade de tributos existentes, a arrecadação primordialmente é concentrada em alguns poucos. IR, ICMS, IPI, Contribuições Sociais e COFINS representam algo

³⁹² CATARINO, João Ricardo. **Apresentação**. In FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 24.

³⁹³ SCHMÖLDERS, Gunter. *Lo irracional en la hacienda pública*. Madri: Editorial de Derecho Financiero, 1965, p. 113, *Apud*. FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 112/113.

³⁹⁴ PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário Versus Mercado: o liberalismo do estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002, p. 135.

em torno de setenta por cento do total arrecadado. De outro turno, IPTU, IPVA e ITR traduzem-se em tão somente três por cento do todo.³⁹⁵

Há um evidente desequilíbrio. O Sistema acaba se tornando regressivo. Há inequidade, decorrente de um conflito de interesses políticos, sociais e econômicos, inseridos no âmbito do debate acerca do grau de intervenção do Estado.

Aparentemente, porém, o problema não reside apenas no tamanho da carga tributária, mas sim na distribuição das bases de cálculo. Trata-se de uma opção política.

A forma como o Estado obtém e gere os recursos para exercer suas funções e o modo como são redistribuídos interessa a toda sociedade, urgindo ampliar o conhecimento e a capacidade de reflexão dos atores sociais, fomentando a participação no debate e o pleno exercício de sua cidadania.³⁹⁶

Dentre os diversos fatores de ordem jurídica ou técnica apresentados por CATARINO, destacam-se: regimes legais que demandam o cumprimento de inúmeras formalidades; excesso de purismo nos modelos de impostos; instabilidade, incongruência, excessivo tecnicismo e opacidade das normas fiscais; dificuldades na recuperação de saldos (créditos e indébitos) tributários.³⁹⁷

A estes, acrescenta-se, desequilíbrio na relação processual entre estabelecida entre o fisco e os contribuintes (com uma série de prerrogativas desarrazoadas ao ente fiscal); e falta de segurança jurídica tanto com relação aos atos administrativos, como em revisões fiscais e procedimento fiscalizatórios, quanto aos pronunciamentos do Poder Judiciário.

Efetivamente, o que se vê *in concreto* é que as políticas tributárias brasileiras são prioritariamente orientadas ao aumento da arrecadação, muitas vezes a qualquer custo. Assim, a prática do contencioso tributário revela, também, a ausência de uma política sólida voltada à melhora da relação entre a administração e o contribuinte.³⁹⁸

Dos fatores de ordem burocrática, certamente os que mais se destacam são a excessiva complexidade das diretrizes administrativas para o cumprimento das

³⁹⁵ Ibidem, p. 152/153.

³⁹⁶ Ibidem, p. 14.

³⁹⁷ CATARINO, João Ricardo. **Apresentação...**, p. 24.

³⁹⁸ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., 136.

obrigações tributárias acessórias (*compliance*), a elevada quantidade de normas infralegais (regulamentos, portarias, normativas, etc.) e a deficiência na comunicação entre o fisco e o contribuinte.

CATARINO acrescenta também como fator burocrático a existência de benefícios fiscais (imunidades, isenções e alíquota zero) a determinados grupos, o que gera a comunidade uma sensação de privilégio.³⁹⁹

A experiência brasileira nesse ponto mostra-se especialmente dramática. Os níveis de desperdício e atendimento de interesses particulares (escusos) colocam-se no centro da principal causa da deficiência do Estado, que gasta fabulosas quantias sem o devido retorno social.⁴⁰⁰

Conforme TAVARES DE OLIVEIRA, qualquer cidadão imagina que o aparelho do Estado, normalmente, é deficitário e que as instituições por ele criadas para resolver os problemas sociais não cumprem este papel. Enquanto um consumidor dos serviços prestados pelo Estado, o contribuinte sabe que suas demandas, em geral, não são satisfeitas a contento. Deste fato emerge o sentimento de que a atividade estatal não se justifica frente à imposição tributária por ele suportada.⁴⁰¹

Dentre tais fatores, certamente é o custo (de tempo, dinheiro e sinergia) com as obrigações acessórias o que tem maior destaque.

Levantamento realizado pela empresa de consultoria Deloitte apurou que as empresas brasileiras de pequeno porte gastam, em média, 3,53% (três vírgula cinquenta e três por cento) de seu faturamento total somente com a estrutura e funcionários que cuidam do atendimento das obrigações acessórias estabelecidas pelas autoridades fazendárias brasileiras. Entre empresas de médio porte, o impacto é de 0,48% (zero vírgula quarenta e oito por cento) do faturamento e as grandes empresas, 0,2% (zero vírgula dois por cento).⁴⁰²

³⁹⁹ CATARINO, João Ricardo. **Apresentação...**, p. 24.

⁴⁰⁰ TAVARES DE OLIVEIRA, Marcos José. **O princípio da eficiência e os novos rumos da administração pública brasileira**. Monografia (Especialização em Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário). Universidade Cândido Mendes. Brasília: BDJur, 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/16757>>. Acesso em 06/08/2013.

⁴⁰¹ Idem.

⁴⁰² DELOITTE. **Compliance tributário no Brasil. As estruturas das empresas para atuar em um ambiente complexo**. 2013/2014. Disponível em: <

Outro destacado gargalo é a burocracia (e a dificuldade) em obtenção de Certidão Negativa de Débitos (CND) e/ou Certidão Positiva com Efeitos de Negativa (CPEN). Pesquisa realizada pela empresa de auditoria *PriceWaterhouseCoopers do Brasil* aferiu que 60,4% (sessenta vírgula quatro por cento) das empresas já tiveram problemas para a obtenção da certidão de regularidade por conta de débitos até mesmo inferiores a dez reais; 92,6% (noventa e dois vírgula seis por cento) tiveram negócios atrasados por conta disso.⁴⁰³

De acordo com a pesquisa acima, a obtenção de CND e/ou CPEN é um “desgastante e quase sem fim processo de submissão do contribuinte aos excessos de burocracia, representados pelas peregrinações por repartições públicas, entregas de documentos, pagamentos de débitos discutíveis ou em duplicidade, cumprimento de pendências – que, cumpridas, originam novas – inobservância de prazos legais pelas autoridades e outros”.⁴⁰⁴

Dentre os problemas da administração destacados no estudo, tem-se: incapacidade de registrar em sistema (informatizado) os pagamentos realizados por contribuintes dentro do prazo de vencimento; a incapacidade de processar as compensações realizadas; o lançamento de débitos tributários anteriormente excluídos do conta-corrente da empresa pela própria administração; existência de débitos insignificantes, mesmo que o sistema não aceite pagamentos inferiores a dez reais.⁴⁰⁵

É, como destaca FILIPPO, um círculo vicioso. A ineficiência da administração acarreta a insatisfação dos contribuintes, o que gera rejeição contra o sistema tributário, o que, como consequência, enseja ainda mais ineficiência.⁴⁰⁶

Um modelo de tributação ideal deve ser operado de maneira mais simples possível, de forma a propiciar aos cidadãos e às organizações a mais ampla possibilidade de cumprimento das obrigações junto à autoridade fazendária. Assim,

http://www.deloitte.com/view/pt_BR/br/Conteudos/estudosepesquisas/641a83e739992410VgnVCM2000003356f70aRCRD.htm#> Acesso em 27/12/2013.

⁴⁰³ PRICEWATERHOUSECOOPERS DO BRASIL. **Processo de Obtenção de Certidões Negativas e os impactos na atividade empresarial brasileira**, maio de 2006, p. 8. Disponível em <<http://www.pwc.com.br>>. Acesso em 10/12/2013.

⁴⁰⁴ Idem.

⁴⁰⁵ Idem.

⁴⁰⁶ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit. , p. 141.

extremamente necessária a eliminação de encargos (procedimentos) burocráticos que sejam desnecessários.

Por isso, essencial o resgate republicano.

3. O CONSENTIMENTO AO TRIBUTO: UM RESGATE REPUBLICANO

3.1 UM RESGATE REPUBLICANO

*A República é, antes e acima de tudo, aquele regime de governo em que as autoridades são meros administradores da coisa pública – “res pública” – a título de mandatários do povo, que detém a sua propriedade.*⁴⁰⁷

Nas palavras de José Roberto VIEIRA, “em termos republicanos e democráticos encontramos-nos, nós, os brasileiros⁴⁰⁸, em tenra idade”.⁴⁰⁹

A República tem em seu íntimo uma disposição a um “regime de sacrifício”, em razão do reconhecimento da supremacia do bem comum sobre interesses particulares.⁴¹⁰

Talvez isso explique a principal dificuldade na aceitação no Brasil de um papel ativo e ótimo na realização da “coisa pública”, no magistério de Emerson GABARDO, da própria “dificuldade brasileira em viver a República”.⁴¹¹

Portanto, há que se retomar (ou efetivar, quiçá “reproclamar”) a República Brasileira.

⁴⁰⁷ VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In. FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 176.

⁴⁰⁸ A título ilustrativo, confirmando as palavras de Vieira, como destaca Laurentino Gomes, em sua obra “1889: como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da monarquia e a proclamação da República no Brasil”, “o quinze de novembro é uma data sem prestígio no calendário cívico brasileiro. Ao contrário do Sete de Setembro, Dia da Independência, comemorado em todo o país com desfiles escolares e militares, o feriado da proclamação da República é uma festa tímida, geralmente ignorada pela maioria das pessoas. Sua popularidade nem de longe se compara à de algumas celebrações regionais, como o Dois de Julho na Bahia, o Treze de Março no Piauí, o Vinte de Setembro no Rio Grande do Sul ou o Nove de Julho em São Paulo”. (GOMES, Laurentino. **1889: como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da monarquia e a proclamação da República no Brasil**. São Paulo: Editora Globo, 2013. Disponível em <<http://www.scribd.com/doc/165164699/1889-Laurentino-Gomes>> Acesso em 05/02/2014).

⁴⁰⁹ Idem.

⁴¹⁰ RIBEIRO, Renato Janine. Democracia Versus República. A Questão do desejo nas lutas sociais. In BIGNOTTO, Newton (Org.). **Pensar a República**. 1ª Reimp.. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002, p. 13.

⁴¹¹ GABARDO, Emerson. **O Jardim e a praça para além do bem e do mal - uma antítese ao critério de subsidiariedade como determinante dos fins do Estado social**. Tese de doutoramento apresentada à Universidade Federal do Paraná em 2009. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/19053/TESE_Emerson_Gabardo_Correta.pdf?sequence=1> Acesso em 01/07/2013.

São diversas as interpretações e apropriações do anseio contemporâneo de resgate republicano, mas que guardam traços (críticos) em comum.⁴¹² Para Sérgio CARDOSO, este “novo alento se deve em grande parte, certamente, à própria realização e radicalização das aspirações liberais”⁴¹³, estabelecendo-se como contraponto à “celebração da expansão do mercado e da esfera dos interesses privados, à retração do espaço público e das regulações públicas”.⁴¹⁴

Sérgio CARDOSO, na apresentação da obra *Retorno ao Republicanismo*, apresenta a questão com bastante destreza, razão pela qual se pede licença para transcrevê-la:

Por que, no Brasil, pensar e repensar a república? Por que o terreno do republicanismo nos parece apropriado para o enraizamento de nossas indagações políticas? Certamente não nos ocorreria responder a estas questões pela alegação do perfil republicano de nossas instituições ou de um apego já secular a seus princípios. Pois, ao contrário, o que nos atrai para esse terreno parece sobretudo a constatação da falta e do déficit de elementos que aí se assinalam como as condições e instrumentos da vida política. A tradição do pensamento republicano parece realçar, de maneira instantânea e dramática, a distância, a insuficiência e mesmo a inconsistência de nossas instituições em relação a seus próprios paradigmas e princípios: uma república sempre inconclusa, sempre a refazer, põe à nossa frente, repetidamente, a tarefa da instituição de nós mesmos como cultura e forma política. Tudo parece passar-se, ao longo de nossa história, como se o Estado não chegasse em momento algum a se firmar, a se impor como instância capaz de dar expressão pública, consciência e canais de resolução às manifestações de nossa vida social e seus conflitos.⁴¹⁵

Há, é verdade, uma grande dificuldade em se definir, claramente, o que é República e o que é o republicanismo.

Nos dizeres de Ricardo LEWANDOSKI, apoiado na lição de Canotilho: isso se dá porque “o princípio republicano, embora de caráter fundamental, apresenta ‘larga abertura e baixa densidade’”.⁴¹⁶

⁴¹² CARDOSO, Sérgio. Que República? Notas sobre a tradição do “governo misto”. In BIGNOTTO, Newton (Org.). **Pensar a República**. 1ª Reimp.. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002, p. 27.

⁴¹³ *Ibidem*, p. 28.

⁴¹⁴ *Idem*.

⁴¹⁵ CARDOSO, Sérgio. Apresentação. In CARDOSO, Sérgio. **Retorno ao Republicanismo**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2014, p. 9.

⁴¹⁶ LEWANDOSKI, Enrique Ricardo. Op. Cit., p. 190.

BOBBIO segue em sentido bastante próximo. Partindo do entendimento que a República é uma forma ideal de Estado fundada sobre a virtude dos cidadãos e sobre o amor pela pátria, afirma o autor que é, em verdade, um ideal retórico.⁴¹⁷

Em que pese esta certa fluidez conceitual, é possível pontuar que a República guarda em si a compreensão da “coisa”, de um bem pertencente a toda a coletividade. Toda a questão, conforme Renato Janine RIBEIRO, está nas ideias de autogoverno, autonomia, responsabilidade ampliada de quem produz e de quem obedece as leis.

Segundo Maurizio VIROLI, “o significado mais importante de república é aquele clássico, de Cícero, que descreve “*res publica*” como “isto pertence ao povo” (*res publica res populi*), e acrescenta que o povo não é qualquer multidão de homens reunidas, mas, sim, uma sociedade organizada que tem por fundamento a observância da justiça e a comunhão de interesses”⁴¹⁸.

Esta significação é bastante cara, pois reforça a ideia de cidadania.

Na Idade Média, porém, *res publica*, *imperium*, *regnum* e *civitas* eram utilizadas de forma indistinta para se denominar o que hodiernamente se entende pelo Estado.⁴¹⁹

A concepção romana, porém, foi resgatada, no século XVIII, por Rousseau, que delimitou a República como todo Estado regido por leis, independente de sua forma de administração, pois somente a partir de seu estabelecimento o interesse público governa e a coisa pública é efetivamente alguma coisa.⁴²⁰

Como frisa LEWANDOWSKI, “a maior contribuição de Rousseau para o conceito moderno de república foi, sem dúvida, a afirmação da igualdade essencial dos cidadãos, visto que o contrato, sobre o qual se assenta o Estado, coloca todos sob idênticas condições, fazendo com que tenham os mesmos direitos (políticos)”.

ROUSSEAU, porém, sob o ideário que desaguou na Revolução Francesa rejeitava a forma representativa, defendendo a participação direta dos cidadãos no

⁴¹⁷ BOBBIO, Norberto. VIROLI, Maurizio. **Diálogo em torno da República: os grandes temas da política e da cidadania**. Rio de Janeiro: Campus, 2002, p. 11.

⁴¹⁸ Idem.

⁴¹⁹ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Op. Cit., p. 191.

⁴²⁰ BOBBIO, Norberto. VIROLI, Maurizio. Op. Cit., p. 11.

governo.⁴²¹ Entendimento contestado por Kant, que compreendia a República como um sistema primordialmente representativo.⁴²²

A discussão da representatividade, no que toca à questão tributária, já foi tratada anteriormente quando se abordou o tema da legitimidade e da legitimação do tributo, em que pese, portanto, também seja relacionada com o princípio republicano. Aqui, porém, o foco, essencial ao consentimento, é a expressão da República enquanto adensamento do exercício da cidadania (não apenas política), o cuidado e o trato com a coisa pública.

Pertinente a definição de um dos maiores expoentes no processo de estabelecimento do princípio republicano no Brasil, Rui BARBOSA, para quem a república é um governo “do povo, para o povo e pelo povo”.⁴²³

O poder tributário emana do povo (que o transfere ao Estado – por “optar” pelo estabelecimento de um Estado Fiscal), seu exercício se dá pelo povo (diretamente, como defendeu ROUSSEAU, ou por seus representantes, conforme Kant) e para o povo (o Estado ao receber o poder tributário o recebe como verdadeiro dever, que necessita ser exercido em prol da comunidade, utilizando o tributo tanto como instrumento de financiamento quanto de redistribuição de renda e reequilíbrio social).

“O apanágio do cidadão, no regime republicano, está exatamente na circunstância de só obedecer-se a si mesmo, pelos preceitos que seus representantes, em seu nome, hajam consagrado formalmente em lei”, disse Geraldo ATALIBA.⁴²⁴

Esta deveria ser a lógica, mas, sobretudo com relação às acepções, “para o povo” e “pelo povo”, há um desvirtuamento.

Com relação ao elemento “para o povo”, na sistemática constitucional, o princípio republicano não mais se resume à eleição de representantes, mas também contempla a superação progressiva das causas da pobreza e dos fatores de marginalização.⁴²⁵

A partir da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, a ideia (moderna) de República conecta-se “indissolúvelmente” à compreensão de que os

⁴²¹ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Op. Cit., p. 192.

⁴²² Idem.

⁴²³ BARBOSA, Rui. *Apud* LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Op. Cit., p. 192.

⁴²⁴ ATALIBA, Geraldo. **República e Constituição**. São Paulo: RT, 1985, p. 99.

⁴²⁵ LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. Op. Cit., p. 198.

indivíduos são titulares de direitos, como a vida, liberdade, propriedade e participação política.⁴²⁶ Com a Revolução Industrial e o advento do Estado social, agregaram-se a este rol os direitos sociais ao trabalho, à saúde e à educação. Pouco mais adiante, no fim do século passado, inseriram-se também os direitos coletivos e difusos de solidariedade ou fraternidade.

Sendo o tributo “para o povo”, pelo princípio republicano, o Sistema Tributário a ser estabelecido deve – necessariamente – respeitar buscar (propiciar) a garantia dos direitos à vida, liberdade, propriedade, participação política, ao trabalho, à saúde, à educação, além daqueles coletivos e difusos, como o é a proteção ao meio ambiente.

Mas República e republicanismo não se consagram tão somente no agir do Estado. Residem, também, nos deveres dos cidadãos em face do Estado e da Sociedade. Aqui se enquadra a ideia dos deveres fundamentais, como o são os de solidariedade, de tolerância, de respeitar os outros, de superar o egoísmo pessoal, de servir o bem comum, de defender a liberdade e de pagar tributos⁴²⁷. Trata-se, pois, do elemento “pelo povo”, fundamentado na chamada, “virtude cívica” (na seara tributária, relacionada à compreensão da solidariedade fiscal), concretizado através da participação (exercício de cidadania fiscal).

Nas palavras de VIROLE, homens e mulheres “desejam viver com dignidade e, porque sabem que não podem viver com dignidade em uma comunidade corrupta, fazem o que podem, quando podem, para servir à liberdade comum”.⁴²⁸

A ética republicana, assim, mostra-se delimitada por valores e virtudes.

A República, portanto, como expressão da virtude cívica é um verdadeiro empenho político de um senso moral – e “mais precisamente, do desprezo às prevaricações e à vulgaridade”⁴²⁹ –, tanto pelo Estado quanto pelos próprios membros da sociedade em geral, ao trato da coisa pública.

⁴²⁶ Ibidem, p. 195.

⁴²⁷ BOBBIO, Norberto. VIROLI, Maurizio. **Diálogo...**, p. 46/49.

⁴²⁸ Ibidem, p. 16/17.

⁴²⁹ Ibidem, p. 17.

Como já asseverou Geraldo ATALIBA, o consentimento (materialização da virtude cívica) é essência da República.⁴³⁰

Pertinentes as palavras de BOBBIO que, embora se referissem à realidade Italiana, perfeitamente se encaixam ao contexto brasileiro: “é importante fazer oposição à indiferença e à apatia que infelizmente hoje predominam em nosso país, por razões até compreensíveis, que não é o caso aqui de recordar. [...] Cada um deve dar a própria contribuição. São necessários os bons costumes, a virtude dos cidadãos”.⁴³¹

Assim, em que pese – aparentemente – o republicanismo atual ter deixado de ser expressão de movimentos revolucionários, em verdade não perdeu sua vocação crítica e de fomentar (para além de diferenças de riqueza, influência, talentos natos) um espaço público equalizador, delimitado pela implicação de todos os cidadãos no sistema de decisões políticas.⁴³²

Portanto, bastante claro é que para o resgate republicano no que toca ao fenômeno tributário tem-se como primordial ao consentimento do indivíduo e da comunidade como um todo ao pagamento dos tributos.

No que toca à tributação, este resgate republicano, ao que se pretende – com bastante ousadia – plantar uma semente, consubstanciar-se-á com o exercício do Dever Fundamental de Pagar Tributo (base jurídica), pelo desenvolvimento da solidariedade fiscal (base sociológica) e na efetivação da cidadania fiscal (base político).

O fluído que permite o pleno funcionamento desta “engrenagem” é o consentimento.

3.1.1 o Dever Fundamental de pagar tributos

Argumentar pela existência de um dever fundamental de pagar impostos não é livrar o Estado de seus compromissos junto à sociedade, nem minimizar o poder de -

⁴³⁰ ATALIBA, Geraldo. *Derechos Humano y Tributación*. In. **Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos**, Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, 1990, p. 15. *Apud* GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit., p. 5.

⁴³¹ BOBBIO, Norberto. VIROLI, Maurizio. Op. Cit., p. 18.

⁴³² CARDOSO, Sérgio. Op. Cit., p. 29.

*controle que esta possui perante os modos e meios de aplicação dos recursos assim arrecadados.*⁴³³

O tema do dever fundamental de pagar tributos foi enfrentado com destaque por José Casalta Nabais em sua tese de doutoramento apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

Como ensina NABAIS, em sua origem, sob influências da ideologia liberal clássica, os deveres fundamentais eram tidos tão somente como limites dos direitos fundamentais. Partindo-se da premissa da separação entre sociedade e Estado, os poderes estatais eram limitados tão somente por meio da repartição de competências.⁴³⁴

Com o pós-guerra, como ensina CANOTILHO, com o processo de redemocratização, passou-se ao estabelecimento dos deveres fundamentais como “importante categoria jurídica e política”, por se colocar, tal como os direitos, problemas de articulação e de relação do indivíduo com a comunidade.⁴³⁵

A evolução dos direitos ensejou também no alargamento do catálogo dos deveres do Estado liberal, passando a abranger deveres políticos, sociais, culturais e, atualmente, ecológicos.⁴³⁶

Cartas internacionais de direitos, como a Declaração Universal dos Direitos Humanos⁴³⁷ e a Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem⁴³⁸, incluíram, também, a previsão de deveres gerais frente à comunidade.

Para serem compreendidos, porém, os deveres fundamentais devem ser examinados enquanto categoria jurídica própria⁴³⁹, desvinculados (verticalmente) dos

⁴³³ GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005, p. 182.

⁴³⁴ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 24/27.

⁴³⁵ CANOTILHO, José Joaquim Comer. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição**. 7.^a ed., 6.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2003, p. 531/532.

⁴³⁶ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 54.

⁴³⁷ Declaração Universal dos Direitos Humanos, Artigo 29, n. 1: “toda pessoa tem deveres em relação à com unidade uma vez que somente nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade”.

⁴³⁸ Convenção Americana dos Direitos Humanos (Pacto de São José da Costa Rica), Item 32, “toda pessoa tem deveres para com a família, a comunidade e a humanidade”.

⁴³⁹ Esta autonomia, entretanto, é relativa, vez que os deveres gravitam em torno dos direitos fundamentais. Os deveres, assim, não decorrem dos direitos fundamentais, mas, por fazer parte do estatuto constitucional do indivíduo, são indissociáveis (NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 36/37).

direitos fundamentais e dos poderes estatais. Trata-se, pois, e isso é importante que fique claro, de deveres jurídicos – e não éticos ou morais (que se concretizarão, nos termos aqui defendidos, apenas com o consentimento em pagar o tributo e o exercício da cidadania e solidariedade fiscal).⁴⁴⁰

Conforme NABAIS, “os deveres fundamentais constituem uma categoria constitucional própria, expressão imediata ou directa dos valores e interesses comunitários diferentes e contrapostos aos valores e interesses individuais consubstanciados na figura dos direitos fundamentais”.⁴⁴¹

Em sua dimensão objetiva, os deveres fundamentais revelam-se em dois planos, um funcional e outro estrutural. No primeiro, os deveres fundamentais instituem valores ou bens jurídico-constitucionais que ultrapassam em muito o valor da pessoa humana que lhes subjaz. Em outras palavras, por traz dos deveres fundamentais está a dignidade humana, que exige que os custos dos instrumentos de sua realização – tidos como deveres comunitários – sejam (proporcionalmente) repartidos por todos.⁴⁴² No plano estrutural, os deveres fundamentais conferem uma “mais-valia objetiva”, ultrapassando a esfera jurídica individual de seus destinatários

Esta acepção é transmudada para a esfera tributária, como forma de realização – em esfera constitucional – da cidadania fiscal, na medida em que, em decorrência da opção pelo Estado Fiscal, todos devem contribuir para o custeio das despesas do Estado.⁴⁴³

Como frisa Ricardo Lobo TORRES, “O *dever de pagar tributos*⁴⁴⁴ surge com a própria noção moderna de cidadania e é coexistente à ideia de Estado de Direito”⁴⁴⁵, transcendendo o conceito de mera obrigação prevista em lei⁴⁴⁶, constituindo um

⁴⁴⁰ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 36.

⁴⁴¹ *Ibidem*, p. 37/38.

⁴⁴² *Ibidem*, p. 96/97.

⁴⁴³ *Ibidem*, p. 186.

⁴⁴⁴ Nabais compreende que apenas o pagamento de imposto, e não de tributos, pode ser tido como dever fundamental. Para o autor, o Estado suportado por tributos bilaterais (taxas) não é sequer um Estado Fiscal. Porém, entende-se que ante a esfera normativa tributária brasileira atual, para os fins que se pretende neste estudo, esta discussão é irrelevante. Para um aprofundamento, *vide* NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 200 e ss.

⁴⁴⁵ TORRES, Ricardo Lobo. *A cidadania...*, p. 471/472.

⁴⁴⁶ *Ibidem*, p. 472.

pressuposto geral da existência e do funcionamento do Estado Fiscal, bem como a garantia de eficácia dos direitos fundamentais.⁴⁴⁷

Para NABAIS, “como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado com um *mero poder* para o estado, nem como um *mero sacrificio* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*”.⁴⁴⁸

Adverte CATARINO, porém, que o dever fundamental de pagar tributos não deve ser visto como um fim, mas como um meio para atingir fins. Não se trata de uma mera relação de poder/dever entre o cidadão e a tributação.⁴⁴⁹

Para o autor, “embora tenhamos um modelo de Estado fiscal, não deixa de ser legítimo considerar que não lhe compete apenas, no plano tributário, a gestão das receitas ou gastos públicos, cabendo-lhe também corrigir resultados da repartição dos rendimentos e patrimônios quando os mesmos sejam indefensáveis perante critérios de justiça”⁴⁵⁰.

Como destaca Leonardo Varella GIANNETTI, entender o tributo como objeto de um dever fundamental, além de conferir legitimidade à tributação, tem o condão de fundamentar constitucionalmente: 1) a edição de leis que busquem um maior controle da sonegação; 2) o controle dos planejamentos tributários; 3) a simplificação do sistema tributário; 4) permitir que a sociedade exija do Estado mais e espaço de participação na edição de leis e políticas públicas que envolvam a matéria tributária; 5) legitimar a sociedade e o Ministério Público a questionarem a criação de benefícios fiscais concedidos ilegalmente, inclusive com violação à isonomia; 6) obrigar o Estado a ser mais transparente nas suas condutas, inclusive com os gastos feitos; 7) permitir e exigir que o Tribunal de Contas e que os órgãos de auditoria sejam presentes e eficientes no controle das despesas do Estado.⁴⁵¹

⁴⁴⁷ Ibidem, p. 59/60.

⁴⁴⁸ Ibidem, p. 679.

⁴⁴⁹ CATARINO, João Ricardo. **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2.ed. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009, p. 413/414.

⁴⁵⁰ Idem.

⁴⁵¹ Leonardo Varella GIANNETTI. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito Belo Horizonte, 2011, p. 54. Disponível em <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_GiannettiLV_1.pdf>. Acesso em 15/10/2012.

O dever fundamental de pagar tributos destaca, portanto, o caráter solidário da tributação – reafirmando a esfera de cidadania da pessoa, permitindo o suporte mínimo necessário à realização de direitos fundamentais –, do qual o Estado necessita de recursos financeiros para realizar suas diversas atividades (prestações sociais).

3.1.2 Solidariedade Fiscal

*A ideia de solidariedade social deve direcionar a interpretação do ordenamento positivo, de modo a obter o melhor sentido possível que possa ser extraído de cada dispositivo.*⁴⁵²

A ideia da solidariedade social – em que pese a intensificação do debate – não é atual.⁴⁵³ Os primeiros registros históricos estão ligados à compreensão de justiça distributiva⁴⁵⁴ defendida por Aristóteles, para quem deveriam ser proporcionalmente distribuídos aos membros da comunidade tanto os encargos comuns, no limite de sua capacidade de absorção, quanto os benefícios sociais, de em conformidade com a necessidade apresentada.⁴⁵⁵

Porém, é apenas a partir do final do século XIX e início do século XX que passa a repercutir também no âmbito de discussão do direito público, com a “derrocada” do Estado Liberal e a consolidação do Estado Social, sobretudo a partir dos estudos elaborados por importantes autores franceses, como León Duguit, e Maurice Hauriou, juristas, e Émile Durkheim, sociólogo.⁴⁵⁶

⁴⁵² SEABRA DE GODOI, Marciano. Tributo e solidariedade social. SEABRA DE GODOI, Marciano (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 185.

⁴⁵³ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade...**, p. 110.

⁴⁵⁴ Segundo Norberto Bobbio, “A justiça distributiva é aquela na qual se inspira a autoridade pública na distribuição de honras ou de obrigações: sua pretensão é que a cada um seja dado o que lhe cabe com base em critérios que podem mudar segundo a diversidade das situações objetivas, ou segundo os pontos de vista: os critérios mais comuns são ‘a cada um segundo mérito’, ‘a cada um segundo a necessidade’, ‘a cada um segundo o trabalho’.” (BOBBIO, Norberto. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma Teoria Geral da Política**. São Paulo: Editora Paz e Terra, 1999, p. 19/20).

⁴⁵⁵ CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Edições Almedina, 2010, p. 99.

⁴⁵⁶ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade...**, p. 110-111.

DURKHEIM compreende que a sociedade é conformada por diversas relações recíprocas, traduzidas em regras concretas de convivência, que traduzem um laço de solidariedade.⁴⁵⁷

O correto entendimento da solidariedade social, para o autor, necessariamente parte do reconhecimento de uma consciência coletiva, correspondente aos sentimentos e crenças comuns (ao menos na média) dos membros da comunidade, formando uma espécie de um sistema, impessoal e objetivo, dotado de vida própria.⁴⁵⁸

Aonde a solidariedade social existe, em que pese seu caráter imaterial, não permanece em um estado de latência, mas sim manifesta sua presença por efeitos sensíveis. Aonde ela é forte, direciona os homens uns em direção aos outros, multiplicando os relacionamentos e a quantidade destas relações é necessariamente proporcional àquela de regras jurídicas que as determinam.⁴⁵⁹

Porém, por ser a solidariedade social um fenômeno completamente moral, para sua classificação e comparação é preciso substituir o fato interno, subjetivo, que nos escapa por um fato exterior que o simbolize, o direito. Nas palavras do autor, “podemos estar certos de encontrar refletidas no direito todas as variedades essenciais da solidariedade social”.⁴⁶⁰

DUGUIT, partindo do pensamento de DURKHEIM, reconhece que todo o ser humano participa de agrupamentos sociais e somente assim pode viver. Em seu entender, a sociedade mantém-se tão justamente em razão da solidariedade que une seus membros.⁴⁶¹

Deste modo, para DUGUIT, uma regra de conduta se impõe ao homem social por suas próprias contingências contextuais, o que significa não praticar nada que possa atentar contra a solidariedade social sob qualquer das formas e, a par com isso, realizar toda atividade propícia para desenvolvê-la organicamente.⁴⁶²

⁴⁵⁷ CONTIPELLI, Ermani. Op. Cit., p. 112.

⁴⁵⁸ Ibidem, p. 112-113.

⁴⁵⁹ DURKHEIM, Émile. **Da divisão do Trabalho**. Trad. Carlos Alberto Ribeiro de Moura [et al.]. 2.^a ed. São Paulo: Abril Cultural 1983, p. 32.

⁴⁶⁰ Idem.

⁴⁶¹ DUGUIT, León. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Ícone Editora, 2006, p. 25.

⁴⁶² Idem.

Portanto, para o pleno e correto funcionamento do sistema social, todos os indivíduos devem cooperar na solidariedade social, do que resulta que eles detêm um direito (objetivo) de praticar todos os atos com os quais coopera na solidariedade e de afastar quaisquer obstáculos que o impeçam de exercer seu papel social.⁴⁶³

Assim como Durkheim, DUGUIT também lança mão da ideia da consciência solidária.

No Brasil, o debate ganhou contornos iniciais nos discursos de juristas como Rui Barbosa e Joaquim Nabuco.⁴⁶⁴

Vê-se, deste modo, que a solidariedade está intimamente relacionada a um sentimento de pertencimento à sociedade (ou grupo social). Em sua acepção objetiva, refere-se à noção de corresponsabilidade, formando um elo entre os membros da comunidade. Em sua configuração subjetiva, traz em seu bojo a compreensão de uma ética social, traduzindo-se, subjetivamente, por certo, na consciência do pertencimento àquela comunidade.⁴⁶⁵

Nas palavras de Casalta NABAIS: “A solidariedade, enquanto fenómeno estável ou duradouro e mais geral, se refira à relação ou sentimento de pertença a um grupo ou formação social, entre os muitos grupos ou formações sociais em que manifesta e realiza actualmente a sua *affectio societatis*, dentro dos quais sobressai naturalmente a comunidade paradigma dos tempos moderno – o Estado”.⁴⁶⁶

A solidariedade social se integra na ordem do “dever ser”, sendo compreendida como motivo determinante de certos comportamentos humanos.⁴⁶⁷

Assim, “a solidariedade social, inserida no âmago do complexo axiológico que envolve a pessoa humana, revela-se como valor conciliador das heterogeneidades presentes no cotidiano da vida nas sociedades contemporâneas, [...], para influenciar de forma decisiva sua compreensão e conformação com a realidade social que pretende tutelar”.⁴⁶⁸

⁴⁶³ Ibidem, p. 27.

⁴⁶⁴ SEABRA DE GODOI, Marciano. Tributo e solidariedade social. SEABRA DE GODOI, Marciano (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 145.

⁴⁶⁵ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade...**, p. 112.

⁴⁶⁶ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 84.

⁴⁶⁷ CONTIPELLI, Ermani. Op. Cit., p. 143

⁴⁶⁸ Ibidem, p. 11.

Este entendimento é essencial ao desenvolvimento do consentimento ao pagamento do tributo e ao exercício da cidadania fiscal, bem como ao reconhecimento do dever fundamental de pagar tributos.

A solidariedade, portanto, diante “do reconhecimento da interdependência mútua entre os participantes da vida social, para que possam apoiar uns aos outros, superando expectativas e deficiências individuais e realizando interesses e necessidades coletivas”⁴⁶⁹, estabelece uma verdadeira – e forte – relação de auxílio mútuo perante as obrigações com os demais membros da sociedade e com o Estado.

Afastando-se de qualquer acepção religiosa ou demagógica do termo, pode-se perfeitamente relacionar a definição de solidariedade com a palavra fraternidade, embora com esta não se confunda, o que, de pronto, remete ao preâmbulo da Constituição Brasileira de 1988, que aponta a construção de uma “sociedade fraterna” (livre, justa e solidária, conforme artigo 3.º) como o primeiro dos objetivos fundamentais da República.⁴⁷⁰

A solidariedade social, desta feita, não pode ser tida, tão somente, como um ideal (distante) a ser atingido, mas sim deve ser levada em conta quando da interpretação e aplicação do ordenamento jurídico e suas normas, no sentido de identificar qual a direção a seguir em todas as esferas e âmbitos do poder, inclusive (e principalmente) o tributário.

No que concerne à acepção fiscal, como destaca Ricardo Lobo TORRES, a ideia de solidariedade se projeta com muita força, vez que o pagamento do tributo, como visto, traduz-se em verdadeiro dever fundamental.⁴⁷¹

Assim, por se ter um Estado Fiscal (ainda que em crise), financiado essencialmente por meio de tributos impostos⁴⁷² – e não por meio de tributos bilaterais (ou taxas), o que o configuraria como um Estado Tributário –, há que se ter um mínimo de solidariedade social.⁴⁷³

⁴⁶⁹ Ibidem, p. 144.

⁴⁷⁰ SEABRA DE GODOI, Marciano. **Tributo...**, p. 142/143.

⁴⁷¹ TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 181.

⁴⁷² Em sentido de cogente, impositivo.

⁴⁷³ NABAIS, José Casalta. **Solidariedade...**, p. 127-128.

Desta compreensão emerge o elemento redistributivo, o que faz da solidariedade uma ferramenta de redução de desigualdades sociais e regionais e de redistribuição de renda.⁴⁷⁴

Em decorrência da solidariedade (fiscal) estabelecida entre os membros da sociedade (não apenas entre os contribuintes, embora esta afirmação possa parecer sem sentido quando se tem um Estado – como o brasileiro – em que a tributação prioritariamente se dá sobre o consumo⁴⁷⁵), aqueles que possuem uma condição econômica melhor, contribuem com maior monta, aliviando a pressão fiscal sobre aqueles menos favorecidos e propiciando a não incidência (em tese⁴⁷⁶) sobre o mínimo existencial.

Nas palavras de Ernani CONTIPELLI:

A solidariedade social como valor interfere, direta ou indiretamente, na realização de outros, tais como justiça, igualdade, segurança e liberdade, preenchendo condições de implicação recíproca existente entre os valores. Há que se entender que qualquer proposta de objetivação histórico-cultural da solidariedade social implica necessariamente na realização recíproca dos demais valores que lhe são correlatos para a preservação de seus fundamentos éticos como invariante axiológica.⁴⁷⁷

Portanto, em razão do ideal de solidariedade, o Estado, no exercício do Poder/Dever de Tributar não pode, sob qualquer argumento, ultrapassar o limite de capacidade econômica do contribuinte.

Vê-se, pois, que a relação sociedade e tributação, no Estado Fiscal, em decorrência do ideal de solidariedade, não pode se pautar por interesses meramente arrecadatórios. Em outras palavras, a tributação não pode ser estabelecida (e modificada ao longo do tempo) com finalidade unicamente de arrecadação, mas sim, sempre, levar em conta o caráter solidário e redistributivo do tributo.

3.1.3 Cidadania Fiscal

⁴⁷⁴ Ibidem, p. 127-129.

⁴⁷⁵ Até os menos favorecidos, moradores de rua, mendigos, acabam sendo contribuintes quando, por exemplo, adquirem um único pão que seja.

⁴⁷⁶ Vide nota 264.

⁴⁷⁷ CONTIPELLI, Ernani. Op. Cit., p. 144.

*Cidadão e contribuinte são conceitos coexistentes desde o início do liberalismo.*⁴⁷⁸

A cidadania, de um modo geral, conforme lição de Casalta NABAIS, pode ser definida como “a qualidade dos indivíduos que, enquanto membros activos e passivos de um estado-nação, são titulares ou destinatários de um determinado número de direitos e deveres universais, e, por conseguinte, detentores de um específico nível de igualdade”.⁴⁷⁹

Por esta razão, é inerente ao seu entendimento quanto à participação dos indivíduos e a conscientização de seu agir perante e para a sociedade em geral.

Esta ideia já presente na antiguidade clássica – gregos e romanos a viam como criadora do elo entre o homem livre e a cidade, mediante reconhecimento de direitos e imposições de obrigações –, tendo como principal resultado a orientação da conduta cívica e a consciência das virtudes.⁴⁸⁰

Com os movimentos que acarretaram e fundamentaram a Revolução Francesa, é alargada esta aceção de cidadania, deixando de estar ligada apenas ao complexo de privilégios e regalias de determinado estamento, passando a abarcar, também, o âmbito de proteção dos direitos fundamentais do homem, sobretudo relacionados à liberdade, igualdade e fraternidade.⁴⁸¹

Como destaca Casalta NABAIS, a ideia de cidadania retrata (ou assim pretende) um determinado nível de igualdade de todos os integrantes de uma comunidade humana, realizado por meio de um conjunto de direitos e deveres universais de natureza pessoais (cidadania pessoal), de natureza política (cidadania política), de carácter social (cidadania social) e de solidariedade (cidadania solidária).⁴⁸²

Nas palavras de Jorge SAMPAIO:

A cidadania é responsabilidade perante nós e perante os outros, consciência de deveres e de direitos, impulso para a solidariedade e para a participação, é sentido de comunidade e de partilha, é insatisfação perante o que é injusto ou

⁴⁷⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla**. In REZENDE, Condorcet (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999, p. 460.

⁴⁷⁹ NABAIS, José Casalta. **O Dever...**, p. 35.

⁴⁸⁰ TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania...**, p. 459.

⁴⁸¹ Idem.

⁴⁸² NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 93.

o que está mal, é vontade de aperfeiçoar, de servir, é espírito de inovação, de audácia, de risco, é pensamento que age e acção que se pensa.⁴⁸³

Desde o surgimento do Estado Moderno, é possível identificar acepções à cidadania: 1) a primeira, passiva, correspondente ao Estado Liberal, voltada à proteção dos direitos privados e da família, legando-se aos políticos a criação e a execução normativa; 2) a segunda, ativa ou participativa, relacionada ao Estado Social Democrático e consolidada na ideia do sufrágio universal, passando o cidadão, por meio do voto, a participar da vida política da comunidade; 3) a terceira, nominada cidadania solidária, contemporânea, marcadamente ativa, em que o cidadão reconhece e assume um novo papel perante a sociedade, através do voto, do controle dos poderes e da assunção de responsabilidades, encargos e deveres públicos.⁴⁸⁴

Nesta terceira acepção, portanto, mostra-se a cidadania como verdadeiro mecanismo republicano.

O Estado passou a ter seu suporte ativo (e não apenas financeiro, em verdade, mas também econômicos, políticos, sociais) consubstanciado na própria comunidade.

Em outras palavras, como frisa NABAIS, “a existência e o funcionamento do estado passou a ser assunto de todos”.⁴⁸⁵

Daí que se reconhece, na acepção fiscal da cidadania, que todos os membros da comunidade além do direito-dever de suportar financeiramente o Estado detêm o direito-dever “de ter uma palavra a dizer sobre os impostos que estamos dispostos a pagar”.⁴⁸⁶

Reconhecendo estas particularidades, NABAIS aponta que a noção de cidadania é composta por três elementos constitutivos:

- 1) a titularidade de um determinado número de direitos e deveres numa sociedade específica; 2) a pertença a uma determinada comunidade política (normalmente um estado), em geral vinculada à ideia de nacionalidade; e 3)

⁴⁸³ SAMPAIO, Jorge. **Educar para a Cidadania**, Maria de Lourdes L. Paixão. Lisboa: Lisboa Editora.

⁴⁸⁴ NABAIS, José Casalta. Solidariedade, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005, p. 124-125.

⁴⁸⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 59.

⁴⁸⁶ Idem.

a possibilidade de contribuir para a vida pública dessa comunidade através da participação.⁴⁸⁷

Para os fins aqui pretendidos, em que pese o reconhecimento de diversas dimensões (vertical e horizontal) da cidadania, estas modalidades passarão ao largo do presente estudo, interessando, tão somente, o exame da nominada cidadania fiscal, relacionada intimamente com o dever/direito de pagar tributos.⁴⁸⁸

A cidadania fiscal encontra-se diretamente conectada com a noção do dever fundamental de pagar tributos, pois se trata de um esforço coletivo e comum de suportar o estado, que, como afirmado anteriormente, é o preço a se pagar para a manutenção de uma comunidade livre.

Como afirma Casalta NABAIS, o conceito de cidadania fiscal, em larga medida vazio, “foi trazido a ribalta da literatura jurídica fiscal com intuítos de, por um lado, ‘dourar’ a pílula da sujeição aos impostos daqueles que efetivamente os pagam e, de outro lado, ‘zurzir’ a falta de civismo dos fugitivos fiscais”.⁴⁸⁹

Ao submeter-se à complexidade e ao custo da tributação em prol do equilíbrio do Estado fiscal, cabe ao contribuinte, ante a sua ideia de justiça tributária, a definição do quanto está disposto a sacrificar para alcançá-la,⁴⁹⁰ bem assim “o convencimento de que não estariam a participar do pagamento dos tributos dos outros”⁴⁹¹. Em outras palavras, seu consentimento.

Assim, nesta acepção de cidadania fiscal, o quanto da participação de cada um no suporte do estado depende de quanto se valoriza a justiça da atribuição da carga tributária e a tolerância ao seu custo econômico.⁴⁹²

Há que ser ter claro, pois, que no Estado Fiscal nenhum membro da sociedade pode ter afastada sua parcela de suporte financeiro do Estado, ou, em outros termos, nenhum contribuinte pode eximir-se de pagar o tributo que por ele é devido.

⁴⁸⁷ Ibidem, p. 93.

⁴⁸⁸ TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania...**, p. 460.

⁴⁸⁹ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. III, p. 96.

⁴⁹⁰ SELMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves. A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform.** 3rd ed. Massachusetts: The MIT Press, 1996, p. 57. Disponível em: <<http://books.google.com.br/books?id=sCa4whmcqXUC&printsec=frontcover&hl=pt-BR#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em: 15/08/2012.

⁴⁹¹ TIPKE, Klaus e LANG, Joaquim. **Direito Tributário.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008, p. 167.

⁴⁹² Idem.

O tributo não é cobrado tão somente para atender as necessidades de arrecadação do Estado, mas sim, presta-se também como instrumento concretizador da satisfação dos interesses materiais e imateriais de todos os membros da sociedade, o que fortalece a aceção, aqui defendida, mais ampla da cidadania fiscal.⁴⁹³

Conforme Liam MURPHY e Thomas NAGEL, “os impostos não são um simples método de pagamento pelos serviços públicos governamentais: são também o instrumento mais importante por meio do qual o sistema político põe em prática uma determinada concepção de justiça econômica ou distributiva”.⁴⁹⁴

Desta constatação, como aponta Casalta NABAIS, emerge, ao lado do dever fundamental de pagar tributos, o direito, também fundamental, enquanto cidadão fiscal, do contribuinte em “exigir do estado que todos os membros da comunidade sejam constituídos em destinatários desse dever em conformidade com a respectiva capacidade contributiva e, bem assim, que todos eles sejam efectivamente obrigados ao cumprimento do mesmo”.⁴⁹⁵

Como assevera Ricardo Lobo TORRES, “a cidadania fiscal, que envolve os direitos humanos, os políticos, os sociais e econômicos e os difusos, compreende também os deveres correspondentes”.⁴⁹⁶

Cada contribuinte, portanto, além do dever de pagar tributos em prol (da manutenção) de sua comunidade, simultaneamente tem o direito de exigir que os demais membros desta também o façam⁴⁹⁷, vez que, como afirma Casalta NABAIS: “a existência e o funcionamento do estado passou a ser assunto de todos”.⁴⁹⁸

De outro turno, é inerente, também, à cidadania fiscal, além do respeito à capacidade contributiva e da divisão do ônus de sustentação financeira do Estado, a legitimação na criação e cobrança da exação tributária, vez que cabe a cada membro

⁴⁹³ DELGADO, José Augusto. A interpretação Contemporânea do Direito Tributário e os Princípios da Valorização da Dignidade Humana e da Cidadania. In: FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004, p. 157.

⁴⁹⁴ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 5.

⁴⁹⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 59.

⁴⁹⁶ TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania...**, p. 470/471.

⁴⁹⁷ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 112.

⁴⁹⁸ *Ibidem*, p. 35.

da comunidade⁴⁹⁹ – a quem incide o ônus do suporte financeiro do Estado Fiscal –, a “palavra a dizer sobre os impostos que (estão) dispostos a pagar”⁵⁰⁰ e em que proporção.⁵⁰¹

Assevera Klaus TIPKE que:

a justa repartição do encargo tributário entre os cidadãos é um imperativo da ética. [...] Os problemas da justiça tributária não são transcendentais; eles devem ser resolvidos aqui e agora. Para o filósofo ou para o moralista tributários [...] não interessam as construções especulativas ou utópicas, mas a realidade: devemos viver em uma comunidade e devemos fazer o melhor em benefício de todos.⁵⁰²

Como afirma Casalta NABAIS, com base na lição de Joel SLEMROD e Jon BAKIJA, “todos os contribuintes devam ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam”.⁵⁰³

A cidadania fiscal, portanto, enquanto elemento basilar de um estado fiscal suportável e delimitado pelo estatuto jurídico-constitucional⁵⁰⁴, encontra-se sustentada, precipuamente, por três ideias essenciais: o dever fundamental de pagar tributos, o respeito à capacidade contributiva⁵⁰⁵ e a justiça tributária.

3.2 O CONSENTIMENTO

*A aceitação é o resultado da crença – correta ou não – de que o sistema em questão é o mais adequado.*⁵⁰⁶

⁴⁹⁹ Todos os contribuintes devem ter opinião acerca dos impostos e da justiça ou injustiça fiscal que suportam, até porque a ideia de justiça fiscal não deixa de ser um conceito que também passa pelo bom senso (NABAIS, José Casalta. **Por um estado...**, vol. I, p. 59).

⁵⁰⁰ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 59.

⁵⁰¹ TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit in Theorie und Praxis*. 2.^a ed. Vol. 1. Köln: Otto Schmidt, 1998, p. 261 *apud* TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado...**, Vol. I, p. 9.

⁵⁰² Idem.

⁵⁰³ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, p. 35.

⁵⁰⁴ “No Estado de Direito material somente se justificam tributes se eles são formados *justificadamente* no sentido da *ordem valorativa constitucional*” (TIPKE, Klaus. *Steuergerechtigkeit* ..., p. 186).

⁵⁰⁵ NABAIS, José Casalta. **Por um Estado...**, Vol. I, p. 110.

⁵⁰⁶ VALDÉS, Ernesto Garzón. *El concepto de estabilidad de los sistemas políticos*. Col. Cuadernos e debates (vol. 1). Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1987, p. 6-7, *Apud* DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. **Teoria da Legitimidade do Direito e do Estado**. Uma abordagem moderna e pós-moderna. São Paulo: Landy Editora, 2006, p. 46.

Um Sistema Fiscal aceito, ou seja, consentido, pelos contribuintes é aquele em que se verifica um nível de contestação e de resistência ao pagamento do tributo baixo, ao mesmo tempo em que o percentual de cumprimento voluntário das obrigações é elevado.⁵⁰⁷

Essencial à ideia do consentimento (e, conseqüentemente, ao resgate republicano) é a conformação de um Sistema Fiscal ótimo, em que os contribuintes, na etapa de pós-consentimento sintam-se seguros e “confortáveis” em entregar à Administração Tributária – em última instância, ao Estado –, na medida necessária, os recursos financeiros que está prescindindo para a realização de seus fins.

Nas palavras de João Ricardo CATARINO, “os sistemas fiscais modernos ganharam dimensão e estrutura formal sobretudo a partir do pós segunda guerra mundial onde o imposto foi elevado à condição de primeira fonte de receitas do Estado, como mecanismo por excelência para realizar um alargado conjunto de fins extra fiscais”⁵⁰⁸.

O vocábulo sistema traz em si a ideia de um conjunto de elementos conectados entre si, traduzindo-se em uma realidade composta segundo determinada lógica e uma finalidade específica. Todo e qualquer sistema possui um único objetivo geral a ser perseguido e atingido.⁵⁰⁹

A fiscalidade está ordenada, estruturada em um sistema que lhe confere coerência e a torna operativa⁵¹⁰. Esse sistema detém duas funções: organizar a realidade conforme um dado sentido; e conferir-lhe uma estrutura adequada para tal desiderato.⁵¹¹

⁵⁰⁷ FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto e Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 122.

⁵⁰⁸ CATARINO, João Ricardo. **Consentimento...**, p. 265.

⁵⁰⁹ CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português**. 02ª ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 05/01/2014.

⁵¹⁰ CATARINO, João Ricardo. **A teoria...**

⁵¹¹ Idem.

Conforme ressalta José Joaquim Teixeira Ribeiro, um Sistema Fiscal pode ser encarado do ponto de vista da justiça, da eficiência e da administração.⁵¹²

Em outras palavras, ainda segundo a lição de Teixeira Ribeiro, somente se evidenciará o Sistema Fiscal ótimo, quando simultaneamente realize a igualdade horizontal e vertical, (ótimo do ponto de vista da justiça); apenas produza, através do lançamento e cobrança dos impostos, efeitos-rendimento, e não também efeitos-substituição, pelo que não gera encargos excedentes (ótimo sob o ponto de vista de eficiência); e se mostre de gestão fácil e econômica para o Estado e cômodo e compreensível para o contribuinte (ótimo sob o ponto de vista da administração)⁵¹³.

Porém, a questão – e não se foge deste embate – não é nada simples. Como ressalta André BARILARI, “aceitar retroceder parte de seus bens é violar os próprios desejos e paixões”⁵¹⁴. Nas palavras de FELIPPO, “a oposição ao imposto surge na esfera mais vital do ser humano, em seus instintos e tendências naturais, que neutralizam e vencem esse dever racional, muito menos poderoso”⁵¹⁵.

Os deveres fiscais despertam no homem as mais poderosas resistências.⁵¹⁶

Assim, a ideia que o cidadão tem do Estado determina suas atitudes e sua moral política frente às questões relacionadas à Fazenda Pública e a arrecadação.⁵¹⁷

Historicamente o consentimento ao pagamento do tributo se expressava por meio tão somente da representação legislativa. Nas palavras de CATARINO, “no Estado moderno o consentimento do imposto e a progressiva constituição de Estados parlamentares democráticos caminharam lado a lado”.⁵¹⁸

Este modelo de “participação”, porém, como assevera o autor português – e há que se reconhecer como verdadeira sua afirmação –, embora relevante, é

⁵¹² RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. **A justiça na Tributação**. Boletim de Ciências Econômicas, V. XXX, 1987, p. 157 e ss. *Apud* CATARINO, João Ricardo. Apresentação. In FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto e Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 20.

⁵¹³ RIBEIRO, José Joaquim Teixeira. Op. Cit., p. 20.

⁵¹⁴ BARILARI, Andre. *Le consentement à l'impôt*. Paris: Presses de sciences PO, 2000, p. 11, *Apud* FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 99.

⁵¹⁵ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 34.

⁵¹⁶ SCHMÖELDERS, Gunter. Op. Cit., p. 34.

⁵¹⁷ *Ibidem*, p. 99.

⁵¹⁸ CATARINO, João Ricardo. Consentimento e garantidas dos contribuintes: da crise à necessidade de (re) afirmação. In ALMEIDA, Daniel Freire e; CATARINO, João Ricardo; GOMES, Fábio Luiz (Org.) **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 271.

insuficiente⁵¹⁹. Não basta mais ao consentimento tão somente a presença do elemento democrático do tributo, como legitimidade e legalidade.

O consentimento, hodiernamente, é um princípio carregado de uma densificação. A crise de consentimento não se dá, porém, tão somente em razão do déficit de representatividade, mas também porque o cidadão pouco intervém no processo tributário⁵²⁰, sobretudo em um país como o Brasil que tem um sistema confuso, complexo e “mascarado”, já que o grande volume da arrecadação tributária advém de impostos indiretos.

Conforme Michel BOUVIER, “o consentimento ao imposto não é realizado, atualmente, apenas no Parlamento, mas também e em grande escala ao nível da prática administrativa, sendo a administração fiscal o vetor dessa aceitação ao imposto”.⁵²¹

Quem consente, o faz diante da premissa de que os recursos obtidos serão empregados pela autoridade pública de forma responsável, eficiente e eficaz em prol do efetivo bem comum⁵²² e da satisfação do interesse público tributário (que como, como tratado, não se resume ao fim arrecadatório).⁵²³

Portanto, o consentimento mostra-se como um “ato sob condição”, ou seja, somente poderá ser concretizado diante da melhor aplicação destes recursos na satisfação efetiva das necessidades coletivas. Nas palavras de CATARINO, “é um ato que, por assim dizer, acompanha toda a vida da relação tributária bem como todo o procedimento público de gasto”.⁵²⁴

Não se trata, contudo, o consentimento em pagar o tributo uma expressão de vontade de pagá-lo, mas sim, uma adesão – livre, voluntária e consciente – em fazê-lo na medida proposta pelo Estado Fiscal. Desta forma, não há uma manifestação de desejo, mas sim de aquiescência.

⁵¹⁹ Idem.

⁵²⁰ Ibidem, 271/272.

⁵²¹ BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 7.^a ed. Paris: LGDJ, 2005, p. 143, *Apud*. FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 36.

⁵²² CATARINO: “o consentimento do sujeito compreende a exigência que os recursos obtidos a partir das manifestações suscetíveis de tributação evidenciadas pelo agente económico e contribuintes sejam dispendidos da forma que concretamente se revele mais profícua, a mais salutar e a que melhor traduza ou materializa o efeito mais benéfico do meio social.” (CATARINO, João Ricardo. *Consentimento...*, p. 273)

⁵²³ CATARINO, João Ricardo. *Consentimento...*, p. 273.

⁵²⁴ Idem.

Uma vez, porém, consentido o imposto, como ressalta FILIPPO, “a evasão, a sonegação e a fraude fiscal não mais representariam uma ameaça. Os esforços despendidos com a prática de atos repressivos contra a fraude, bem como com a fiscalização poderiam ser perfeitamente substituídos por atos que busquem a melhora dos serviços públicos, harmonização e simplificação do sistema, etc.”.⁵²⁵

Assim, há que se resgatar, exaltando sua relevância, a ideia republicana do tributo e, conseqüentemente, o civismo fiscal, o que somente será possível com o estabelecimento – efetivo – de um Sistema Fiscal justo, eficiente e administrável, com o estabelecimento de políticas públicas indutoras de comportamento.

O consentimento ao pagamento do tributo concretiza-se por meio de duas etapas, duas fase: o pré-consentimento e o pós-consentimento.

A exteriorização do exercício do poder/dever de tributar pelo Estado, como visto, necessariamente se dá por meio de lei. Deste modo, a ideia do pré-consentimento ao tributo é anterior à própria atividade legislativa tributária. Em breves palavras, o indivíduo consente que o Estado, no exercício do dever tributário, estabeleça formalmente, mediante a atividade legislativa, quais, em que grau e de que forma serão criados e cobrados os tributos.

Conforme CATARINO, “expressa a anuência do sujeito no momento criador do tributo e tem raízes numa vontade que ontogenicamente radica na estrutura eidética subjacente ao modelo social”.⁵²⁶

O pré-consentimento, decorrente de um processo político no momento da instituição do tributo⁵²⁷, projeta-se, assim, à atuação do Estado Legislador, balizada pela legitimidade, pela legalidade e pelo respeito à capacidade contributiva – barreiras intransponíveis no exercício do Poder/Dever de Tributar.

Em outras palavras, só existirá o consentimento, ou seja, só haverá a “autorização” para instituir o imposto se presentes os elementos acima indicados (legitimidade, legalidade e respeito à capacidade contributiva).

É importante destacar aqui, como já tratado no item próprio, que não se compreende o respeito à capacidade contributiva como elemento primordial de

⁵²⁵ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 34.

⁵²⁶ CATARINO, João Ricardo. **Consentimento...**, p. 272.

⁵²⁷ BOUVIER, Michel. Op. Cit., p. 100.

realização da justiça tributária (embora se reconheça que indiretamente possa realizar), já que se o vê como verdadeiro (e inafastável) limite ao dever do Estado de tributar. Não se trata, pois, no sentido que se defende neste trabalho, de uma questão de justiça, mas sim de uma obrigação a ser observada pelo Estado no exercício da tributação.

Em verdade, portanto, os elementos de formação do pré-consentimento já foram tratados no segundo capítulo deste trabalho e são objeto de amplo e constante debate pela doutrina nacional. Muito já se falou de legitimidade, legalidade e capacidade contributiva. Por esta razão direciona-se, aqui, o foco ao pós-consentimento, pois mais relacionado ao momento de efetivação (concreta, com o perdão de eventual redundância) da tributação.

O pós-consentimento ocorre no momento da adesão ao pagamento do tributo. Se no momento do pré-consentimento estabelece-se uma relação com o Estado-Legislator, neste segundo é constituída com o Estado-Administração.⁵²⁸

Conforme CATARINO, não se traduz em “vontade de pagar” (o que não lhe é permitido haja vista o caráter compulsório do tributo, decorrente, como mencionado, de um dever fundamental), mas sim, na “concordância, aprovação ou assentimento em suportar o imposto concretamente exigido”.⁵²⁹

Trata-se, portanto, o pós-consentimento de um processo marcadamente sociológico (sem que isso signifique o afastamento de seu caráter jurídico), vez que se materializa após a criação do tributo, no momento de seu pagamento.⁵³⁰

Na tentativa da justificação ao consentimento ao pagamento de tributos autores francêses se dedicaram ao estudo e à compreensão da chamada “psicologia das finanças públicas”.⁵³¹

Maurice LAURÉ, em seu Tratado de Política Fiscal, defende haver duas grandes categorias de impostos (sob o viés psicológico do contribuinte), os “irritantes”

⁵²⁸ CATARINO, João Ricardo. **Consentimento...**, p. 272.

⁵²⁹ Idem.

⁵³⁰ BOUVIER, Michel. Op. Cit., p. 141.

⁵³¹ FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto e Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá Editora, 2012, p. 123.

– aqueles que o contribuinte paga por sua conta e os impostos inelutáveis; e os “anestésiantes” – que são aqueles dissimulados nos preços e/ou retidos na fonte.⁵³²

Neste sentido, o tributo “irritante” é aquele que “pode ser visto” pelo contribuinte e quando a margem de liberdade de sua atuação para lícita (e legalmente) evitá-lo é muito pequena. Há nesta situação, segundo LAURÉ, uma verdade repugnância ao pagamento do tributo.⁵³³

Isto explica a opção brasileira, por exemplo, pela primazia de instituição de tributos indiretos⁵³⁴, algo em torno de 40% (quarenta por cento)⁵³⁵ que, em grande parte, acabam não sendo “percebidos” pelo contribuinte.

Na classificação proposta por LAURÉ, poder-se-ia caracterizar o sistema tributário brasileiro como “anestésiante”, vez que o tributo acaba sendo “dissimulado” no preço. O consumidor final não conhece ou não sente o real ônus da carga tributária.

O pós-consentimento, portanto, projeta-se à atuação da Administração Tributária (em sentido lato, ou seja, englobando a arrecadação e a destinação do produto tributário), balizado pela conformação de um Sistema Fiscal ótimo, ou seja, um sistema justo, eficiente e administrável.

3.2.1 O Sistema Fiscal “Justo”

*Embora as pessoas não concordem quanto ao que é justo e o que não é, todos percebem que a questão da justiça se apresenta de maneira crua e imediata na definição de um sistema tributário.*⁵³⁶

⁵³² LAURÉ, Maurice. **Traité de politique fiscale**. Paris: Press Universitaires de France, 1956, p. 282 e ss, *Apud* FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 123.

⁵³³ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 123

⁵³⁴ Os principais impostos indiretos no Brasil são ICMS, IPI, COFINS e PIS.

⁵³⁵ No ano de 2012, por exemplo, dos R\$ 1.574.592.920,00 (um trilhão, quinhentos e setenta e quatro bilhões, quinhentos e noventa e dois milhões e novecentos e vinte mil reais) arrecadados, R\$ 783.050.310.000,00 (setecentos e oitenta e três bilhões, cinquenta milhões, trezentos e dez mil reais), ou seja, 49,73% (quarenta e nove vírgula setenta e três por cento), decorreram de tributação sobre bens e serviços. A tributação sobre a renda representou 17,84% (dezessete vírgula oitenta e quatro por cento) do produto arrecadado. (BRASIL. Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2012**. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2012.pdf>> Acesso em 05/01/2014).

⁵³⁶ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 5.

O ideal da justiça fiscal tem, pelas razões expostas anteriormente, ou seja, pela inserção do viés social ao Estado Fiscal, merecido relevante destaque no debate político sobre a tributação.⁵³⁷

A tributação – como contemporaneamente é vista, com o a imposição de um traço social no Estado Fiscal – tem primordialmente duas destacas funções: 1) determina a proporção do recurso a ser gasto pelo governo para o atendimento de alguma “decisão coletiva”, e qual montante será “deixado” aos particulares; 2) é um dos principais fatores que determinam de que modo o produto social será dividido, distribuídos entre os indivíduos, seja na forma de propriedade privada, seja sob a forma de benefícios fornecidos pela ação pública.⁵³⁸

Para o sistema ser justo, ambas as funções devem ser observadas tanto pelo Estado quanto pelos contribuintes.

Desta feita, “uma teoria da justiça, por si só, não pode nem aprovar e nem condenar uma redução de impostos, por exemplo; é preciso fazer uma estimativa dos efeitos dessa mudança sobre os investimentos, o nível de emprego, a arrecadação do governo e a distribuição de renda depois de deduzidos os impostos”⁵³⁹

En passant já foram dadas – em diferentes momentos deste estudo – algumas pinceladas acerca da justiça fiscal e do tributo justo (elementos distintos), cabendo, porém, agora, retomar o exame, dando-o um maior aprofundamento, embora, evidentemente, não se ousa imaginar esgotar a discussão.

Desde a antiguidade clássica busca-se, ao longo da história, dar um “melhor” significado, uma delimitação do que seja efetivamente a justiça.

A concepção platônica de justiça considera-a como uma virtude universal, ou seja, como um elemento que confere ordem e harmonia, limitado a traduzir uma exigência que se satisfaz com o “cumprimento daquilo que deve ser cumprido”.⁵⁴⁰ Esta compreensão distanciou-se, porém, dos problemas e vivências sociais, pois a colocava

⁵³⁷ BAIRRADA, Cristela. MARTINS, António. Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. In **Economia e Gestão**, Lisboa, v. 13, n. 3, dez 2008, p. 40. Disponível em: <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0873-74442008000300003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 20/12/2013.

⁵³⁸ *Ibidem*, p. 101.

⁵³⁹ *Ibidem*, p. 7.

⁵⁴⁰ CATARINO, João Ricardo. **A teoria...**

como um *a priori*, independente das efetivas dificuldades vivenciadas pelos homens. Pressupunha, portanto, Platão, uma integração ideal de todos os membros da sociedade em uma república de homens justos.⁵⁴¹

Aristóteles admitiu, assim como Platão, a primazia do ideal moral sobre a realidade concreta (vivência do homem), sustentando, porém, uma concepção finalista ou teleológica do mundo, colocando o conceito de justiça como um elemento central. A justiça constitui uma espécie de razão aglutinadora do conjunto das outras virtudes da pessoa. Aristóteles distingue entre justiça distributiva (cada indivíduo deve receber uma parte proporcional aos seus méritos) e justiça corretiva (concretizada na equivalência das coisas e dos atos).⁵⁴²

Vê-se, pois, que os autores gregos enfatizavam o conteúdo ético e moral em sua aceção de justiça.

Com os autores romanos, a justiça emerge também como um conceito jurídico, buscando conferir maior racionalidade ao conceito, acrescentando, também, uma feição utilitária (não apenas teórica). No plano prático, dentro de uma ordem moral ou jurídica assentadas em um texto “consagrador dos princípios fundamentais constitutivos da sociedade política”, à concretização da justiça, bastaria que se dirigisse à satisfação do bem como, à defesa dos anseios coletivos e à satisfação dos valores sociais.⁵⁴³

Como destaca João Ricardo CATARINO, “de então para cá, o fundamento da ideia de justiça não se alterou: uma vez que o bem-estar de todos depende de um sistema de cooperação sem o qual nenhum dos indivíduos pode ter uma vida satisfatória, a decisão dos benefícios deve ser feita de modo a provocar a colaboração voluntária de todos os que nele tomam parte”.

Existem hoje, essencialmente, como indica CATARINO, três grandes aceções de justiça, a liberal-igualitária, cujas figuras de destaque são John Rawls e mais contemporaneamente Amartya Sen, a libertária, que tem como expoentes autores como Friedrich Hayek e Robert Nozick, e a comunitarista, com defensores como Michael Sandel.

⁵⁴¹ Idem.

⁵⁴² Idem.

⁵⁴³ Idem.

À acepção de justiça que se entende aplicável – e que em boa parte o fundamenta – o entendimento defendido neste estudo, por se atinar ao efetivo comportamento concreto dos indivíduos e da comunidade, socorre-se à lição de Amartya Sen, que se diferencia das demais, também, por seu apego aos direitos humanos e crítica ao etnocentrismo.

Antes, porém, por ser uma das teorias com maior influência na sociedade contemporânea, comumente relacionada à justificação do respeito à capacidade contributiva (por muitos, como mencionado, visto como elemento de concretização da justiça fiscal), e em razão da teoria desenvolvida por Sen – adotada neste trabalho – partir de sua contestação, entenda-se um pouco a teoria de John Rawls⁵⁴⁴ e o porquê de se não adotá-la para fundamentar a ideia de justiça fiscal que se defende no presente estudo.

Ao tratar propriamente do tema da justiça, Rawls não direciona seu foco de exame aos comportamentos individuais, ou seja, não parte da análise se determinada conduta seria ou não contrária aos imperativos morais ou éticos. O fundamento de sua teoria está nas instituições, pois, em seu entender “o objeto principal da justiça é a estrutura básica da sociedade, ou, mais precisamente, o modo como as principais instituições⁵⁴⁵ sociais distribuem os direitos e os deveres fundamentais e determinam a divisão das vantagens decorrentes da cooperação social”.⁵⁴⁶

⁵⁴⁴ Autor afigura-se como “necontratualista”, pois, segundo suas próprias palavras, sua teoria tem como objetivo “apresentar uma concepção de justiça que generaliza e leva a um plano superior de abstração a conhecida teoria do contrato social, como se lê, digamos em Locke, Rousseau e Kant. Para fazer isso, não devemos pensar no contrato original como contrato que introduz uma sociedade particular ou estabelece uma forma particular de governo. Pelo contrário, a ideia norteadora é que os princípios de justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original. São esses princípios que pessoas livres e racionais, preocupadas em promover seus próprios interesses, aceitariam numa posição inicial de igualdade como definidores dos termos fundamentais de suas associações. Esses princípios devem regular todos os acordos subsequentes; especifiquem os tipos de cooperação social que se podem assumir e as formas de governos que se podem estabelecer. A essa maneira de considerar os princípios de justiça que chamarei de justiça como equidade.” (Rawls, John. **Uma teoria da justiça**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 1997, p. 12.)

⁵⁴⁵ Por instituição, Rawls entende como “um sistema público de regras que define cargos e posições com seus direitos e deveres, poderes e imunidades, etc. Essas regras especificam certas formas de ação como permissíveis, outras como proibidas; criam também certas penalidades e defesas, e assim por diante, quando ocorrem violações. [...] Pode-se considerar uma instituição de dois modos: primeiro, como um objeto abstrato, ou seja, como uma forma possível de conduta expressa por um sistema de regras; segundo, como a realização de ações especificadas por essas regras no pensamento e na conduta de certas pessoas em uma dada época e lugar” (Rawls, John. **Uma teoria...**, p. 58).

⁵⁴⁶ Ibidem, p. 7/8.

Conforme defende RAWLS, “tomadas em conjunto como um único esquema, as instituições sociais mais importantes definem os direitos e deveres do homem e influenciam seus projetos de vida, o que eles podem esperar vir a ser e o bem-estar econômico que podem almejar”.⁵⁴⁷

Rawls resgata, portanto, a ideia de um hipotético contrato social, firmado pelos membros da sociedade em uma “posição original”⁵⁴⁸, na qual, encobertos por um “véu da ignorância” (cujo objetivo seria propiciar escolhas o quanto mais imparciais e objetivas forem possíveis) não teriam conhecimento das posições que futuramente ocupariam na sociedade a ser ainda constituída, tampouco saberiam de suas habilidades e de suas preferências.⁵⁴⁹

Nas palavras de Denis Lerrer ROSENFELD, “Rawls parte da situação hipotética [...] de ‘experimento do pensamento’, segundo o qual os homens se encontrariam numa posição inicial de impessoalidade, imparcialidade, agindo como indivíduos livres e racionais, desconhecendo a situação concreta, histórica, social e política”.⁵⁵⁰

A ideia norteadora de RAWLS “é que os princípios da justiça para a estrutura básica da sociedade são o objeto do consenso original (do contrato social)”.⁵⁵¹

Estando todos (na posição original) numa situação semelhante – de equidade – e ninguém podendo designar princípios para favorecer sua condição particular, os princípios da justiça são o resultado de um consenso ou ajuste equitativo⁵⁵².

A concepção de Rawls divide-se em dois princípios de justiça⁵⁵³, sobre os quais entende haver um consenso na posição original.

⁵⁴⁷ Ibidem, p. 8.

⁵⁴⁸ “Essa posição original não é, obviamente, concebida como uma situação histórica real, muito menos como uma condição primitiva da cultura. É entendida como uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a uma certa concepção de justiça. Entre as características essenciais dessa situação está o fato de que ninguém conhece seu lugar na sociedade, a posição de sua classe ou o *status* social e ninguém conhece sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força, e coisa semelhante. (Rawls, John. **Uma teoria...**, p. 13)

⁵⁴⁹ Ibidem, p. 12/14.

⁵⁵⁰ ROSENFELD, Denis Lerrer. **Justiça, Democracia e Capitalismo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 148.

⁵⁵¹ Rawls, John. **Uma teoria...**, p. 12.

⁵⁵² Ibidem, p. 13.

⁵⁵³ “Esses princípios são os princípios da justiça social: eles fornecem um modo de atribuir direitos e deveres nas instituições básicas da sociedade e definem a distribuição apropriada dos benefícios e encargos da cooperação social (Rawls, John. **Uma teoria...**, p. 5).

Pelo princípio da liberdade igual, RAWLS afirma que a sociedade deve garantir a máxima liberdade para cada pessoa compatível com uma liberdade igual para todos os outros – “cada pessoa deve ter um direito igual ao mais abrangente sistema de liberdades básicas iguais que seja compatível com um sistema semelhante de liberdades para as outras”.⁵⁵⁴

Ao tratar do segundo princípio, da Diferença⁵⁵⁵, RAWLS estabelece um critério de justiça distributiva ao afirmar que as instituições podem ser organizadas de sorte a que as pessoas sejam consideradas em uma posição de desigualdade, desde que, porém, tal circunstância traga benefícios gerais para todos, e, desde que se garanta às pessoas que estejam em situação inferior tenham a oportunidade (real) de modificar tal *status*.⁵⁵⁶

Para RAWLS, “todos os valores sociais – liberdade e oportunidade, renda e riqueza, e as bases sociais do auto-respeito – devem ser distribuídos de forma igual, a não ser que uma distribuição desigual de um ou de todos estes valores seja vantajosa para todos”.⁵⁵⁷

Trata-se, pois, repita-se, de uma concepção de justiça distributiva.

Rawls busca explicar o princípio da diferença justamente traçando um paralelo com a questão da distribuição de renda (bastante cara à ideia de justiça fiscal).

Para ilustrar o princípio da diferença, consideremos a distribuição de renda entre as classes sociais. Suponhamos que os vários grupos pertencentes a diferentes faixas de renda estejam correlacionados a indivíduos representativos, e que em referência às expectativas destes últimos possamos julgar a distribuição. Ora, digamos que aqueles que de início são membros da classe empresarial na democracia com propriedade privada têm melhores perspectivas do que aqueles que de início estão na classe dos trabalhadores não especializados. Parece provável que isso será verdadeiro mesmo quando as injustiças sociais agora existentes forem eliminadas. O que, então, pode justificar esse tipo de desigualdade inicial nas perspectivas de vida? De acordo com o princípio da diferença, a desigualdade é justificável apenas se

⁵⁵⁴ Ibidem, p. 64.

⁵⁵⁵ “A alternativa de Rawls, que ele denomina princípio da diferença, corrige a distribuição desigual de aptidões e dotes sem impor limitações aos mais talentosos. Como? Estimulando os bem-dotados a desenvolver e exercitar suas aptidões, compreendendo, porém, que as recompensas que tais aptidões acumulam no mercado pertencem à comunidade como um todo”. (SANDEL, Michael J. **Justiça – o que é fazer a coisa certa**. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011, p. 178).

⁵⁵⁶ Rawls, John. **Uma teoria...**, p. 12.

⁵⁵⁷ Ibidem, p. 66.

a diferença de expectativas for vantajosa para o homem representativo que está em piores condições, neste caso o trabalhador representativo não especializado. A desigualdade de expectativas seria justificável somente se a sua diminuição tornasse a classe trabalhadora ainda mais desfavorecida.⁵⁵⁸

Um exemplo de aplicação do princípio da diferença no campo tributário seria a possibilidade de concessão de benefícios (imunidades, isonomia e alíquota zero) fiscais como forma de incentivo a empresas que pretendem se instalar em regiões menos desenvolvidas, o que ensejaria, em tese, conseqüências desejáveis como a criação de novos empregos, aumento da renda, dentre outros.

Como visto no tópico que trata da crise do Estado Fiscal, neste capítulo, e o que reforça a não opção da teoria de justiça de Rawls para fundamentar a aceção de justiça fiscal adotada neste estudo, as políticas públicas de incentivo fiscal, quando analisada frente à situações concretas, mostram-se não só inócua, como, pelo contrário, indiretamente potencializam as distorções do Sistema Fiscal.

Isso acontece, como frisa ROSENFELD, pois ao se levantar o “véu da ignorância”, ou seja, ao se “colocar o indivíduo frente a si mesmo, a partir de uma escolha que poderia ser perfeitamente a do outro, graças a uma racionalidade descontextualizada de suas condições de existência”⁵⁵⁹, permite-se, também, “descortinar as condições inerentes à sociedade capitalista, com as liberdades, igualdades e desigualdades sociais que lhe são características e sem as quais ela vem a se inviabilizar”.⁵⁶⁰

Em outras palavras, ainda conforme ROSENFELD, “levantar o véu da ignorância, nesta outra aceção, significaria exhibir o direito de propriedade, os contratos, a igualdade diante da lei e a economia de mercado, sem as quais não haveria nem mesmo produtos a serem distribuídos socialmente, nem opções morais pela igualdade a serem feitas”⁵⁶¹.

Como ensina, porém, Roberto GARGARELLA o contratualismo em Rawls visa como objetivo último estabelecer certos princípios básicos de justiça. Não tem

⁵⁵⁸ Ibidem, p. 82.

⁵⁵⁹ ROSENFELD, Denis Lerrer. **Justiça, Democracia e Capitalismo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010, p. 148/149.

⁵⁶⁰ Ibidem, p. 149.

⁵⁶¹ Idem.

assim o intuito de resolver casos particulares, situações específicas de relação individual, problemas cotidianos de justiça⁵⁶².

A teoria de Rawls poderia até ser invocada (com ressalvas) para a justificação dos elementos de formação do pré-consentimento ao pagamento do tributo (legitimidade, legalidade e respeito à capacidade contributiva, sendo, inclusive, com relação a este, frequentemente empregada pela doutrina para a elucidação de seu conteúdo), porém não responde aos desafios da justiça fiscal contemporâneos, com olhas nos direitos fundamentais, com norte constitucional e com o fim de redução efetiva das desigualdades sociais e regionais.

Como destaca CATARINO, para a concretização (efetiva e contemporânea) da justiça fiscal “não basta lançar um imposto que se destine a um fim relevante. Nem utilizar os meios financeiros de acordo com certa racionalidade. Não basta atingir certo fim”⁵⁶³. É necessário, em verdade, “que o ente público que faz uso dele, atinja não um fim público possível, mas o fim público que, em face das circunstâncias concretas de cada caso, se revele como o fim social que mais profícuo, mais benéfico, mais salutar e susceptível de produzir os maiores índices de bem estar”⁵⁶⁴.

Por isso, socorre-se, como dito, das lições de Amartya Sen.

Já no prefácio de sua obra “A Ideia de Justiça”, SEN reafirma a “concretude” de sua teoria de justiça ao pontuar: “o que nos move, com muita sensatez, não é a compreensão de que o mundo é privado de uma justiça completa – coisa que poucos de nós esperamos -, mas a de que a nossa volta existem injustiças claramente remediáveis que queremos eliminar”⁵⁶⁵.

SEN deixa bastante claro que o objetivo de sua teoria de justiça – de modo diverso das teorias de justiça predominantes na filosofia moral e política contemporânea, ao invés, portanto, de buscar soluções a partir de uma concepção

⁵⁶² GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**. Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. Rev. de Trad. Elza Maria Gasparotto. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008, p. 20/21.

⁵⁶³ CATARINO, João Ricardo. **Apresentação...**, Op. Cit., p. 24.

⁵⁶⁴ Idem.

⁵⁶⁵ SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011, p. 9.

transcendental/hipotética – é esclarecer como é possível enfrentar as questões sobre a melhoria da justiça e a remoção da injustiça.⁵⁶⁶

Para o autor, que parte de uma estrutura comparativa⁵⁶⁷ (“indo bem além da limitada – e limitante – estrutura do contrato social”⁵⁶⁸), uma teoria de justiça se diferencia por: 1) “incluir modos de julgar como reduzir a injustiça e promover a justiça, em vez de objetivar apenas a caracterização das sociedades perfeitamente justas”⁵⁶⁹; 2) considerar que podem existir “muitas razões distintas de justiça”⁵⁷⁰, cada qual sobrevivendo ao exame crítico, mas resultando em conclusões divergentes⁵⁷¹; e 3) compreender que “a justiça está fundamentalmente conectada ao modo como as pessoas vivem e não meramente à natureza das instituições que as cercam”⁵⁷².

Nas palavras do autor, “a principal tarefa é acertarmos nos juízos comparativos que podem ser formulados através da argumentação pessoal e pública, em vez de nos sentirmos compelidos a opinar sobre todas as comparações que poderiam ser consideradas”.⁵⁷³

Vê-se, pois, que Amartya Sen persegue em sua teoria a distinção de um conjunto de orientações que organize decisões razoáveis e possíveis dentro de um campo determinado, sem ter a pretensão de completude e do estabelecimento de respostas “perfeitas”. Reconhece, para tanto, a existência de diversos elementos que precisam ser tomados em conta para a decisão correta: liberdade, capacidade, recursos, resultados, felicidade e igualdade são critérios a ser considerados, e que não podem ser incorporados em um sistema que defina para cada um deles um valor predeterminado.

À conformação do Sistema Fiscal justo, estes elementos também devem estar presentes.

⁵⁶⁶ Ibidem, p. 11.

⁵⁶⁷ A oposição entre teorias comparativas e transcendentais parece compatível com a distinção entre perspectivas que buscam elaborar um sistema de avaliação unificado capazes de guiar os juízos concretos pretendidos. Assim, torna-se possível o estabelecimento de critérios que envolvem a prevalência comparativa de certos elementos sobre outros, sem que a combinação de todos os critérios forme uma hierarquia rígida, predeterminada e impessoal.

⁵⁶⁸ SEN, Amartya. **A ideia...**, p. 13.

⁵⁶⁹ Ibidem, p. 11.

⁵⁷⁰ “Argumentos razoáveis em direções conflitantes podem emanar de pessoas com experiências e tradições diversas, mas também podem advir dentro de dada sociedade ou, por causa disso, até de uma única pessoa”. (SEN, Amartya. **A ideia...**, p. 12).

⁵⁷¹ SEN, Amartya. **A ideia...**, p. 12.

⁵⁷² Ibidem, p. 12/13.

⁵⁷³ Ibidem, p. 278

A questão da justiça fiscal se fundamenta em concretos critérios econômicos, sociais e envolve discussões éticas e juízos de valor.⁵⁷⁴

Como destacam MURPHY e NAGEL, “o sistema fiscal é marcado por um alto grau de incerteza empírica acerca das conseqüências econômicas das diversas opções que se apresentam”.⁵⁷⁵ Assim, uma teoria da justiça, por si só, não tem o condão nem de aprovar e nem condenar – *a priori* – uma redução (ou mesmo uma majoração) de impostos. É preciso fazer uma estimativa dos efeitos dessa mudança sobre os investimentos, o nível de emprego, a arrecadação do governo e a distribuição de renda depois de deduzidos os impostos.⁵⁷⁶

O princípio da justiça tributária, como elemento essencial de conformação de um Sistema Fiscal ótimo, se concretiza na justificação e na formação do consentimento do contribuinte em efetivamente pagar os tributos (“justos”), e o fazer de modo solidário, coerente e equitativo.

Nas palavras de Ricardo Lobo TORRES, “a justiça fiscal é uma das possibilidades mais concretas da justiça política [...], eis que, pela simbiose entre Estado e Sociedade e diante das novas possibilidades de atuação no espaço público, a tributação e o orçamento passam a sofrer a influência e o controle informal dos órgãos societais (sic)”.⁵⁷⁷

Desde modo, *in concreto*, vê-se que se sua materialização necessariamente perpassa pela conduta de ambas as partes da relação jurídico-tributária. Em seu agir, o contribuinte tem o dever fundamental de pagar tributos, contribuindo – na medida de sua capacidade contributiva. De outro turno, ao Estado, respeitando também a capacidade contributiva, fomentar o estabelecimento de uma sociedade justa, forjada nos valores estabelecidos pela sociedade, sem é claro, olvidar-se da preocupação com a sobrevivência da máquina estatal.

⁵⁷⁴ BAIRRADA, Cristela. MARTINS, António. Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. In **Economia e Gestão**, Lisboa, v. 13, n. 3, dez 2008, p. 41. Disponível em: <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0873-74442008000300003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 20/12/2013.

⁵⁷⁵ MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. Op. Cit., p. 6.

⁵⁷⁶ Idem.

⁵⁷⁷ TORRES, Ricardo Lobo. **Justiça distributiva: social, política e fiscal**. Revista de Direito Tributário, nº. 70. São Paulo: Malheiros [s.d].

A concretização da justiça fiscal encontra-se exatamente neste ponto de equilíbrio.

O dever de pagar tributos, como visto, independente da forma e da particularidade que estes assumam, traduz-se em um importante vínculo que se pode estabelecer entre o indivíduo a sociedade, de modo a se considerar a justiça fiscal como uma condição necessária à implementação da justiça social.

Assim, um sistema tributário ótimo, justo, é aquele em que tributos e orçamento, instrumentos por excelência da justiça distributiva, tenham o condão de refletir as escolhas da cidadania, as necessidades efetivas e concretas do Estado e o pleno atendimento das demandas sociais.

3.2.2 Sistema Fiscal “Eficiente”

De início, insta mencionar não que se pretende abordar neste tópico toda a discussão construída principalmente pela doutrina administrativista e pelos economistas acerca da eficiência, tampouco enfrentar o tema de seu posicionamento enquanto primado, princípio, finalidade, objetivo, etc..

O que se busca, na conformação do Sistema Fiscal ótimo, é o exame bastante objetivo da eficiência fiscal, no sentido de eliminação de encargos e custos excedentes e da realização de todos os seus fins.

Richard POSNER, com sua obra “Análise Econômica do Direito”, foi o responsável por introduzir no âmbito do direito a noção de eficiência que até então se desenvolvia apenas na seara das ciências econômicas. Para o autor, o objetivo da implementação da eficiência – estabelecida como um dos princípios fundamentais da análise econômica do direito (juntamente com a escolha racional e o equilíbrio) – seria a “maximização da riqueza”, utilizada como instrumento de análise de uma situação tida como ideal (“ótimo de Pareto”).⁵⁷⁸

⁵⁷⁸ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p. 31.

Pelo Ótimo de Pareto, ou Eficiência de Pareto, uma decisão é ótima, se não existe outra situação diferente que se prefira unanimemente, o que implica que devem rejeitar todas as situações que todos declaram unanimemente como piores.⁵⁷⁹

Trata-se de uma visão bastante utilitarista. A eficiência decorreria da situação em que nenhum indivíduo pudesse melhorar sua situação sem que outro indivíduo tivesse a sua piorada. Este vínculo no qual o êxito de um indivíduo tem como consequência o prejuízo de outro aparentemente demonstra que esta acepção não se coaduna com um Estado Fiscal marcado pelo traço social, como o é o Estado Social Democrático de Direito.

Esta abordagem, portanto, não traz maiores subsídios ao que se pretende com o Sistema Fiscal ótimo como instrumento para propiciar a formação do consentimento em pagar tributos.

Em matéria tributária, a eficiência é um verdadeiro princípio de justificação do Sistema, cabendo-lhe conferir equilíbrio e harmonia entre os demais princípios da tributação, além de valores que lhe são caros, como justiça, liberdade, segurança jurídica.

Como destaca Hugo de Brito MACHADO, um equívoco bastante comum é relacionar a eficiência tributária à máxima arrecadação. Para o autor, “a adequada compreensão do princípio da eficiência exige que se considere o objetivo da atividade tributária sem perder de vista o objetivo essencial do Estado, que é a realização do bem comum, porque na verdade a tributação é simplesmente uma atividade-meio, instrumental, para viabilizar a atividade-fim do Estado”.⁵⁸⁰

A eficiência do sistema tributário deve ser aferida sob três aspectos: 1) da “capacidade dispenditiva do estado”, ou seja, a correta utilização dos recursos públicos (produto tributário) em prol efetivo da comunidade; 2) da tributação justa e propiciar

⁵⁷⁹ ALVAREZ, Alejandro Bugallo. Análise econômica do direito: contribuições e desmistificações. In **Direito Estado e Sociedade**, v. 9, n. 29, jul./dez. 2006, p. 63.

⁵⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. O Princípio da eficiência em matéria tributária. In, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 53.

desenvolvimento econômico e social; e 3) do combate efetivo (e eficaz) à fraude fiscal, de modo a privilegiar a competitividade.⁵⁸¹

O Sistema Tributário, e conseqüentemente as políticas que o norteiam, como já defendido em diversas passagens neste trabalho, devem ter finalidade variada. Como elenca Ives Gandra MARTINS: justiça fiscal, nortear a alocação de recursos, promover o desenvolvimento econômico, assegurar emprego, combater inflação, assegurar equilíbrio na balança de pagamentos internacionais, atender as finalidades sociais, permitir a coordenação fiscal entre as finalidades políticas, jurídicas e administrativas.⁵⁸²

Uma discussão bastante recente na tentativa de aprimoramento (em vistas à eficiência), aqui trazidas a título meramente exemplificativo, diz respeito às execuções fiscais em trâmite perante todos os níveis do Poder Judiciário.

Segundo levantamento do Conselho Nacional de Justiça (CNJ), as execuções fiscais representam aproximadamente 32% (trinta e dois por cento) das ações no Judiciário.⁵⁸³ Há uma taxa de 89% (oitenta e nove por cento) de congestionamento das execuções fiscal, o que é o pior índice de todo o Poder Judiciário. Este percentual representa mais de vinte e cinco milhões de casos pendentes de execução no âmbito da Justiça Estadual e mais de três e meio milhões de casos perante a Justiça Federal.⁵⁸⁴

De outro turno, estudo divulgado pelo Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) em 2011 retratara que, em 2011, o tempo médio de tramitação de um processo executivo fiscal na Justiça Federal é de oito anos, dois meses e cinco dias.⁵⁸⁵

A questão (complexa, por certo) envolve tanto o Poder Judiciário quanto a própria administração fazendária, revelando a completa ineficiência do modelo atual de cobrança (recuperação) da dívida ativa.⁵⁸⁶

⁵⁸¹ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da eficiência em matéria tributária. In, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 31.

⁵⁸² *Ibidem*, p. 33.

⁵⁸³ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2013, ano-base 2012**. Brasília: CNJ, 2013. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relatorio_jn2013.pdf>. Acesso em 10/02/2014.

⁵⁸⁴ *Ibidem*, p. 295/296.

⁵⁸⁵ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Final do Grupo de Trabalho: Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição**. Brasília: CNJ, 2013, p. 66. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf> Acesso em 10/02/2014.

Diante desta constatação, o CNJ realizou nos dias 17 e 18 de fevereiro de 2013 audiência pública sobre a eficiência da Justiça de primeiro grau, abordando, destacadamente, medidas que pudessem aperfeiçoar a tramitação das execuções fiscais.

Dentre as principais medidas propostas está a “desjudicialização” da execução fiscal, conferindo à própria Administração Pública a responsabilidade pelos atos de cobrança, dentre eles a identificação do devedor, localização de bens, agendamento de leilões.⁵⁸⁷

Toda e qualquer tentativa de se aprimorar a eficiência no Sistema Fiscal é naturalmente bem vinda. Como se defende neste estudo, apenas com o alcance de um caráter ótimo (ou, apoiando-se em Sen, um Sistema Fiscal o mais ótimo possível ao enfrentamento das questões concretas) pode-se propiciar (fomentar) o pleno consentimento ao pagamento do tributo.

Porém, como visto, há – já de partida – um evidente desgaste na relação fisco-contribuinte justamente em razão de “desmandos” da administração fazendária com interesse prioritariamente arrecadatário.

Nas palavras de FILIPPO, a prática do contencioso tributário revela a ausência de uma política fiscal efetivamente orientada para a melhora na relação entre o contribuinte e a administração fazendária, cuja ação é marcadamente voltada tão somente para o incremento da arrecadação.⁵⁸⁸

Deve-se implementar a eficiência sem o desrespeito às garantias fundamentais e sociais do contribuinte e sem perder de vista também a função do tributo em reparar desigualdades sociais e regionais.

A desjudicialização das execuções fiscais acarretaria na transferência de muito poder ao credor. Haveria, pois, um evidente desequilíbrio na relação fisco-contribuinte.

⁵⁸⁶ Conforme mencionado em tópico anterior, os valores inscritos em dívida ativa (só) da União supera um trilhão de reais.

⁵⁸⁷ BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Final do Grupo de Trabalho: Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição**. Brasília: CNJ, 2013, p. 68. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf> Acesso em 10/02/2014.

⁵⁸⁸ FILIPPO, Luciano Gomes. Op. Cit., p, 136.

Há que se ter em mente uma distinção entre eficiência e eficácia. Como se extrai da lição de Marcelo Douglas de Figueiredo TORRES, eficácia é a concreção dos objetivos desejados por determinada ação do Estado, não sendo levados em consideração os meios e os mecanismos utilizados para tanto.⁵⁸⁹

Nas palavras de Idalberto CHIAVENATO, “eficácia é uma medida normativa de alcance de resultados, enquanto a eficiência é uma medida normativa da utilização dos recursos nesse processo”.⁵⁹⁰

Eficiência e eficácia nem sempre estão juntas. Um sistema tributário pode ser eficiente em suas operações, porém não ser eficaz em seus resultados (redistributivos, por exemplo). De outro turno, pode ser ineficiente em suas operações e, mesmo assim, ser eficaz no resultado (como acontece na arrecadação tributária brasileira que a cada ano “quebra” recordes de volume financeiro). Pode, ainda, não ser eficiente nem eficaz (realidade que se verifica nos aspectos redistributivos da tributação no Brasil). O ideal, por certo, seria um Sistema Fiscal eficiente e eficaz.⁵⁹¹

Deste modo, as medidas acima nominadas, propostas para “acabar” com o gargalo das execuções fiscais e do déficit na recuperação de créditos tributários até poderiam se mostrar eficazes sob o ponto de vista da arrecadação, porém, dificilmente seriam eficientes se considerados todos os fins do Sistema Fiscal, tal como hoje é estabelecido.

Na eficiência, por seu turno, como já dito, há uma clara preocupação não apenas com o resultado (embora não se rejeite sua importância), mas também com os mecanismos que serão empregados para a obtenção do êxito na atividade do Estado.⁵⁹²

Como pontua Humberto ÁVILA, “eficiente é a atuação administrativa que promove de forma satisfatória os fins em termos quantitativos, qualitativos e probalísticos”.⁵⁹³ Deste modo, não basta escolher meios adequados para promover seus fins, há que se exigir sejam satisfatórios. “O dever de eficiência traduz-se, pois, na

⁵⁸⁹ TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil**. Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2004, p. 175.

⁵⁹⁰ CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6.^a ed. Rio de Janeiro: Campos, 2000, p. 177/178.

⁵⁹¹ Idem.

⁵⁹² TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. Op. Cit., p. 175.

⁵⁹³ ÁVILA, Humberto. *Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na atividade administrativa*. **Revista Brasileira de Direito Público**, v.1, n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003, p. 132.

exigência de promoção satisfatória dos fins atribuídos à administração pública, considerando promoção satisfatória, para esse propósito, a promoção minimamente intensa e certa do fim”.⁵⁹⁴

A complexidade do Sistema Tributário faz com que a Administração Pública Fiscal prescindida de maiores recursos para sua gestão, no que se inclui, por certo, a fiscalização do contribuinte.⁵⁹⁵ Sob o ponto de vista do contribuinte, isso acarreta, também em um elevado custo – o que é um dos principais fatores de degradação de sua relação com o fisco.

Conforme Ivens Gandra MARTINS, a complexidade desagua na necessidade do Fisco de transferir ao próprio contribuinte obrigações de caráter administrativo. Tanto assim o é que, em conformidade com o artigo 113 do Código Tributário Nacional⁵⁹⁶, se descumprida, uma obrigação acessória (administrativa) converte-se em principal (tributária).⁵⁹⁷ O Excesso de obrigações acessórias, por seu turno, aliada à elevada quantidade de incidências tributárias, acarreta em ainda mais ineficiência.⁵⁹⁸

A ineficiência do Sistema Tributário, portanto, indubitavelmente, é um nó que precisa ser desatado para que se possibilite um Sistema Fiscal ótimo, essencial ao consentimento ao pagamento ao tributo.

3.2.3 Sistema Fiscal “Administrável”

O caráter administrável do Sistema Fiscal é muito próximo à ideia de eficiência, porém com ela não se confunde. Ser administrável, de gestão fácil, econômica e compreensível não garante a eficiência do Sistema, que está, como visto acima, relacionada à potencialização dos fins da tributação (tanto na arrecadação quanto na realização justiça fiscal).

⁵⁹⁴ Idem.

⁵⁹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. O Princípio da eficiência em matéria tributária. In, MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 39.

⁵⁹⁶ CTN, Artigo 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §3.º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

⁵⁹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **O Princípio...**, p. 39.

⁵⁹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **O Princípio...**, p. 60.

Por esta razão, a administração tributária (em sentido amplo) ganha, no cenário contemporâneo, fundamental protagonismo⁵⁹⁹.

Como pontua Enrique Fuentes QUINTANA: "*Ningún sistema tributario puede perfeccionarse si olvidamos que se dirige por hombres. Y de ahí la importancia de la Administración Fiscal. Todos los hacendistas han insistido sobre la importancia vital de este punto para mejorar el nivel impositivo de un país, valorándose hasta el extremo de afirmar que ningún principio serviría de gran cosa si éste no se cumple*"⁶⁰⁰

Ninguém nega que o Sistema Tributário Brasileiro, se não o mais, é um dos mais complexos do mundo e a elevada quantidade de tributos (impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições) – cada qual com suas peculiaridades próprias e legislação específica exigem grande esforço para que o contribuinte possa efetivamente cumprir com as obrigações (principal e acessória) estabelecidas e para que a Administração Fiscal possa geri-lo – está dentre os principais problemas.

Um elemento chave para qualquer administração tributária moderna – além de implementação de soluções na área da tecnologia de informação⁶⁰¹ – tem que ter um enfoque especial no contribuinte (seja pessoa natural, pessoa jurídica, etc.).

Conforme Parthasarathi SHOME, a estratégia para tornar administrável o sistema tributário deve:

1) simplificar a estrutura tributária aos pequenos contribuintes – o enfoque deve ter uma estratégia em duas frentes, abarcando tanto a estrutura quanto a própria administração;

2) compreender as motivações do contribuinte – requer-se o reconhecimento de que os contribuintes possuem um conjunto de motivações, como o reconhecimento

⁵⁹⁹ VÁZQUEZ, Susana Beatriz. *Influencia de la Legislación y de las prácticas de la Administración Pública en la Administración Tributaria*. In. **Tendencias Modernas de la Tributación y la Administración Tributaria**. Santiago de Chile: Centro Interamericano de Administradores Tributarios, 1993, p. 3.

⁶⁰⁰ QUINTANA Enrique Fuentes. *Hacia una nueva política fiscal. Política Fiscal en Acción*, ed. cit. p. 361 e 363. *Apud* VÁZQUEZ, Susana Beatriz. Op. Cit., p. 3.

⁶⁰¹ Não se desconhece este elemento, pelo contrário, porém, o foco deste trabalho, voltado ao consentimento, relaciona-se à conduta humana, a relação entre o fisco e contribuinte e seu comportamento frente ao fenômeno tributário. Por esta razão, este tópico não será abordado.

da cidadania fiscal e do dever de pagar tributos, que são, entretanto, fortemente afetadas pela tributação⁶⁰²;

3) melhorar os serviços oferecidos aos contribuintes – reduzindo o custo para que as pessoas cumpram com suas obrigações tributárias (principais e acessórias); e

4) interação com os contribuintes – trata-se de abrir um permanente canal de comunicação, de duas vias, entre a administração e os contribuintes.⁶⁰³

Para SHOME, estas ações ajudam a melhorar o valor dos recursos administrativos e incutem uma ideia de justiça fiscal ao sistema.⁶⁰⁴

A boa administração – vista como um direito fundamental⁶⁰⁵ (caráter que confirma ser a busca do consentimento ao pagamento do tributo através da recuperação da relação fisco-contribuinte e pela construção Sistema Fiscal como o caminho para um resgate republicano) – traduz-se na escola dos instrumentos adequados para a consecução dos fins devidos, obtendo os resultados pretendidos com o menor curso possível, sem trâmites inúteis, otimização do tempo, transparência e probidade.⁶⁰⁶

Significa, também, que os serviços públicos funcionem corretamente em sintonia com as reais necessidades do homem de hoje, que os reclamos dos administrados sejam atendido propriamente e que toda atuação administrativa sejam seguidas em observância às garantias individuais e coletivas.⁶⁰⁷

Fecha-se, assim, o ciclo e de maneira bastante peculiar – com o perdão da repetição de termos: um direito fundamental (à boa administração) como elemento de

⁶⁰² SHOME sugere que as administrações tributárias necessitam de um instrumento normativo capaz de conferir recompensas a condutas positivas, diferenciando eventuais equívocos de evasões intencionais. Em seu sentir, isso trará benefícios e propiciará o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, o que, por conseqüência, reduzirá o custo para a administração (SHOME, Parthasarathi. *Una visión Moderna de la Administración Tributaria en Actual Contexto Económico y Social*. Panamá: Centro Interamericano de Administraciones Tributarias, 2009, p. 40. Disponível em <e-book_asamblea_rep_dominican_2009-1.pdf>. Acesso em 05/01/2014).

⁶⁰³ Ibidem, p. 39-40.

⁶⁰⁴ Idem.

⁶⁰⁵ A este respeito, vide MUNÕZ, Jaime Rodríguez-Arana. **Direito Fundamental à Boa Administração Pública**. Trad. Daniel Wunder Hachem. Belo Horizonte: Editora Fórum, 2012.

⁶⁰⁶ MARTÍNEZ, Augusto Durán. *Motivación del Acto Administrativo y Buena Administración*. In. **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**. Curitiba, v. 13, n. 13, p. 18-32, janeiro/junho de 2013, p. 28.

⁶⁰⁷ Idem.

concretização de outro direito fundamental (a um Sistema Fiscal justo⁶⁰⁸), que por seu turno é ferramenta imprescindível para a realização de todos os outros direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.

⁶⁰⁸ Que engloba a justa tributação e a justa (re)distribuição.

CONCLUSÃO

Não restam dúvidas que algo precisa ser feito.

Como ficou claramente demonstrado no decorrer deste trabalho, tal como o Sistema Fiscal está hoje concebido, operado e percebido pelo contribuinte, está fadado ao insucesso, o que condena, em via de consequência, o próprio Estado ao fracasso na realização de seus fins, sobretudo aqueles de ordem social.

A degradação da relação fisco-contribuinte acaba ensejando, quiçá fomentando, comportamentos evasivos – que, obviamente, devem ser rejeitados. As necessidades financeiras do Estado são elevadas (ainda mais em um país com importante déficit social e regional como o Brasil). Assim, quem paga acaba o fazendo pelo outros que não pagam, assumindo um ônus maior do que lhe seria imposto se todos, reconhecendo sua importância, efetivamente participassem.

O Estado Fiscal contemporâneo, por apresentar certa dualidade, ou mesmo, por assim dizer, uma verdadeira dupla personalidade – vez que a Constituição que o substancia, ao mesmo tempo em que protege interesses e direitos caros às ideais liberais (como liberdade e propriedade, por exemplo) também resguarda aqueles inerentes aos anseios e necessidade sociais –, conforma um Sistema Fiscal que ao mesmo tempo em que tem que dar conta da arrecadação precisa cumprir seu papel como um instrumento de realização de justiça fiscal, social, redistribuição de riquezas e proteção de direitos fundamentais.

O equilíbrio, porém, é difícil. Não se nega.

A realidade que se apresenta, como visto, retrata um perfil meramente arrecadatório do Sistema Fiscal, voltado tão somente ao financiamento das necessidades cada vez maiores e mais urgentes do Estado (quais? para que? para quem?).

A administração fiscal é inoperante, complexa e ineficiente. Políticas públicas que são estabelecidas sob pretenso benefício da sociedade mostram-se inócuas e seus benefícios acabam sendo revertidos para o bem de poucos (muitas vezes os economicamente mais favorecidos, como grandes Corporações agraciadas com benefícios fiscais).

O Fisco, por conta de sua incapacidade de gestão (não se está aqui fazendo remissão à ideia neoliberal de gerenciamento, frise-se), acaba repassando ao contribuinte um elevado número de obrigações acessórias. A carga tributária é mal distribuída. A preferência da tributação sob bens e serviços, além de ser materialmente injusta, aumenta o “custo” Brasil. Desvios. Desmandos. Desperdícios. Corrupção...

Tudo isso restou bastante claro.

Estes e outros fatores (de ordem política, jurídica e burocrática), como percebido ao longo do estudo, fazem com que os contribuintes, por não se sentirem a vontade (sequer com vontade) em cumprir plenamente com suas obrigações tributárias, por muitas vezes só o façam por conta de penalidades que lhe possam ser imputadas. Este comportamento corrói os ideais de solidariedade e cidadania.

Há, portanto, muito o quê se fazer.

A tributação é essencial à satisfação dos interesses da sociedade e à proteção dos direitos fundamentais. Os direitos (mesmo aqueles que demandam um agir negativo do Estado) custam. É preciso, de fato, dinheiro. Porém, estes recursos não podem ser obtidos “a ferro e a fogo”.

Há, como visto, limites socialmente impostos como essencial condição de pré-consentimento. A tributação deve ser legítima, observar a legalidade e respeitar a capacidade contributiva. Sem tais condições, a sociedade não se permite ser tributada.

Tributar é muito mais do que arrecadar.

Para ser consentido o Sistema Fiscal deve ser justo, eficiente e administrável (elementos do chamado pós-consentimento). É um verdadeiro direito fundamental do contribuinte.

O tributo, o imposto, as taxas, contribuições, enfim, as espécies tributárias, não podem ser vistos pela sociedade como um mal em si mesmo, porém como a ferramenta primordial e essencial à realização de todos os seus anseios e concretização de todos os seus direitos

Das constatações evidenciadas e relatadas ao longo deste trabalho, crê-se, portanto, confirmada a hipótese levantada no início deste estudo.

Com o resgate, à esfera tributária, dos ideais republicanos, dos sentimentos cívicos e tudo aquilo que isso representa, principalmente, o reconhecimento e

exercício (real) de direitos e deveres fundamentais, da solidariedade e da cidadania fiscal, entende-se possível a construção de um sistema fiscal ótimo, e, sobretudo, justo, que proporcione o amplo consentimento social ao pagamento do tributo.

Espera-se que a semente plantada possa ser semeada, germinada e gerar bons frutos no futuro (oxalá não muito distante), propiciando o desenvolvimento de uma nova teoria geral de direito tributário, que tenha em vista aspectos jurídicos, sociais e econômicos, condizente com os fins estabelecidos e perseguidos pelo ordenamento constitucional.

Eis o resgate republicano: A sociedade agindo em favor da sociedade. Isso não é demagógico. Isso não é utópico. Isso é sim possível! Isso sim é necessário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXY, Robert. **Teoria dos Direitos Fundamentais**. Trad. Vergílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2008.

AFONSO DA SILVA, Virgílio. **Direitos Fundamentais. Conteúdo essencial, restrições e eficácia**. São Paulo: Malheiros, 2009.

AMED, Fernando José; NEGREIROS, Plínio José Labriola de Campos. **História dos Tributos no Brasil**. São Paulo: Sinafresp, 2000.

ANDRIOLI, Antônio Inácio. **Reduzir impostos para gerar emprego?** In Revista Espaço Acadêmico, n.º 57, fev/2006, disponível em: <www.espacoacademico.com.br/057/57andrioli.htm>, acesso em 13/07/2013.

ATALIBA, Geraldo. *Derechos Humano y Tributación*. In. **Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos**, Lima: *Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos*, 1990, p. 15. *Apud* GRUPENMACHER, Betina Treiger. **Tributação e Direitos Fundamentais**. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6.^a ed., 12.^a tir.. São Paulo: Malheiros, 2011.

_____. **República e Constituição**. 2.^a ed. São Paulo: Malheiros, 2001.

ALMEIDA, Daniel Freire e; CATARINO, João Ricardo; GOMES, Fábio Luiz (Org.) **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

ARRETCHE, Marta T. S. **Emergência e Desenvolvimento do Welfare State: Teorias Explicativas**. Revista Brasileira de Informação Bibliográfica em Ciências Sociais, Rio de Janeiro, v. 39, p. 3-40, 1995. Disponível em <<http://portal.anpocs.org>>. Acesso em 15/07/2013.

ÁVILA, Humberto. **Moralidade, Razoabilidade e Eficiência na atividade administrativa**. **Revista Brasileira de Direito Público**, v.1, n. 1. Belo Horizonte: Fórum, 2003.

_____. **Sistema Constitucional Tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006.** 3ª ed., rev., atual., São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. **Teoria da Igualdade tributária.** São Paulo: Malheiros, 2008.

_____. **Teoria dos princípios:** da definição à aplicação dos princípios jurídicos. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar.** 7ª ed. atual. por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1997.

_____. **Uma Introdução à Ciência das Finanças.** 14ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1987.

BAIRRADA, Cristela. MARTINS, António. Uma nota sobre a justiça fiscal em Portugal. In **Economia e Gestão**, Lisboa, v. 13, n. 3, dez 2008. Disponível em: <http://www.scielo.gpeari.mctes.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0873-74442008000300003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 20/12/2013.

BARILARI, Andre. *Le consentement à l'impôt.* Paris: Presses de sciences PO, 2000, *Apud* FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto e Eficiência Tributária.** Curitiba: Juruá Editora, 2012.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Constitucional.** 22ª ed. atual. São Paulo: Editora Saraiva, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário.** 3ª ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BOBBIO, Norberto, **A Era dos Direitos.** Trad. Carlos Nelson Coutinho. Rio de Janeiro: Campus, 1992.

_____. **Estado, Governo, Sociedade: Para uma Teoria Geral da Política.** São Paulo: Editora Paz e Terra, 1999.

BOBBIO, Norberto. MASQUINO, Gianfranco. **Dicionário de Política.** Brasília: Editora Universidade de Brasília, 1997, vol. 2.

BOBBIO, Norberto. VIROLI, Maurizio. **Diálogo em torno da República:** os grandes temas da política e da cidadania. Rio de Janeiro: Campus, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Do Estado social ao Estado Liberal**. 7.^a ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BOUVIER, Michel. *Introduction au Droit Fiscal Général et à la Théorie de l'Impôt*. 7.^a ed. Paris: LGDJ, 2005, p. 143, *Apud*. FILIPPO. Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

BRASIL, Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Final do Grupo de Trabalho: Política Nacional de Priorização do Primeiro Grau de Jurisdição**. Brasília: CNJ, 2013, Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/images/imprensa/relatorio_rubens_curado.pdf> Acesso em 10/02/2014.

_____. Conselho Nacional de Justiça. **Relatório Justiça em Números 2013, ano-base 2012**. Brasília: CNJ, 2013. Disponível em <http://www.cnj.jus.br/images/pesquisas-judiciarias/Publicacoes/relatorio_jn2013.pdf>. Acesso em 10/02/2014.

_____. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Carga Tributária no Brasil 2010**. Brasília, 2011. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Publico/estudoTributarios/estatisticas/CTB2010.pdf>>. Acesso em 30/10/2013.

BUSTAMANTE, Javier Luque. *Algunas reflexiones sobre las relaciones entre los Derechos Humanos y Tributación*. In. *Primeras Jornadas Internacionales de Tributación y Derechos Humanos*. Lima: Asociación Internacional de Tributación y Derechos Humanos, Lima, 1990, *Apud* CHUNG, Jorge Manini. *Derechos Humanos y Tributación. XX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributário*. Bahia. Disponível em: <http://www.ipdt.org/uploads/docs/01_Rev39_JMCH.pdf> Acesso em 05/01/2014.

CANADO, Vanessa Rahal. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Introdução ao Direito Tributário: elementos para a compreensão do modelo atual**. In DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Org.) Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARBONELL, Miguel. **Neoconstitucionalismo (s)**. Madrid: Editorial Trotta, 2003.

CARDOSO, Sérgio. Apresentação. In CARDOSO, Sérgio. **Retorno ao Republicanismo**. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2014.

_____. Que República? Notas sobre a tradição do “governo misto”. In BIGNOTTO, Newton (Org.). **Pensar a República**. 1ª Reimp.. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.

CARRAZA, Roque Antonio. **Princípios Constitucionais Tributários e Competência Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 23.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CATARINO, João Ricardo. A teoria dos sistemas fiscais – A importância da Justiça. In CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coord.). **Lições de Fiscalidade Volume I – O Sistema Tributário Português**. 02.^a ed., Coimbra: Almedina, 2013. Disponível em <<http://books.google.com.br/books?id=bQCTAAAAQBAJ&printsec=frontcover#v=onepage&q&f=false>>. Acesso em 05/01/2014.

_____. Consentimento e garantidas dos contribuintes: da crise à necessidade de (re) afirmação. In ALMEIDA, Daniel Freire e; CATARINO, João Ricardo; GOMES, Fábio Luiz (Org.) **Garantias dos Contribuintes no Sistema Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2013.

_____. **Para uma Teoria Política do Tributo**. 2.^a ed. Lisboa: Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, 2009.

CHIAVENATO, Idalberto. **Introdução à teoria geral da administração**. 6.^a ed. Rio de Janeiro: Campos, 2000.

CINTRA, Marcos. **Paradigmas tributários: do extrativismo colonial à globalização na era eletrônica**. In DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Org.) Curso de Direito Tributário e finanças públicas. São Paulo: Saraiva, 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. O Ministério Público na defesa dos direitos econômicos, sociais e culturais. In: CUNHA, S. S.; GRAU, E. R. (Org.). **Estudos de direito constitucional**: em homenagem a José Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros, 2003.

CONSELHO DE DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL. **Indicadores de Inequidade do Sistema Tributário Nacional**. Relatório de Observação. 2.^a ed. Brasília: 2011, disponível em <www.cdes.gov.br>. Acesso em 23/10/2013.

CONTI, José Maurício. **Princípios Tributários da Capacidade Contributiva e da Progressividade**. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTIPELLI, Ernani. **Solidariedade Social Tributária**. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

COSTA, Tania; ELERRY JÚNIOR, Roberto; PISCITELLI, Roberto Bocaccio (Orgs.). **Reforma Tributária**. A costura de um grande acordo nacional. São Paulo: Editora Atlas, 2003.

DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. 32.^a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

DALAZZEM, Dalton Luiz. O Princípio Constitucional Tributário do Não-confisco e as Multas Tributárias. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética.

DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. **Teoria da Legitimidade do Direito e do Estado**. Uma abordagem moderna e pós-moderna. São Paulo: Landy Editora, 2006.

DINIZ, Marcio Augusto de Vasconcelos. Estado Social e Princípio da Solidariedade. In **Revista de Direitos e Garantias Fundamentais**, Vitória: nº 3, jul/dez, 2008. Disponível em: <http://www.fdv.br/publicacoes/periodicos/revistadireitosegarantiasfundamentais/n3/2.pdf>. Acesso em: 19 ago. 2012.

DUGUIT, León. **Fundamentos do Direito**. São Paulo: Ícone Editora, 2006.

DUPAS, Gilberto. **Economia global e exclusão social: pobreza, emprego, estado e o futuro do capitalismo**. 3.^a ed. rev. e amp. São Paulo: Paz e Terra, 2001.

DURKHEIM, Émile. **Da divisão do Trabalho**. Trad. Carlos Alberto Ribeiro de Moura [et al.]. 2.^a ed. São Paulo: Abril Cultural 1983.

DUTRA, Micaela Dominguez. **Capacidade Contributiva**. Análise dos Direitos Humanos e Fundamentais. São Paulo, 2010.

ERNESTO DE GOUVEIA, Clóvis. **Justiça fiscal e tributação indireta**. 1999. Tese (Doutorado em Direito). Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São

Paulo, Disponível em: <www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-12032008-165615/pt-br.php> Acesso em: 04/07/2013.

ESTEVAN, Juan Manuel Barquero. *La función del tributo en el Estado social y democrático de Derecho*. Madri: *Centro de Estudios Políticos y Constitucionales*, 2002.

FAORO, Raymundo. Os Donos do Poder. **Formação do patronato político brasileiro**. 3ª ed., rev., São Paulo: Globo, 2001.

FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

FISCHER, Octávio Campos. Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental no Direito Tributário. In FISCHER, Octávio Campos (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

_____. **Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

_____. (Coord.). **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

FUNDO MONETÁRIO INTERNACIONAL. **Word Economic Outlook**. 2013. Disponível em <www.imf.org>. Acesso em 28/11/2013.

GABARDO, Emerson. **O Jardim e a Praça para além do bem e do mal - uma antítese ao critério de subsidiariedade como determinante dos fins do Estado social**. Tese de doutoramento apresentada à Universidade Federal do Paraná em 2009. Disponível em: <http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/19053/TESE_Emerson_Gabardo_Correta.pdf?sequence=1> Acesso em 01/07/2013.

GALDINO, Flávio. **Introdução à teoria dos custos dos direitos: direitos não nascem em árvores**. São Paulo: Lumen Juris, 2005.

GARGARELLA, Roberto. **As teorias da justiça depois de Rawls**. Um breve manual de filosofia política. Trad. Alonso Reis Freire. Rev. de Trad. Elza Maria Gasparotto. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2008.

GODOY, Arnaldo Sampaio de Moraes. Notas sobre o direito tributário na Grécia clássica. **Revista de Informação Legislativa do Senado Federal**, ano 36, n.º 142,

abr./jun. 1999. Disponível em <www2.senado.gov.br/bdsf/bitstream/handle/id/468/r142-01.PDF?sequence=4> Acesso em: 04/07/2013.

GODOY, Walter. **Os Direitos dos Contribuintes**. 2.^a ed. rev. atual. ampl. Porto Alegre: Síntese, 2003.

GOMES DE CANOTILHO, Joaquim José. **Estado de Direito**. Disponível em <www.libertarismo.org/livros/jjgcoedd.pdf>. Acesso em 10/06/2013.

_____. **Estudos sobre Direitos Fundamentais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.

GOMES, Laurentino. **1889: como um imperador cansado, um marechal vaidoso e um professor injustiçado contribuíram para o fim da monarquia e a proclamação da República no Brasil**. São Paulo: Editora Globo, 2013. Disponível em <<http://www.scribd.com/doc/165164699/1889-Laurentino-Gomes>> Acesso em 05/02/2014.

GOMES, Orlando. **Direitos Reais**. 19^a ed. Rev. Atual. e Aumentada por Luiz Edson Fachin. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

GRECO, Marco Aurélio. **Solidariedade Social**. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Coords.). São Paulo: Dialética, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Tributação e Direitos Fundamentais. In FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

HABERMAS, Jürgen. **A Crise de Legitimação no Capitalismo Tardio**. Rio de Janeiro: Tempo Brasileiro, 1980.

_____. **Legitimidade e Discrecionalidade**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

_____. **Para a Reconstrução do Materialismo Histórico**. São Paulo: Editora Brasiliense, 1983.

HACHEM, Daniel Wunder. A dupla titularidade (individual e transindividual) dos direitos fundamentais econômicos, sociais, culturais e ambientais. In **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 14, n. 14, p. 618-688, julho/dezembro de 2013.

HOBBS, Thomas. **Leviatã. Ou Matéria, Forma e Poder de um Estado Eclesiástico e Civil.** 2ª ed. Trad. Rosina D'Angina. Consultor Jurídico Théo de Magalhães. São Paulo: Martin Claret, 2012.

HOLMES, Stephen Holmes. SUSTEIN, Cass R., *The Cost of Rights: why liberty depends on Taxes.* New York: W. W. Norton &Co., 1999.

ISHAY, Micheline R. (org.). **Direitos Humanos: Uma Antologia.** SP: Edusp, 2006 p. 171 a 173, disponível em <<<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es-at%C3%A9-1919/a-declaracao-inglesa-de-direitos-1689.html>>> Acesso em 29/09/2013.

KEYNES, John Maynard. **A teoria Geral do Emprego, do Juro e da Moeda.** Trad. Mário R. da Cruz. São Paulo: Nova Cultura, 1996.

KENEDDY, Paul. **Ascensão e Queda das Grandes Potências: transformação econômica e militar de 1500 a 2000.** Trad. de Waltensir Dutra. 3ª Ed.. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

KRELL, Andreas J. Direitos Sociais e controle judicial no Brasil e na Alemanha: os (des)caminhos de um direito constitucional comparado. Porto Alegre: Sérgio Fabris Editor, 2002. *Apud* FISCHER, Octávio Campos. **Os efeitos da Declaração de Inconstitucionalidade no Direito Tributário Brasileiro.** Rio de Janeiro: Renovar, 2004.

KRUGMAN, Paul. WELLS, Robin. **Introdução à Economia.** Trad. Helga Hoffmann. Rio de Janeiro: Elsevier, 2007.

LECLERCQ, Yves. **Teorias do Estado.** Lisboa: Editora Anthropos, 1977.

LEITE DE CAMPOS, Diogo. **O Sistema Tributário no Estado dos Cidadãos.** Coimbra: Almedina, 2006.

LEONETTI, Carlos Araújo. **O imposto sobre a renda como instrumento de justiça social no Brasil.** São Paulo: Manole, 2003.

LEYS, C. **A política a serviço do mercado.** Democracia neoliberal e interesse público. Trad. Maria Beatriz de Medina. Rio de Janeiro: Record, 2004.

LEWANDOWSKI, Enrique Ricardo. **Reflexões em torno do princípio Republicano**. Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, v. 100, jan./dez. 2005.

LOCKE, John. **Segundo Tratado sobre o Governo**. 1ª reimp. Trad. Alex Marins. São Paulo: Martin Claret, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31.ª ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2010.

_____. **Reforma Tributária**. 2003. Disponível em: <<http://www.hugomachado.adv.br>>. Acesso em 10/12/2013.

MAIA, Antonio Cavalcanti e MENEZES, Tarcísio. **Republicanismo Contemporâneo, Constituição e Política**. In SARMENTO, Daniel (coord.) Filosofia e Teoria Constitucional Contemporânea, Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2009.

MALISKA, Marcos Augusto. **O direito à educação e a constituição**. Porto Alegre: Fabris, 2001

MANKIW, **Introdução à economia**, trad. HASTING, Allan Vidigal e PAES E LIMA, Elisete. São Paulo: Cengage Learning, 2013.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). **O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

_____. Princípio da Eficiência em Matéria Tributária. In. MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Coord.). **Princípio da Eficiência em Matéria Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2006.

MARTINS, Marcelo Guerra. **Tributação, Propriedade e Igualdade Fiscal** sob elementos de Direito & Economia. Rio de Janeiro: Elsevier, 2011.

MENDES, Gilmar Ferreira. BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de Direito Constitucional**. 6.ª ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

MINAYO, M. C. S. **O desafio do conhecimento**. 10.ed. São Paulo: HUCITEC, 2007.

MIRANDA, Jorge. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo I – Preliminares. Estado e os Sistemas Constitucionais. 5ª ed. rev. actual. Coimbra: Coimbra Editora, 1996.

_____. **Manual de Direito Constitucional**. Tomo III – Estrutura Constitucional do Estado. 3.^a reimp. Coimbra: Coimbra Editora, 1988.

MIRANDA, Pontes. **Tratado de Direito Privado**. Parte Especial. Tomo XI. Direito das Coisas: Propriedade. Aquisição da propriedade Imobiliária. 3.^a ed. reimp., Rio de Janeiro: Editor Borsoi, 1971.

MÜLLER, Friedrich. **Métodos de trabalho do direito constitucional**. 3.ed. Tradução Peter Naumann. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

MURPHY, Liam e NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade: Os impostos e a injustiça**. Trad. Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

NABAIS, José Casalta. **A Crise do Estado Fiscal**. In. WORKSHOP. **Problemas Jurídicos na promoção da sustentabilidade no quadro do Estado Fiscal**. 2013. Disponível em: <www.uc.pt/fduc/pdfs/destaques/2013/caderno_trabalho_2.pdf>. Acesso em 28/10/2013.

_____. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo**. 3.^a reimp. Coimbra: Almedina, 2012.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. I. Coimbra: Edições Almedina, 2005.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. II. Coimbra: Edições Almedina, 2008.

_____. **Por um Estado Fiscal Suportável Estudos de Direito Fiscal**. Vol. III. Coimbra: Edições Almedina, 2010.

_____. **Por uma Liberdade com Responsabilidade Estudos sobre direitos e deveres fundamentais**. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

_____. **Solidariedade, Cidadania e Direito Fiscal**. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

NINO, Carlos Santiago. *La Constiuición de la Democracia Deliberativa*. Barcelona: Gedisa, 1997.

NUNES, António José Avelãs. **Uma Introdução à Economia Política**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

OLIVEIRA, Regis Fernandes de. **Histórico dos tributos: desenvolvimento da política financeira**. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 63, p. 176-191, jul./ago. 2005.

ORGANIZAÇÃO PARA COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO. *Total tax revenue. 2010. Taxation: Key Tables from OECD*, n. 2. DOI: 10.1787/20758510-2010-table2.

PALMEIRA, Marcos Rogério. **Direito Tributário Versus Mercado: o liberalismo do estado brasileiro nos anos 90**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PANDOLFO, Rafael. **Jurisdição Constitucional Tributária**. Reflexos nos Processos Administrativo e Judicial. São Paulo: Noeses, 2012.

PAULA DE BARCELLOS, Ana. **A eficácia jurídica dos princípios constitucionais: o princípio da dignidade da pessoa humana**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

PAWLOWSKY, Karina. O Núcleo Da Hipótese Do Imposto Sobre A Renda Das Pessoas Físicas e o Mínimo Existencial. In **Revista de Direitos Fundamentais e Democracia**, Curitiba, v. 1, n., p. 131-136, jan./jun. 2007.

PEREIRA, Cesar A. Guimarães. **Elisão Tributária e Função Administrativa**. São Paulo: Dialética, 2001.

PINTO, Miguel A. **Dez países onde (quase) não paga imposto**. Disponível em: <<http://www.dinheirovivo.pt/Guru/Artigo/CIECO032224.html?page=0>>. Acesso em 06/12/2013.

PRICEWATERHOUSECOOPERS DO BRASIL. **Processo de Obtenção de Certidões Negativas e os impactos na atividade empresarial brasileira**, maio de 2006, p. 8. Disponível em <<http://www.pwc.com.br>>. Acesso em 10/12/2013.

QUEIROZ, Mary Elbe. **O imposto sobre a renda das pessoas físicas e as distorções na sua incidência – injustiça fiscal?** In: MARTINS, Ivens Gandra da Silva (Coord.). *O tributo – reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

RAWLS, John. **O Liberalismo Político**. 2ª ed. Trad. Dinah de Abreu Azevedo. São Paulo: Ática, 2000.

_____. **Uma teoria da justiça**. Trad. Jussara Simões. São Paulo: Martins Fontes, 1997.

REZENDE, Condorcet. **Relação Fisco X Contribuinte**. In REZENDE, Condorcet (Org.). Estudos Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

RIBEIRO, Renato Janine. Democracia Versus República. A Questão do desejo nas lutas sociais. In BIGNOTTO, Newton (Org.). **Pensar a República**. 1ª Reimp.. Belo Horizonte: Editora UFMG, 2002.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. A Evolução do Princípio da Capacidade Contributiva e sua Configuração no Panorama Constitucional Atual. In: QUARESMA, Regina; OLIVEIRA, Maria Lúcia de Paula. **Direito Constitucional Brasileiro: Perspectivas e Controvérsias Contemporâneas**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

_____. **Justiça, interpretação e Elisão Tributária**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2003.

_____. **O princípio da Capacidade Contributiva nos Impostos, nas Taxas e nas Contribuições Parafiscais**. Disponível em <www.e-publicacoes.uerj.br>. Acesso em 10/06/2013.

ROSENFELD, Denis Lerrer. **Justiça, Democracia e Capitalismo**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

ROSSETI, José Paschoal. **Introdução à Economia**. 15ª ed. Rev. Atual. Ampl.. São Paulo: Atlas, 1991.

ROUSSEAU, Jean-Jacques. **O Contrato Social**. Trad. Paulo Neves. Porto Alegre: L&PM, 2012.

SALGADO, Eneida Desirré. **Tijolo por tijolo em um desenho (quase) lógico: vinte anos de construção do projeto democrático brasileiro**. Dissertação de Mestrado. Disponível em:
<<http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/1841/Disserta%E7%E3o%20EDSalgado.pdf?sequence=1>> Acesso em 02/06/2013.

SAMPAIO, Jorge. **Educar para a Cidadania**, Maria de Lourdes L. Paixão. Lisboa: Lisboa Editora.

SANDEL, Michael J. **Justiça – o que é fazer a coisa certa**. Trad. Heloísa Matias e Maria Alice Máximo. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2011.

SANTOS, Boaventura de Souza. **Crítica da razão indolente: contra o desperdício de experiência**. V.1. São Paulo: Cortez, 2007.

SARMENTO, Daniel. **Direitos Fundamentais e Relações Privadas**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2004.

SARLET, Ingo Wolfgang. **A eficácia dos Direitos Fundamentais**. 9ª ed., rev., atual., e ampl.. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007

SAY, Jean-Baptiste. **Tratado de Economia Política**. Trad. Balthazar Barbosa Filho. São Paulo: Abril Cultura, 1983.

SCHIER, Paulo Ricardo. **Ensaio sobre a supremacia do interesse público sobre o privado e o regime jurídico dos direitos fundamentais**. Disponível em: <<http://ojs.unifor.br/index.php/rpen/article/view/850/1686>> Acesso em 20/06/2013.

SCHMÖELDERS, Gunter. **Lo irracional en la hacienda pública**. Madri: Editorial de Derecho Financeiro, 1965. FILIPPO, Luciano Gomes. **Consentimento ao Imposto & Eficiência Tributária**. Curitiba: Juruá, 2012.

SEABRA DE GODOI, Marciano. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

_____. Tributo e solidariedade social. In: GRECO, Marco Aurélio; SEABRA DE GODOI, Marciano (Orgs.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.

SECCHO, L. **Políticas Públicas**. Conceitos. Esquemas de Análise. Casos Práticos, São Paulo: Cengage Learning, 2010.

SELMROD, Joel. BAKIJA, Jon. **Taxing Ourselves: A Citizen's Guide to the Great Debate over Tax Reform**. 3rd ed. Massachusetts: The MIT Press, 1996.

SEN, Amartya. **A ideia de Justiça**. Trad. Denise Bottmann e Ricardo Doninelli Mendes. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

_____. **Desenvolvimento como liberdade.** Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2000.

SIDOU, J.M. **A natureza social do tributo.** 2ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978.

SMITH, Adam. **A Riqueza das Nações. Investigação sobre a natureza e suas causas.** Apres. Winston Fritsch. Trad. Luiz João Baraúna. Vol. II. Livro Quinto. São Paulo: Editora Nova Cultura, 1996.

STRECK, Lênio Luiz. **Jurisdição Constitucional e Hermenêutica.** Uma nova crítica do Direito. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002

STRECK, Lênio Luiz; MORAIS, José Luiz Bolsan. **Ciência Política e Teoria Geral do Estado.** Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2000.

SUNDFELD, Carlos Ari. Os publicistas da geração de 60, a Turma das Perdizes e o direito tributário. In. DINIZ DE SANTI, Eurico Marcos (Org.). **Curso de Direito Tributário e Finanças Públicas.** Do fato à norma, da realidade ao conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2007.

TAVARES DE OLIVEIRA, Marcos José. **O princípio da eficiência e os novos rumos da administração pública brasileira.** Monografia (Especialização em Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário). Universidade Cândido Mendes. Brasília: BDJur, 2007. Disponível em: <<http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/16757>>. Acesso em 06/08/2013.

TIPKE, Klaus. **Moral Tributária do Estado e dos Contribuintes.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2012.

TIPKE, Klaus e LANG, Joaquim. **Direito Tributário.** Trad. Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sérgio Antonio Fabris Editor, 2008.

TIPKE, Klaus. YAMASHITA, Douglas. **Justiça Fiscal e Princípio da Capacidade Contributiva.** São Paulo: Malheiros, 2002.

TORRES, Marcelo Douglas de Figueiredo. **Estado, democracia e administração pública no Brasil.** Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas, 2004.

TÔRRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado. Autonomia Privada, Simulação e Elusão Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

TORRES, Ricardo Lobo. **A cidadania fiscal múltipla**. In REZENDE, Condorcet (Org.). **Estudos Tributários**. Rio de Janeiro: Renovar, 1999.

_____. A legitimação dos direitos humanos e os princípios da ponderação e da razoabilidade. In TORRES, Ricardo Lobo (org). **Legitimação dos direitos humanos**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

_____. **A ideia de Liberdade no Estado Patrimonial e no Estado Fiscal**. Rio de Janeiro: Renovar, 1991.

_____. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 15.^a ed. atual. até a 31.12.2007. Inclui a EC n.º 56, de 20/12/2007. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Os Direitos Humanos e a Tributação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

_____. **Planejamento Tributário: elisão abusiva e evasão fiscal**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2012.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. I. Constituição Financeira, Sistema Tributário e Estado Fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. II. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

_____. **Tratado de Direito Constitucional, Financeiro e Tributário**. Vol. III. Valores e Princípios Constitucionais Tributários. 3^a ed. rev. atual. até 31 de dezembro de 2003, dada da publicação da Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

UNCTAD, 2012, **Trade and Development Report: Policies for Inclusive and Balanced Growth**. Nova Iorque e Genebra <http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2012_en.pdf>, acesso em 13/07/2013.

VALDÉS, Ernesto Garzón. *El terrorismo de Estado*. In. **Revista de Estudios Políticos** (Nueva Época), nº 65, jul-set, 1989.

_____. *El concepto de estabilidad de los sistemas políticos*. Col. *Cuadernos e debates* (vol. 1). Madri: *Centro de Estudios Constitucionales*, 1987, *Apud* DINIZ, Antonio Carlos de Almeida. **Teoria da Legitimidade do Direito e do Estado**. Uma abordagem moderna e pós-moderna. São Paulo: Landy Editora, 2006.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária interpretada**. São Paulo: Atlas, 2008.

VIEIRA, José Roberto. Legalidade Tributária e Medida Provisória: Mel e Veneno. In. FISCHER, Octávio Campos. (coord.) **Tributos e Direitos Fundamentais**. São Paulo: Dialética, 2004.

VILLANUEVA, Luis F. Aguilar. **Gobernanza y gestión pública**. México: FCE, 2006.

WEBER, Max. **A Política como Vocação**. In: WEBER, Max. *Ciência e Política, Duas Vocações*. São Paulo: Editora Cultrix, 1996.

_____. **Economia e Sociedade**. Fundamentos da sociologia compreensiva. Vol. I. 4.^a ed. Trad. de Regis Barbosa e Karen Elsabe Barbosa. Rev.Téc. de Gabriel Cohn. Brasília: Editora UNB, 1998.