

A TRIBUTAÇÃO SUSTENTÁVEL EM FACE DOS DIREITOS DO CONTRIBUINTE

THE SUSTAINABLE TAXATIO IN VIEW OF TAXPAYER RIGHTS

MAURIN ALMEIDA FALCÃO*

REGINA DO VALE ALMEIDA LIMEIRA**

RESUMO: O presente artigo se propõe a analisar a complexa relação entre o Estado e o contribuinte no Brasil. Com base no princípio do consentimento foram estabelecidas as diretrizes políticas do tributo e o convencimento que o mesmo seria o meio apropriado para favorecer o bem-estar comum e, assim, garantir a coesão social. Contudo, a elevada carga tributária que, atrelada à má administração dos recursos públicos e à corrupção, frustraram o contribuinte, que acaba por despertar o ânimo de rejeição ao tributo. Outro aspecto ignorado nesta relação seria o da capacidade contributiva onde a faculdade econômica do cidadão deve ser observada com vistas a uma melhor justiça fiscal. Por outro lado, o Estado necessita dos recursos financeiros para garantir o bem-estar coletivo. Contudo, quando a carga tributária é excessiva e sem uma contrapartida de qualidade, o inconformismo fiscal torna-se latente. Neste contexto, a tributação sustentável surge como uma possível solução para tal desequilíbrio. Com isso, busca-se resgatar a noção de cidadania e o dever de pagar impostos. Por sua vez, o Estado deve preservar a sua legitimidade política para exigir tributos de forma razoável e, assim, oferecer

ABSTRACT: This article aims to analyze and discuss the complex relationship between the state and the taxpayer in Brazil. From the principle of consent it has been established the political guidelines of tax and the conviction that it would be an appropriate means to promote common welfare and thus ensure social cohesion. However, the high tax burden, linked to the mismanagement of public funds and corruption, frustrated taxpayers who ultimately awaken tax rejection of mind. Another aspect ignored in this respect would be the ability to pay where the economic power of the citizen must be observed in order to get a better fiscal justice. On the other hand, the State needs the financial resources to ensure the collective well-being. However, when the tax burden is excessive and without a consideration of quality, tax nonconformity becomes latent. In this context, the sustainable tax emerges as a possible solution for such imbalance. With this, we seek to rescue the notion of citizenship and the duty to pay taxes. In turn, the state must preserve its political legitimacy to demand taxes reasonably and thus offer better living conditions to the society and, especially, supervising the use of public resources.

* Doutor em Direito Público pela Universidade de Paris XI-Sud. Professor no mestrado em Direito e nos cursos de Direito e Relações Internacionais da Universidade Católica de Brasília.

E-mail: mfalcao@pos.ucb.br.

** Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Brasília, integrante do Grupo de Estudos sobre os Sistemas Tributários Contemporâneos-GETRIC, do mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília.

E-mail: regina.almeida@cultura.gov.br

melhores condições de vida à sociedade e, especialmente, fiscalizar a utilização dos recursos públicos.

PALAVRAS-CHAVE: Tributo. Princípio do consentimento. Rejeição ao tributo. Tributação sustentável. Direitos do contribuinte.

KEYWORDS: *Taxing, Principle of consent. Refusing tax. Sustainable taxation. Taxpayers rights.*

SUMÁRIO: Introdução. 1. O princípio de consentimento ao tributo. 2. A rejeição ao tributo: o inconformismo do cidadão-contribuinte. 2.1 A corrupção no Brasil. 2.2. A má administração dos recursos públicos como indutora do comportamento do contribuinte. 2.3. As razões da elevada carga tributária no Brasil. 3. A noção de sustentabilidade e a sua aplicação analógica no Direito Tributário. 4. A noção de cidadania fiscal e o dever de pagar tributos. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

O tributo é um instrumento de igualdade social e a sua finalidade primordial é a de carrear para os cofres públicos, os recursos necessários à ação do Estado. Contudo, o tributo possui ainda uma função sociopolítica a qual está atrelada ao seu papel como instrumento de coesão social. Para alcançar este fim, os indivíduos, a partir do contrato social, delegaram ao Estado a responsabilidade de prover o bem comum de todos e, por isso, passou a ser o detentor da legitimidade para instituir os tributos. De fato, a tributação tornou-se indispensável à vida em sociedade. Por conseguinte, a partir do ônus fiscal da vida em sociedade foi possível garantir a sustentabilidade do ente estatal e garantir os direitos sociais, também conhecidos como direitos de segunda geração. A princípio, os tributos somente tinham a função de realocar os recursos individuais e disponibilizá-los de maneira igualitária. Contudo, em um determinado momento, determinados grupos sociais passaram a utilizar o tributo em proveito próprio. Por isso, desconsideraram os fins a que o Estado fora criado, em uma espécie de apropriação dos recursos públicos por meio do mecanismo consagrado pela literatura econômica como *rent seeking*.

No decorrer da história, o tributo passou por diversos estágios políticos até atingir a plenitude democrática atual. Na

Inglaterra por exemplo, a Magna Carta do Rei João sem Terra de 1215, consagrou o princípio do consentimento ao tributo ao impor o brocardo “*No taxation whithout representation*”. Assim, foram conferidos limites ao poder tributante do monarca. Outro fato importante a ser considerado, a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão de 1789, onde o respeito aos direitos do cidadão tornou-se realidade. Desta declaração emergiram os princípios da capacidade contributiva e do consentimento, o que inaugurou uma nova fase na relação entre o Estado e o cidadão-contribuinte. O tributo se consistiria ainda na pedra angular da mudança ocorrida na sociedade pós-Revolução Industrial. A sustentação da grande sociedade solidária, o estabelecimento do Estado intervencionista e a produção de uma importante legislação social fariam com que o tributo se tornasse a pedra angular da nova paisagem sociopolítico do Século XIX.

Por meio de tais mudanças, o tributo incorporou as funções intervencionistas de alocação, de redistribuição e de estabilização. Em cenário tão complexo e para que tais desígnios fossem alcançados, forçoso se fez estabelecer um equilíbrio nas relações entre o Estado e o contribuinte, o que impôs na atualidade como sendo uma tributação sustentável. Este termo trouxe contemplou os estudos jurídico-tributários com a definição de sustentabilidade, em que é possível verificar a coexistência de dois fatores antagônicos de convivência simultânea. Assim, ocorre um equilíbrio quando, embora o Estado tenha de arrecadar, o cidadão tende a preservar o mínimo necessário para o seu sustento e de sua família. Na medida em que o equilíbrio desta relação não é alcançado, floresce junto aos contribuintes um sentimento de inconformismo e rejeição ao tributo. No caso do Brasil, a corrupção, a má administração dos recursos públicos e a elevada carga tributária favoreceram o desequilíbrio e a desconfiança do cidadão quanto à legitimidade do poder tributante do Estado. E, em razão de tais circunstâncias, o inconformismo fiscal torna-se latente.

Portanto, tendo em vista o contexto acima mencionado, esse trabalho se propõe a demonstrar, em sua primeira parte, o princípio do consentimento que se constitui em esteio da legitimidade do Estado em instituir tributos. Em seguida, serão descritas as razões

que levaram ao inconformismo fiscal no Brasil a partir da seguinte indagação: Se o Estado tem a atribuição de prover o bem comum, por que os indivíduos estão insatisfeitos com a tributação? A partir deste questionamento, serão expostas as causas que levaram ao estremecimento da relação entre o fisco e o contribuinte, tais como a corrupção, a má administração dos recursos públicos e a elevada carga tributária. Sem dúvidas, são estes os principais fatores de insatisfação social. Por fim, em uma terceira parte, o trabalho discorrerá sobre o que seria considerado como o ideal de sustentabilidade. Nesse sentido, refletir-se-á sobre coexistência entre a obrigação do Estado em garantir o seu financiamento sem prejudicar os meios de sustento do cidadão e de sua família. Assim, esse trabalho se propõe a descrever o princípio do consentimento, o ideal de sustentabilidade e as consequências da má utilização dos recursos públicos e da desproporcionalidade de sua exigência.

1. O PRINCÍPIO DO CONSENTIMENTO AO TRIBUTO

A palavra “tributo” deriva do latim *tributum* que significa dar, conceder, presentear (SEVEGNANI, 2009, p. 61). Ainda é definida como “1. O que um povo ou um Estado era obrigado a fornecer a outro do qual era dependente. 2. Contribuição genérica, de natureza fiscal, que o Estado exige dos particulares com capacidade tributária”. Segundo Falcão, o tributo se constituiu em marco de civilização e, por isso, acompanhou o processo de evolução da vida em sociedade, passando pela simples forma de dominação até se tornar um instrumento de coesão social (FALCÃO, 2012, p. 97). O tributo é a ferramenta que permite a existência material do Estado. Um dever patrimonial que os indivíduos devem suportar para viver em sociedade (PEZZI, 2008, p. 50). Através da criação do Estado para regular a vida em sociedade, inevitável se fez a instituição dos tributos, tendo em vista que o Estado precisa se manter. Assim, quando o indivíduo, por meio do contrato social conferiu legitimidade para que o Estado pudesse tributá-lo, atribuiu-lhe ainda o poder discricionário para definir as bases econômicas a serem submetidas ao tributo.

Neste sentido, conforme a liberdade de decisão dos detentores do poder, o tributo serviu de pretexto para a conquista de outros territórios, para aumentar as riquezas e financiar os gastos reais. Enquanto o clero e a nobreza não eram tributados, os camponeses e os demais sofriam com as altíssimas cobranças dos impostos sem condições de se contraporem ao poder superior. Essa mentalidade tinha a sua origem desde a época dos impérios, tendo alcançado a era medieval onde predominava a relação feudal de subserviência a um senhor. Como asseverado, somente em 1215, devido aos altíssimos tributos cobrados pelo Rei João sem Terra, os nobres passaram a exigir posturas transparentes. A situação chegou a tal nível que, para continuar financiando as guerras, o rei precisara assinar uma carta, adotada inclusive por outros reis. Desta carta emergiu o princípio que, segundo FALCÃO (2012, p. 138) norteia até hoje as bases democráticas da tributação: o princípio do consentimento:

Da Magna Carta do Rei João Sem Terra emergiu o princípio que norteia até os dias atuais, as bases democráticas da tributação. A afirmativa de que não haveria tributação sem representação (No taxation without representation) seria o grande divisor de águas da história da tributação. O surgimento do princípio do consentimento ao tributo limitou qualquer iniciativa do senhor absolutista no sentido de impor o ônus tributário sem a participação democrática de seus súditos. Desse modo, estaria na origem dos fundamentos econômicos políticos do tributo e que seriam confirmadas nas duas revoluções que definiram os novos horizontes do tributo e da democracia: a Revolução Francesa e a Revolução Industrial.

Até então, esse foi um dos passos mais significativos para a evolução conceitual e democrática do tributo. A partir do princípio do consentimento, qualquer cobrança de tributos exigiria a aprovação da sociedade (FALCÃO, 2009, p. 141). Percebe-se, desta feita, que a instituição do tributo persiste no tempo e moldada às necessidades sociais. Segundo Falcão, embora o pagamento do tributo representasse a limitação dos direitos individuais, não haveria como pensar em uma sociedade sem tributo. O dever cívico de contribuir sempre teve por objetivo o equilíbrio e a vida em sociedade (FALCÃO, 2009, p. 141). Assim, tendo em vista a

necessidade de respeitar a vontade do povo e a de se arrecadar os recursos para que esta vontade fosse concretizada, o princípio do consentimento surgiu com o princípio da legalidade, ambos vistos como pilares da tributação moderna (DANIEL, 2013):

O princípio da legalidade fundamenta o tributo consentido. Ou seja, é o próprio povo, através e seus representantes, legalmente eleitos, quem determina e consente quais exações tributárias podem recair sobre o seu patrimônio e em que medida isso deve ser feito.

Em consequência, a própria legalidade serve de parâmetro, limite e fundamentação para a instituição do tributo. Contudo, vale ressaltar ao se referir à legalidade como um pressuposto de aceitação dos indivíduos, isso não confirma a hipótese de que ela seja suficiente para tal. Conforme menciona GARCIA (2010, p. 205), “A lei é o instrumento, e não a justificativa, por si só, da exigência tributária.” Assim, não obstante a necessidade da legalidade, não é só porque o tributo está legitimado nas normas jurídicas que as pessoas o aceitarão. A instituição dos impostos deve necessariamente acompanhar as demandas sociais para cumprir o objetivo de contenção do arbítrio Estatal e alcançar os fins estabelecidos no momento de sua criação.

Assim, em relação ao tributo algumas questões se impõem como importantes: Como o Estado poderia contribuir efetivamente para o bem-estar comum? A sociedade também precisaria reagiria de alguma forma? O que as pessoas precisam fazer para exercer concretamente a sua cidadania fiscal? A contraprestação do Estado à sociedade e a participação dos cidadãos poderiam minimizar a resistência fiscal? Tais questionamentos serão respondidos tendo por base a necessidade de atuação conjunta do Estado ao exercer suas atividades e a dos cidadãos em contribuir. Desta forma, a rejeição do tributo como resultado da desproporcionalidade da arrecadação e da contraprestação precária oferecida pelo Estado atentam contra o equilíbrio sociopolítico do sistema tributário. Sem dúvida, a tributação sustentável se constitui em alternativa racional para se fazer frente a esse desafio.

2. A REJEIÇÃO AO TRIBUTO: O INCONFORMISMO DO CIDADÃO-CONTRIBUINTE

Além de possuir respaldo legal para que o tributo fosse aceito, a sociedade deve atentar para o fato segundo o qual o Estado age com a finalidade de se alcançar o bem-estar comum. Essa seria o parâmetro da relação Estado-contribuinte. Nesse passo, Tavolaro (2008, p. 36)) demonstra que, para a instituição do tributo, três aspectos devem ser considerados, quais sejam: as necessidades que a arrecadação deverá suprir, a maneira como as funções estatais estão sendo executadas, e, por fim, a relação entre a finalidade de dos tributos e as ações realizadas Estado.

Destarte, vislumbra-se que o tributo apenas será compreendido positivamente pelos indivíduos se o produto da sua arrecadação e da sua destinação respeitarem os desígnios pelos quais eles foram criados. Todavia, a consideração a tais finalidades não ocorreu no Brasil. De fato, pode-se verificar que a má utilização dos recursos públicos cooperou de forma definitiva para a resistência fiscal. Ademais, as experiências negativas quanto à utilização dos recursos públicos pelo Estado e a falta de planejamento dos gastos públicos, ocasionaram graves consequências no interior da sociedade brasileira, conforme mencionado por FERREIRA (1986, p. 40):

Grandes foram as experimentações, graves foram as consequências experimentadas pelo Brasil, especialmente na sua fase e na sua condição de colônia, pela irregularidade, pela falta de compatibilização e de planejamento de uma política de tributos com nossas realidades.

Desta forma, a resistência tributária no Brasil se tornou um fato inevitável, pois a maneira como os tributos foram exigidos e a sua aplicação não consideraram os fins públicos a que deveriam alcançar. O precário planejamento estatal contribuiu para que a população não confiasse na correta utilização dos recursos públicos pelo Estado. Em consequência, não foi possível avaliar o tributo apenas como um instrumento de restrição de liberdade e coletor de recursos que não garantiriam o desenvolvimento social. Atualmente, tais dificuldades persistem, quais sejam: a elevada carga tributária, a má administração dos recursos públicos e a corrupção. A par

disso, serão demonstradas nas próximas linhas as principais razões que atualmente afligem os cidadãos e dificultam a aceitação dos tributos no Brasil.

2.1 A CORRUPÇÃO NO BRASIL

Partindo do pressuposto de que, ao contrário do senso comum, a corrupção também pode ser vista como um fenômeno científico (SILVA, 2002, p. 84), tal fato social constitui-se em um dos principais motivos que prejudicam a relação entre o Estado e o contribuinte. A palavra corrupção tem origem no termo *corruptio*, e denota a “decomposição, putrefação, depravação, desmoralização, sedução e suborno”. Em razão disso, pode-se aferir a corrupção como um ato ilegal no qual dois agentes “travam uma relação “fora-da-lei”, envolvendo a obtenção de propinas” (SILVA, 2002, p. 84). Esta relação ilícita, em que a busca pelos interesses individuais prevalece em detrimento dos fins públicos, agravou a relação entre o Estado e o indivíduo e contribuiu para a resistência fiscal. Martins salienta que a principal problemática da corrupção no Brasil é a relação defeituosa entre o patrimônio público e o privado, cuja origem se deu desde o surgimento do Brasil. Embora naquela época a relação entre os patrimônios pessoais e públicos não causasse indignação, foi a partir dela que a percepção de corrupção passou a existir (MARTINS, 2011, p. 90):

Não é necessário realizar uma pesquisa sistemática de dados para se ter uma ideia, ainda que fragmentária, a respeito do que se poderia chamar de “história da corrupção no Brasil”. A tradição de um sistema político baseado na confusa relação do patrimônio público e do patrimônio privado tem sido a base a partir da qual essa relação foi dando lugar a procedimentos que começaram a ser classificados como atos de corrupção. Poucas vezes, o que hoje chamamos de corrupção chegou a causar indignação política, com efeitos políticos.

Deste modo, além da conflituosa conexão entre os interesses públicos e privados, Cavalcante menciona a presença dos comportamentos ilícitos dos agentes públicos e relaciona a presença da corrupção à inércia dos sujeitos que permanecem acomodados e habituados à improbidade administrativa (CAVALCANTE, 2012, p. 13):

A sociedade brasileira tem sido vítima de um choque ético constante, oriundo dos comportamentos ímprobos e criminosos de agentes públicos, revelados por meio de escândalos que se prorrogam no tempo, ante a acomodação a um inconsciente coletivo que aceita o processo da despesa pública legal.

Ademais, na medida em que os indivíduos se acomodam e não se preocupam com a utilização correta dos recursos públicos, o desrespeito dos governantes sobrevém. Assim, os princípios da legalidade, da economicidade, da eficiência e da transparência dos gastos públicos no processo de despesa pública, são desconsiderados. Por causa disso, a situação se complica gradativamente e diversos casos como esses, por intermédio da mídia, são levados ao conhecimento do público (CAVALCANTE, 2012, p. 13):

Os casos que a mídia tem apresentado aos brasileiros estão ligados por um liame fático, que é o processo de despesa pública deformado pela gestão de autoridades que menoscabam seus compromissos com a legalidade, com a economicidade, com a eficiência e, fundamentalmente, com a transparência dos gastos públicos.

Cumpre mencionar ainda que “a ineficiência dos mecanismos de controle da administração pública, seja o controle interno, seja o controle externo, seja o controle judicial com ou sem participação do Ministério Público” (CAVALCANTE, 2012, p. 13), favorece a proliferação de desvio do dinheiro público. Isso porque a falta de fiscalização permite que os corruptos permaneçam imunes e não sofram as consequências de seus atos. A noção de corrupção no Brasil surgiu vinculada ao processo de desenvolvimento da máquina estatal, somado ao desrespeito dos interesses públicos pelos governantes e à ausência de preocupação por parte dos cidadãos quanto à utilização dos recursos públicos.

Nesse sentido, Cavalcante traz em sua obra “Despesas públicas e corrupção no Brasil” diversos casos de corrupção ocorridos após a instituição da Constituição Federal de 1988 (CAVALCANTE, 2012, p. 16). Os casos elencados pelo autor foram os seguintes: “Anões do Orçamento”, “Mensalão” e a CPI dos Correios, os Sanguessugas, Operação Navalha, os Cartões corporativos, Operação “Caixa de Pandora”. Destaca-se, atualmente, a Operação Lava-

-Jato, que investiga um prejuízo de 6,2 bilhões de reais com desvios de recursos na Petrobrás. Por não ser o intento deste trabalho, os escândalos mencionados não serão tratados pormenorizadamente. O que vale ressaltar, de fato, é a “importância negativa extrema cujo ápice gera uma fantasia a que estamos obrigados a suportar”. Entretanto, este devaneio precisa ser abandonado pelos cidadãos, pois a corrupção poderá deixar de existir a partir do momento em que houver uma maior organização do Estado, conforme dispõe CARVALHOSA (1995, p. 44):

A corrupção e a organização do Estado são inimigas viscerais. Quanto mais organizada a máquina estatal, mais difícil se torna a corrupção. Isso ficou claramente demonstrado nos fatos recentes havidos no Brasil. Somente a falta de controle ou controles frouxos é que ensejaram tantas fraudes e o tremendo assalto praticado contra os cofres públicos.

Portanto, pode-se perceber que a corrupção está enraizada na política e que os brasileiros não aceitam esse estado de coisas. Contudo, a mentalidade de que todos os governantes são corruptos e que não existem pessoas honestas precisa mudar. No momento em que os candidatos perceberem que os cidadãos não votarão nos políticos corruptos, a preocupação e o respeito aos bens públicos será maior. De fato, além de partir dos próprios políticos, a honestidade deve ser buscada por todos, desde os servidores públicos, ao exercerem suas funções, e os cidadãos, no momento do voto. Tal reflexão merece ser feita por todos os brasileiros. E enquanto a corrupção existir, ela será mais uma razão para que toda a sociedade resista ao pagamento dos tributos.

2.2 A MÁ ADMINISTRAÇÃO DOS RECURSOS PÚBLICOS COMO INDUTORA DO COMPORTAMENTO DO CONTRIBUINTE

A legitimidade do Estado ao instituir tributos se deu em função da busca dos indivíduos pelo bem-estar de toda a sociedade. Para que o Governo conseguisse alcançar tais finalidades, o tributo surgiu como instrumento de limitação dos direitos individuais em prol do bem comum. A maneira como o Estado dispõe dos

recursos públicos alcança diversos conflitos além dos quais ele figura como parte, e por causa disso, sua liberdade em destiná-los é limitada. Com efeito, o uso dos recursos públicos deve possuir a finalidade de prover o bem comum e não apenas a manutenção da máquina estatal. Desta feita, tendo em vista que a utilização do dinheiro público possui influência direta no provimento do bem-estar comum, se os recursos são mal utilizados, a própria sociedade será prejudicada. Por causa disso, os cidadãos se preocupam como o Estado está destinando os recursos arrecadados. Dessa forma, em não havendo coerência estatal na execução democrática do orçamento geral, ocorrerá, sem dúvida, uma resistência fiscal.

Considerando a atual conjuntura brasileira e a necessidade do Estado em realizar o gasto público, a precariedade na administração dos recursos que, aliada à corrupção, se constitui em causa de má gestão e da desigualdade no país, que gera, por conseguinte, uma maior desigualdade social. TAFNER (2008, P. 91) salienta os efeitos da reduzida eficiência na administração no Brasil como a redução do potencial de crescimento da economia de médio prazo. A par disso, o mesmo autor menciona que o Brasil está no grupo de países com o pior desempenho no exercício do direito de propriedade, abertura de empresas e de outros direitos:

Además, em el ámbito estricto de la microeconomía, Brasil figura entre el grupo de países con peor desempeño en lo que respecta a coste y tempo para apertura de empresas; ejercicio del derecho de propiedad; tempo y coste para ejercer garantía de crédito, alquiler o cualquier otro derecho, coste y tempo de resolución de conflictos laborales.

Como se nota, “a maior eficiência do gasto público é uma condição necessária para que o Brasil possa obter mais crescimento econômico, menor desigualdade, e mais oportunidades de trabalho” (MENDES, 2013). Considerando que a eficiência no gasto público possui estrita relação com o crescimento econômico, um dos maiores questionamentos sociais quanto às atividades do Estado encontra-se relacionado à má aplicação dos recursos públicos. A correta gestão dos recursos públicos é um instrumento de igualdade social na medida em que inibe a corrupção e favorece a utilização dos tributos para os fins a que este se destina. Quando este fim não

é buscado, os serviços públicos não terão a qualidade esperada e tal realidade dificultará a relação entre o Estado e o contribuinte.

Esta situação se faz presente no Brasil e a sociedade tem em conta que os recursos públicos poderiam ser aplicados de forma mais eficiente. Tendo em vista que as consequências da má gestão são negativas, para o país se desenvolver e buscar uma relação igualitária com outras nações do globo, é necessário que este inconveniente seja suprimido de uma vez por todas da paisagem sociopolítica brasileira. Deste modo, conforme menciona TAFNER (2008, p. 83) em seu estudo da administração dos gastos públicos, embora seja possível visualizar a intenção dos governantes brasileiros em buscar reformas que possibilitem o desenvolvimento econômico e social do Brasil, ele ainda apresenta graves problemas de eficiência nas dimensões econômica, social, institucional e gerencial administrativa.

2.3 AS RAZÕES DA ELEVADA CARGA TRIBUTÁRIA NO BRASIL

A tributação pode ser entendida como um mecanismo de solidariedade social, no qual é retirado uma porcentagem do patrimônio particular do cidadão em prol do financiamento dos serviços públicos e da implementação dos direitos sociais, tendo como objetivo a redução das desigualdades sociais. Contudo, em certo momento, ao perceber que possuía o poder extroverso para aumentar exacerbadamente a quantidade de tributos, o Estado passou a instituí-los ilimitadamente. Por causa disso, o tributo deixou de ser exigido apenas para se atingir o bem-estar comum. Assim, em razão da desproporcionalidade da arrecadação, a elevada carga tributária surgiu como mais um fator negativo a se agregar à resistência fiscal.

Para se analisar de forma objetiva o que significa a carga tributária no contexto econômico, é necessário mensurá-la segundo as metodologias amplamente preconizadas. Para isso, conforme o Relatório de Desenvolvimento Humano, a carga tributária considera a “relação percentual obtida pela divisão do total geral da arrecadação de tributos do país em todas as suas esferas (federal, estadual e municipal) em um ano, pelo valor do Produto Interno

Bruto” (PNUD, 2013). Além de se mencionar a maneira como a carga tributária é calculada, faz-se necessário ainda fazer referência a como se dá a origem dos valores arrecadados. Conforme Braga e Souza, a carga tributária é constituída pelos tributos diretos e indiretos. Os primeiros se referem aqueles incidentes sobre a renda e o patrimônio. Já o segundo incide sobre o consumo de bens e serviços. Neste caso, todos pagam o mesmo valor, independente de sua capacidade financeira. Por causa disso, a noção da progressividade da tributação fica prejudicada, já que a maior parte da população, que possui menos recursos, é a mais tributada. No Brasil, a situação se agrava ainda mais porque o peso da tributação indireta é maior do que a direta. Assim, a maior parcela da população acaba por contribuir mais, sendo, desta feita, mais onerada.

Portanto, a elevada carga tributária também favorece a resistência fiscal, pois a maior parcela da população é a que mais contribui e também a que mais precisa da contraprestação do Estado. Neste curso, Costa dispõe que a elevada carga tributária se refere a um problema político, pois demonstra a opção dos governantes em impor aos mais pobres determinados graus de sacrifícios (GARCIA, 2010, p. 71):

A carga tributária constitui um problema muito mais político do que jurídico, porque releva a opção política de impor aos cidadãos um determinado grau de sacrifício para a geração dos recursos necessários ao alcance de certos objetivos numa determinada sociedade. No Brasil, esse grau de sacrifício é elevado e, lamentavelmente, sobrecarrega mais aqueles que têm menor aptidão para contribuir. Isso porque nosso sistema faz recair a maior parte da carga tributária sobre o consumo, ao invés de fazê-lo sobre a renda, e o patrimônio, como se dá nos países mais desenvolvidos. E os mais pobres, que não têm renda suficiente, nem patrimônio, mas consomem, ainda que em pequena escala, é que suportam a maior parte da carga tributária, o que é uma injustiça.

A questão da elevada carga tributária brasileira não se resume somente à arrecadação. O que ocorre é que os tributos arrecadados não retornam aos cidadãos. Se o indivíduo pagasse os tributos e usufrísse de boas escolas, saneamento básico, saúde, segurança e moradia, ele teria condições de saber que sua contribuição está sendo empregada nos diversos segmentos sociais.

Embora o Estado brasileiro tenha uma das maiores cargas tributárias do mundo, o seu retorno à população é ínfimo. Nesse sentido, uma pergunta inevitável se impõe: Em que ponto a arrecadação deixa de ser benéfica para prejudicar a relação entre a sociedade e o Estado? Neste sentido, a próxima abordagem desse trabalho tratará do equilíbrio entre a legitimidade do Estado em arrecadar e a do cidadão em contribuir.

3. A NOÇÃO DE SUSTENTABILIDADE E A SUA APLICAÇÃO ANALÓGICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A relação entre Estado e contribuinte é sinalagmática. Isto significa que cada parte desta relação possui direitos e deveres. Embora as duas partes tenham obrigações, o Estado, por visar o bem-estar comum, possui privilégios nessa relação, como por exemplo, a arrecadação compulsória de tributos instituídos pelo ente estatal. Contudo, vale ressaltar que, embora possua privilégios, o Estado também precisará corresponder e retribuir a confiança depositada pelos cidadãos no momento da criação e pactuação do contrato social. Nesse sentido, Buffon expressa que o Estado deverá demonstrar como os recursos arrecadados poderão contribuir para o bem estar da coletividade (BUFFON, 2009, p. 98):

A solidariedade pode ser vislumbrada a partir de dois enfoques: a) a o Estado exige do cidadão o pagamento de tributos não vinculados (especialmente impostos), tendo por fim precípua a obtenção de receitas, sendo que nessa atividade dispensa ou concede um tratamento menos gravoso àqueles cidadãos ou grupos com menor capacidade econômica. Se, por um lado, a ideia de solidariedade social implica tratamento menos gravoso, por outro, impõe a assunção de um ônus mais significativo para aqueles cidadãos com maior capacidade econômica.

Desta forma, os dois lados deste liame podem ser descritos da seguinte maneira: o Estado possui o direito de arrecadar e o dever de restituir tais recursos em benefícios para a sociedade. Por sua vez, os cidadãos terão como direito a garantia de que o governo sempre trabalhará visando o bem-estar comum, e como deveres o pagamento dos tributos e o exercício dos direitos políticos, como o de votar, por exemplo. Desta forma, é certo que, para uma

coexistência saudável entre o Estado e o contribuinte, é necessário que cada um cumpra com os seus direitos e os seus deveres.

Por tais motivos, e em razão da necessidade de coexistência entre a tributação e a capacidade contributiva, o conceito de sustentabilidade será debatido e aplicado analogicamente ao Direito Tributário. Da mesma forma que o desenvolvimento sustentável exige a coexistência do crescimento econômico e da preservação ambiental, a instituição dos tributos precisa respeitar simultaneamente a necessidade de financiamento do Estado e a capacidade contributiva. Aliado ao ideal de sustentabilidade e, por meio do princípio da legalidade e do consentimento, a instituição dos tributos poderá alcançar os fins sociais e a aceitabilidade social. Nesse passo, a fim de se evidenciar as responsabilidades do Estado, far-se-á uma reflexão no tocante à tributação sustentável.

Por fim, o conceito de cidadania fiscal também será tratado, pois é necessário considerar que os indivíduos precisam entender e se conscientizar de que os tributos possuem função social e que, para o alcance dela, a exigência fiscal é indispensável. Assim, a cidadania fiscal é um requisito necessário para que os indivíduos possam contribuir com mais responsabilidade. Portanto, a definição de sustentabilidade é importante para identificar que é possível a coexistência entre a arrecadação e o respeito à capacidade que o indivíduo tem de contribuir. Assim, o Estado deverá arrecadar de forma razoável e, por outro lado, o cidadão, além de ser titular de direitos, também possuirá o dever de ser solidário e pagar tributos (MACHADO, 2007, p. 57).

No decorrer da história da humanidade, diversas experiências permitiram ao homem verificar que o crescimento econômico e industrial deveria estar atrelado ao ideal de sustentabilidade. Isso porque, além de evoluir economicamente, o Estado também precisava garantir o desenvolvimento social e a preservação ambiental. A par disso, o conceito do que é sustentável surgiu e evoluiu para o que se conhece atualmente. De plano, a preocupação social surgiu com mais intensidade no século passado, principalmente após a Segunda Guerra Mundial, em razão das mazelas decorrentes das guerras, como por exemplo, o desemprego, a miséria e as desigualdades sociais (OLIVEIRA, SOUZA, 2006, p. 16). Outro fator que

contribuiu significativamente para o ideal de sustentabilidade foi a industrialização. Ela pregava o crescimento contínuo e independente de cada país. Desta feita, um país desenvolvido seria aquele que conseguisse evoluir e crescer continuamente. Assim, a maturidade do desenvolvimento se daria ao atingir o crescimento autossustentado, ou seja, talvez alcançar a capacidade de crescer sem fim, de maneira contínua (OLIVEIRA, SOUZA, 2006, p. 16).

No entanto, percebeu-se que a busca sem limites para a industrialização e a destruição em massa ocasionada pelas guerras mundiais traziam inúmeros efeitos negativos para a sociedade e para o mundo. Devido a esta constatação, verificou-se que o modelo de crescimento desregrado é autodestrutivo na medida em que o indivíduo somente pensa em criar, adquirir e manter bens sem repor aquilo que está sendo retirado da natureza. Assim, a sociedade passa a se preocupar com a necessidade de oferecer à população futura os recursos naturais que atualmente existem e que deixariam de existir se não fosse despertada uma conscientização coletiva e nesse contexto, pode-se visualizar o surgimento do desenvolvimento sustentável (OLIVEIRA, SOUZA, 2006, p. 16). Ele originou-se da preocupação da sociedade com a oferta futura de bens e serviços indispensáveis à continuidade da vida no planeta. A procura por alternativas razoáveis para se encontrar o equilíbrio entre a necessidade do crescimento econômico e manutenção dos recursos naturais. Assim, o desenvolvimento sustentável passa a ser buscado como o equilíbrio entre a necessidade do desenvolvimento e a preservação dos recursos naturais.

Portanto, segundo a perspectiva supracitada, o conceito de desenvolvimento sustentável surgiu a partir da necessidade de coexistirem o desenvolvimento econômico e a preservação da natureza. Assim, para que exista o verdadeiro desenvolvimento sustentável, a sociedade deve agir como tal, isto é, incluindo em seus princípios a solidariedade, diminuindo os ideais capitalistas e consumistas e se preocupando mais com a natureza. E isso ocorrerá quando ela deixar de criar seus valores morais somente em razão de si mesma, e passar a considerar todo o ambiente em que vive. Desta feita, a sustentabilidade refere-se a práticas que permitem que o desenvolvimento e a preservação do meio ambiente aconteçam

no presente e continuem no futuro, não havendo um esgotamento nem de um, nem de outro (HACK, 2002, p. 136). E esta busca pelo equilíbrio e pela não exclusão é um dos aspectos que podem ser considerados quando se discorre sobre o ideal da sustentabilidade. Portanto, um dos principais desafios da sustentabilidade é descobrir como o desenvolvimento social e econômico poderá ser alcançado sem colocar em perigo os ecossistemas do planeta.

Neste passo, de acordo com os ideais de coexistência entre o desenvolvimento econômico e a preservação da natureza, é possível aplicar o conceito de sustentabilidade ao Direito Tributário. Essa analogia é possível graças à necessidade de coexistência entre a arrecadação e a capacidade contributiva. Tal comparação se torna importante porque a obrigação de pagar tributos não é vista com comodidade em um Estado capitalista no qual os indivíduos se preocupam primeiramente, com seus desejos pessoais para depois se preocuparem com o bem comum. Assim, para que o indivíduo se sinta motivado a contribuir de forma pacífica, o Estado deverá corresponder às expectativas sociais e devolver à sociedade algum benefício justo decorrente da arrecadação (NUNES, 2013). MACHADO (2007, p. 61) menciona que, embora os limites do poder de tributar sirvam de fundamento para suprimir a liberdade dos indivíduos, ele também deve ser justo e proporcional. Se isso não ocorrer, a atividade estatal poderá, possivelmente, ser vista como injusta:

Pode-se afirmar, portanto, que no Estado Social, a liberdade, com todos os direitos que lhe são próprios, tem um preço, mas que, evidentemente, tal preço não há de consistir na própria supressão dessa liberdade. Deve ser justo, proporcional e razoável, como se esperar em uma democracia consagrada pelas modernas Constituições, nas quais os princípios da razoabilidade e da proporcionalidade são assegurados, implícita ou explicitamente, e devem orientar toda a atividade estatal, sob pena de, a pretexto realizar um Estado Social, construir-se, isto sim, um Estado de injustiças sociais.

O Estado deveria ser o maior interessado na aceitação dos tributos pela sociedade, pois a sua existência depende do tributo e do apoio social, conforme dispõe PAULSEN (2003, p. 18):

O Estado, como instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada, depende de recursos para sua manutenção e para a realização dos seus objetivos. Isso independe da ideologia que inspire as instituições políticas, tampouco do seu estágio de desenvolvimento. A tributação é inerente ao Estado, seja totalitário ou democrático. Independentemente de o Estado servir de instrumento da sociedade ou servir-se dela, a busca de recursos privados para a manutenção do Estado é uma constante na história.

De fato, a tributação é inerente ao Estado, independentemente de seu caráter democrático ou autoritário. Tal ferramenta permite a manutenção da máquina estatal bem como a busca pela garantia dos direitos fundamentais. Ou seja, a tributação é benéfica para os dois lados desta relação: o Estado – que passa a ter condições de existência e o contribuinte o qual passa a ter a oportunidade usufruir de seus direitos constitucionais. Portanto, o conceito de sustentabilidade na perspectiva da tributação pode ser visto da seguinte forma: se o Estado não nivelar a capacidade do indivíduo em contribuir com a necessidade do seu financiamento, tal modelo de arrecadação se mostrará infrutífero, visto que sua existência depende da convivência entre os dois. Ou seja, se o Estado tributar em excesso, terá mais recursos. Contudo, a longo prazo, a excessiva tributação prejudicará o contribuinte e, no decorrer do tempo, o indivíduo não terá recursos suficientes para se manter e sustentar o Estado ao mesmo tempo. Já no caso de uma baixa tributação, o contribuinte terá um breve alívio. Porém, mas com o tempo, o Estado não conseguirá fornecer e executar suas atribuições conforme estabelecido no contrato social. Nesta perspectiva, HACK (2002, p. 139) relaciona a tributação e a sustentabilidade da seguinte forma:

A tributação sustentável, então, deve buscar o mesmo equilíbrio visto no desenvolvimento sustentável. O conflito existente na questão tributária se dá, de um lado, pela necessidade do Estado de obter recursos para suas atividades e, de outro lado, na capacidade contributiva do contribuinte. Se privilegiarmos o contribuinte, reduzindo a tributação, corre-se o risco do Estado ficar sem os recursos necessários às suas atividades; todavia, se privilegiarmos a tributação, temos o risco de impedir o desenvolvimento econômico pela excessiva absorção de recursos do contribuinte.

Verifica-se, portanto, que os dois aspectos da tributação – a necessidade de financiamento e a capacidade contributiva – devem ser considerados. Ou seja, para que a tributação se dê de forma equilibrada deverá observar os limites, os princípios e os critérios que preservam a segurança e a justiça, observadas ainda a razoabilidade e a proporcionalidade. A instituição dos tributos deve respeitar outros limites, haja vista a sua impossibilidade de restringir-se somente à manutenção do Estado. Este se reveste de poderes instrumentais para proporcionar o interesse público à sociedade. Esta é a razão de sua existência.

4. A NOÇÃO DE CIDADANIA FISCAL E O DEVER DE PAGAR TRIBUTOS

Em linhas gerais, a intenção em dispormos sobre a cidadania fiscal relaciona-se com a necessidade de conscientização dos indivíduos em pagar os tributos. Isso porque, na maioria das vezes, as pessoas somente contribuem em razão da coerção do Estado, o que não depende do indivíduo e este não entende a necessidade do tributo e dos seus benefícios para o interesse coletivo. A necessidade acima descrita pode ser visualizada nas palavras de Adam Smith para quem “O tributo é o instrumento que permite a existência material do Estado, traduzindo um dever patrimonial que os indivíduos devem suportar para viver em coletividade” (PEZZI, 2008, p. 50). Por essa razão, SOUSA (2013) expressou que a tributação é um fenômeno que vai além da vontade dos indivíduos: “A tributação é fato jurídico-econômico-social que transcende a vontade individual. Toda a sociedade e entes privados são impelidos a contribuir para a manutenção do Estado, através do pagamento de tributos” (PEZZI, 2008, p. 50).

Sem dúvida, os indivíduos sabem da necessidade de se pagar tributos. Todavia, às vezes pode ocorrer um questionamento a respeito, por que se deve pagar tributos? A resposta é simples. Além da existência e criação do Estado e da sociedade já mencionados neste trabalho, a própria concretização dos direitos fundamentais só poderá ser feita através da contribuição dos cidadãos. Por tais razões, BUFFON (2009, p. 15) completa o sentido desta necessidade: “Não é possível a concretização dos direitos fundamentais,

sem que haja o cumprimento por parte dos cidadãos, de um dos principais deveres de cidadania: pagar tributos”. Por fim, ele ainda menciona que pelo simples fato que a condição humana ser pensada a partir a inserção do homem na sociedade, tal pressuposto, por si só, bastaria para justificar o dever fundamental de pagar tributos.

Enfim, não se faz necessário um profundo esforço intelectual para se compreender a importância do dever fundamental de pagar tributos, pois sem ele a própria figura do Estado resta quase inviabilizada, uma vez que não é possível pensar uma sociedade organizada sem que existam fontes de recursos para financiar ônus dessa organização, exceto se o exemplo pensado for uma sociedade a qual os bens de produção estejam concentrados nas mãos do próprio Estado.

Contudo, analisando a tributação por outro lado e segundo o ideal expresso através da tributação sustentável, pode-se asseverar que, embora seja compulsória, a instituição dos tributos precisa respeitar os princípios limitadores do poder de tributar. Isto é, os princípios tributários garantem ao Estado a possibilidade de tributar, mas ao mesmo tempo limitam este direito. Assim, deve-se levar em consideração que a tributação deve ser sustentável, pois os dois lados – Estado e contribuinte – devem ser atendidos. Se esta premissa não for respeitada, a resistência fiscal será praticamente inevitável. Além disso, se o cidadão não entende a necessidade de se contribuir e simplesmente o faz porque é obrigado, a tributação também não será vista com bons olhos por ele. Nesse sentido, vale frisar as palavras de Buffon que relaciona a rejeição social aos tributos com a falta de entendimento dos integrantes da sociedade ao dizer que “é certo que, inegavelmente, a exigência de tributos corresponde a uma norma de rejeição social, ou seja, esse verdadeiro dever de cidadania não é entendido por uma parcela significativa da população como um dever moralmente legítimo BUFFON (2009, p. 15). Deste modo, ao não entender a importância do tributo, os indivíduos, descrentes de sua eficácia, fazem o máximo para pagar o mínimo possível, o que vai de encontro com o ideal de cidadania fiscal, com a própria solidariedade e principalmente, com o bem comum.

Na mesma linha de pensamento dos autores acima, RIBEIRO e GESTEIRO (2013) expressam claramente que a cidadania fiscal só ocorrerá se os cidadãos entenderem que é através do pagamento

dos tributos que “o estado cumpre o seu objetivo, protegendo um bem coletivo, e possibilitando a efetivação dos direitos sociais prestacionais” (SOUSA, 2013). De fato, isso significa que o ideal de justiça tributária pode ser vislumbrado a partir do momento em que o Estado garante a todas as pessoas o dever de pagar impostos. Todavia, tal obrigação deverá ocorrer na medida da capacidade contributiva individual. Assim, como requisito para a cidadania fiscal, os contribuintes também precisam ter a segurança de que estarão sendo cobrados de forma justa. Nesse passo, qual seria o ideal de justiça tributária? Esta pergunta, por ser tão subjetiva, depende do ponto de vista de quem a analisa. De todo modo, acreditamos que o ideal de justiça tributária seria aquele que busca disponibilizar a todos, sem distinção, os direitos individuais mínimos garantidos constitucionalmente.

Em síntese, o instituto da cidadania fiscal acredita que os cidadãos precisam entender a real necessidade da tributação, pois pagar os tributos sem compreender as causas que levaram os nossos antepassados a criá-los não é saudável para a continuidade da relação entre Estado e contribuinte. Isso porque se os indivíduos não souberem onde estão sendo aplicados os tributos, o sentimento de que eles estão sendo prejudicados poderá existir já que seus recursos estão sendo limitados sem nenhum fim específico. Entretanto, além de entender o porquê, os cidadãos também precisam procurar saber e exigir que o Estado corresponda às arrecadações, que seja transparente e utilize os recursos com estratégia e sabiamente. Assim, a sociedade conseguirá perceber em quais segmentos os tributos estão sendo utilizados, e conseqüentemente, haverá maior aceitação do tributo.

CONCLUSÃO

A análise realizada no decorrer deste trabalho teve como finalidade demonstrar a importância da tributação na relação entre o Estado e o contribuinte, e as consequências advindas da má utilização dos recursos públicos. Conforme exposto, não é possível a existência da sociedade sem a cobrança do tributo. Isso porque a organização de um ente estatal para regular a sociedade se deu

através do Estado, cujas atividades são subsidiadas por intermédio do financiamento público. De fato, considerando que o cidadão precisa ceder parte de seus bens para beneficiar a coletividade, a tributação apenas é compreendida a partir da necessidade de se estabelecer o convívio social e a solidariedade.

A princípio, como apenas existia a legitimidade em tributar, os governantes não possuíam limites jurídicos e sociais para instituir os tributos. Assim, bastava apenas o poder extroverso do Estado para arrecadar. Em razão desta liberdade, embora os impostos tenham surgido com a finalidade de promover igualmente o bem comum, no transcorrer da história ele foi utilizado para se alcançar outros fins. O uso dos tributos passou a ser feito de forma distorcida, pois os impostos proporcionaram privilégios aos seus governantes em detrimento da sua utilização para os fins aos quais ele havia sido criado: melhorar a vida em sociedade.

Portanto, ao invés de ser um instrumento de igualdade social, o mau uso dos recursos públicos passou a contribuir para o crescimento da desigualdade entre os indivíduos. Tal realidade ultrapassou séculos e persiste até os dias atuais. No caso do Brasil, diversos fatores contribuíram para a resistência fiscal. Os atos de corrupção e a elevada carga tributária aliada à má administração dos recursos públicos causaram grande insatisfação desde o surgimento do Brasil e, infelizmente, permanecem até hoje ocasionando a indignação popular.

Desta forma, apesar de o Estado ser legítimo para instituir tributos, se os anseios sociais não forem considerados e, principalmente, respeitados, sua relação com o contribuinte restará prejudicada, o que poderá comprometer a estrutura social que conhecemos atualmente. A indispensabilidade do equilíbrio na relação entre o Estado e o contribuinte nos impulsiona a estudá-la por meio da perspectiva da Tributação Sustentável. Através desta analogia, a arrecadação deve respeitar a capacidade contributiva de cada cidadão. Além disso, deve ser utilizada da melhor forma possível para garantir os direitos fundamentais do ser humano, principalmente aqueles que exigem uma prestação afirmativa do Estado.

A tributação sustentável, portanto, surge como uma alternativa em que é possível equilibrar a necessidade do Estado em

arrecadar com a capacidade do cidadão em contribuir na medida de suas possibilidades. Isso porque, se acreditamos na mínima intervenção do Estado na economia, a arrecadação de impostos é a forma mais correta para angariar recursos. Tal ferramenta deve persistir no tempo, e para que isso ocorra, o cidadão precisa ter condições de suportá-la a longo prazo. Os governantes, por outro lado, devem administrar os recursos de forma eficiente para evitar as mazelas decorrentes da má gestão, dentre elas a corrupção, a má administração dos recursos públicos e a elevada carga tributária. A cidadania fiscal, por sua vez, parte do contribuinte e colabora para o alcance da tributação sustentável. A consciência e a maturidade do indivíduo para ceder seus próprios bens em prol da sociedade é benéfica para todos, pois as melhorias entregues pelo Estado estarão à disposição de cada cidadão. Assim, a perspectiva da sustentabilidade consegue manter o Estado e, ao mesmo tempo, proporcionar os avanços sociais tão desejados pela sociedade.

REFERÊNCIAS

BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. **O livro negro da corrupção**. Rio de Janeiro: Paz e Terra, 1995.

CAVALCANTE, Ruszel. **Despesa pública e corrupção no Brasil**. Brasília: Fundação Astrojildo Pereira (FAP), 2012.

DANIEL, Denise de Cássia. **O Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas e a compensação dos prejuízos fiscais**. Disponível em: <<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp008496.pdf>>. Acesso em: 02 set. 2013.

FALCÃO, M. A., MACHADO, Ieda. O déficit democrático do sistema tributário brasileiro: a tênue linha entre o princípio da capacidade contributiva e o princípio de vedação ao confisco, **Nomos**, Fortaleza, 32, 1, pp. 91-105, 2012.

FALCÃO, Maurin Almeida. A construção doutrinária e ideológica do tributo: do pensamento liberal e social-democrata à pós-modernidade. In: Jussara Suzi Assis Borges Nasser Ferreira e Maria de Fátima Ribeiro

(Org.). **Atividade Empresarial e Mudança Social**. 1a.ed. Marília-SP: Artes & Ciências, v. 01, p. 137-156, 2009.

FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria econômica clássica do tributo. **Revista de Direito Empresarial**, Belo Horizonte, n. 3, set/dez 2012.

FERREIRA, Benedito. **A história da tributação no Brasil: causas e efeitos**. Brasília: Senado Federal, Centro Gráfico, 1986.

GARCIA, Maria. “1789: Inconfidência Mineira, a Revolução Francesa do Brasil. Tributação e o direito à liberdade. **Revista de Direito Constitucional e Internacional**. São Paulo, v. 18, n. 71, p.203-227, abr/jun 2010.

HACK, Érico. As finalidades do tributo: como ele pode ser utilizado como instrumento de arrecadação e busca dos objetivos do Estado. **Revista Eletrônica do Curso de Direito Das Faculdades OPET**, Curitiba, n. 7, p.135-153, jan/jun. 2012.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. **Interesse Público e direitos do contribuinte**. São Paulo, Dialética, 2007.

MARTINS, José de Sousa. **A política do Brasil: lúmpen e místico**. São Paulo: Contexto, 2011.

MENDES, Marcos. **Eficiência do gasto público: o governo focado na solução das “falhas de mercado”**. Disponível em: <<http://www.economia.esalq.usp.br/intranet/uploadfiles/2013.pdf>>. Acesso em: 06 out. 2013.

NUNES, Allan Titonelli, **A tributação como vetor do desenvolvimento sustentável**. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/23049/a-tributacao-como-vetor-do-desenvolvimento-sustentavel>>. Acesso em: 08 set. 2013.

OLIVEIRA, Gilson Batista de, LIMA, José Edmilson de Souza. **Desenvolvimento Sustentável em foco: uma contribuição multidisciplinar**. Curitiba, São Paulo: Annablume, 2006.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 5ª edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.

PEZZI, Alexandra Cristina Giacomet. **Dignidade da pessoa humana: Mínimo existencial e Limites à tributação no Estado Democrático de Direito**. Curitiba, Juruá, 2008.

PNUD. **Relatório do desenvolvimento Humano 2013: A Ascensão do Sul o Progresso Humano num mundo diversificado**. Disponível em: <<http://www.pnud.org.br/arquivos/rdh-2013.pdf>>. Acesso em: 08 out. 2013.

RIBEIRO, Maria de Fátima, GESTEIRO, Natália Paludetto. **A busca da cidadania fiscal no desenvolvimento econômico: função social do tributo**. Disponível em: <<http://www.diritto.it/docs/archivio/1/20651.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2013

SEVEGNANI, Joacir. **Resistência aos Tributos no Brasil: Estado e Sociedade em conflito**. Florianópolis: Conceito Editorial, 2009.

SILVA, Marcos Fernandes Gonçalves da. **A economia política da corrupção no Brasil**. São Paulo: Senac, 2002.

SOUSA, João Paulo Domingos de. **Tributação e cidadania**. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=11593>. Acesso em: 05 set. 2013.

TAFNER, Paulo. Brasil. In: NOVELLI, Antonio Cusato. **Eficiencia del gasto público en América Latina**. Fundação Konrad Adenauer, p. 81-95, 2008.

TAVOLARO, Agostinho. Análise e perspectivas do Sistema Tributário Brasileiro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva, CASTRO, Paulo Rabello de, MARTINS, Rogério Vidal Gandra da Silva. **Tributos no Brasil: auge, declínio e reforma**. São Paulo: Tabor, 2008, p. 30-40.

Recebido em 04/03/2016.

Aprovado em 09/06/2016.

