

# COMO OS TRIBUTOS MORREM: A NECESSÁRIA (RE) LEGITIMAÇÃO DOS TRIBUTOS NO SÉCULO XXI

*HOW TAXES DIE: THE NECESSARY (RE)LEGITIMATION OF TAXES IN THE 21<sup>st</sup> CENTURY*

Marciano Buffon<sup>I</sup> 

Raquel von Hohendorff<sup>II</sup> 

Vinicius de Oliveira Barcellos<sup>III</sup> 

<sup>I</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS, São Leopoldo, RS, Brasil. Doutor em Direito. E-mail: [marciano@buffonefurlan.com.br](mailto:marciano@buffonefurlan.com.br)

<sup>II</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), Programa de Pós-graduação em Direito da UNISINOS, São Leopoldo, RS, Brasil. Doutora em Direito. E-mail: [vetraq@gmail.com](mailto:vetraq@gmail.com)

<sup>III</sup> Universidade do Vale do Rio dos Sinos (UNISINOS), São Leopoldo, RS, Brasil. Mestrando em Direito. E-mail: [vobarcellos@gmail.com](mailto:vobarcellos@gmail.com)



DOI: 10.20912/rdc.v15i36.12

Recebido em: 16.05.2019

Aceito em: 04.03.2020

**Resumo:** O presente artigo tem como problema os motivos que legitimam os tributos no Século XXI e por qual razão eles estão em crise. Para tal fim, analisarse-á os fundamentos que legitimaram os tributos em outras épocas, para determinar qual o seu fundamento no momento atual, bem como os critérios para averiguação da justiça fiscal e outros motivos que acarretam a não aceitação dos tributos pela sociedade. Para tanto, adotarse-á o método hermenêutico fenomenológico. Como resultado, estabelece-se como legítimo um sistema tributário baseado no dever fundamental de pagar tributos, como uma consequência da cidadania, relacionado à solidariedade e à dignidade humana. Além disto, a tributação deve ser graduada conforme a capacidade contributiva dos cidadãos e haver gasto público de acordo com os objetivos constitucionais. Por fim, analisa-se os efeitos das crises política e estatal, bem como de fatores comportamentais que influenciam na legitimidade dos tributos. Conclui-se, então, que a falta de legitimidade da tributação brasileira está diretamente relacionada com a forma como ela está instituída atualmente, além da existência de fatores sociais, políticos e comportamentais que impactam no tema.

**Palavras-chave:** Tributos. Legitimidade. Deveres fundamentais. Cidadania. Justiça fiscal.

**Abstract:** This article analyzes the motives that legitimize the taxes in the 21st century and for which reason they are in crisis. For this purpose, it will be analyzed the fundamentals that legitimized the taxes in other times, in order to appoint what is its current fundamentals, as



Esta obra está licenciada com uma Licença Creative Commons Atribuição-NãoComercial-SemDerivações 4.0 Internacional.

well as the criteria to verify the tax justice and other reasons that result in non-acceptance of tax by society. For that, the hermeneutic phenomenological method will be adopted. As a result, it is recognized as legitimate a tax system based on the fundamental duty of paying taxes, as a consequence of citizenship, related to the solidarity and the human dignity. Besides that, the taxation must be graduated according to the contributory capacity of citizens, with a public expenditure in accordance with the constitutional goals. Lastly, it will be analyzed the effects of political and state crisis, as well as the behavioral factors that influence the legitimacy of taxes. Conclusively, the lack of legitimacy of the Brazilian tax system is directly related to the way it is instituted in current days as well as the existence of social, political and behavioral factors that impact on this issue.

**Keywords:** Taxes. Legitimation. Fundamental Duties. Citizenship. Tax Justice.

## 1 Introdução

A tributação encontra-se no epicentro de várias revoluções, durante toda a história da humanidade. Afinal, foram os tributos expropriatórios do Rei João Sem Terra que impulsionaram a nobreza à busca por direitos, tendo como fruto a Magna Carta de 1215. Os tributos nunca foram populares, especialmente porque impõem ao cidadão a necessidade de abrir mão de parte do seu esforço individual em prol de um grupo maior de pessoas, sem poder decidir efetivamente o destino daqueles valores. Da mesma forma, a ideia de tributo sofreu inúmeras variações com o passar dos séculos, nas quais se criaram mecanismos para ampliar a justiça da imposição tributária e a sua legitimidade.

Contudo, a busca por uma maior justiça fiscal ainda não acabou. Entre avanços e retrocessos, a imposição tributária chega a um momento de forte crise de legitimidade, no qual os cidadãos revoltam-se a qualquer tipo de tributo, a qualquer alteração tributária, salvo se vier a extinguir ou reduzir drasticamente algum tributo. Não que houvesse

uma aceitação geral da tributação nos períodos anteriores, mas havia, ao menos, uma menor contestação por parte da população.

Baseado nesses discursos de redução de tributos e de carga tributária excessiva, inúmeros políticos angariaram votos nas eleições brasileiras de 2018, bem como na de 2016. A promessa de não elevar tributos passou a ser um requisito básico para a viabilidade política de alguns candidatos em determinados locais do país. Em escala global, há na França a eclosão do movimento dos “Coletes Amarelos”, que teve como catalisador o aumento de tributos sobre os combustíveis fósseis, com o fim extrafiscal de incentivar, a longo prazo, o uso de automóveis elétricos. O movimento agora se volta também contra as medidas do atual governo que beneficiaria os mais ricos no sistema tributário, impondo-lhes uma tributação menor às custas do resto da população.

Vejamos, então, que no século XXI, a tributação ainda se encontra no centro das grandes manifestações, sendo que a população muitas vezes mostra sinais de esgotamento da legitimidade do sistema tributário que está vigente. De tal forma, surge a seguinte questão: Quais os principais fatores que legitimam perante a sociedade o dever tributário e por quais motivos eles se encontram tão desgastados? Há como relegitimar os tributos, a ponto de diminuir os pedidos para a extinção destes por parte da população?

Parte-se da hipótese de que há uma incompreensão sobre o papel dos tributos dentro da sociedade, o que, por si só, acarreta um grande desgaste a estes. Aliado a isto, há, no Brasil, uma má distribuição da carga tributária, que a torna extremamente injusta, além da complexidade na sua arrecadação, o que colabora, imensamente, para a rejeição dos tributos por parte da sociedade. Junta-se a isso outros fatores alheios a imposição tributária, tais como a crise política e do Estado, que também afetam a sua legitimidade.

Assim, o principal objetivo deste trabalho será analisar os principais fatores de legitimação da imposição tributária, avaliando os motivos que levam a essa repulsa aos tributos. Especificadamente,

analisar os critérios para a legitimação social da imposição tributária, explorar a atual compreensão sobre o papel do tributo e propor meios para a relegitimação do tributo.

## **2 O tributo no século XXI: as premissas básicas para a correta compreensão do tributo nos dias de hoje**

Compreender os motivos que levam um tributo a ser aceito perante a sociedade não é algo simples. Inúmeros podem ser os argumentos que levam as pessoas a repudiá-los, variando desde a injustiça ou a inconstitucionalidade de um tributo até mesmo a simples rejeição por completo a qualquer tipo de tributação, sem razões que possam endossar tal posicionamento.

A discussão tributária, por estar intimamente ligada ao modelo econômico capitalista e atingir diretamente um de seus pressupostos – direito de propriedade – está eivada de mitos e jargões vazios, que são transmitidos ora por ignorância sobre a temática ou algumas vezes, até mesmo, por interesses outros quanto ao futuro daquele tributo. Devemos reconhecer aqui que se está em um contexto no qual muitas vezes será movimentado por discursos sem a devida responsabilidade política dos autores, que dispersam incorreções sobre temas complexos, criando maiores empecilhos para a correta compreensão do assunto. Tal problema potencializa-se com o alcance das redes sociais, nas quais a propagação de inverdades se tornou um problema global, havendo a necessidade de meios para conter a dispersão das “fake news”. No caso da tributação, houve um incremento na capacidade de alcance de tais discursos, o que massificou o acesso a verdades e, especialmente, inverdades sobre o sistema tributário nacional.

Diante deste cenário, de um acesso amplo e irrestrito de informações, sejam elas verídicas ou não, a parte inicial do presente texto servirá de tentativa de desconstruir alguns jargões vazios que envolvem a matéria tributária, criando bases autênticas para a compreensão da tributação. Assim, fixar-se-á aquilo que se poderia denominar de alicerce

da tributação no século XXI, desfazendo os mitos e buscando chegar as bases da legitimação dos tributos no atual estágio da sociedade.

A história da tributação não é algo linear, da qual possa se fazer um levantamento histórico de evolução. Marcada por avanços e retrocessos, o tributo sempre foi algo controvertido dentro do meio social. Dentro deste processo, que ocorre desde os tempos antigos, pode-se identificar ao menos dois polos de tensão: uma busca pela legitimação do tributo com intuito de angariar novos recursos para o financiamento governamental e a resistência a ampliação do poder de tributar.<sup>1</sup> O tributo já foi visto de inúmeras formas (horraria, contraprestação, expropriação, dever de cidadania, obrigação, etc.), sem que houvesse grandes alterações quanto a esse polo de tensão.<sup>2</sup> De dever dos derrotados de guerra, que eram obrigados a recompor o patrimônio do vencedor,<sup>3</sup> a dever de cidadania, o tributo é uma constante na evolução da humanidade.

Embora a importância do levantamento histórico da origem dos tributos, a sua legitimidade, de alguma maneira, estará ligada ao papel que o tributo desempenhará na comunidade. De tal maneira, não haverá necessidade de adentrar nas características de cada período da evolução humana, bastando fixar quais foram as principais finalidades dos tributos neste caminho. Primordialmente, a razão de ser do tributo restringia-se ao enriquecimento do soberano, servindo de instrumento de opressão; posteriormente, servirá para financiar o aparato burocrático do Estado; com o advento do Estado de Direito, passa a servir para o custeio de políticas públicas, as quais no Estado Democrático de Direito

---

1 CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 77.

2 ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 17.

3 LINCK, Julio César. A evolução histórica do direito tributário e do pensamento tributário. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 4, p. 88, jul./dez. 2009.

alcançam o patamar de Direitos Fundamentais.<sup>4</sup> Será por meio destas três principais vertentes que se buscará compreender, neste primeiro ponto, o papel do tributo e a sua legitimação no atual cenário.

A primeira finalidade – tributo como enriquecimento do soberano – certamente, nos dias atuais, está superada. Embora se reconheça que dentro da comunidade ainda haja discursos que remetam a esta noção de tributação, com o surgimento dos Estados Modernos não há mais como se falar em tributos em prol de um ente privado. Os Estados Modernos, modelados como Estados Fiscais, diferentemente dos Estados Medievais, não possuem um proprietário do território para quem eram direcionados os recursos,<sup>5</sup> que seriam gastos livremente.<sup>6</sup> O modelo de Estado Patrimonial, característico da Idade Média, tinha como principal fonte de recursos o seu próprio patrimônio, ou melhor dizendo, o patrimônio da Coroa, sustentando-se por meio de seus rendimentos.<sup>7</sup>

Assim, os impostos não tinham o papel que exercem hoje, atuando como um complemento de renda para o soberano, sendo instituído com maior vigor para fomentar a luta do monarca por outros territórios. Por haver esta formatação, os antigos modelos estatais acabavam cobrando tributos em proveito do próprio soberano, de maneira arbitrária, para suprir as suas necessidades e vontades. Além disto, a descentralização do poder deixava os indivíduos a mercê da vontade de inúmeras esferas de poder (rei, nobreza, clero, senhores feudais).<sup>8</sup> Contudo, tal finalidade

---

4 CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 79.

5 TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 97

6 SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 63.

7 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, ano 17, n. 88, p. 275, set./out. 2009.

8 CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria

tributária atualmente não merece destaque, uma vez que praticamente não há mais Estados que se sustentem apenas de seu patrimônio, restando a este um papel complementar nas receitas estatais.

O advento do Estado Moderno alterou o papel dos tributos. Fruto da indignação dos senhores feudais e burgueses com as aventuras dos monarcas, que cobravam arbitrariamente tributos para sustentar um estado de guerra constante, prejudicando o comércio,<sup>9</sup> o Estado Moderno despatrimonializa o poder, ligando-o não a um indivíduo, mas sim ao próprio Estado, que o centralizará e de início se identificará com o monarca.<sup>10</sup> Contudo, isso não significa que houve uma ruptura com o modelo privado de cobrança de tributos. Na França do século XVII a atividade tributária era administrada pela aristocracia, que fazia a cobrança dos tributos mediante adiantamento de valores ao Estado, sem uma inspiração igualitária, mantendo aqueles que detinham o poder à margem do ônus tributário.<sup>11</sup>

O avanço do sistema de limites ao poder de tributar, especialmente a legalidade e impessoalidade, permite alçar a tributação a uma das principais manifestações da soberania, tornando-a pública, por intermédio de imposições de caráter regular e geral. Neste momento, o tributo deixa de ser fruto de despotismo, passando a ser consentido pela vontade popular.<sup>12</sup> No final do século XVII, na Inglaterra, inicia-se um processo de separação do tesouro do Estado, distinguindo-o do patrimônio real. De tal forma, a política fiscal restringir-se-á ao sustento do Estado, não servindo mais ao monarca. Neste período, a arrecadação

---

do Advogado Editora, 2009. p. 82

9 COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. E-book. p. 85

10 VAN CREVELD, Martin. *Ascensão e declínio do estado*. São Paulo: Martins Fontes, 2004. p. 177.

11 PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na idade moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 67

12 PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na idade moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 72

tributária incorpora um grande número de taxas, que forneciam uma boa arrecadação ao Estado, em contraprestação a serviços públicos, os quais eram criados para atender interesses arrecadatários.<sup>13</sup>

Os limites ao poder de tributar, embora já embrionários com a edição da Magna Carta no século XIII,<sup>14</sup> tomarão força com os movimentos revolucionários e o constitucionalismo do Século XVIII, impulsionados pelas correntes filosóficas do contratualismo.<sup>15</sup> O contratualismo fundamentará a origem estatal em um acordo de vontades que dá início a sociedade política, no qual os indivíduos abrem mão de parcela de sua liberdade em prol da segurança e organização da vida em sociedade, as quais ficarão sob responsabilidade do Estado.

Até a metade do século XVIII, as teorias sobre a tributação justificavam a obrigação tributária universal como forma de retribuição à proteção do indivíduo.<sup>16</sup> A tributação, no início deste período, teria o caráter de contraprestação pela segurança a vida e a propriedade oferecida pelo Estado. Terá então base na teoria do benefício, no qual o pagamento de tributos pelo indivíduo deve ser proporcional aos benefícios que este tenha da atuação estatal.<sup>17</sup>

Tal formato legitimaria um estado taxador, cuja arrecadação se baseia principalmente em tributos bilaterais, no qual o cidadão paga pelo uso do serviço ou pelo custo que causa. Contudo, tal modelo é insuficiente para atender as demandas estatais, uma vez que os custos dos direitos individuais muitas vezes não podem ser individualizados, de modo que

13 ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 179-180

14 COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. E-book. p. 93

15 MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 30-31

16 ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 189

17 CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996. p. 14-15



devem ser custeados por impostos.<sup>18</sup> Além disto, um sistema tributário predominantemente contraprestacional não consegue ultrapassar a igualdade formal, tornando-se inapto para atuar na busca da igualdade material, uma vez que não consegue distinguir as desigualdades entre os desiguais, para fins redistributivos, especialmente quando o custo do serviço público impede que a camada mais baixa da sociedade tenha acesso aos serviços públicos. O estado taxador estará sempre limitado a um fim meramente comutativo.

Por essa insuficiência da taxa, surge o imposto e o Estado Fiscal. Assim afirma Torres:<sup>19</sup> “O imposto, item mais importante da receita do Estado Fiscal, é, por conseguinte, uma invenção burguesa: incide sobre a riqueza obtida pela livre iniciativa do indivíduo, mas nos limites do consentimento do cidadão”. O movimento revolucionário do século XVIII, para superar os privilégios estamentais, baseou-se na igualdade, contudo, com um caráter formal, de que todos eram iguais perante a lei.<sup>20</sup> Universalizou-se, também, a tributação, com base na igualdade.<sup>21</sup> Será então baseado na ideia de Estado de Direito, no qual tem como principal função a contenção das arbitrariedades.<sup>22</sup> Apesar dos avanços, ainda não havia, naquela época, uma ligação entre cidadania e pagamento de tributos, uma vez que os cidadãos não tinham os instrumentos necessários para exercer seus direitos.<sup>23</sup>

18 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, ano 17, n. 88, p. 275, set./out. 2009.

19 TORRES, Ricardo Lobo. A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal. Rio de Janeiro: Renovar, 1991. p. 109

20 COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. E-book. p. 93

21 CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009. p. 80

22 FRANKENBERG, Günter. *Técnicas de Estado: perspectivas sobre o Estado de direito e o estado de exceção*. Tradução de Gercelia Mendes. São Paulo: Editora Unesp, 2018. p. 11

23 ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 194

As grandes guerras do século XX provocaram uma ruptura com o modelo constitucional até então vigente, inaugurando no cenário mundial um modelo de constitucionalismo que busca efetivar os direitos dos cidadãos, sejam eles de ordem individual ou social. Oriundo deste processo de continuidade, em que incorpora novas conquistas, o Constitucionalismo Contemporâneo poderá ser pensado como movimento com o objetivo de limitar o exercício do poder, desenvolvendo-se mecanismos que possam gerar e garantir o exercício da cidadania.<sup>24</sup>

O Constitucionalismo Contemporâneo e o Estado Democrático de Direito irão, desta forma, criar a necessidade de repensar muitos de nossos institutos, para que haja a efetiva concretização das promessas que carregam, especialmente no que toca aos direitos dos cidadãos. A Constituição de 1988 rompe paradigmas ao incorporar tal modelo estatal, exigindo um papel ativo da comunidade na busca pelos dos objetivos por ela estampados. No cenário de complexidade social em que nos encontramos, a legitimidade de tal modelo estatal estará ligada diretamente a sua capacidade de respeitar e efetivar os direitos fundamentais, os quais carregam uma concepção de democracia material, sendo o seu descumprimento fator de deslegitimação das instituições.<sup>25</sup>

Esse cenário de efervescência de direitos acaba exigindo um debate sobre um aspecto do estatuto constitucional muitas vezes esquecido: se até mesmo aqueles direitos que exigem uma certa abstenção estatal envolvem uma postura ativa do Estado, e, ainda mais, os direitos de cunho social ou transindividuais, que terão a tarefa de alterar o *status quo* da sociedade, qual será a forma que o ente estatal

---

24 STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 68-69

25 ROSA, Alexandre Morais da. Crítica ao discurso da law and economics: a exceção econômica no direito. In: ROSA, Alexandre Morais da. LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogos com a law & economics*. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 15-16

terá de angariar os recursos necessários para o desenvolvimento de suas atividades? Embora haja outras formas de o Estado captar recursos, aqui seguiremos os passos de Casalta Nabais,<sup>26</sup> para quem o Estado Fiscal é o que melhor se amolda aos objetivos dos Estados contemporâneos.

Tal debate imporá um ônus muitas vezes omitido pelos discursos em prol de mais direitos: os direitos são custos públicos a serem suportados, direta ou indiretamente, pela sociedade em geral. Obviamente, não se está aqui condenando a existência ou ampliação do rol de direitos aos indivíduos ou à coletividade. O que se busca é agregar a tal discussão um ponto que muitas vezes não é lembrado. Isto, pois, o estatuto constitucional do indivíduo é composto tanto por direitos fundamentais, quanto por deveres fundamentais, sendo estes os custos a serem suportados pelos indivíduos pela vida em sociedade.<sup>27</sup>

A percepção dos direitos fundamentais de forma isolada aos deveres fundamentais gera uma distorção, pois ignora a existência de uma responsabilidade comunitária dos cidadãos. O indivíduo não possui seu núcleo composto apenas de direitos, mas também de deveres para consigo, seus familiares, sociedade e aqueles que ainda estão por vir.<sup>28</sup> O espectro da cidadania é ampliado, não sendo mais composto unicamente pelos direitos do indivíduo, mas também por uma carga de responsabilidades impostas pela Constituição. Acreditar que o texto constitucional seria um local para previsão apenas de direitos, sem deveres, é uma ideia autofágica, uma vez que os deveres são condições de possibilidade para o exercício e a garantia dos direitos no Estado Democrático de Direito. O mesmo ocorreria se houvesse somente deveres, sem a garantia de direitos, característico dos regimes

---

26 NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, ano 17, n. 88, p. 275, set./out. 2009.

27 NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

28 BRAUN, Diogo Marcel Reuter. *Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017. p. 11

totalitários. Há uma ligação íntima entre ambos, de forma que não se pode ignorá-los.

Dentre os deveres do indivíduo, sem dúvida, o mais importante é o dever fundamental de pagar tributos. Reconhecer os tributos como um dever fundamental do cidadão acarreta na superação de concepções da tributação como um mero poder do Estado ou um sacrifício para os cidadãos. O tributo consistirá um “contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade, organizada em estado.”<sup>29</sup> A correta compreensão do papel do tributo na sociedade nos permitirá construir as bases para a sua legitimação.

Essa alteração do papel da tributação se deve ao advento do Estado Social, uma vez que passa tal dever, bem como toda a atividade estatal, a incluir um fundamento ético ou moral para sua justificação: a solidariedade. Tal elemento não estava presente no Absolutismo e no Liberalismo, baseando-se a tributação na imposição da autoridade soberana para financiar o Estado.<sup>30</sup> A solidariedade atuará como fator de conciliação da heterogeneidade das vidas nas sociedades contemporâneas, sendo consagrada pelo Estado Democrático de Direito.<sup>31</sup> A solidariedade impõe que a atuação estatal não beneficie somente algum dos indivíduos, devendo buscar o bem comum. Contudo, isso não será uma obrigação apenas do Estado, mas de toda a sociedade.

Assim, necessário se faz superar as noções que tratam o tributo como um mero pagamento por algum serviço prestado pelo Estado, especialmente em um Estado Fiscal, uma vez que o financiamento se dará principalmente por meio de impostos, que são tributos que não exigem uma contraprestação específica. Embora haja em nosso sistema

---

29 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 185

30 CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 163-164

31 CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010. p. 11

espécie de tributo destinada a contraprestação por um serviço público (taxa), não se pode reduzir o sistema tributário como um todo a um sistema contraprestacional, uma vez que no Estado Democrático de Direito, não há razão para o tributo se relacionar com um interesse individual. Ele estará baseado na solidariedade, numa exigência que todos cooperem para o bem geral, na medida de suas capacidades, e não de suas necessidades.<sup>32</sup>

A arrecadação tributária servirá para financiar todas as atividades estatais, mediante recursos que servirão para garantir os direitos dos cidadãos. A atuação estatal, mesmo quando resumida a proteção dos direitos de primeira dimensão, tratados geralmente como uma exigência de abstenção do Estado frente a determinadas liberdades, exigirá deste um papel ativo, a prática de ações e não somente uma omissão.<sup>33</sup> Como asseveram Holmes e Sunstein,<sup>34</sup> o Estado Constitucional e Democrático será o gestor dos recursos necessários para garantir os direitos ditos liberais. Destarte, não há como garantir a liberdade e a propriedade sem a cobrança de tributos. Dessa forma, devemos conceber os direitos como liberdades privadas com custos públicos,<sup>35</sup> sendo que não somente os direitos sociais impõem custos ao Estado. Estes apenas são mais visíveis e fáceis de individualizar. Contudo, grande parte do custo estatal é composto pela garantia dos direitos clássicos.

De tal forma, devemos quebrar o mito de que os tributos servem apenas para custeio de alguns direitos. A arrecadação tributária servirá para garantia tantos dos direitos de liberdade, propriedade, etc. como para o custeio de políticas públicas para saúde, educação, cultura e,

32 CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 178-179

33 CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, direito e justiça distributiva*: Elementos da filosofia constitucional contemporânea. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999. p. 20

34 HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: Why liberty depends on Taxes*. Nova Iorque e Londres: W. W. Norton & Company, 2000. p. 15

35 NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade*: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 176

ainda, servirá para o desenvolvimento da infraestrutura nacional. Ou seja, os tributos serão custos da vida em sociedade, não havendo como escapar destes, a menos que se viva isolado da civilização.

Tal concepção de tributo – de que se trata de um dever fundamental que permite o custeio dos direitos – exigirá uma nova concepção de cidadania. Em um Estado Fiscal, a noção de cidadania não pode ser restrita apenas aos benefícios da vida em sociedade (direitos). Ela possui um caráter dúplice, que incorporará tanto os direitos quanto os deveres. Nabais denomina essa face da cidadania de Cidadania Fiscal. Conforme o professor português, o Estado Fiscal implicará em um preço pela liberdade, que consistirá na necessidade de todos os membros da comunidade serem destinatários do dever fundamental de pagar tributos.<sup>36</sup>

Contudo, a Cidadania Fiscal não consistirá apenas no acréscimo de um dever, agregando ao estatuto do indivíduo também o direito de exigir que os outros membros da comunidade também contribuam para a concretização de seus fins.<sup>37</sup> Assim, a Cidadania Fiscal exigirá do cidadão um papel ativo na busca por um sistema tributário que seja justo, em que todos são chamados a participar de acordo com a sua capacidade contributiva.

Neste ponto é possível fixar o que seria um dos critérios para legitimidade dos tributos nos dias de hoje: a exigência tributária é uma consequência da cidadania, que ao garantir direitos fundamentais – liberdades que possuem custo público – também apresenta sua outra face, o dever fundamental de pagar tributos, fundamentado na solidariedade, o qual deve ser suportado por todos, na medida de sua capacidade contributiva. É necessário, neste momento da história, superar aqueles entendimentos que vinculam a tributação a um ato do soberano, que

---

36 NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade*: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 189

37 NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade*: estudos sobre direitos e deveres fundamentais. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 190-192

busca ampliar seu patrimônio, ou como mera contraprestação por serviços públicos prestados pelo Estado. Manter tais entendimentos perpetuará a falta de legitimidade do tributo, uma vez que alicerçada em compreensões que não condizem mais com o modelo estatal vigente, sendo característico dos estados antigo, medieval e primórdios do estado moderno.

A cidadania, especialmente no Estado Democrático de Direito, trará seus bônus, todavia também apresenta um ônus aos cidadãos. Essa reflexão sobre o papel da tributação permitirá ampliar a sua aceitação dentro da sociedade, desconstruindo mitos que rondam os tributos. Contudo, esse é apenas um motivo que levará deslegitimação dos tributos. Mesmo quando feita a correta compreensão do fundamento do tributo, poderá a imposição tributária ser injusta, desrespeitando a isonomia e a dignidade da pessoa humana, princípios basilares do Estado Democrático de Direito. De tal maneira, no trecho seguinte, será analisado um segundo critério de legitimação: a justiça fiscal.

### **3 A tributação e a justiça: quando os tributos ultrapassam os limites e perdem sua legitimidade?**

O tributo é um elo da cidadania, pois, como visto, estará no centro do debate sobre direitos e deveres dos indivíduos. No Estado Democrático de Direito ele se legitimará por ser condição de possibilidade para existência de direitos fundamentais. Contudo, o simples fato de tratar-se de um dever não será o suficiente para conformar os cidadãos ao seu pagamento. A tributação de modo arbitrário, exacerbada, foi razão de inúmeras revoltas no decorrer da humanidade. Assim, para haver a legitimidade dos tributos, de modo que a sociedade aceite a sua cobrança, necessário que eles expressem uma ideia de justiça entre os cidadãos, sendo que quanto mais justos, maior será a legitimidade dos tributos.<sup>38</sup> A tributação, para ser legítima, deverá estar de acordo

38 MACEI, Demetrius, Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 2012, Curitiba. *Anais eletrônicos*. Curitiba: Pontifícia

com os preceitos constitucionais, recaindo de forma isonômica entre os cidadãos.

O Estado brasileiro é moldado principalmente por seus princípios, os quais serão os pilares da república, tendo o texto constitucional esboçado qual futuro pretende que a sociedade alcance, por meio dos objetivos previstos no artigo 3º, da Constituição Federal, estabelecendo um projeto para a nação.<sup>39</sup> Contudo, não se deve restringir a tal artigo a construção do modelo de Estado que se espera no Brasil. Deve-se atentar, principalmente, aos artigos 170, que trata da ordem econômica, e o artigo 225, sobre a proteção ao meio ambiente, que impõem a busca por um modelo de desenvolvimento sustentável.

Isto, pois, o artigo 3º caracteriza um “objetivo único de desenvolvimento socioeconômico equilibrado, a ser realizado de forma includente das pessoas e regiões do país que estejam em níveis menos avançados de desenvolvimento, sem discriminação.”<sup>40</sup> Quando combinado com o artigo 170, extrai-se um modelo econômico de bem-estar, ao qual os governantes estão vinculados pelo caráter normativo do texto constitucional.<sup>41</sup> Entretanto, conforme ensina Grau,<sup>42</sup> não se deve interpretar a Constituição em tiras, em pedaços. Assim, com a leitura em conjunto dos demais artigos, atentando especialmente ao artigo 225, pode-se afirmar que a Constituição de 1988 traz uma preocupação com as esferas econômica, social e ambiental, numa garantia do desenvolvimento do ser humano de uma forma digna e na

---

Universidade Católica do Paraná, 2012. Disponível em: <http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd99=anais>. Acesso em: 07 fev. 2019. p. 72

39 SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual*: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 213

40 SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual*: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil. Belo Horizonte: Fórum, 2018. p. 214

41 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*: interpretação e crítica. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 44.

42 GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988*: interpretação e crítica. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 160.



sua plenitude, conforme expõe Wedy.<sup>43</sup> A Constituição exige um modelo de desenvolvimento que não seja contraditório com a sustentabilidade, preocupando-se com esta e as futuras gerações.<sup>44</sup> Será por meio destes objetivos que o Estado Democrático de Direito concretizará o seu viés transformador, o *plus* que lhe é inerente na busca por um ideal de sociedade.

A tributação será condicionada por este projeto, atentando-se à sua contribuição para o alcance de tais objetivos, afinal, deverá ser adequada aos fins constitucionais. Todavia, a busca por tal projeto não pode se dar sem a observância dos direitos fundamentais presentes na Carta Magna, pois ao mesmo tempo que possibilita o custeio dos direitos, a tributação será limitada por eles. Não há um poder absoluto do Estado de cobrar tributos dos cidadãos. Na realidade, uma das principais conquistas da modernidade foi justamente a limitação do poder estatal na imposição de tributos. A observância destes limites será um ponto importante na legitimação dos tributos.

O Estatuto Constitucional do cidadão impõe ao dever fundamental de pagar tributos certos limites, ora com aspectos formais, ora com aspectos materiais, os quais indicarão de que forma deve ser exercida a competência tributária. Os formais servirão como uma primeira barreira contra arbitrariedades do Estado ao instituir tributos. Eles estarão ligados principalmente a legalidade, a anterioridade, irretroatividade, constando expressamente no nosso texto constitucional, o qual será seu fundamento jurídico.<sup>45</sup> Havendo o desrespeito a um desses limites, certamente estaremos diante de uma imposição tributária inconstitucional, logicamente, ilegítima.

---

43 WEDY, Gabriel. *Desenvolvimento sustentável na era das mudanças climáticas: um direito fundamental*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. cap. 3.1.6. E-book

44 FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019. p. 46.

45 NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 2009. p. 301

Há, também, limites materiais ao poder de tributar, os quais consistem basicamente na observância da capacidade contributiva. O dever fundamental de pagar tributos, baseado na solidariedade, exigirá que os cidadãos paguem tributos conforme a sua capacidade econômica e não em razão dos benefícios que receberá do Estado. A tributação conforme a capacidade contributiva será uma exigência da igualdade material, uma das bases do Estado Democrático de Direito, exigindo um tratamento desigual entre os indivíduos ao suportar os tributos. Assim, exigir-se-á tributos conforme a capacidade econômica do cidadão, onerando de forma mais significativa aqueles que manifestarem maior capacidade, ou seja, os mais ricos, impondo um ônus menor, ou nulo, para aqueles que possuem menor capacidade de contribuir. Conforme ensina Porto,<sup>46</sup> a tributação justa será graduada conforme a capacidade contributiva, em uma faixa na qual se protege o mínimo existencial e evita-se os efeitos confiscatórios, de modo que o cidadão cumpra com seus deveres de solidariedade.

A tributação conforme a capacidade contributiva possui limites mínimos – proteção ao mínimo existencial – e máximos – vedação aos tributos com efeitos confiscatórios. Dentro destes limites, a imposição tributária será legítima, especialmente se utilizar alíquotas progressivas, que são elevadas conforme o aumento da manifestação de riqueza. Será neste espaço, que preserve o mínimo existencial e não confisque o patrimônio dos indivíduos, que deverão ser fixados os tributos. Neste modelo, o custo dos direitos será suportado de forma solidária e isonômica, uma vez que aqueles que possuem melhores condições arcarão com um ônus maior, aliviando-o sobre aqueles que mais necessitam, custeando tanto os direitos individuais, como sociais, sendo estes valiosos especialmente para aqueles que não tem condições econômicas para pagar tributos.

---

46 PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário*: por um novo perfil de relação obrigacional tributária. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 97

A capacidade contributiva abrangerá um dos aspectos dos tributos: a fiscalidade, que terá como fim a arrecadação de recursos para o custeio público. Contudo, os tributos podem ter outras funções dentro da sociedade, servindo como mecanismo indutor ou desestimulador de condutas dos cidadãos. Neste aspecto, a tributação terá fins extrafiscais, legitimada a quebra da igualdade por objetivos constitucionais que a justifiquem.<sup>47</sup> A distinção entre tributos fiscais e extrafiscais não é algo cabal, de modo que existam tributos puramente fiscais ou extrafiscais. Haverá um predomínio de um destes aspectos, sem a exclusão de outros efeitos dos tributos.

Assim, tributos com fins predominantemente fiscais, tais como o Imposto sobre a renda, se devidamente organizados, poderão servir para fins extrafiscais na concretização dos objetivos da república. Quando respeite os limites da capacidade contributiva e progressivos, os tributos podem ser um mecanismo eficaz na redução das desigualdades sociais e viabilizar o Estado Social.<sup>48</sup> Da mesma forma, aqueles tributos que possuem algum fim extrafiscal irão, de alguma forma, acrescer a arrecadação estatal, ainda que não seja o seu fim precípua.

Destarte, necessário se faz pensar os tributos de forma integrada, buscando visualizar, no momento de sua definição, os efeitos fiscais - valor que arrecadará - e os efeitos extrafiscais - condutas que (des) estimulará. Em pleno Estado Democrático de Direito, a tributação não pode continuar sendo planejada apenas para satisfazer as necessidades financeiras do Estado, sem que se preveja, ao menos, os efeitos extrafiscais que tal tributo produzirá. Isto, pois, a legitimidade dos tributos não está ligada exclusivamente ao respeito aos limites impostos pela Constituição. Ela necessita de um *plus* moral, que venha a justificar aquela formatação tributária. Os tributos são instrumentos úteis na busca pelos objetivos da república, além do suporte financeiro que fornecem.

47 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 25. tir. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015. p. 22

48 PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014. p. 22-23

Pode-se afirmar, então, que os tributos definirão a distribuição de bens dentro da sociedade e isso irá impactar de forma direta na sua legitimidade.<sup>49</sup> Atualmente, no Brasil, a tributação tem se caracterizado como um mecanismo de concentração de riqueza e não de redistribuição de riquezas, como deveria ser. Geralmente se associa o problema da carga tributária ao seu tamanho, o que no Brasil, no ano de 2017 correspondeu a 32,43% do Produto Interno Bruto (PIB). Em comparação com os números de 2016, o Brasil possui uma carga tributária inferior a carga tributária média dos países da OCDE.<sup>50</sup>

O grande problema da carga tributária brasileira não é quantitativo, mas sim qualitativo, localizado na sua divisão. O Brasil, em comparação com os outros países da ODCE é o país que menos tributa a renda, o lucro e o ganho de capital, enquanto é o terceiro que mais tributa o consumo. Em 2017, praticamente metade (48,44%) da arrecadação de tributos no país decorreu de tributos sobre o consumo, sendo que o tributo com a maior arrecadação foi o Imposto sobre circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Sobre a folha de salários, ou seja, tributo incidente sobre o trabalho, a arrecadação correspondeu a 26,12% do total arrecadado, enquanto sobre a renda e a propriedade atinge-se apenas 23,8%.<sup>51</sup>

Este modelo de tributação é extremamente regressivo, uma vez que os tributos sobre o consumo, de caráter indireto, não conseguem absorver a capacidade contributiva do cidadão. Uma vez que não há a

---

49 MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005. p. 5

50 BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência*. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2019.

51 BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência*. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2019.

devida individualização da capacidade econômica do consumidor final, aqueles que possuem baixa renda acabam pagando os mesmos tributos que os mais ricos ao comprarem igual produto. Embora haja uma igualdade formal, não há o devido respeito a igualdade material, pois o comprometimento em termos proporcionais da renda com o pagamento de tributos será muito maior para aqueles desprovidos de riqueza.

Há uma visão míope ao tratar deste assunto, uma vez que se analisados separadamente, muitos dos impostos brasileiros estarão de acordo com a capacidade contributiva do cidadão, adotando, alguns, até certa progressividade. Contudo, ao analisar o sistema tributário como um todo, chega-se a esse resultado que não respeita os limites materiais ao poder de tributar. Como no Brasil, a grande maioria da população é de baixa renda – segundo o IBGE,<sup>52</sup> 50,9% da população brasileira tem renda per capita de até um salário mínimo – e é sobre essa parcela da população que recai com mais intensidade do ônus tributário, ampliando, e com certa razão, os discursos de que a carga tributária é sufocante. O aumento da carga tributária sobre o consumo está relacionada ao modo de se compreender a tributação atualmente, na qual, em um modelo ideal, há uma primazia da eficiência em face das questões de equidade.<sup>53</sup> Há uma influência permanente de agentes econômicos na esfera política, que acaba definindo os rumos estatais conforme suas vontades, fragilizando a democracia e a participação popular.<sup>54</sup>

A questão da legitimidade dos tributos, certamente, passa por outros fatores que ultrapassam os meros meios de arrecadação, que

52 INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Síntese de Indicadores Sociais – SIS*. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?=&t=resultados>. Acesso em: 08 fev. 2019.

53 BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária: ontem e hoje. *Boletim de ciências econômicas*, Coimbra, v. XLIX, p. 113, 2006.

54 MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 31

devem, num Estado que tem como objetivo reduzir as desigualdades sociais, ser moldada como meio de redistribuir riquezas. A vida humana, embora nos dias atuais muitos tenham esta percepção, não é resumida a riqueza monetária. Há a necessidade de os cidadãos terem acesso a riquezas não-monetárias de maneira efetiva. Tais riquezas se materializam na saúde, educação, cultura, moradia e outras necessidades básicas das pessoas que compõem o núcleo básico para uma vida digna. Assim, no Estado Democrático de Direito, o poder público terá a obrigação de fornecer riqueza não-monetária para os seus cidadãos, como meio de concretização do princípio da dignidade da pessoa humana.

Os tributos terão papel importante, uma vez que são a fonte de recursos para custear tais direitos. Por isso é possível afirmar que a legitimidade tributária está diretamente relacionada ao gasto público, que deve corresponder as expectativas dos cidadãos. A concretização dos direitos sociais é um dos grandes desafios do Estado Democrático de Direito, pois a sua atividade deve buscar alterar as condições sociais postas. O Estado tem a missão de buscar um desenvolvimento, não apenas o crescimento econômico. Isso exige o cumprimento das promessas da modernidade, mediante mudanças estruturais, as quais tenham como fundamento a igualdade, equidade e a solidariedade.<sup>55</sup>

Contudo, o gasto público social no Brasil ainda é precário, sendo insuficiente para alterar os indicadores sociais, especialmente após a adoção de políticas econômicas voltadas para austeridade. A redução do gasto público em políticas cujos objetivos são concretizar direitos sociais afeta diretamente a camada mais pobre da população, que não tem condições financeiras para arcar com os custos de tais serviços na rede privada. Destarte, igual a discussão sobre a tributação, a discussão

---

55 SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento*: incluyente, sustentável, sustentado. Tradução de José Augusto Drummond e Glória Maria Vargas. Rio de Janeiro: Garamond, 2008. p. 13-14

sobre o gasto público será uma questão dos fins redistributivos que o Estado está disposto a tomar.<sup>56</sup>

Combina-se o excesso de tributação sobre os mais pobres com a ineficiência na prestação dos serviços públicos básicos, os quais os principais destinatários são esta parcela da população. Neste cenário, faz sentido perceber a tributação nos moldes da teoria do benefício, uma vez que os que mais pagam tributos são aqueles que necessitarão de maneira direta dos serviços públicos sociais. Agrava-se ainda mais a situação pois em muitos momentos sequer benefício em serviços públicos há, tornando a imposição tributária desproporcional a utilidade que o Estado possui. Assim, o Brasil mantém um modelo de cidadania no qual se divide os cidadãos em sobrecidadãos – que possuem acesso a completude do Estado – e subcidadãos – sobre os quais somente recai deveres, sem a devida condição de acesso aos direitos.<sup>57</sup>

Nesta formatação, o sistema tributário e de gasto público violam diretamente as premissas solidárias nas quais se baseiam a nossa comunidade, como expressamente consta no texto constitucional. Tal sistema serve apenas para concentrar riquezas, afastando a preocupação daqueles que estão no topo dos seus deveres para com os demais e impedindo aqueles que estão na parte de baixo de ascenderem, o que geralmente acaba os levando a recorrer a violência e a marginalidade social como meio de melhorar as suas condições financeiras.<sup>58</sup> Além disto, um sistema tributário injusto acaba esvaindo o cumprimento voluntário pelos cidadãos, que passam a repudiar a tributação, enquanto um mais justo teria efeito oposto, ampliando as receitas.<sup>59</sup>

56 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Austeridade seletiva e desigualdade. *Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 8, p. 161, jan./jun. 2019.

57 NEVES, Marcelo. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente. *Dados – Revista de ciências sociais*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, p. 253-275, 1994.

58 RIBEIRO, Ricardo Lodi. Austeridade seletiva e desigualdade. *Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 8, p. 164 e 166, jan./jun. 2019.

59 STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand Editora, 2013. p. 298

Fixando como principal premissa da justiça fiscal o seu caráter solidário, percebe-se que a tributação no Brasil atualmente não consegue refletir um modelo que esteja em conformidade com a Constituição e que sirva como mecanismo além da mera arrecadação tributária, colaborando para a concretização dos objetivos republicanos. Isto se dará tanto pela forma que incide os tributos, recaindo principalmente sobre a parcela mais pobre da população, quanto pela forma que se dá o gasto público, o qual, sob o discurso da austeridade, diminui cada vez mais os investimentos em gasto público inclusivo. Assim, pode-se afirmar que a tributação brasileira, sob a ótica da justiça tributária, não será legítima, pois atua de forma a concentrar riquezas, em descompasso com os objetivos constitucionais que buscam um modelo de desenvolvimento sustentável, principalmente no que toca a redução das desigualdades sociais.

#### **4 A aceitação social do tributo para além da teoria tributária: outros fatores que levam à (i)legitimidade dos tributos**

A tributação no século XXI se assenta na noção de cidadania, da existência de um dever fundamental de pagar tributos como condição de possibilidade para a existência de direitos. Exigir-se-á, também, uma tributação justa, que respeite as bases constitucionais que formam o Estatuto Constitucional do Indivíduo, distribuindo os ônus conforme a capacidade contributiva dos cidadãos, organizando-se para que cumpra fins além do mero financiamento estatal, perseguindo, o tributo, *per se*, os objetivos da república brasileira, o que certamente não exclui o papel do gasto público inclusivo. O respeito a estes fundamentos é mínimo necessário para que haja a legitimidade da tributação em um Estado Democrático de Direito.

Contudo, há outros fatores que, dentro do meio social, influenciam diretamente na aceitação social do tributo, os quais, embora não menos relevantes, exercem papel secundário quando presentes os fatores mínimos de legitimação. Sem a intenção de exaurir os motivos que



fazem a sociedade rejeitar os tributos, o que, diante da complexidade social existente nos dias de hoje, seria uma tarefa longa e árdua, não compatível a extensão deste texto, buscar-se-á elencar alguns dos motivos que fortalecem os discursos frente ao dever fundamental de pagar tributos, os quais permeiam o meio social, muitas vezes sem a devida responsabilidade política do locutor.

O primeiro ponto que afeta a aceitação social dos tributos é a crise política que se enfrenta atualmente. Há uma visão da política e, especialmente, da atividade legislativa como algo indecoroso, como se fosse algo insuficiente para definir os rumos da sociedade.<sup>60</sup> No Brasil, característico pelo crescimento excludente, haverá uma fraca participação na vida política, com alguns setores completamente excluídos em razão de falta de instrução, organização e tempo para as atividades políticas.<sup>61</sup>

O cenário de desconfiança com a classe política é agravado pelos sucessivos escândalos de corrupção, na qual são desviados inúmeros recursos públicos em benefício direto de políticos ou pessoas relacionadas a estes, especialmente após o surgimento de grandes operações, tais como a Lava-Jato. Isto resta evidenciado com a pesquisa Datafolha<sup>62</sup> sobre o grau de confiança da população nas instituições, sendo que os níveis de pessoas que não confiam no Presidente da República, no Congresso Nacional e nos partidos políticos atinge, nos dois primeiros, 65% dos entrevistados, enquanto no terceiro, 69%.

O grande problema deste cenário reside no fato de que as grandes decisões distributivas são eminentemente políticas. Embora a

---

60 WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003. p. 5

61 SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento: incluído, sustentável, sustentado*. Tradução de José Augusto Drummond e Glória Maria Vargas. Rio de Janeiro: Garamond, 2008. p. 39

62 DATAFOLHA. *Grau de confiança nas instituições*. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://media.folha.uol.com.br/datafolha/2017/06/26/0185934f0a2a67acc0088da5d8ab3951.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2019

ideia de Estado de Direito coloque muitas das pautas distributivas como um tema alheio à política, transformando a discussão em uma questão sobre a existência (ou não) de determinados direitos e/ou necessidades básicas humanas, é inevitável que assuntos que impactam diretamente o desenvolvimento e o alcance dos objetivos da sociedade devam ser tratadas no âmbito político.<sup>63</sup>

Pelo contrário, o Estado de Direito, em razão do caráter normativo da Constituição, fixará objetivos os quais devem ser atentados pelos poderes no momento de planejamento e execução das políticas públicas, condicionando-as diretamente. Contudo, isto não significa que o texto constitucional, por si só, determinou quais políticas, especificadamente, devem ser adotadas. Tais decisões devem ser tomadas no âmbito político, sendo o Estado de Direito um mecanismo de garantia deste debate acerca das questões distributivas, ao mesmo passo em que o constitui, por meio da exigência de um modelo de desenvolvimento sustentável. Assim, é imprescindível para as questões tributárias a existência de um amplo debate político para decisões que envolvam questões distributivas, incluindo a tributação.

De tal maneira, o descrédito político acarretará dois grandes problemas para a tributação. Primeiramente, em razão da tributação não estar dissociada da política, sendo diretamente influenciada por ela. Aliás, a discussão sobre os sistemas tributários está ligada a disputa política.<sup>64</sup> A rejeição a política faz com que a população em geral afaste-se das discussões sobre a tributação, deixando de participar ativamente na definição do espectro tributário. Além disto, os seguidos casos de corrupção acabam dando força aos discursos irresponsáveis que ligam a tributação a ideia medieval de arrecadação em proveito do

63 KENNEDY, David. The “Rule of Law”, political choices and development common sense. In: TRUBEK, David M.; SANTOS, Álvaro. *The new law and economic development: a critical appraisal*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2006. p. 97; 168-172.

64 FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. *Direito e desenvolvimento*, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 188, ago./dez. 2018.

soberano, que visava ampliar suas riquezas. Tais discursos ligam a ideia de pagamento dos tributos diretamente ao proveito econômico ilegal obtido pelos corruptos.

Assim, como atualmente os cidadãos não aceitam uma ideia de enriquecimento ilegal de políticos as custas de seus tributos, acabam inflando os discursos desfavoráveis a tributação, legitimando, inclusive, ações como a sonegação fiscal, que compromete em igual escala a capacidade financeira do Estado. A arrecadação tributária se vê sob ataque em dois fronts: primeiro nos valores subtraídos indevidamente pelos corruptos e pela não arrecadação de parcelas tributárias devidas pelos contribuintes.

A legitimidade dos tributos também está ligada a crise do modelo estatal. O modelo de Estado Social passa por uma crise estrutural de diversas naturezas (fiscal, ideológica e filosófica).<sup>65</sup> Todas essas crises estão de alguma forma ligadas a tributação. A crise fiscal-financeira do Estado ataca diretamente a arrecadação tributária, uma vez que sobre o discurso de que o Estado não possui condições financeiras para suportar um modelo social, busca-se a redução das políticas públicas, visando um modelo estatal com atribuições mínimas, baseando-se num discurso técnico-econômico que esquece da equidade em favor da eficiência econômica estatal.<sup>66</sup>

Essa tecnicidade do Estado está relacionada a sua crise ideológica, que amplia a necessidade de burocratização do Estado para contentar o significativo aumento de demandas estatais, especialmente dentro de uma sociedade complexa. As respostas técnicas muitas vezes frustram as intenções políticas, mitigando assim o espaço de decisão democrática. Por fim, a crise filosófica traz a desagregação social,

---

65 MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

66 MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 43-44

em virtude do esquecimento do ideal de solidariedade, no qual todos os indivíduos têm um compromisso social com o outro. A realização de políticas públicas ligou-se a uma ideia de indivíduo-cliente do Estado, não engajando o cidadão a ultrapassar a sua esfera individual e preocupar-se com o próximo.<sup>67</sup>

Assim, enfraquece-se diretamente a principal base do dever fundamental de tributos: a solidariedade, na qual cada um contribui para o bem-estar geral dos outros. A crise do Estado irá, de tal forma, afetar diretamente a legitimidade tributária, uma vez que extirpa do meio social a noção de engajamento, moldando-se um cenário individualista, no qual a principal preocupação do cidadão é consigo mesmo.

Partindo de uma análise comportamental do direito, Tomkowski<sup>68</sup> relaciona os tributos com as heurísticas, as quais constituem estratégias mentais que as pessoas utilizam para tomada de decisões, sem perceber. O cérebro utiliza de conhecimentos pré-desenvolvidos aliado com informações oferecidas pelo ambiente para a tomada de decisão de forma rápida. Contudo, tal forma de decisão pode acarretar escolhas erradas, o que prejudica o resultado final das ações.

Por meio desta análise comportamental é possível verificar inúmeros fatores que impedem o progresso do sistema tributário brasileiro, mantendo-o num modelo desprovido de legitimidade. O nosso sistema, com suas várias disfunções acaba contribuindo para o aprofundamento de algumas destas heurísticas, fazendo com que as pessoas tenham manifestações espontâneas de contrariedade a tributação. Por isso a importância de buscar compreender o real papel da tributação, para a desconstrução destas pré-compreensões inautênticas, a fim de que as pessoas entendam a importância do cumprimento do dever fundamental de pagar tributos. A opinião pública sobre tributos é

---

67 MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011. p. 46-49

68 TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Direito tributário e heurísticas*. São Paulo: Almedina, 2017.

muito volátil, de modo que sofre influências de inúmeras correntes, que não necessariamente coincidem com as econômicas ou filosóficas.<sup>69</sup>

Embora os tributos sejam algo com o que as pessoas convivem diariamente, não há interesse de grande parte da população em compreender qual o verdadeiro papel deles na sociedade. Muitos têm praticamente metade de sua renda consumida pelos tributos, mas não se incomodam com tal situação. Este cenário é o que o Falcão<sup>70</sup> define como anestesia fiscal, na qual os contribuintes não esboçam reações a carga tributária que lhes é imposta, nem ao menos orgulho por cumprir um dever para com a sociedade. Para muitos, é como se o tributo sequer existisse.

Parte da culpa na formação desse cenário, conforme o autor, é das barreiras criadas no diálogo entre o Estado e o cidadão-contribuinte, havendo um distanciamento deste de tais temas.<sup>71</sup> Isto é fruto da crise ideológica, na qual há uma profunda tecnicização do Estado, o que torna a discussão de tais temas complexas, afastando o cidadão comum. Além disto, o dogmatismo que permeia a matéria tributária acaba criando uma linguagem própria, muitas vezes inacessível ao cidadão, praticamente impossibilitando o seu ingresso no debate.<sup>72</sup> Importante os ensinamentos de Porto,<sup>73</sup> o qual defende a necessidade de alterar o foco do Direito Tributário, colocando o ser humano no local do tributo. Será humanizando a relação tributária que se superará a visão do tributo

---

69 BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária: ontem e hoje. *Boletim de ciências econômicas*, Coimbra, v. XLIX, p. 144, 2006.

70 FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. *Direito e desenvolvimento*, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 187, ago./dez. 2018.

71 FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. *Direito e desenvolvimento*, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 193, ago./dez. 2018.

72 FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. *Direito e desenvolvimento*, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 192, ago./dez. 2018.

73 PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016. p. 245

como mera arrecadação, acrescentando-lhe a preocupação com a justiça social, criando a consciência no cidadão do seu dever de contribuir.

A ausência de participação popular na pauta tributária abre espaço para a atuação pragmática e técnica, preocupada com os resultados e não com a equidade,<sup>74</sup> ou ainda pior, movida muitas vezes por interesses de determinadas classes sociais. Não que a especialização do conhecimento e a utilização de técnicos na tomada de decisão seja algo reprovável. Conforme afirma Moratalla,<sup>75</sup> o grande problema será deixar que a decisão final caiba a tais pessoas, excluindo o cidadão. Nas suas palavras: “Isso significa que somos convocados a gerar espaços públicos comuns de onde os cidadãos compartilhem informação para poderem compartilhar também as responsabilidades.” Ou seja, a participação dos cidadãos na tomada de decisões sobre as políticas tributárias servirá de meio de informação, além de conseguir agregar-lhes o sentimento de responsabilidade para com os demais membros da comunidade. Como nos traz Nabais,<sup>76</sup> “os impostos constituem um assunto demasiado importante para poder ser deixado exclusivamente nas mãos de políticos e de técnicos (economistas)”. Assim, a noção de cidadania fiscal exigirá uma participação ativa do cidadão na definição dos tributos, especialmente quanto a sua formatação justa e equânime.

Como pode-se ver, a legitimidade e a aceitação da tributação extrapolam em certos aspectos a concepção de dever fundamental de pagar tributos e de justiça fiscal, gerando, ainda que completamente atingido tais fatores, uma reprovação social dos tributos. A tributação sofrerá influência da credibilidade política e estatal, além da necessidade

---

74 BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária: ontem e hoje. *Boletim de ciências económicas*, Coimbra, v. XLIX, p. 115, 2006.

75 ELY, Lara. A transformação do dom na bioética da ecologia integral. Entrevista com Agustín Domingo Moratalla. *IHU On-line. Revista do Instituto Humanitas Unisinos*, São Leopoldo, ed. 513, 16 out. 2017. Disponível em: <http://www.ihuonline.unisinos.br/artigo/7075-a-transformacao-do-dom-na-bioetica-da-ecologia-integral>. Acesso em: 06 fev. 2019.

76 NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. p. 191

de superar conceitos heurísticos sobre a matéria. Esses fatores, num cenário de anestesiamiento fiscal, tendem a se agravar, sendo necessário ampliar os espaços públicos para discussão sobre a matéria tributária, numa relação aberta entre Estado e cidadãos, para que se possa renovar, em certa parte, a ideia de legitimidade mediante a autotributação, servindo como um primeiro passo para a relegitimação dos tributos, na busca de justiça fiscal.

### **5 Considerações finais: é possível salvar os tributos?**

A tributação é sempre um assunto delicado da comunidade, não por menos, ela será decisiva para a distribuição da riqueza entre os membros da comunidade. Por isso é importante que a mesma seja legítima. No decorrer do texto foi possível verificar que a tributação já teve a sua legitimidade atrelada ao soberano e as suas necessidades, especialmente a expansão da sua riqueza. Além disto, por determinado período esteve relacionada com os benefícios que esta poderia trazer aos indivíduos, sendo a contraprestação pelos serviços públicos prestados pelo Estado.

Contudo, tais visões se tornaram ultrapassadas com o advento do Constitucionalismo Contemporâneo, pois a tributação passa a ser fundamentada no Estatuto Constitucional do Indivíduo, composto pelos direitos e deveres fundamentais. Será, nos tempos atuais, o dever fundamental de pagar tributos, baseado na dignidade da pessoa humana, na capacidade contributiva e na solidariedade, a condição de possibilidade para a concretização dos direitos fundamentais, tanto individuais, quanto os sociais e até mesmo dos transindividuais.

Desvincula-se o pagamento de tributo de uma atuação específica do Estado, passando o cidadão a contribuir para o desenvolvimento de toda a comunidade. A cidadania terá um caráter dúplice, uma vez que fonte de direitos, inclusive o de exigir a participação dos demais na arrecadação tributária, e de deveres, tal como o de pagar tributos. A cidadania fiscal exigirá um papel ativo do cidadão na comunidade,

de modo a participar ativamente das decisões quanto aos tributos. Este será o primeiro fator de legitimidade dos tributos no Século XXI: o dever de pagar tributos como uma decorrência da cidadania.

Porém, tal dever deve ser justo. Deste modo, o segundo fator de legitimação será a justiça fiscal. Esta deverá seguir os preceitos constitucionais, estando limitada formalmente – legalidade, anterioridade, etc. – e materialmente – capacidade contributiva. A imposição tributária não poderá, então, recair sobre aqueles que não demonstrem condições de contribuir, e deverá ser dividida na medida da capacidade econômica dos cidadãos. A técnica que melhor atenderá a este preceito será a progressividade.

Contudo, os tributos no século XXI não podem ser pensados apenas sob a ótica da arrecadação. Isto, pois, até mesmo os tributos com fins fiscais produzirão efeitos extrafiscais que o permitirão, caso bem estruturado, perseguir diretamente os objetivos da república. De tal forma, é imperioso que os tributos não sejam instituídos visando apenas o impacto final que terão nas contas públicas, mas sim o impacto que terão em toda a sociedade, nas condutas que estimularão ou desestimularão e nos efeitos secundários que produzirão. Além disto, serão os tributos legitimados pelo gasto público inclusivo, uma vez que será por intermédio dos valores arrecadados pelos tributos que serão financiadas as políticas que permitirão aqueles os quais se encontram na parcela mais pobre da sociedade a ascensão social.

Mas se os tributos possuem um papel tão importante, poderão eles simplesmente morrer? Aqui se está prenunciando a morte dos tributos no sentido de um dever fundamental, legitimado pela atuação estatal íntegra, na qual resulta uma tributação justa, em consonância com os fundamentos constitucionais e que instigue a solidariedade entre os cidadãos. Este tributo está sentenciado de morte no atual cenário brasileiro. O sistema tributário brasileiro caracteriza-se pela regressividade, tributando de forma mais significativa aqueles que possuem menor riqueza. Isto decorre de uma visão que prima pela



eficiência na arrecadação, abandonando a equidade. De tal forma, o tributo ganha um formato contraprestacional, abandonando o caráter de dever, baseado na solidariedade, pois a camada mais pobre da população, aquela que mais paga tributos, também é a parcela da população que mais depende do Estado para o acesso às suas necessidades básicas. Contudo, com o gasto público marcado pelas políticas de austeridade, há uma redução nos já insuficientes gastos públicos inclusivos, que são valiosíssimos para as classes baixas e média, aprofundando a injustiça tributária.

Para superar tal modelo, necessário se faz enfrentar os demais fatores que afastam a legitimidade dos tributos – crises política e estatal, heurísticas, anestesiamento fiscal – e buscar a construção de um espaço público apto a discutir a tributação no nosso país. Deve-se resgatar o papel ativo da cidadania, retirando a tecnicidade absoluta das decisões que envolvem a tributação, fazendo com que os cidadãos comuns participem das decisões tributárias, de modo a relegitimar os tributos no Brasil. Assim, imperioso que se quebre as barreiras e desconstrua os mitos que envolvem a tributação, para que se possa, enfim, ampliar o debate, aceitando os mais diversos posicionamentos, desde que comprometidos com o desenvolvimento do país e com o bem-comum, obviamente, atentos a justiça fiscal e a nossa Constituição.

## Referências

BASTO, José Guilherme Xavier de. Justiça tributária: ontem e hoje. *Boletim de ciências económicas*, Coimbra, v. XLIX, p. 113-152, 2006.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Receita Federal do Brasil. Centro de Estudos Tributários e Aduaneiros. *Carga tributária no Brasil 2017: análise por tributos e bases de incidência*. Brasília, 2018. Disponível em: <http://receita.economia.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2017.pdf>. Acesso em: 08 fev. 2019.

BRAUN, Diogo Marcel Reuter. *Contribuições do dever fundamental de pagar tributos para o neoconstitucionalismo*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2017.

CALIENDO, Paulo. *Direito tributário: três modos de pensar a tributação: elementos para uma teoria sistemática do direito tributário*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2009.

CARDOSO, Alessandro Mendes. *O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CITTADINO, Gisele. *Pluralismo, direito e justiça distributiva: elementos da filosofia constitucional contemporânea*. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 1999.

COMPARATO, Fábio Konder. *A afirmação histórica dos direitos humanos*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. São Paulo: Dialética, 1996.

CONTIPELLI, Ernani de Paula. *Solidariedade social tributária*. Coimbra: Almedina, 2010.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário. Constituição e código tributário nacional*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

DATAFOLHA. *Grau de confiança nas instituições*. São Paulo, 2017. Disponível em: <http://media.folha.uol.com.br/datafolha/2017/06/26/0185934f0a2a67acc0088da5d8ab3951.pdf>. Acesso em: 09 fev. 2019

ELY, Lara. A transformação do dom na bioética da ecologia integral. Entrevista com Agustín Domingo Moratalla. *IHU On-line. Revista do Instituto Humanitas Unisinos*, São Leopoldo, ed. 513, 16 out. 2017. Disponível em: <http://www.ihuonline.unisinos.br/artigo/7075-a-transformacao-do-dom-na-bioetica-da-ecologia-integral>. Acesso em: 06 fev. 2019.

FALCÃO, Maurin Almeida. Uma revisão do tributo e do seu estado da arte: os caminhos para a pós-modernidade. *Direito e desenvolvimento*, João Pessoa, v. 9, n. 2, p. 179-194, ago./dez. 2018.

FRANKENBERG, Günter. *Técnicas de Estado: perspectivas sobre o Estado de direito e o estado de exceção*. Tradução de Gercelia Mendes. São Paulo: Editora Unesp, 2018.

FREITAS, Juarez. *Sustentabilidade: direito ao futuro*. 4. ed. Belo Horizonte: Fórum, 2019.

GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica*. 19. ed. atual. São Paulo: Malheiros, 2018.

HOLMES, Stephen; SUNSTEIN, Cass R. *The cost of rights: Why liberty depends on Taxes*. Nova Iorque e Londres: W. W. Norton & Company, 2000.

INSTITUTO BRASILEIRO DE GEOGRAFIA E ESTATÍSTICA (IBGE). *Síntese de Indicadores Sociais – SIS*. Brasília, 2018. Disponível em: <https://www.ibge.gov.br/estatisticas-novoportal/sociais/populacao/9221-sintese-de-indicadores-sociais.html?=&t=resultados>. Acesso em: 08 fev. 2019.

KENNEDY, David. The “Rule of Law”, political choices and development common sense. In: TRUBEK, David M.; SANTOS, Álvaro. *The new law and economic development: a critical appraisal*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2006. p. 95-173.

LINCK, Julio César. A evolução histórica do direito tributário e do pensamento tributário. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, n. 4, p. 87-102, jul./dez. 2009.

MACEI, Demetrius, Nichele. Tributação, moralidade e sustentabilidade. In: UNIVERSITAS E DIREITO, 2012, Curitiba. *Anais eletrônicos*. Curitiba: Pontifícia Universidade Católica do Paraná, 2012. Disponível em: <http://www2.pucpr.br/reol/pb/index.php/universitas?dd99=anais>. Acesso em: 07 fev. 2019. p. 66-80.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3. ed. 25. tir. São Paulo: Malheiros Editores Ltda, 2015.

MIRANDA, Jorge. *Teoria do estado e da constituição*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MORAIS, José Luis Bolzan de. *As crises do estado e da constituição e a transformação espaço-temporal dos direitos humanos*. 2. ed. rev. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

MURPHY, Liam. NAGEL, Thomas. *O mito da propriedade: os impostos e a justiça*. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.

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

NABAIS, José Casalta. *Por uma liberdade com responsabilidade: estudos sobre direitos e deveres fundamentais*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007.

NABAIS, José Casalta. Reflexões sobre quem paga a conta do estado social. *Revista tributária e de finanças públicas*, São Paulo, ano 17, n. 88, p. 269-307, set./out. 2009.

NEVES, Marcelo. Entre subintegração e sobreintegração: a cidadania inexistente. *Dados – Revista de ciências sociais*, Rio de Janeiro, v. 37, n. 2, p. 253-275, 1994.

PALMEIRA, Marcos Rogério. A tributação na idade moderna: uma construção de mitos. In: BALTHAZAR, Ubaldo Cesar (org.). *O tributo na história: da antiguidade à globalização*. Florianópolis: Fundação Boiteux, 2006. p. 61-86

PIKETTY, Thomas. *O capital no século XXI*. Tradução de Monica Baumgarten de Bolle. Rio de Janeiro: Intrínseca, 2014.

PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2016.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Austeridade seletiva e desigualdade. *Revista de finanças públicas, tributação e desenvolvimento*, Rio de Janeiro, v. 7, n. 8, p. 158-172, jan./jun. 2019.

ROSA, Alexandre Morais da. Crítica ao discurso da law and economics: a exceção econômica no direito. In: ROSA, Alexandre

Morais da. LINHARES, José Manuel Aroso. *Diálogos com a law & economics*. 2. ed. rev. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011

SACHS, Ignacy. *Desenvolvimento: incluyente, sustentável, sustentado*. Tradução de José Augusto Drummond e Glória Maria Vargas. Rio de Janeiro: Garamond, 2008.

SCAFF, Fernando Facury. *Orçamento republicano e liberdade igual: ensaio sobre direito financeiro, república e direitos fundamentais no Brasil*. Belo Horizonte: Fórum, 2018.

STIGLITZ, Joseph E. *O preço da desigualdade*. Tradução de Dinis Pires. Lisboa: Bertrand Editora, 2013.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso: Constituição, hermenêutica e teorias discursivas*. 6. ed. rev. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2017.

TOMKOWSKI, Fábio Goulart. *Direito tributário e heurísticas*. São Paulo: Almedina, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. *A idéia de liberdade no estado patrimonial e no estado fiscal*. Rio de Janeiro: Renovar, 1991

WALDRON, Jeremy. *A dignidade da legislação*. Tradução de Luís Carlos Borges. São Paulo: Martins Fontes, 2003.

WEDY, Gabriel. *Desenvolvimento sustentável na era das mudanças climáticas: um direito fundamental*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *A evolução histórica da teoria da tributação: análise das estruturas socioeconômicas na formação do sistema tributário*. São Paulo: Saraiva, 2017.