

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:

Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches – UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)

Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF

Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDI

Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC

Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG

Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA

Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-480-8

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações. VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34



Universidade do Minho
Escola de Direito
Centro de Estudos em Direito da União Europeia



VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregarmos ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alinhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

**OS FINS E OS MEIOS DA TRIBUTAÇÃO E DO DIREITO TRIBUTÁRIO:
ANÁLISE A PARTIR DA IDEIA DE JUSTIÇA TRIBUTÁRIA**

**THE PURPOSES AND MEANS OF TAXATION AND TAX LAW: ANALYSIS FROM
THE IDEA OF TAX JUSTICE**

Bruno Bastos De Oliveira ¹

Maria Luiza Pereira De Alencar Mayer Feitosa ²

Resumo

A partir da tributação é possível considerar a necessidade de efetivação de igualdades e liberdades fundamentais dos contribuintes, assumindo o Estado importante papel político e social, como coletor e distribuidor de recursos para garantir direitos. Nesse contexto é relevante atentar para a análise dos fins e dos meios do Direito Tributário, com vistas a atingir os objetivos da arrecadação tributária, levando-se em conta os direitos dos contribuintes como manda o texto constitucional vigente. A arrecadação tributária pode se revelar importante instrumento de efetivação de cidadania, democracia e das liberdades, realizando a proposta de justiça tributária.

Palavras-chave: Tributação, Fins e meios, Justiça tributária

Abstract/Resumen/Résumé

From taxation it is possible to consider the need for taxpayers' equality and fundamental freedoms, and the State assumes an important political and social role as a collector and distributor of resources to guarantee rights. In this context it is important to consider the analysis of the purposes and means of the Tax Law, with a view to achieving the objectives of tax collection, taking into account the taxpayers' rights as mandated by the current constitutional text. Tax collection can prove to be an important instrument for the realization of citizenship, democracy and freedoms, making the proposal for tax justice.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Taxation, Purposes and means, Tax justice

¹ Doutorando e Mestre em Direito Econômico (Universidade Federal da Paraíba)

² Doutora em Ciências Jurídico-Econômicas (Universidade de Coimbra, Portugal)

Introdução

O objetivo do presente estudo é traçar os aspectos relevantes para a observação dos fins e dos meios do Direito Tributário, analisando o papel que a tributação vem assumindo no que concerne à efetivação de direitos e garantias previstos no âmbito da Constituição Federal vigente no Brasil. A questão da cidadania, considerada sob o prisma da Ciência Política e do Direito Tributário, induz à ideia de cidadania tributária, a partir da correta interpretação e análise do que pode ser entendido como “justiça fiscal”, que efetiva metas de cidadania, liberdades e democracia, sendo necessário observar tais elementos pelo viés da arrecadação tributária, fundamental para a própria manutenção do Estado.

A noção de tributação, como fenômeno de imposição estatal sobre o particular, unilateral e compulsória, passa obrigatoriamente pela verificação de como é implementado o direito de liberdade ao longo da história, sabendo-se que notáveis pensadores se debruçaram sobre o tema ao analisar a conjuntura política e social vivida por cada Estado em determinadas épocas.

Parte-se da noção de liberdade na antiguidade, com forte valorização do coletivo, passando pela visão liberal, típica de meados do século XIX, até a visão contemporânea, tal como aportou na Constituição Federal vigente no Brasil. A concretização desse valor está vinculada à relação jurídica estabelecida entre Estado e contribuinte, com o primeiro a se utilizar do poder que lhe foi outorgado pela própria Constituição para impor ao segundo o pagamento de tributos, limitando assim os direitos individuais em prol do benefício maior do bem-estar coletivo.

Nesse cenário, é possível questionar se os fins da tributação, e, por conseguinte, do Direito Tributário, no caso do Brasil, estão sendo alcançados e por quais meios tais finalidades são buscadas. Não se pode negar que a arrecadação tributária é fenômeno necessário para a própria manutenção estatal, daí a decorrência lógica da importância da questão fiscal do ponto de vista político e jurídico. Ao reconhecer essa importância, os Estados indicam a forma como o sistema tributário nacional deve ser estruturado, apontando o complexo de tributos, bem como os meios de arrecadação e a fiscalização das exações tributárias.

A análise do funcionamento do sistema tributário de determinado Estado, circunscrevendo-se o objeto deste estudo ao sistema tributário brasileiro, leva à construção de perguntas e hipóteses em torno basicamente de duas questões: os fins e os meios do Direito Tributário e da tributação tornam o sistema tributário nacional justo? A partir do sistema tributário posto no país, é possível se pensar em concretização de cidadania tributária?

A resposta a esses questionamentos não se revela tarefa simples, porém, no presente estudo, a proposta é enfrenta-las a partir das concepções clássicas de teorias da justiça, cidadania e ética. A reflexão que aqui se propõe deve ensejar a base fundamental para um novo modelo de sistema tributário a partir de reforma pautada em elementos éticos, de modo a permitir que a justiça fiscal possa ser alcançada de maneira efetiva. O Estado tem o poder de tributar objetivando basicamente a obtenção de receitas, mas, para atingir tal finalidade, não é possível se valer de meios que fujam dos padrões éticos aceitáveis constitucionalmente, sob pena de viciar também a finalidade pretendida.

1. O valor fundamental liberdade e os direitos humanos no âmbito da tributação.

Necessário destacar, sob o prisma da liberdade como valor fundamental, a perspectiva global das transformações políticas e sociais vividas no século XIX, principalmente a partir da Revolução Francesa. Essas transformações têm especial influência sobre o tema liberdade, cabendo destacar desde já que a questão da efetivação do valor fundamental liberdade está intrinsecamente relacionada com o modo de como o cidadão contribuinte se posiciona perante o Estado na relação jurídica tributária. Não há que se falar em justiça fiscal sem consagrar a ideia de liberdade, pilar de sustentação do conceito de cidadania, objeto de estudo de grandes pensadores e filósofos.

De modo geral, o desenvolvimento da teoria da liberdade ocorreu principalmente no século XVIII, na Inglaterra e França. Um importante autor da liberdade clássica econômica é Hayek (2006), que aponta, no caso francês, a divisão entre duas tradições de liberdades na fase pré-revolucionária, defendendo a tese de que não seria a liberdade um estado de natureza, mas algo criado intencionalmente pela civilização.

No século XIX, na perspectiva de Benjamin Constant (1985), em discurso proferido na Escola de Paris, a liberdade antiga era caracterizada como o poder de participar do Estado, ao votar e ser votado, por exemplo. Trata-se, pois, da liberdade em sua dimensão coletiva. Essa visão do liberal Constant se torna bastante adequada ao contexto histórico vivido pelo pensador citado, porém deixa de abranger aspectos sociais importantes, considerando como liberdade política somente a influência que os cidadãos antigos tinham no poder coletivo.

Ainda para Constant (1985), a liberdade moderna, em contraposição à antiga, era caracterizada em face do Estado, em sua dimensão individual, protegendo-se a privacidade e a intimidade do ser humano. Neste caso a participação do ser humano nas decisões políticas era

indispensável, porém de baixa interferência coletiva. Ainda sobre esse tema, torna-se reveladora a definição de Benjamin Constant sobre o que a época moderna entende por liberdade, pós Revolução Francesa:

É para cada um o direito de não se submeter senão às leis, de não poder ser preso, nem detido, nem condenado, nem maltratado de nenhuma maneira, pelo efeito da vontade arbitrária de um ou de vários indivíduos. É para cada um o direito de dizer sua opinião, de escolher seu trabalho e de exercê-lo, de dispor de sua propriedade, até de abusar dela; de ir e vir, sem necessitar de permissão e sem ter que prestar conta de seus motivos ou de seus passos. (1985, p. 10)

A partir da evolução da forma como se concebe o valor fundamental *liberdade*, é possível estabelecer diferenças no que tange ao posicionamento do cidadão contribuinte em relação ao Estado. Não se fala mais em relação de imposição para o fim exclusivo da arrecadação, pelo menos não é essa ideia que aqui se defende. No caso do Brasil, com a Constituição Federal de 1988, ao consagrar o valor liberdade e acrescer a ele vários outros específicos à ordem tributária, foi estabelecido um escudo protetivo do cidadão no âmbito da relação jurídica tributária, que é desigual por natureza.

Perceba-se a íntima relação entre liberdade, justiça fiscal e cidadania tributária. As considerações preliminares sobre a liberdade como valor fundamental exige, na sequência, seu enquadramento no âmbito dos direitos fundamentais constitucionais e dos direitos humanos, especialmente quando se destaca a relação jurídica tributária firmada entre contribuinte e Estado.

Michel Villey (2007, p. 02), para quem “*os direitos humanos são um produto da época moderna*”, muitas vezes retóricos e de difícil aplicação prática. A tributação, mais do que um dever, é um direito do Estado e deve ser realizada a partir de elementos mínimos necessários de respeito ao contribuinte, quanto aos aclamados direitos humanos (ou fundamentais, em caso de positivação pelo direito interno), parecendo evidente que a crítica feita por Villey é cabível, posto que na prática se torna cada vez mais difícil observar a concretização dos direitos humanos sociais dos contribuintes.

2. O sentido genérico de *justiça fiscal* a partir do sistema tributário nacional vigente e a visão dos direitos humanos no âmbito da relação jurídica tributária.

Muito se fala em justiça fiscal, até mesmo de forma peculiar quanto ao aspecto

desenvolvimentista do Estado, porém, o que seria essa tão importante e utópica justiça? Em seguida, cabe questionar: o sistema tributário nacional é justo?

Parte-se aqui de análise genérica sobre o sistema tributário nacional. É uníssono o entendimento de que a carga tributária suportada pelos contribuintes deve ser proporcional à sua riqueza, devendo assim, ocorrer prestígio à tributação direta (a incidente sobre o próprio contribuinte, que realiza o fato gerador do tributo), para tornar possível a superação gradativa da denominada injustiça fiscal, reconhecendo-se que o principal reflexo dessa injustiça é o fortalecimento das desigualdades sociais, em âmbito interno ou externo aos entes federados.

Assim, o fomento à justiça fiscal no ordenamento tributário brasileiro passa pela desconcentração da arrecadação dos tributos indiretos (aqueles nos quais ocorre o fenômeno da repercussão tributária) e o efetivo exercício da progressividade, como técnica de concretização do princípio constitucional da capacidade contributiva. Na repercussão tributária, quem arca com o ônus da tributação não é aquele que efetivamente realiza o fato gerador do tributo, tal como acontece, por exemplo, no ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços, no qual a repercussão tributária recai sobre o consumidor final.

Outro fator importante dá-se em torno da segurança jurídica, que tem sido afetada neste campo devido às inúmeras normas existentes e outras tantas criadas a cada dia para justificar o poder de interferência que o ente tributante possui. Esse processo leva a que se aceite uma justificativa “ilegal”, mas legítima, do Estado, no objetivo único e desvirtuado da arrecadação, ao invés de diretrizes embasadas no desenvolvimento político, econômico e social, impresso nos direitos geracionais constitucionais.

A Constituição Federal de 1988, imbuída dos princípios sociais da Constituição de Weimar e da Lei Fundamental de Bonn, revolucionou as garantias fundamentais, com métodos e princípios inovadores que viabilizavam a efetivação de direitos sociais relevantes. O sistema tributário foi reestruturado a partir de normas-princípio, havendo assim o estabelecimento efetivo de limites ao poder de tributar do Estado, fundamentais para a ampliação do sistema de proteção aos contribuintes na relação jurídica tributária, a partir da efetivação de valores fundamentais, como, por exemplo, a liberdade.

A Carta constitucional inovou no sentido de que, de maneira efetiva e clara, houve positivação de limitações aos entes estatais no que tange à imposição das exações, em benefício dos cofres públicos. Desse modo, a Constituição Federal de 1988 foi marco no Direito Tributário, que consolidou Limitações ao Poder de Tributar do Estado, protegendo os direitos fundamentais dos contribuintes-cidadãos.

O poder de tributar “é decorrência inevitável da soberania que o Estado exerce sobre

as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação” (NOGUEIRA, 1973, p.140). É possível entender que o poder de tributar é “poder-direito” e não “poder-força”, vez que os próprios integrantes da sociedade organizada reconhecem ao Estado o monopólio da violência física legítima de forma bem sucedida, tal como ensina o professor Paulo Bonavides (2006, p.70), no objetivo que esse proteja e supra o bem comum social, cumprindo assim imperativos de soberania estatal.

O texto constitucional positivado regulou a relação jurídica entre contribuinte e Estado, ou ainda, entre governante e governado no momento em que inseriu em sua substância textual as normas jurídicas de crivo tributário. Repartiu para cada ente estatal suas competências tributárias específicas e trouxe princípios que angariam, na maioria das vezes, a repressão aos abusos do próprio Estado contra os direitos intrínsecos aos indivíduos. As garantias fundamentais deveriam ser asseguradas pelo próprio Estado, ente legitimado para tal função protetora.

Nota-se assim que o sistema tributário nacional é posto pela Constituição a partir de normas princípios, que possuem função dúplice no ordenamento jurídico, ao tempo em que servem de fundamento da norma se revestem também de caráter normativo, embora modelável a cada caso concreto na busca do equilíbrio chamado de justiça. Para Roque Antônio Carraza (1995, p.29):

Princípio é um enunciado lógico, implícito ou explícito, que, por sua grande generalidade, ocupa posição de preeminência nos vastos quadrantes do Direito e, por isso mesmo, vincula, de modo inexorável, o entendimento e a aplicação das normas jurídicas que com ele se conectam.

Percebe-se assim a importância dos princípios para o sistema jurídico pátrio, base fundamental das normas regulamentadoras dos limites que contornam as garantias de todo Estado Democrático de Direito.

Na busca pela aplicação da justiça tributária social, não é possível deixar de citar o Princípio da Igualdade, o qual dentro do complexo constitucional vigente possui valor supremo, posto que materializa todos os tipos de liberdades dos indivíduos componentes do Estado social, integrado por tais instrumentos de efetivação das normas jurídicas. Paulo Bonavides (2008, p.376), sobre esse princípio, afirma que “deixou de ser a igualdade jurídica do liberalismo para se converter na igualdade material de nova forma de Estado”.

Assim, a partir do até aqui exposto, é possível afirmar que o sistema tributário nacional, apesar de estar assentado em base principiológica, com evidente força normativa e fundamentabilidade, é genericamente considerado como sistema injusto. E isto ocorre em

função de duas questões centrais: o Estado arrecada muito, porém o índice de retorno ao cidadão é péssimo (ou seja, paga-se muito, por muito pouco); a tributação recai, de forma considerável, igualmente sobre o contribuinte, sem considerar os aspectos econômicos e financeiros relativos à capacidade de suportar tal tributação.

A Constituição vigente traz em seu bojo princípios e objetivos do Estado, devendo o intérprete entender o caráter social destes. Como mencionado acima, os princípios possuem grande incidência no âmbito do sistema tributário nacional e são aplicados de diversas formas, desde a escolha governamental de determina política fiscal até a aplicação do produto fruto da arrecadação tributária, balizada pelo dispositivo constitucional que trata dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Parece manifesto o fato de ser possível falar em direitos humanos e tributação, porém não somente pela visão liberal acerca dos direitos humanos, mas também pela visão social dos mesmos, pautados na necessidade de respeito, por parte do Estado, de direitos inerentes à coletividade que está sujeita à tributação. A visão que refuta a leitura meramente liberal dos direitos humanos é destacada por Enoque Feitosa (2013, p. 86), ao asseverar que o espectro liberal-individualista dos direitos humanos limita as reivindicações à orbita das garantias individuais, excluindo a questão social.

Quando se fala em Direito Tributário e tributação, impossível afastar o fato de que os meios empregados na execução desse poder-dever do Estado acabam por afetar toda a coletividade, daí a necessidade de balizamento ético fundamental. Nesse sentido, importante destacar a ideia de James Martins (2009, p. 36), para quem “é um erro pensar que a tributação seja tema exclusivamente jurídico”. Tributação é tema econômico, político, sociológico, psicológico e ético. Assim, é imprescindível o reconhecimento de que a tributação possui laços estreitos com os direitos humanos.

3. A questão da justiça e os reflexos sobre a ideia de justiça tributária

Entende-se por adequado analisar a ideia de justiça tributária a partir da obra de John Rawls, em *Uma teoria da justiça* (2000). Rawls desenvolve importantes bases para o entendimento de justiça, especialmente no que mais a frente será apresentado, que é justamente a questão tributária. Para o autor, a justiça como equidade envolve o fornecimento da base filosófica e moral aceitável para as instituições democráticas, entendendo a sociedade como sistema equitativo de cooperação social. A formulação dessa ideia é apresentada em conjunção

com duas outras: cidadãos livres e sociedade bem-ordenada, efetivamente regulada por concepção política de justiça, como sistema equitativo de cooperação social.

Ao discorrer sobre a principal ideia da teoria da justiça, Rawls aduz que se trata de concepção de justiça como equidade e com leve teor do contratualismo do século XVII. Ele afirma no texto que o seu “objetivo é apresentar conceito de justiça que generalize e leve a nível mais alto de abstração a difundida teoria do contrato social, tal como se encontra formulado por Locke, Rousseau e Kant”. Continua sustentando que “não se deve considerar o contrato original como contrato para entrar numa sociedade particular, ou para iniciar forma particular de governo” e que “melhor seria que a ideia principal fosse que os princípios de justiça para a estrutura básica da sociedade fossem o objeto do acordo original” (RAWLS, 2000, p. 33).

Interessante ressaltar que Rawls desenvolve sua teoria a partir de dois princípios de justiça. O primeiro princípio revela que “cada pessoa deve ter a mais ampla liberdade, sendo que esta última deve ser igual à dos outros e a mais extensa possível, na medida em que seja compatível com liberdade similar de outros indivíduos”. O segundo princípio consiste na proposição de que “as desigualdades econômicas e sociais devem ser combinadas de forma a que ambas correspondam a expectativa de que trarão vantagens para todos, e que sejam ligadas a posições e a órgãos abertos a todos” (RAWLS, 2000, p. 67).

Os princípios da liberdade e da diferença podem ser assim considerados a base da teoria da justiça de John Rawls, ambos com implicações evidentes quando da análise das questões de ordem tributária. No entanto, há que se dar maior destaque neste momento ao segundo princípio, posto que a partir do mesmo é possível enfrentar a questão de como a tributação irá encarar o fato de que se vive numa sociedade extremamente desigual, onde as pessoas possuem capacidades econômicas distintas.

Conforme observado por Eduardo de Abreu Moraes (2013), resta claro que os princípios que norteiam a obra de Rawls se referem mais aos efeitos dos institutos sociais do que às próprias características desses institutos e isso explicará mais a frente a talvez equivocada defesa feita pelo filósofo americano com relação aos tributos indiretos, essencialmente quando diante da sociedade com desigualdades sociais profundas como a brasileira.

Desse modo, quando se fala em justiça tributária, revisitando a teoria de Rawls, importa admitir que o sistema tributário não representa empecilhos demasiados à concretização de liberdades e funciona como oportunidade de ganhos para as pessoas que estão socialmente em posição fragilizada. Por isso não podem ser tributados da mesma forma que os social e economicamente mais favorecidos.

Essas ideias são fundamentais para analisar o sistema tributário vigente no Brasil e verificar se o mesmo pode ser considerado sistema tributário justo. Ainda que a Constituição Federal traga em seu texto normativo várias limitações do poder estatal, o que num primeiro momento revela ser algo protecionista em relação ao contribuinte, não se pode afirmar que o sistema seja realmente justo.

A teoria de Rawls pode ser aplicável à análise que neste estudo se pretende fazer pelo fato da mesma, através principalmente do princípio da diferença, defender a ideia de que as desigualdades sociais devem ser refletidas no âmbito da tributação, utilizando-se assim evidente objetivo extrafiscal da tributação. Pouco importa para a o presente estudo se Rawls, ao tratar sobre a questão da justiça distributiva, defende a mencionada tributação indireta, até pelo fato do autor não se dedicar profundamente à técnica tributária, especialmente em país como o Brasil, de tão profundas desigualdades.

Acerca da tributação indireta, sustenta-se aqui que ela é extremamente prejudicial à concretização, no Brasil, de valores como a capacidade contributiva, que apontam para a tributação, sempre que possível, a partir da capacidade econômica do sujeito submetido ao poder de tributar do Estado, ou seja, tributação que se coloque o mais próxima possível do sentido aristotélico de igualdade material. Assim, entende-se não ser possível a aplicação total das ideias de Rawls no que tange a essa modalidade de tributação.

A parte arrecadada aos cofres públicos como parcela pecuniária impositiva para custear os gastos do Estado pode ser dividida em tributos diretos e tributos indiretos. Os tributos diretos estão ligados à incidência sobre a renda e o patrimônio; já os tributos indiretos incidem sobre o consumo de bens e serviços. Os tributos diretos são suportados diretamente pelos contribuintes de fato, ou seja, por aquele que paga de imediato o tributo, e estão mais propícios à técnica da progressividade, o que fará transparecer “maior equidade e justiça fiscal, pois os maiores possuidores de patrimônio e detentores de renda contribuirão mais” (MARIA; LUCHIEZI JUNIOR, 2010, p. 125), a exemplo do Imposto de Renda (IR) e Impostos sobre Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU).

Os impostos indiretos são cobrados ao consumidor final, que paga tributação excessiva, em efeito cascata, fazendo surgir a injustiça fiscal, pois o ônus que as famílias pagam desse imposto sobrepõe-se ao nível de sua renda. Consequentemente, esse fato alimenta a regressividade do nosso conjunto de arrecadação tributária.

A regressividade tem crescido no país, no decorrer de anos, pois essa faceta da tributação indireta, que incide sobre o consumo de bens e serviços, tem forte reflexo nos contribuintes de baixa renda, os quais estão pagando mais impostos do que os indivíduos que

possuem renda mais considerável, em clara posição de vantagem, posto que ganham mais e pagam menos quando comparado com o indivíduo que ganha um salário mínimo e paga a mesma quantia e tributos, por ter adquirido os mesmos produtos. Assim, não se garante a igualdade material da parte menos abastada.

Na medida em que a renda familiar aumenta os tributos diretos crescem, no entanto, não de forma proporcional para suportar a incidência direta no orçamento familiar. Na verdade, há retração nessa proporção que deveria ser direta, o que explica o índice de regressividade do sistema tributário. Para ser alcançada justiça fiscal tributária, a tributação deve ser prioritariamente direta e progressiva, somente assim ela alcança a justiça social por meio de tratamento tributário equânime, proporcionando justiça distributiva com maior tributação sobre a renda do que sobre o consumo.

Conforme destacado, voltando à questão da extrafiscalidade tributária, a partir da concepção de justiça como equidade formulada por Rawls, tem-se que a extrafiscalidade é instrumental à efetivação de uma nova visão do tributo, visto não somente instrumento de arrecadação, mas mecanismo pelo qual consegue o Estado induzir condutas e diminuir desigualdades sociais. Importante destacar que a extrafiscalidade abrange a função regulatória dos tributos, mais do que a simples função arrecadatória, adotando a concepção de exação tributária que possui significativa influência disciplinar, social ou economicamente.

Diante do exposto, é possível concluir que a justiça fiscal pode beber da fonte do filósofo John Rawls, fixando-se assim as bases para a definição de justiça como equidade na relação jurídica tributária. Por esse marco teórico, enxerga-se a tributação não como instrumento de expropriação nas mãos do Estado, mas como instrumento capaz de diminuir as desigualdades sociais e regionais.

4. O pagamento do tributo a partir da noção de solidariedade

A análise da tributação a partir da teoria da justiça de Rawls encaminha necessariamente para a concepção da justiça como equidade, aplicada à relação jurídica tributária, na qual o contribuinte é chamado a compulsoriamente contribuir para a formação da receita pública estatal. O Estado, como organismo que realiza atividade financeira consistente em despesas e receitas públicas, necessita de recursos para sua própria manutenção, bem como para a concretização dos objetivos postos no ordenamento jurídico.

Assim, não se pode conceber a tributação com outro objetivo senão a concretização dos objetivos fundamentais da República, diretamente expostos no artigo 3º da Constituição Federal vigente (BRASIL, 1988), entre os quais se destaca a construção de sociedade livre, justa e solidária.

Mais do que simples instrumento de arrecadação, a tributação deve estar ligada à concretização de valores fundamentais do Estado, não se admitindo sua visão meramente fiscal. Assim, enxergar a tributação ligada aos objetivos fundamentais expostos na Constituição é decorrência do aprimoramento do próprio Estado, que não pode e não deve se furtar de colaborar para que as pessoas, físicas ou jurídicas, possam cumprir suas obrigações da maneira mais justa possível.

A efetivação dos objetivos fundamentais da República brasileira, especialmente a questão da sociedade solidária, passa obrigatoriamente pela análise crítica da forma de distribuição de que renda no país. A questão do aprimoramento da redistribuição da riqueza talvez seja das mais importantes e difíceis de serem enfrentadas, em que pese estarem sempre no foco das discussões, especialmente quando se discute o fenômeno da tributação.

Segundo Ricardo Lobo Torres (2005), o princípio da distribuição de rendas se refere justamente à forma como a tributação deve ser realizada a partir da capacidade do contribuinte. Citando Rawls, o mencionado autor afirma:

John Rawls observa que o princípio da distribuição de rendas, subordinado ao ramo das finanças públicas que Musgrave chama de distributivo (distribution branch), atua mediante a tributação e os ajustes na propriedade; ao dispor sobre o imposto de heranças e ao estabelecer restrições ao direito de doar, não tem por objetivo coletar tributos para o governo, mas corrigir a distribuição de riquezas e prevenir as concentrações de poder que prejudiquem o ‘justo valor da liberdade política e a igualdade de oportunidade’. (TORRES, 2005, p. 348)

Assim, vê-se claramente que a tributação pode ser encarada como instrumento de distribuição de riquezas, atendendo ao princípio da solidariedade, como objetivo fundamental do Estado. Destacando a solidariedade no ordenamento jurídico brasileiro, Fredys Orlando Sorto (2011, p. 115) afirma:

[...] Como categoría política y moral esa palabra pasó a tener también dignidade constitucional, por cuanto está contemplada em los llamados objetivos fundamentales de la República em la Constitución Federal de 1988. Nótese, de todas formas, que la noción se emplea con acerto como objetivo futuro, es decir, como proyecto de concreción del Estado a ser realizado mediante la construcción de “una sociedad libre, justa y solidaria” (art. 3).

Pois bem, entende-se que o fenômeno da tributação está intimamente relacionado com o princípio da solidariedade, com o destaque constitucional, conforme apontado acima. Não há que se falar em justiça fiscal tributária, nos moldes do que foi mencionado acima a partir da ideia de Rawls, sem a efetivação deste princípio e do conseqüentemente aprimoramento da distribuição de rendas e riquezas do país. Neste ponto a tributação exerce papel preponderante.

A solidariedade age assim no campo da distribuição das riquezas, estando o Estado brasileiro compelido a atuar para que essa distribuição aconteça da forma mais eficiente possível. Ainda sobre o tema, é possível afirmar que no Estado fiscal encontra-se presente a ideia de compromisso do Estado com a questão da ideia redistributiva, como objetivo fundamental constituído (NABAIS, 2005, p. 129).

A base da discussão aqui tratada deve ser conectada com o constitucionalismo democrático, cabendo destacar a ideia de Denninger que, em seu texto intitulado “*Segurança, diversidade e solidariedade ao invés de liberdade, igualdade e fraternidade*” (2003), lança novo olhar na tríade clássica. O novo paradigma de Denninger tem encontrado respaldo inclusive na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, especialmente no que tange à discussão sobre o caráter solidário e contributivo de regimes de previdência, fato que pode analogicamente ser inserido no contexto da tributação e, conseqüentemente, do Direito Tributário.

5. A necessidade de concretização da cidadania tributária como forma de implementação dos direitos humanos a partir da perspectiva de dignidade da pessoa humana.

A ideia de justiça tributária, tal como tratado ao longo do presente estudo, impõe a necessária concretização da cidadania tributária, fato que também deve ser enfrentado a partir do abandono de ideias obsoletas e obscuras sobre o tema, conforme se sustentará adiante.

Para se falar em cidadania tributária é preciso de forma antecedente apontar algumas ideias básicas sobre o conceito de cidadania em modo geral, o que na maioria das vezes comina, de forma equivocada, na utilização da cidadania grega como padrão a ser seguido e exemplo de participação política do povo. Conforme menciona Fredys Orlando Sorto (2011), a cidadania grega, em especial a de Atenas, não pode ser observada como modelo ideal de cidadania pelo fato de que ali se verificava que a condição de cidadão era reservada a determinados grupos pertencentes a aristocracia ateniense, ficando a grande maioria à margem desse privilégio.

É preciso pois encontrar definições apropriadas para o conceito de cidadania, o que pode ser feito através de Adela Cortina, para quem cidadania “é conjunto de direitos e liberdades políticas sociais e econômicas, já estabelecidas ou não pela legislação” (2005, p.45). Impossível falar em cidadania sem mencionar a ideia de Hannah Arendt, que a considera como sendo a prerrogativa política do direito a ter direitos, criticando a concepção exclusivamente jurídica de cidadania como mera intitulação de direitos, indicando a necessidade de participação dos cidadãos na esfera pública.

A partir dessas ideias gerais sobre cidadania, necessário pensar agora sobre cidadania no âmbito do Direito Tributário do fenômeno da imposição tributária. A relação jurídica travada entre Estado e contribuinte, conflituosa e desigual desde a sua origem, representa uma relação de imposição estatal, sendo necessário que para a efetivação de justiça tributária haja a concretização da chamada cidadania tributária, passando esta pelos conceitos clássicos de cidadania acima expostos.

A cidadania tributária passa necessariamente pela ideia de conscientização dos cidadãos acerca dos elementos estruturantes fundamentais que formam o sistema tributário nacional. Tal sistema, complexo e extremamente confuso, é apresentado ao cidadão de maneira obscura, de modo que no Brasil paga-se muito tributo sem que haja a menor conscientização do porque e do para que paga-se ao Estado.

Como mencionado, a relação estabelecida entre Estado e contribuinte, o primeiro representado pelos órgãos fiscais de arrecadação e fiscalização, é extremamente conflituosa, muitas vezes em razão da falta de educação tributária e da equivocada mentalidade daqueles que representam o Estado. Os agentes públicos não possuem a consciência de que não são meros instrumentos de arrecadação e incorporam o espírito meramente fiscal, no objetivo de arrecadar a qualquer custo, ainda que a despeito da violação de normas fundamentais de proteção aos contribuintes. Os contribuintes, por sua vez, não são educados sobre questões fiscais, simplesmente desconhecendo elementos básicos de algo tão importante como a tributação. Neste cenário, não há que se falar em materialização de cidadania tributária.

O sistema tributário nacional é tão injusto que o cidadão mais parece inimigo do Estado, ambos se colocando em lados diametralmente opostos, sem laços de integração e colaboração. O Estado quer arrecadar a todo custo e o contribuinte resiste a essa pretensão de todas as formas, nem que para isso seja necessário sonegar tributos. Infelizmente essa é a realidade brasileira, que aponta para quase nenhuma efetivação da noção de cidadania tributária.

A carga Tributária que é arrecadada no Brasil tem como alvo precípuo a satisfação econômica das necessidades básicas como saúde, educação, produção de emprego, ou seja,

fornecer serviços públicos essenciais de qualidade para o cidadão-contribuinte. Sendo assim, a cobrança dos tributos tem como fundamento as ações do Estado como prestador de serviços, os quais viabilizam os cidadãos vida saudável, atendimento imediato a tratamentos de saúde, segurança, condições humanas de moradia, entre outras garantias fundamentais mínimas para efetivo bem estar social, e consequente início ao processo de efetivação do princípio da dignidade da pessoa humana, com base na universalização desses direitos.

Não é possível falar em cidadania tributária num país como o Brasil, onde se observa a contra mão da materialização dos princípios constitucionais propostos pela Constituição Federal, vez que ainda é grande a regressividade no sistema tributário nacional, com os pobres arcando exações tributárias mais onerosas do que os ricos, fato que gera uma sociedade injusta, preconceituosa e excludente. Além disso, existem diferenças exorbitantes nas parcelas de repasse financeiro dos tributos para os diferentes entes estatais causando maior desigualdade regional e atraso no desenvolvimento nacional.

O cidadão tem a obrigação de pagar imposto (“ability to pay”). No entanto, é fácil perceber que da mesma forma que o cidadão deve contribuir para viabilizar financeiramente as prestações sociais do Estado, este último deve efetuar sua contrapartida junto à sociedade com o fito de cumprir sua obrigação precípua, ou seja, fornecer segurança e bem estar social aos indivíduos integrantes de seu espaço físico e político, sem intervir diretamente nas relações privadas desses cidadãos, mas viabilizando a dignidade em sua máxima plenitude. O dever do cidadão de pagar imposto reflete diretamente no atributo da cidadania tributária daquele, o qual deve ter consciência do ciclo de realização tributária que influencia diretamente em sua vida, independente de classe social.

Logo, cabe ao Estado criar medidas efetivas para que seja difundida de forma expansiva a educação direcionada à informação aos cidadãos-contribuintes no sentido de proporcionar aos mesmos o entendimento de como suas contribuições são utilizadas e, a importância dessas para o custeio dos serviços essenciais para estabelecimento de sociedade justa e igualitária, principalmente em relação ao acesso aos serviços essenciais, livre de qualquer sujeição à região em que estejam localizados ou de sua capacidade contributiva.

A Declaração Universal dos Direitos à Justiça Fiscal, edificada no Fórum Mundial, em Porto Alegre, no ano de 2002 (MOSCON, 2011), consolida tais postulados:

Preâmbulo: Considerando que todo Estado ou coletividade de Estados deve assegurar a igualdade dos direitos dos homens e das mulheres, favorecer o progresso social, instaurar condições de vida dignas e decentes para todos, e assegurar o desenvolvimento sustentável. Considerando que toda produção de riquezas deve ser acompanhada de uma necessária redistribuição equitativa. Considerando que a

fiscalidade deve constituir um dos meios indispensáveis à distribuição de riquezas e a possibilitar o financiamento dos serviços públicos: Nós proclamamos no Forum social de Porto Alegre a presente Declaração universal de direitos à justiça fiscal como elemento da justiça social.

Art. 1º Toda lei fiscal deve ser objeto de um verdadeiro debate democrático e levar em conta as noções de interesse geral de redistribuição, de justiça e de progressividade das imposições;

Art. 2º Toda pessoa física ou jurídica deve contribuir aos impostos em função do conjunto de seus rendimentos e/ou benefícios, bem como sobre o capital acumulado;

Art. 3º Todo sistema fiscal deve privilegiar os impostos diretos por serem mais justos que os impostos indiretos;

Art. 4º Toda lei fiscal deve procurar o justo equilíbrio entre a imposição sobre os rendimentos do trabalho e do capital;

Art. 5º Todas as transações financeiras internacionais devem ser objeto de uma taxação (imposição tributária);

Art. 6º Todos os produtos e os serviços indispensáveis por assegurar as condições de vida dignas e decentes aos cidadãos não devem fazer parte de imposição tributária;

Art. 7º A aplicação da lei fiscal deve exigir o pagamento dos impostos dentro do país em que as riquezas são produzidas e dar publicidade das imposições;

Art. 8º Toda fraude fiscal deve ser considerada como um atentado à ordem pública e ao bem estar geral. A fraude fiscal é um roubo. Quem rouba a coletividade, rouba os pobres;

Art. 9º Todo país que praticar o dumping fiscal, constituir um paraíso fiscal, ou favorecer a sua existência, deve ser considerado como contrário aos interesses gerais e deve ser condenado a abolir essas praticas prejudiciais;

Art. 10º Para permitir assegurar a independência, a neutralidade e o tratamento igualitário dos cidadãos em relação a aplicação da lei, todos os cargos fiscais devem compor os serviços públicos por agentes regidos por um estatuto público, beneficiário da garantia do emprego.

Em suma, efetivar-se-á a justiça fiscal tributária e social no Brasil somente quando os órgãos estatais conseguirem arraigar a progressividade, suprimindo assim a regressividade avassaladora e cedendo lugar a um sistema de exações proporcionais à capacidade contributiva dos sujeitos.

6. Considerações Finais

É possível se exorar o propósito da justiça fiscal. O complexo normativo tributário nacional, embora de base principiológica considerada avançada e garantista, o fato é que o sistema resta injusto, vez que o Estado arrecada muito, porém o índice de retorno ao cidadão é pequeno. Além disso, a grande parcela da tributação recai igualmente sobre o contribuinte, sem considerar os aspectos econômicos e financeiros relativos à capacidade de suportar tal tributação.

A alta carga tributária é fator negativo e contrário à justiça fiscal tributária e à promoção do desenvolvimento nacional, pois o Estado arrecada bruta parcela pecuniária dos cidadãos-contribuintes com o objetivo de efetuar os serviços públicos essenciais da melhor

forma possível para possibilitar àqueles vida digna, contudo, isso não tem ocorrido. O Estado não tem sido levado a realizar materialmente essa contrapartida com a sociedade, no montante que o país necessita, ao contrário, pratica-se alta arrecadação abusiva e o Estado brasileiro tem criado cada dia mais mecanismos de majoração dessa parcela pecuniária altíssima, sobrepondo-se, muitas vezes, à tributação arrecadada em países desenvolvidos.

Passando pelas concepções de justiça como equidade, tal qual destacado na obra de Jonh Rawls, é preciso visualizar a tributação como mecanismo de distribuição de rendas, a partir do princípio da capacidade contributiva, contribuindo assim para a superação das desigualdades.

Falar em justiça como equidade no âmbito tributário é aceitar a aplicação do princípio da solidariedade no âmbito da relação jurídica tributária. Como mencionado, além de simples instrumento de arrecadação, a tributação deve estar ligada à concretização de valores fundamentais do Estado, não se admitindo visão meramente fiscal do mesmo. Ter os objetivos fundamentais expostos na Constituição como parâmetro de construção do sistema tributário mais justo é decorrência do aprimoramento do próprio Estado.

Como dito, a regressividade do sistema tem aumentado drasticamente, dado que a tributação tem enfatizado a arrecadação dos tributos indiretos, que incidem sobre bens e serviços, os quais não refletem transparência das classes tributadas, tratando assim todas de forma igual. O sistema tributário acaba funcionando como mecanismo indutor de desigualdades, fato que inverte a lógica do que foi assentado como justiça fiscal. Ao contrário do que defendeu Rawls, os tributos diretos devem ser veementemente prestigiados, visto que são propulsores a progressividade e justiça fiscal tributária na medida que atingem os contribuintes respeitando ao máximo a ideia de respeito à capacidade contributiva.

Em decorrência da efetivação da ideia de justiça tributária, tal como aqui tratado, surge a necessária concretização da cidadania tributária. De fato, o cidadão tem a obrigação de pagar imposto (“ability to pay”), porém o Estado deve proporcionar ambiente de proteção para esses contribuintes, sabendo-se que antes de serem indivíduos sobre os quais recai a prestação pecuniária imposta, são seres humanos e cidadãos dotados de direitos sociais constitucionalmente assegurados.

Outro ponto que decorre também da concretização da ideia de justiça e cidadania tributária é o necessário acesso, por parte dos cidadãos contribuintes, às informações básicas sobre a tributação. É preciso fomentar o projeto de educação tributária e para tanto assumem papéis fundamentais o próprio Estado, mas também organismos que atuam em defesa da sociedade, tal como Ministério Público e Ordem dos Advogados do Brasil. Não há cidadania

sem educação, assim como não há exercício de direitos, na acepção utilizada por Hanaah Arendt, sem conhecimento desses direitos, daí a importância do que aqui é defendido.

Não se pode pensar a tributação de forma afastada da dignidade da pessoa humana, princípio fundamental da República Federativa do Brasil. Para que se possa entender dignidade da pessoa humana a partir do que aqui se defende, necessário enxerga-la de maneira distanciada das doutrinas amplas. Não há que se falar em dignidade da pessoa humana sem que se possa verificar um sistema tributário com o mínimo de justiça fiscal, no qual a tributação não seja um fim em si mesmo, visando apenas saciar a sanha arrecadatória do Estado, mesmo que para isso meios imorais sejam empreendidos.

No Brasil, falar em reforma tributária é caminho obrigatório para pensar em efetivação de justiça fiscal, desestabilizando assim, o ciclo das desigualdades em todos os entes da federação, e fornecendo redistribuição de renda, liberdade de transação, entre outras medidas aqui citadas, que convergem progressivamente para interações das garantias constitucionais.

É preciso entender e incorporar a concepção de que as exações não sejam formas de retirar os indivíduos a dignidade de sobrevivência, mas que sua finalidade precípua é auxiliar ao Estado no sustento das suas obrigações para com os indivíduos componentes de seu elemento físico, buscando instrumentalizar as liberdades fundamentais dos indivíduos, distribuindo rendas e minimizando as desigualdades sociais e regionais.

7. Referências

BARROSO, Luis Roberto. *O Constitucionalismo democrático no Brasil: crônica de um sucesso imprevisto*. Disponível em: <http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI168919,51045-O+constitucionalismo+democratico+no+Brasil+cronica+de+um+sucesso>. Acesso em: 20 de outubro de 2015.

BONAVIDES, Paulo. *Ciência Política*. 13. ed., São Paulo: Malheiros, 2006.

CARRAZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 7. ed. São Paulo: Malheiros, 1995.

CONSTANT, Benjamin. Da liberdade dos antigos comparada à dos modernos. *Filosofia Política*, Campinas, 1985.

CORTINA, Aleda. *Cidadãos do mundo, para uma teoria da cidadania*. São Paulo: Loyola, 2005.

DENNINGER, Erhard. “Segurança, diversidade e solidariedade” ao invés de “liberdade, igualdade e fraternidade”. *Revista Brasileira de Estudos Políticos*. N. 88. Belo Horizonte, 2003.

FEITOSA, Enoque. Bobbio e a crítica de Marx aos direitos humanos? Elementos para uma refutação da concepção individualista dos direitos humanos. In: TOSI, Giuseppe (org). *Norberto Bobbio: democracia, direitos humanos, guerra e paz*. João Pessoa: Editora da UFPB, 2013.

HAYEK, Friedrich August von. El valor de lalibertad. In: _____. *Los fundamentos de la libertad*. 7. ed. Trad. José Vicente Torrente. Madrid: Union, 2006.

MACEDO, Ubiratan Borges de. *A liberdade no Império*. O pensamento sobre a liberdade no império brasileiro. São Paulo: Convívio, 1977.

MARIA, Elizabeth de Jesus; LUCHIEZI JUNIOR, Álvaro. (Org.). *Tributação no Brasil: em busca da justiça fiscal*. Brasília, [s.n.], 2010.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MORAES, Eduardo de Abreu. A tributação indireta sob a ótica da teoria da justiça de John Rawls. In: *Sociedade Global e seus impactos sobre o estudo e a afetividade do Direito na contemporaneidade*. Conpedi/Uninove. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=d99fa3a9dd5df426>. Acesso em: 13 de ago. de 2015.

MOSCON, Cledi de Fátima Manica. *Tributação e cidadania: Justiça Fiscal – Da Utopia à efetivação*. Coordenadas sobre o Direito de igualdade em matéria tributária e princípios constitucionais como instrumentos a dar efetividade à Justiça fiscal, (s.d). Disponível em: http://www.anfip.org.br/arqs-pdfs/mono_tributacao_cidadania_cledi_02062010.pdf. Acesso em: 15 jul. 2015.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedian, 2004.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973.

SORTO, Fredys Orlando. La compleja noción de solidaridad como valor y como derecho. La conducta de Brasil em relación a ciertos Estados menos favorecidos. In: LOSANO, Mario G. (Ed.). *Solidaridad y derechos humanos em tempos de crisis*. Madrid: Dykinson, 2011. p 97-122.

_____. O projeto jurídico de cidadania universal: reflexões à luz do direito de liberdade. *Anuario hispano-luso-americano de derecho internacional*, Madrid, vol. 20, p. 103-126, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito constitucional financeiro e tributário: valores e princípios constitucionais tributários*. Vol. II. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

VILLEY, Michel. *O direito e os direitos humanos*. São Paulo: Martins Fontes, 2007.