



O PAGAMENTO DE TRIBUTOS COMO UM DEVER FUNDAMENTAL NO BRASIL

TAX PAYMENT AS A FUNDAMENTAL DUTY IN BRAZIL

Ângelo Marcio Mendes Pereira OLIVEIRA
Faculdade Católica Dom Orione (FACDO)
E-mail: angelomarciooliveira@catolicaorione.edu.br
ORCID: <http://orcid.org/0009-0008-9399-2825>

Haleks Marques SILVA
Faculdade Católica Dom Orione (FACDO)
E-mail: haleksmarquessilva@catolicaorione.edu.br
ORCID: <http://orcid.org/0000-0002-7198-8875>

263

RESUMO

Os tributos é motivo de tensão entre Estado e cidadãos, que resistem cada vez mais a pagá-los, seja alegando carga tributária exorbitante ou ausência de contraprestação equivalente por parte do primeiro. No entanto, sob o argumento de que a tributação é fator indispensável para a manutenção do Estado e para a realização de suas funções, surge a concepção de que o pagamento dos tributos é um dever fundamental, e que, inclusive quando se fala em Brasil, há dispositivos constitucionais que confirmam tal entendimento. A partir disso, e com o objetivo de colaborar para o estabelecimento de uma nova relação tributária entre fisco e contribuinte, mais harmônica e instrumentalizadora da concretização de direitos, este artigo se valendo preponderantemente de revisão bibliográfica e utilizando o método dialético, apresenta a teoria que defende consistir o pagamento dos tributos um dever fundamental como legitimadora social da tributação, aponta a solidariedade e a cidadania como alicerces da compreensão e aceitação do pagamento de tributos como um dever fundamental, e defende ser esse dever, instrumento necessário para a efetivação dos direitos fundamentais sociais. Chegando assim, no término deste artigo à conclusão de que a concepção do pagamento de tributos como um dever fundamental é, verdadeiramente, correspondente às características e finalidades do Estado Social Democrático de Direito, modelo inclusive adotado pelo Brasil; e que, defender esse posicionamento não configura advogar em prol do Estado, como um olhar mais superficial pode sugerir. Mas sim, em defesa da sociedade, pois recursos financeiros

são essenciais para que seja possibilitado ao Estado promover de forma material os direitos sociais dos cidadãos, e conseqüentemente alcançar boa parte dos seus objetivos constitucionais. No entanto, conclui-se também, que, para que essa teoria seja capaz de gerar bons frutos, se revela necessário um processo de amadurecimento acerca da relação tributária, tanto por parte do Estado que precisa ter consciência, e agir de acordo com ela, de sua responsabilidade em cumprir no mundo dos fatos com os deveres que lhe cabe e estão ligados direta ou indiretamente ao seu legítimo direito de cobrar tributos. Quanto por parte dos cidadãos, que necessitam aceitar o dever fundamental de pagar tributos, além de conhecer e cobrar os direitos que lhes são possibilitados através dele.

Palavras-chave: Estado Social Democrático de Direito. Tributação. Dever Fundamental.

ABSTRACT

Taxes are a source of tension between the State and citizens, who increasingly resist paying them, either claiming an exorbitant tax burden or the absence of equivalent compensation on the part of the former. However, under the argument that taxation is an indispensable factor for the maintenance of the State and for the performance of its functions, the conception arises that the payment of taxes is a fundamental duty, and that, even when talking about Brazil, there are constitutional devices that confirm such an understanding. From this, and with the objective of collaborating for the establishment of a new tax relationship between the tax authorities and the taxpayer, more harmonious and instrumental in the realization of rights, this article, making use predominantly of a bibliographical review and using the dialectical method, presents the theory that argues that the payment of taxes is a fundamental duty as a social legitimizer of taxation, points to solidarity and citizenship as the foundations of understanding and acceptance of the payment of taxes as a fundamental duty, and argues that this duty is a necessary instrument for the realization of fundamental rights social. Thus, at the end of this article, we reach the conclusion that the conception of paying taxes as a fundamental duty truly corresponds to the characteristics and purposes of the Social Democratic State of Law, a model even adopted by Brazil; and that defending this position does not constitute advocating for the State, as a more

superficial look might suggest. But yes, in defense of society, as financial resources are essential for the State to be able to materially promote the social rights of citizens, and consequently achieve a good part of its constitutional objectives. However, it is also concluded that, for this theory to be able to generate good results, a maturing process about the tax relationship is necessary, both on the part of the State that needs to be aware, and act in accordance with it, of its responsibility to comply in the world of facts with the duties that are incumbent upon it and are directly or indirectly linked to its legitimate right to collect taxes. As for the citizens, who need to accept the fundamental duty to pay taxes, in addition to knowing and demanding the rights that are made possible through it.

Keywords: Social Democratic State of Law. Taxation. Fundamental Duty.

INTRODUÇÃO

O Brasil realiza uma das maiores arrecadações financeiras do mundo com a tributação e, ainda assim, a imagem da miserabilidade a que se está sujeito grande número de cidadãos brasileiros que não gozam nem mesmo da menor parcela dos direitos básicos que lhes são assegurados pela Constituição Federal. Assim como a repercussão internacional do que pode ser a sua mais forte causa, os escândalos de corrupção.

Há no país um cenário de insegurança e injustiça, além de um acesso acelerado à informação, o que faz com que aquilo que sempre existiu se torne cada vez maior, a insatisfação por parte dos cidadãos em pagar tributos. Cresce uma resistência concreta a esse instituto, que acontece tanto através de manifestações populares, quanto através de artimanhas ilegais, como a famosa sonegação fiscal.

Apesar disso, a tributação mantém o seu caráter de medida legal, e ainda, instrumento necessário para a concretização de um Estado Social Democrático de Direito. Toda essa complexidade da realidade brasileira fez surgir o anseio de analisar a tributação a partir de um novo olhar, que vincule esse instituto a benefícios sociais, nascendo assim, o objeto de estudo deste trabalho: a concepção do pagamento de tributos como um dever fundamental.

Dessa forma, com esta pesquisa, pretende-se contribuir para a construção de caminhos que levem ao desenvolvimento de uma compreensão mais satisfatória da

arrecadação de tributos, para a consolidação de uma teoria que provoque uma maior harmonia na relação fisco-contribuinte, um maior comprometimento do Estado em direcionar o produto da tributação para o alcance de benefícios sociais e um maior empenho dos cidadãos em cobrar. Para alcançar os objetivos apresentados, o trabalho se dividirá em três seções primárias, as quais contarão ainda com subseções.

Na primeira delas, com a pretensão de demonstrar a evolução da relação tributária ao longo dos tempos e assim, compreender a que se tem hoje, realizando um breve resgate histórico da tributação, considerando inclusive, alguns dos conflitos tidos como relevantes para que se chegasse ao cenário atual.

Na segunda, o fato de a tributação ser um instrumento legal não garante a sua legitimação social, serão apresentadas teorias que buscam justificar a oneração dos contribuintes e, posteriormente, se tratará da ordem jurídica vigente como fundamento da tributação no Brasil.

Por fim, a última seção deste artigo científico abordará de forma específica a concepção do pagamento de tributos como um dever fundamental, onde nela se examinará inicialmente os deveres fundamentais de forma geral, para em seguida tratar de forma pormenorizada do dever fundamental de pagar tributos, a cidadania e a solidariedade serão apresentadas como alicerces desse dever fundamental, e se encerrará examinando a vinculação do pagamento de tributos com a viabilização dos direitos fundamentais sociais.

É preciso destacar que em todas as seções se busca refletir acerca da realidade do Brasil, as mesmas não se limitarão a abordar o tema sob a perspectiva local, até mesmo porque ainda existe pouca difusão e, conseqüentemente, há carência de material nacional acerca do tema. No entanto, tendo consciência da significativa contribuição da doutrina comparada para o avanço de diversos institutos jurídicos, se a ausência de limitação ao cenário brasileiro não prejudicou a pesquisa.

Além do mais, prováveis conseqüências de se reconhecer um dever fundamental de pagar tributos não serão exploradas de forma direta. Por isso, metodologicamente falando, pode-se afirmar que esta se trata de uma pesquisa bibliográfica e documental para refletir um pouco mais sobre a matéria, e assim, poder colaborar na sua compreensão e conseqüentemente avanço. Do ponto de vista de seus objetivos, se classifica como exploratória, pois visa proporcionar maior familiaridade da sociedade, especialmente a acadêmica, com a percepção de pagamento de tributos como um dever

fundamental, o seu enfoque é eminentemente qualitativo, e por reconhecer que tal assunto não pode ser trabalhado fora do contexto social e político do país, se fará uso do método dialético.

Por fim, o trabalho é justificado por se entender, a partir do atual contexto da relação jurídica tributária, que no Brasil, a legitimação social do tributo e a pacificação da relação entre fisco e contribuinte são pressupostos necessários para que se concretize o Estado Social Democrático de Direito que se apresenta na Carta Magna do país.

BREVE RESGATE HISTÓRICO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA

Desde que o estágio primitivo de coexistência foi abandonado pelo homem, a tributação se fez presente como instrumento necessário para a manutenção do Estado, instituição indispensável à existência de uma sociedade organizada. Nesse sentido, Paulsen (2014, p. 15) dispõe:

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.

Pode-se afirmar, portanto, que a história do tributo se confunde com a da própria civilização, pois há evidências da sua existência ainda nos primórdios da história das sociedades organizadas. Araújo (2012, p. 19) afirma que: “o tributo se revela um produto da vida em sociedade”. Sua sempre presença, no entanto, não se deu de forma regular. A relação entre o Estado fiscal e o cidadão contribuinte passou por transformações profundas, seja pela forma como o homem via o Estado, ou pelos princípios e objetivos da relação tributária mantidos por este último em cada época. Como explica Araújo (2012, p. 19):

Da mesma forma que as civilizações evoluíram, a tributação foi se modelando ao longo dos tempos, sofrendo influência das correntes políticas que, à sua maneira, demonstraram percepções diferenciadas sobre o financiamento estatal.

É tão clara a variação de como o tributo é tratado por Estado e cidadãos ao longo dos anos, que Baleeiro (2004) aponta a evolução histórica das receitas públicas, das

quais os tributos constituem a mais importante, em fases sucessivas, embora possam ser coexistentes, são elas:

- 1) fase parasitária (quando os povos vencidos são extorquidos);
- 2) fase dominial (patrimônio público é explorado);
- 3) fase regaliana (cobranças de direitos reais ou realengos, ex: pedágio);
- 4) fase tributária propriamente dita;
- 5) fase social (tributação extrafiscal sociopolítica).

Importante destacar ainda que, em meio a essa variação, os problemas relacionados à tributação - sejam envolvendo imposição, arbitrariedades, ou incompatibilidade de arrecadação com o patrimônio dos contribuintes e com o direcionamento dos recursos arrecadados - foram causas de verdadeiras revoluções. Nesse sentido, Sevegnani (2006) afirma que, num certo sentido, os tributos determinaram a própria direção da história universal.

Assim, tem-se a análise da evolução dos tributos na sociedade como algo necessário para a compreensão da função dos mesmos e do dever do cidadão de pagá-los nos dias atuais. Por isso, passa-se a apresentar uma breve explanação, sem a pretensão de exaurir o tema, da história da relação tributária no mundo de forma cronológica, por entender não ser a classificação das fases por Balleiro (2004) a mais didática para o trabalho em tela, uma vez que nela as fases podem ocorrer de forma concomitante, como já dito.

A Tributação na Antiguidade Clássica: Grécia e Roma

No século VII a.c, existia na Grécia Antiga um modelo pacífico de tributação. Rocha (2005, p. 30) relata que, os gregos entendiam que como cidadãos possuíam o dever de contribuir para os gastos públicos, assim a obrigação de pagar impostos era respeitada sem necessidade de coação externa, o financiamento do aparato estatal acabava por se dar de forma voluntária por parte dos cidadãos livres, apenas os escravos libertos e os estrangeiros eram compulsoriamente obrigados a pagar impostos.

Sevegnani (2006) explica que esse consentimento por parte dos cidadãos gregos resultou da intensa participação dos mesmos, tanto na elaboração das normas instituidoras de tributos como na destinação dos recursos arrecadados, essa participação fez nascer um sentimento de civismo e solidariedade para com a

coletividade entre os gregos, que viam o Estado acima do indivíduo e o dever de pagar tributos como uma virtude moral.

Mesmo nos períodos excepcionais de guerra, quando era necessário incrementar o financiamento dos exércitos armados e o imposto tornava-se obrigatório para todos, este fato era bem aceito pelos cidadãos gregos, pois para eles a cooperação e a submissão ao imposto decorriam da exigência do bem comum da polis e da comunidade como um todo. Para o cidadão grego o Estado estava acima do indivíduo. O cumprimento do dever tributário correspondia a uma virtude moral.

Giordani (1972 *apud* SEVEGNANI, 2006) narra que as prestações voluntárias eram denominadas liturgias, que estas se dividiam em ordinária e extraordinária. A primeira era doação em forma de pecúnia ou de bens, realizadas em ocasiões determinadas como festividades, eventos esportivos ou religiosos. Já a segunda, era uma contribuição imposta pela opinião pública aos homens ricos, com a finalidade de financiar concursos musicais, por exemplo. A recusa não era admitida e a contribuição só não se daria em razão da apresentação de outro cidadão mais rico, o que, segundo Durant (1957 *apud* SEVEGNANI, 2006) “denotava certo ajuste à capacidade de contribuição de cada um, segundo sua riqueza”.

No entanto, em um dado momento é criado um tributo, *foros*, o mesmo é responsável por grandes transformações na relação tributária grega. Segundo Petit (1995 *apud* SEVEGNANI, 2006) *foros* era arrecadado e administrado por Atenas, e deveria ser pago pelas cidades pertencentes à Confederação de Delfos para assegurar uma proteção eficaz contra estrangeiros ao financiar equipamentos, combatentes e frota de barco. No entanto, seus recursos acabam sendo utilizados para, dentre outras coisas, embelezamento da cidade, o que causou contestação por parte dos contribuintes, e conseqüentemente aumento de medidas de coerção por Atenas, desencadeando assim, uma guerra.

O mesmo autor relata que, ao se recuperar da guerra, Atenas novamente exige pesadas prestações de diversas cidades, se inicia assim, uma série de discórdias e guerras entre as cidades-estados, e toda a sociedade acaba desestruturada (PETIT, 1995 *apud* SEVEGNANI, 2006). A decadência atinge a administração pública, o Estado tem suas despesas elevadas de forma significativa tornando a arrecadação cada vez mais insuficiente, e a carga tributária cada vez maior.

A tributação também foi responsável por profundas transformações na sociedade romana ao longo dos anos. Inicialmente, como explica Torres (2011), a maioria das receitas públicas não era fruto de tributos, mas advindas do uso do patrimônio público, dos direitos originados dos monopólios e das penalidades pecuniárias. Araújo (2012, p. 20) explica: “Neste período, a tributação justificava-se mais como uma espécie de sujeição dos vencidos de guerra, do que propriamente uma obrigação *ex lege*, apta a garantir o financiamento estatal”.

O pagamento de tributos, por povos vencidos em guerras e conquistas ao governo central é inclusive, responsável por grande parte do crescimento do Império Romano.

Aymard e Ayboyer (1993 *apud* SEVEGNANI, 2006) explicam que de acordo com as características da conquista, Roma se valia de duas formas diferentes de arrecadação de rendas. Para os territórios que passavam a fazer parte do Império Romano tributos anuais eram impostos, porém, em sua maioria, as leis instituidoras eram embasadas nas existentes antes da conquista, o que acelerava a implantação do tributo. Já para o Estado que, depois do final da guerra, mantinha a sua existência jurídica, indenizações eram impostas para o ressarcimento das despesas bélicas do vencedor e bens de valor, chamados presos de guerra, eram transferidos para o tesouro público romano.

Em razão da grande aquisição de riquezas através das conquistas, a tributação direta era medida extraordinária, Bailey (1992 *apud* SEVEGNANI, 2006), relata que a mesma só era imposta a título de empréstimo de guerra, e sendo devolvida posteriormente aos contribuintes. A taxa direta chegou inclusive a ser extinta temporariamente em 167 a.C., e só havia uma incidência indireta, um percentual de cinco por cento sobre o valor dos escravos alforriados.

Porém, em um segundo momento, “[...] o custo do Estado passou a ser suportado pelos cidadãos e surge um sistema tributário com impostos sobre o patrimônio - sobre a terra e a produção” (TORRES, 2011, p. 566). Isso se deu para que se conseguisse sustentar e fortalecer os exércitos em meio as constantes batalhas.

Objetivando que todos os cidadãos fossem tributados e por longo período, o Imperador Augusto, em 27 a.C, inicia o *census*, minucioso extrato de todo o império, que lhe possibilitava controlar as contas relativas aos tributos, além disso, o recolhimento dos novos tributos passou a ser atribuição de funcionários imperiais (BAILEY, 1992 *apud* SEVEGNANI, 2006).

Já no governo do imperador Vespasiano, uma ampla reforma fiscal foi realizada, e teve como meta o aumento dos impostos, para isso diversas imunidades foram revogadas e as tributações de províncias chegaram até a ser dobradas. Ao dispor sobre essa reforma, Franco (1998 *apud* SEVEGNANI, 2006) narra que é a Vespasiano atribuído o relato de que questionado sobre o exagero em tributar até urinóis públicos, responde: “*Pecunian non olet*” (o dinheiro não cheira).

Aymard e Ayboyer (1993 *apud* SEVEGNANI, 2006) narram que, entre os séculos III e IV, Roma se viu diante de uma crise financeira, as novas necessidades da administração como o aumento do número de funcionários, de efetivos militares, de transporte, novas estradas, correios, somadas às despesas com doações de alimentos as classes mais baixas e aumento das festividades, tornou os recursos captados insuficientes. A fim de superar a crise, o Imperador Caracala, aumentou impostos e atribuiu o status de cidadão a todos os homens livres para que os mesmos também arcassem com as obrigações fiscais.

Os mencionados autores informam ainda que, o imperador seguinte, Dioclesiano, cria um imposto único, denominado capacitação, tido como justo por apresentar uma distribuição estável e equitativa. A cada quinze anos se fazia um cadastro com os elementos necessários para calcular o imposto, a partir do qual se analisava anualmente os anseios do governo e se determinava a quota parte exigível de cada província.

Teoricamente eficaz por possibilitar uma tributação mais igualitária e extensiva a todos, esse sistema se mostrou inadequado, havia dificuldades em atualizar os cadastros e a estrutura montada para que o sistema fosse efetivado se tornou complexa e pesada. Campos (2006 *apud* SEVEGNANI, 2006) relata que para chegar ao valor que deveria ser pago, as terras eram medidas de forma minuciosa, contado até cepas de videira e árvores, eram tomadas notas das pessoas e dos animais. O fato é que, a relação tributária na sociedade romana se mostrou tão profunda em razão da rigidez com que o Estado a conduzia que os cidadãos passaram a ter atitudes desesperadas.

Lot (*apud* SEVEGNANI, 2006), relata que suicídios de nobres em julgamento, antes da sentença, passaram a ser fato frequente no final da República e início do Império, como forma de ludibriar o fisco, evitar o confisco de bens e deixar dinheiro aos filhos, até que foi estabelecido por meio de leis que essa atitude equivaleria a uma confissão, assim como a fuga.

A tortura também foi implementada como punição aos contribuintes das cidades pertencentes as províncias romanas que não pagassem o tributo devido em ouro ou em prata quando esgotado o prazo para a quitação do débito.

Se a relação tributária na Grécia durante a antiguidade clássica, apesar dos desvios posteriores, pode ser tida como exemplo para as sociedades atuais em razão do sentimento igualitário e coletivista em que era embasada. O legado de Roma em matéria fiscal é sintetizado por Campos (2006 *apud* SEVEGNANI, 2006) como o tributo sendo produto e instrumento de opressão.

A Tributação na Idade Média

Araújo (2012), explica que, na Idade Média, período que compreende os anos de 476 a 1453, os tributos eram intimamente ligados ao sistema feudal. Vassalos e a maior parte da população campestre, para que se vissem protegidos de ataques inimigos arcavam com onerosos tributos, os quais, com exceção da proteção e assistência jurídica, eram pouco usados para financiar serviços sociais.

Nesse período, os impostos eram abusivos e cobrados de forma aleatória, os cidadãos livres também eram obrigados a pagá-los. Torres, (2011, p. 565) traz: “O tributo era imposto (*imperatum*), não consentido ou aprovado pelos representantes dos destinatários, logo, aplicado como típico ato de império, e, em seguida, fixado e arrecadado com ampla discricionabilidade”.

A carga tributária era exorbitante, mas a doutrina cristã, como retrata Araújo (2012), ao pregar o dever moral e político de pagar tributos, acabava por evitar uma revolta armada, embora não impedisse uma resistência individual dos contribuintes.

Dois fatos, porém, merecem ser destacados quando se fala em tributação no período medieval: A primeira limitação legal ao poder dos reis de cobrar tributos e a revolta de 1381. O primeiro, diz respeito à Magna Carta de João-sem-Terra, como relatado por Giordani (1987 *apud* SEVEGNANI, 2006), este documento foi redigido pela nobreza inglesa em 1215 e limitava o poder do rei, restringindo a sua competência para criar impostos e impedindo que barreiras alfandegárias abusivas fossem estabelecidas.

Uckmar (1999), explica que na Magna Carta, assinada pelo Rei João sem Terra, foi estabelecido que apenas os três tributos (em prol do resgate do Rei, da investidura do seu primeiro filho como cavaleiro e do matrimônio da sua primeira filha) já tradicionalmente admitidos seriam consentidos de forma prévia, e que a cobrança de

qualquer outro, inclusive o *scutage*, cobrado pela não prestação do serviço militar, deveria ser autorizada por um concílio.

O segundo fato é uma grande rebelião que ocorreu em 1381, após a imposição de um novo imposto a ser pago por todo habitante acima de 15 anos, com o propósito de patrocinar a guerra contra a França. Durant (1957 *apud* SEVEGNANI, 2006) conta que, por meio da execução de centenas de homens, o governo obteve sucesso em conter a revolta, mas que antes disso houve várias ações significativas: comícios foram realizados pelos cidadãos, que também, dentre outras coisas, marcharam sobre a capital e incendiaram edifícios que continham documentos relacionados a impostos.

Ainda quanto a este período, devem ser recordados dois protagonistas da luta contra o excesso de tributação: Lady Godiva, que como narrado por Velloso (2003), para que seu marido, o conde Leofric de Mercia, atendesse o seu pedido de reduzir os impostos cobrados dos habitantes de Coventry, concordou em fazer nua um passeio a cavalo pelas ruas da cidade. E Robin Hood, com o seu lema de retirar dos ricos e distribuir aos pobres, embora, nos dias atuais, este mesmo lema seja utilizado como justificativa para a cobrança dos tributos.

Por fim, se percebe que na Idade Média, a tributação era frágil e pouco estruturada, até mesmo porque, na maior parte dos territórios, o Estado ainda era percebido de uma forma incipiente. Heller (1968, *apud* SEVEGNANI, 2006 p. 75) afirma: “o Estado feudal não conheceu uma relação de súdito de caráter unitário, nem uma ordem jurídica unitária, nem um poder estatal unitário”. Nesse período, continua uma das grandes marcas da história dos tributos A não participação e consentimento do cidadão em sua constituição, assim como a pouca aplicação dos recursos com ele obtidos em prol da população, sobretudo das classes mais baixas.

A Tributação na Idade Moderna

Na Idade Moderna, período que se inicia em 1453 com a tomada de Constantinopla e termina em 1789 com a Revolução Francesa, a tributação era exagerada e desproporcional, como quase todos os frutos de um Estado absolutista.

Araújo (2012) explica que, nessa época, com a decadência do feudalismo, nasceu uma nova concepção de Estado, os feudos transformados em reinos, uniram-se e deram origem aos Estados Nacionais, caracterizados pelo poder soberano em uma unidade territorial. Segundo Bonavides (2007), a teoria de Nicolau Maquiavel de que não se

pode haver organização social sem um poder forte e centralizador e de que a soberania é um instrumento político de um poder absoluto que se incorpora no príncipe, o confundindo com o próprio Estado, gerou um Estado Nacional Absolutista, no qual não existiam limites ao poder dos reis.

Acerca da realidade social e econômica desses Estados, a França, de Luis XIV, a evidencia bem: “Quero que o clero reze, que o nobre morra pela pátria e que o povo pague” (BRASIL, 2014, p. 27).

No mesmo sentido, diz Araújo (2012) que em O Leviatã (2008), um dos maiores teóricos do absolutismo, Thomas Hobbes, defende que o juízo do que se deve ou não executar cabe unicamente ao Estado, perante o qual os súditos não têm direitos, assim não deve haver exceções, todos os tributos devem ser pagos. É nesse contexto, de constantes arbitrariedades do rei e carga tributária insuportável, que surgem cada vez mais reações contra o absolutismo e deflagra-se, em 1789, a Revolução Francesa.

A Tributação na Idade Contemporânea

O marco inicial da Idade Contemporânea foi a Revolução Francesa, em 1789. Os ideais de liberdade e igualdade originaram-se da insatisfação popular com a gigantesca desigualdade social presente naquele período, o sistema de privilégios existente na sociedade e a perversa cobrança de tributo dos pobres.

Assim Bonavides (2007, p. 40):

A queda da Bastilha simbolizava, por conseguinte, o fim imediato de uma era, o colapso da velha ordem moral e social erguida sobre a injustiça, a desigualdade e o privilégio, debaixo da égide do Absolutismo. [...]. Simboliza, por derradeiro, a ocasião única em que nasce o poder do povo e da Nação em sua legitimidade incontestável.

Confirmando a explicação de Bonavides (2007), a legalidade é tida como uma das maiores conquistas da revolução. Tanto que, ainda em 1789, a Assembleia Nacional Francesa aprova a Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão, documento inspirado nos novos ideais. Através dessa carta de direitos, foi estabelecido que o povo decidiria por quem e de que forma os tributos seriam pagos, fundamentando assim, conforme Torres (2011), a justiça tributária. O controle do gasto público com direitos naturais e o princípio da capacidade contributiva também foram estabelecidos nesse documento, em seus artigos 13 e 14:

Artigo 13º. Para a manutenção da força pública e para as despesas de administração é indispensável uma contribuição comum, que deve ser repartida entre os cidadãos de acordo as suas possibilidades.

Artigo 14º. Todos os cidadãos têm o direito de verificar por si ou pelos seus representantes, a necessidade da contribuição pública, de consenti-la livremente, de observar o seu emprego e de lhe fixar a repartição, a coleta, a cobrança e a duração (ASSEMBLEIA NACIONAL FRANCESA, 1789).

Porém, Bonavides (1996) esclarece que, apesar dessas previsões, por não ser a tributação um ato de soberania, mas meramente uma troca, por meio da qual se estabelecia a obrigação tributária de acordo com as funções clássicas estatais (legislar, administrar e julgar), como defendido pelo grupo dominante, a iniciativa social por parte do Estado tornava-se ausente, gerando insatisfação e mais sede por participação à população:

Bonavides (1996, p. 43).

Começou a difundir-se na população oprimida o consenso de que a liberdade do homem perante o Estado já não era suficiente, pois exigia-se uma ideia mais democrática da participação total e indiscriminada deste na formação da vontade estatal.

Nesse sentido, a Revolução Francesa revelou-se então, uma frustração e, como relata Araújo (2012), a classe oprimida iniciou uma luta por independência econômica e dignidade humana, conquistando assim espaço o socialismo e as ideias comunistas de Karl Marx.

Mas apesar das questões defendidas pelo socialismo, inclusive as ligadas à tributação e finanças públicas serem grandes motivos para uma transformação social, o Marxismo não obteve sucesso no seu ideal de construir uma sociedade mais justa e igualitária. Isso porque, a Revolução Socialista foi, fundamentalmente, a revolução de uma só classe. “A ditadura do proletariado conduziu a um socialismo violento, autoritário, policial, com que a humanidade paga, à edificação do Estado – socialista, pesadíssimo tributo de sangue e sacrifício” (BONAVIDES, 1996, p. 176-177).

No entanto, outro sistema de ideais foi criado para combater os problemas causados pelo individual liberalismo, é o Estado Social, o qual, segundo Silva (2010), objetiva compatibilizar em um único sistema o capitalismo (neocapitalismo) e o bem-estar social, distinto do Estado Socialista defendido por Marx por não ser completamente contrário ao capitalismo.

Bonavides (1996, p. 12), explica:

Enquanto que, na concepção liberal, a liberdade era garantida apenas em seu aspecto negativo, no Estado Social, assume *status* negativo e positivo, já que o Estado passa a intervir em prol do bem-estar da comunidade e para a correção das desigualdades sociais.

Diante desse Estado ativo, que assume para si a responsabilidade de promover direitos sociais e efetivar os direitos fundamentais, Araújo (2012) afirma que nasce a necessidade de melhorar o sistema tributário vigente, para que se possam ser cumpridos os objetivos estatais, pois:

Neste contexto, a tributação passa a ser vista não só como instrumento de justiça social, através da distribuição de renda, mas também como instrumento viabilizador das políticas sociais, por ser o principal meio de financiamento estatal (ARAÚJO, 2012, p. 31).

Considerando a ideologia acima apresentada e a trazendo para a realidade brasileira, Bonavides (2010, *apud* ARAÚJO, 2012), afirma que, apesar da atual Carta Magna proclamar constituir a República Federativa do Brasil um Estado Democrático de Direito, em várias de suas dimensões essenciais, o texto magno evidencia também o seu caráter de Estado Social.

A afirmação do autor se justifica pelos inúmeros direitos sociais consagrados na Constituição Federal e dependentes da ação estatal, seja ela direta ou indireta. Esses direitos, em sua maioria instituídos para assegurar as necessidades básicas dos cidadãos, somados ao valor necessário para financiar o aparato estatal e possibilitar o Estado realizar suas funções básicas, cria, conforme Araújo (2012), consenso quanto ao reconhecimento do papel da tributação nos dias atuais de principal meio para o alcance dos objetivos do país.

A LEGITIMIDADE SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO

Embora, como demonstrado, os tributos sejam apontados como principal instrumento para o alcance dos objetivos do Estado nas sociedades contemporâneas, muita polêmica e resistência ainda existe por parte dos cidadãos diante desse poder estatal.

É certo que, havendo previsão legal, não se pode questionar a legitimidade jurídica da tributação. No entanto, reconhecer a legalidade do tributo não é suficiente

para o seu estabelecimento como algo legítimo socialmente. Assim, é preciso que exista uma justificativa razoável para que os cidadãos deixem de se ver obrigados a pagar tributos e passem a entender e aceitar tal oneração como, trazendo para a realidade brasileira, deve ser em um Estado Democrático de Direito onde, segundo Becker (2010), o pagamento de tributos não é só juridicamente legítimo, mas também é fruto da aquiescência social. Se não o é, deveria ser. Pois, como explica Neves (2009 *apud* BARROS, 2010), ao conquistar-se o *status* de Estado Democrático de Direito, tem-se em mente não somente um Estado obediente às leis, mas também leis orientadas pela vontade popular.

Nesse sentido, Becker (2010), ressaltou a importância de se analisar os fundamentos da tributação, para que os compreendendo se possa cooperar para a sua legitimação social e, assim, para a superação da constante crise da relação tributária (marcada por elevada carga tributária, corrupção e sonegação), levando, conseqüentemente a uma contribuição para o desenvolvimento social.

Entender no que consiste o tributo precisamente, se preço pelo qual se paga em troca da prestação de serviços estatais; algo inerente à própria concepção de Estado; molde introduzido pela teoria do contrato social; sacrifício do contribuinte; ou simplesmente, manifestação da soberania estatal, e não só a sua importância para o Estado, repercute diretamente na questão da legitimidade social da tributação, inclusive traça parâmetros para a relação jurídica fisco-contribuinte, no que diz respeito ao papel do Estado, aos direitos e deveres dos contribuintes e à resistência ao pagamento de tributos. Por isso, se torna pretensão desta seção.

Teorias Sobre o Fundamento da Tributação

Para que se consiga alcançar o pretendido acima que é entender no que consiste o tributo de forma precisa e a sua importância para a sociedade, passa-se a avaliar as principais teorias que tratam da fundamentação e da legitimação social dos tributos, a fim de identificar se alguma delas se adequa à concepção social democrática do tipo de Estado que se tem ou que se quer atingir no Brasil.

Teoria da Causa do Tributo na Destinação do Bem Comum

A busca pelas causas da tributação já se fazia presente desde a antiguidade clássica, quando se encontrava como justificativa ao pagamento dos tributos, a própria moral, o que permaneceu na idade média.

Conforme Torres (2011), é inclusive com base na doutrina teológica medieval que surge a teoria da causa do tributo, segundo a qual a relação tributária surge a partir de deveres de consciência e pelo critério de justiça. De forma que, o pagamento espontâneo dos tributos era tido como uma ação justa e o não pagamento como pecado.

Torres (2011, p. 570) explicando que a legitimidade social dos tributos se dava em razão da sua finalidade consistir na promoção do bem comum, da liberdade pessoal e dos bens: “o tributo era concebido como condição inderrogável para a conservação da liberdade do súdito (condição subjetiva) e desde que destinado ao interesse comum (condição finalística)”.

Assim sendo, o súdito concordava em pagar tributos para que fosse possível a manutenção do reino e o resguardo de sua liberdade e de seus bens. Mas aquele tributo que não estava fundado no bem comum era tido como injusto, e diante dele a resistência e o não pagamento eram reações permitidas. Como, quando a cobrança era excessiva ou destinada ao financiamento de guerras indevidas.

Em razão da política medieval, porém, a teoria da causa do tributo na destinação do bem comum acabava permitindo as imunidades da nobreza e do clero. O que evidencia, conforme Araújo (2012), a ausência de conteúdo ético em face da relação tributária, embora a causa do tributo fosse justificada na promoção do bem comum, a tributação se dava de forma aleatória, não havia o mínimo de critérios previamente estabelecidos.

Diante disso, é impossibilitado o uso da teoria da causa do bem comum na destinação do tributo como legitimadora social da tributação nos dias atuais. Pois em um Estado Democrático de Direito não pode haver tributação injustificada e aleatória de uns em prol de privilégios de outros, é preciso que exista conteúdo ético na tributação, é preciso que se considere a ideia de igualdade, segurança jurídica e justiça material.

Teoria da Equivalência

Também conhecida como teoria do Preço, da troca ou da contraprestação, esta teoria é fruto da concepção do Estado liberal e explica o tributo, segundo Vanoni (*apud* BARROS, 2010), como a “compensação correspondente e imediata da vantagem que o indivíduo retira da atividade do Estado, baseado no fenômeno de escambo, ou um negócio entre o soberano e os súditos”.

Assim, o tributo seria o preço do custo do serviço público, da ação da associação criada pelo homem, o Estado, para a realização de seus interesses particulares.

Locke (2005 *apud* ARAÚJO, 2012, p. 41).

É bem verdade que os governos, para se sustentarem, geram grande dispêndio, e é natural que todos quantos desfrutem da proteção paguem a proporção necessária para mantê-lo conforme sua posse. Todavia, mesmo isso terá que ser com o seu consentimento, isto é – o consentimento da maioria, dado diretamente ou através de seus governantes. Se alguém se arrojar o poder de lançar impostos sobre o povo, estaria violando a lei fundamental da propriedade e subverteria o objetivo do governo.

Analisando a explicação trazida por Araújo de Locke, que defende o pagamento de tributos como algo natural em uma sociedade, mas ressalta a necessidade do consentimento do povo para isso, já se consegue entender uma das razões apresentadas pela doutrina para a não aceitação da teoria em análise como legitimadora social da tributação nos dias atuais, o fato da obrigação de pagar tributos decorrer de lei.

Araújo (2012) ensina que por decorrer da lei a tributação não pressupõe um acordo de vontades das partes, tendo em vista a compulsoriedade peculiar da grande maioria dos tributos.

Também evidenciando a incompatibilidade da Teoria da Equivalência com o sistema tributário na atualidade, Vanoni (*apud* BARROS, 2010), aponta o fato de que nem todo o custeio dos serviços do Estado é gerado pelos tributos, pois parte da receita estatal é gerada pelo patrimônio do próprio Estado. E ainda que fosse não existe correspondência exata entre as prestações do indivíduo e do Estado, impossibilitando assim que se fale em “escambo”.

Enfim, as ideias de preço ou contraprestação entre a contribuição do cidadão e a atividade estatal de fato não correspondem ao fundamento da tributação moderna. A teoria da Equivalência aplicada aos dias atuais, como afirma Araújo (2012), consegue tão somente fundamentar as taxas e contribuições de melhoria, já que somente estas formas de tributação estão vinculadas a alguma atividade específica do Estado, e sua adoção nos dias atuais significaria um retrocesso, pois é a arrecadação desvinculada de qualquer contraprestação estatal diretamente ao sujeito passivo da obrigação que possibilita a garantia do mínimo existencial à parcela da população menos favorecida.

Teoria do Contrato Social

Inaugurado por Thomas Hobbes, em “O Leviatã”, o pensamento contratualista defende, conforme Ribeiro (2006 *apud* ARAÚJO, 2012), que o Estado é uma necessidade para a vida humana e surge a partir do contrato social, meio pelo qual os homens transferem poder em troca de sobrevivência e civilidade. É assim que os poderes estatais, dentre eles o fiscal, é legitimado.

Avançando um pouco mais na concepção apresentada acima, Rousseau, que, ao lado de Marx, forneceu a base ideológica do Estado Social (BONAVIDES, 1996), reputava que a soberania e o poder de legislar, inclusive sobre tributação, não se fundamentam na soma das vontades individuais, mas na vontade geral. Dessa forma, é legitimado pelo bem-estar da coletividade, os sacrifícios individuais.

Na realidade social atual, é fácil, em um primeiro olhar, aceitar essa teoria como legitimadora social do poder de tributar do Estado. Pois, a sociedade de fato abre mão de parcela de seu patrimônio para conceder ao Estado recursos, e este, ao menos formalmente, assume o dever de devolver a essa sociedade serviços públicos essenciais, como educação, saúde e segurança.

Porém, neste caso, explica Araújo (2012), haveria um evidente descumprimento do pacto social, tanto por parte do Estado como dos cidadãos, já que é indiscutível a precariedade da prestação estatal nos mais diversos setores e inegável a oposição reiterada dos contribuintes ao pagamento dos tributos, a sonegação fiscal é alarmante. Diante desse evidente descompasso entre sociedade e estado, a Teoria do Contrato Social não legitima socialmente a tributação.

Teoria do Sacrifício

Para Torres (2011, p. 583) a Teoria do Sacrifício “O contribuinte suporta um ônus, uma privação, sentida como um peso, pela divisão do sacrifício para o custeio dos gastos públicos, o que deveria limitar segundo os haveres individuais”.

Tendo a primeira parte do conceito de Torres como guia, se percebe a semelhança dessa Teoria com a já apresentada Teoria da Equivalência. Porém, conforme Araújo (2012), a teoria do sacrifício conquistou espaço justamente pela incapacidade da teoria da equivalência de garantir a justiça individual, e se distingue dela por objetivar uma isonomia vertical baseada na capacidade contributiva a fim de efetivar a justiça fiscal, como apresentado na segunda parte do conceito apresentado, enquanto na teoria da equivalência a capacidade econômica individual era ignorada e todos repartiam os custos do Estado.

Araújo (2012, p. 44):

Fundado no ideal de justiça distributiva, Stuart Mill aperfeiçoou o modelo de tributação fundado na igualdade do sacrifício, ao avaliar que a igualdade na partilha dos gastos públicos entre os indivíduos só seria concretizada caso esta se realizasse proporcionalmente às rendas superiores ao nível de subsistência. Trata-se do princípio da capacidade econômica do sujeito passivo como fundamento da tributação.

O relatado acima por Araújo (2012) permite afirmar que o princípio da capacidade contributiva que existe hoje teve sua origem na teoria do sacrifício.

Assim, é necessário que se reconheça a grande relevância da teoria em análise para a evolução da relação tributária, sobretudo em razão desse aperfeiçoamento do ideal de justiça distributiva, que originou aquilo que hoje é tido como critério essencial para a definição de justiça material tributária: o princípio da capacidade contributiva. Porém, o fato de existirem espécies de tributos totalmente desvinculadas da capacidade contributiva do sujeito obrigado impede a fundamentação e a legitimação social da tributação pela teoria do sacrifício nos Estados Democráticos de Direito.

Teoria da Soberania

Surgida, conforme Barros (2010), como crítica à concepção do escambo presente na teoria da equivalência, a teoria da soberania justifica a tributação no poder soberano do Estado. Esse poder é explicado por Sevegnani (2006, p. 107):

O Estado, como ente criado desde o início para atender às necessidades da Sociedade, agindo como coordenador e organizador das ações de interesse coletivo, foi dotado de um poder que lhe permite ser o instrumento efetivo para a consecução destes fins. A esse poder dá-se o nome de soberania, que se caracteriza como um elemento essencial, até mesmo imprescindível, para a existência e legitimação do Estado.

Complementando o disposto acima, Moraes (2000 *apud* SEVEGNANI, 2006) leciona que por ser soberano, esse poder do Estado é capaz de regular as relações sociais e não possibilita a existência de qualquer força opositora ou mesmo influenciadora dessa regulação, devendo a pessoa residente no território estatal subordinar-se a ele.

Tratando de forma direta da tributação nesta teoria, Torres (2011, p. 572), dispõe:

Segundo a teoria da soberania, o tributo era exigido em função do *jus imperii* do Estado. [...] A 'razão de Estado' passaria a servir de justificativa para que a propriedade pudesse ser confiscada, contratos pudessem ser desfeitos, tributos pudessem ser cobrados sem relação com o 'bem comum' como interesse de todos.

Barros (2010) acrescenta aos ensinamentos de Torres (2011), que os tributos devem ser pagos pelos contribuintes, independentemente de qualquer contraprestação por parte do Estado, mas unicamente em razão do vínculo de cidadania que o prende à autoridade estatal.

Essa teoria, de acordo com Sevegnani (2006), ainda é tida por muitos como legitimadora do Poder de tributar do Estado. A exemplo, na doutrina brasileira, defende Moraes (1987 *apud* ARAÚJO, 2012, p. 43): "O poder fiscal é inerente ao Estado, fazendo parte de sua soberania". Assim, "O Estado cobra tributos em virtude da soberania que exerce sobre os seus súditos, os quais devem pagá-los independentemente de qualquer vantagem a ser auferida" (MORAES, 1987 *apud* ARAÚJO, 2012, p. 43).

No entanto, conforme Torres (2011, p. 573):

A teoria da soberania é concebida como arbitrária, sobretudo por permitir a criação de tributos *ex absoluta potestate*, como expressão do *jus imperii* e devidos como sinal de subordinação, pagos sem a possibilidade de indagar sua justiça.

Araújo (2012), explica que essa arbitrariedade denunciada por Torres (2011), surge em razão de no fim do século XIX a sociedade ter sofrido um processo de racionalização do poder, de forma que “as razões de Estado” paulatinamente foram superadas pela necessidade de justiça material. Atualmente, o tributo já não pode ser justificado no *jus imperii*, nem mesmo por imposição ética, ou por razões contraprestacionais. Exige-se o consentimento do contribuinte e a justiça da tributação.

Dando continuidade à série de argumentos contrários a aceitação da teoria em análise como legitimadora social dos tributos nos dias atuais, Barros (2010), explica que, entre o Estado e os cidadãos há identidade absoluta, não podendo se falar então, em oposição. Desta forma, também não se pode consentir com a ideia de poder soberano a ser exercido contra os cidadãos, pois são eles os reais detentores do poder em um Estado Democrático. O interesse do Estado em prestar o serviço público coincide com o interesse do indivíduo de gozá-los.

É o que orienta Torres (2011, p. 576):

[...] a ‘razão de Estado’ já não pode ser argüida no âmbito da aplicação ou exigibilidade de tributos, e nem a soberania ou o *jus imperii* são, por si sós, suficientes para tanto. A tributação adquire legitimidade na Constituição e no regime de princípios da segurança jurídica material.

Assim, embora já tenha em outros tempos amparado a legitimidade social do tributo, com base na análise em tela, conclui-se pela inaptidão da teoria da soberania para o alcance da legitimidade social do tributo nos dias atuais, por se estar diante de um Estado que exige na obrigação tributária igualdade e justiça material, o Estado Democrático de Direito.

A Ordem Jurídica Vigente Como Fundamento da Tributação no Brasil

O Estado brasileiro, de acordo com a doutrina especializada, é um Estado Fiscal, pois, como explicado por Giannetti (2011), é financiado principalmente com receitas advindas do patrimônio das pessoas, e não com patrimônio próprio.

Esse fato é o que torna importante a compreensão dos fundamentos da tributação, uma vez que a mesma, como já dito no início deste capítulo, pode ser responsável pela sua legitimação social e conseqüentemente cooperar para a superação da constante crise da relação tributária, colaborando assim, com o desenvolvimento social.

No entanto, nas seções anteriores pôde-se perceber que, considerada de forma isolada, nenhuma das teorias apresentadas é completamente capaz de fundamentar a obrigação de pagar tributos e principalmente promover a legitimidade social da tributação no Brasil. E isso acontece em razão da configuração atual do Estado brasileiro.

Pois, conforme Araújo (2012), tanto a concepção de Estado socialista como a de Estado patrimonial estão claramente afastada do texto constitucional brasileiro de 1988, que em seus artigos 173 e 174 estabelece dever a participação do Estado na economia existir apenas de forma subsidiária, e fixa como sua função a normatização e a regulamentação da atividade econômica.

Em contrapartida, segundo Giannetti (2011), o Brasil é um Estado de Direito e um Estado social ao mesmo tempo, uma vez que agrega valores liberais, como de segurança e liberdade; e também sociais, a exemplo da solidariedade e igualdade.

Ou seja, o país assume em sua Carta Magna o dever de proteger o cidadão do excesso de poder do próprio Estado ao garantir liberdade e comprometer-se a intervir de forma mínima na vida em sociedade. Ao mesmo tempo em que objetiva tutelar uma grande diversidade de direitos sociais, tais como educação, saúde, promoção de esporte, lazer e cultura, proteção ao trabalho e aos desamparados (BRASIL, 1988, art. 6º).

Assim, tendo o afastamento tanto da concepção de Estado Socialista como de Estado Patrimonial, e o reconhecimento de Estado de Direito e de Estado Social ao mesmo tempo, tornando inviável a utilização de qualquer uma das teorias apresentadas como fundamentadora e legitimadora social da relação tributária, assiste

razão Streck (2001 *apud* ARAÚJO, 2012), ao defender que no Brasil o tributo deve fundamentar-se nos objetivos consagrados no Estado Social Democrático de Direito, e não na origem do Estado ou no sacrifício do cidadão.

No mesmo sentido, é disposto Greco (2005 *apud* GIANNETTI, 2011, p. 176):

A CF/88, ao instituir um efetivo Estado Democrático de Direito – vale dizer, ao consagrar concomitantemente valores protetivos e modificadores do perfil da sociedade e prestigiar valores e finalidades sociais a alcançar – faz com que a tributação passe a ser um poder juridicizado pela Constituição, que deve ser exercido em função e sintonia com os objetivos que a própria sociedade elevou à dignidade constitucional.

285

Por isso, para a compreensão e aceitação da tributação no país, é preciso inicialmente que se entenda que por ser um Estado democrático há a presunção de que as normas constitucionais foram estabelecidas e conseqüentemente aceitas pelos cidadãos, e depois apreender os valores e objetivos estabelecidos por essas normas para o Estado.

Dessa forma, ao falar do Brasil é preciso que se tenha claro que os fundamentos da República: soberania; cidadania e dignidade da pessoa humana, por exemplo, apresentados logo no artigo 1º da Constituição Federal, assim como os objetivos estabelecidos no artigo 3º: Construir uma sociedade livre, justa e solidária; garantir o desenvolvimento nacional; erradicar a pobreza e a marginalização; reduzir as desigualdades sociais e regionais e promover o bem de todos, e os demais princípios constitucionais fundamentais, são a essência das finalidades do Estado, sendo, portanto, de realização obrigatória tanto para o Estado, como para a sociedade. Bercovici (2005 *apud* GIANNETTI, 2011, p. 219), sintetiza essa ideia afirmando que: “Constitui o art. 3º da CF um verdadeiro programa de ação e de legislação, devendo todas as atividades do Estado brasileiro [...] conformarem-se formal e materialmente ao programa inscrito no texto constitucional”.

Diante disso, se conclui que o ordenamento jurídico brasileiro, através de sua Lei Suprema, consagra direta ou indiretamente a existência de um dever fundamental de contribuir para o bem-estar social e para a efetivação dos direitos fundamentais fixados no texto constitucional. O que faz dos princípios e objetivos da República Federativa estabelecidos na constituição, fundamentos e legitimadores sociais da tributação no Brasil.

Nesse sentido, Barros (2010, p. 65), estabelece:

Com a função do Estado passando a ser não mais a proteção de interesses de certos setores sociais, mas a busca da concretização da dignidade da pessoa humana e dos demais direitos fundamentais, o tributo passou a ser não apenas a fonte de custeio das ações do Estado de polícia ou fiscal-liberal, ou ainda um dever de submissão ao soberano, mas um instrumento de redução de desigualdades e de intervenção direta do Estado nas ordens econômica e social. O tributo, assim, passou a integrar a outra face dos direitos fundamentais, pois se presta a custear a sua concretização, sendo o seu fundamento, portanto, a conexão do dever de contribuir com o gasto público e sua ordenação.

Assim, com base no ordenamento jurídico do país, o tributo no Brasil deve ser encarado como um dever fundamental, necessário para a própria organização de uma vida em comunidade num Estado Fiscal, é indispensável para a efetivação dos princípios e alcance dos objetivos constitucionais. A grande dificuldade na verdade está, em conscientizar a sociedade acerca da existência desse dever fundamental, que é, segundo Araújo (2012), um dos pressupostos para o alcance do Estado Social Democrático de Direito

O DEVER FUNDAMENTAL DE PAGAR TRIBUTOS

Apesar de existirem doutrinadores contrários, como Sacha Calmon Navarro Coêlho e Heleno Taveira Torres, como visto no último tópico do capítulo anterior, com base no ordenamento jurídico do país o tributo deve ser encarado como um dever fundamental no Brasil.

Pois, embora de fato não seja expressamente previsto no texto legal um dever fundamental de pagar tributos, conforme Araújo (2012), além dos deveres fundamentais estampados no Texto Constitucional, como o dever de respeitar a dignidade humana (art. 1º, inc. III da CF/88); os deveres políticos (art. 14, §1º inc. I da CF/88) e o dever de preservar o meio ambiente para as presentes e futuras gerações (art. 225 da CF/88), existem deveres fundamentais implícitos que são facilmente extraídos do conteúdo material da Carta Magna. O dever fundamental de pagar tributos, em razão do disposto nos artigos 145 a 156 da Constituição Federal e nos demais preceitos estabelecadores do Estado Social Democrático de Direito, é claramente um deles.

Nesse sentido, Torres (1998 *apud* GIANNETTI, 2011, p. 172), entende que o dever fundamental de pagar tributos é “estabelecido na Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais”.

Essa posição, que segundo Giannetti (2011), vem começando a ser assentida pela mais atual doutrina, é a adotada neste trabalho, que passa a tratar de forma mais detalhada do dever fundamental de pagar tributos. Para que seja possível uma abordagem clara dessa temática, faz-se, primeiramente, uma breve explanação sobre o tratamento que é dado aos deveres fundamentais de forma geral no Estado Democrático de Direito.

A Ideia Central dos Deveres Fundamentais no Estado Democrático de Direito

Diferentemente dos direitos, o tema dos deveres fundamentais ainda é pouco debatido na doutrina e na jurisprudência, tanto nacional como estrangeira. Na verdade, de maneira geral, a própria legislação dos mais diversos países, trata da matéria de uma forma tímida, o Brasil é exemplo disso.

Na Constituição Federal brasileira, embora haja um capítulo intitulado de Dos Direitos e Deveres Individuais e Coletivos, não existe um tratamento sistemático de deveres, eles nem mesmo são enumerados no capítulo. O que há é uma distribuição em outros dispositivos de deveres específicos, como o dever de financiamento da seguridade social (art. 195 da CF/88); o dever de todos de preservar e defender o meio ambiente (art. 225 da CF/88) e o dever dos pais e da família de educarem os filhos (arts. 205, 227 e 229 da CF/88) (BRASIL, 1988).

É compreensível, como explica Araújo (2012), a existência de maior destaque e proteção na Constituição Federal brasileira de 1988 aos direitos do que aos deveres, já que seu nascimento como o da maioria dos textos constitucionais atuais, se deu após um período de opressão, no caso do Brasil em razão da ditadura militar. Sendo, portanto, natural que se queira resguardar-se de eventuais ilegalidades cometidas pelo Estado e se creia que este tem grande compromisso com o cidadão, enquanto o oposto é desconsiderado.

No entanto, como anota Chulv (2001 *apud* GIANNETTI, 2011), a evolução dos direitos leva automaticamente à evolução dos deveres. Tanto que em diversas cartas internacionais de direitos, como na Declaração Universal dos Direitos Humanos e na

Declaração Americana dos Direitos e Deveres do Homem, de fato, há também previsão de deveres frente à comunidade. Contudo, como ressaltado por Giannetti (2011), essas cartas não tratam de forma concreta desses deveres, o que fazem, na maior parte das vezes, é apenas prever uma cláusula geral de diversidade social. Como exemplo Giannetti (2011) traz o artigo 29, n.1, da Declaração Universal dos Direitos Humanos que dispõe: “toda pessoa tem deveres em relação à comunidade uma vez que somente nela pode desenvolver livre e plenamente a sua personalidade”.

Porém, com a consolidação do ideal democrático tal paradigma precisa ser reformulado para que, como exige as novas dimensões de direitos, sociais principalmente, trazidas pelo Estado Social e especialmente pelo Estado Democrático, se consiga alcançar uma maior equivalência entre os direitos e deveres fundamentais. Nabais (2004 *apud* GIANNETTI, 2011, p. 20), afirma que esse novo cenário “passa a demandar não só prestações “positivas” do Estado, mas também expressa novas exigências contra o indivíduo face ao Estado e à comunidade”.

No mesmo sentido, Araújo (2012, p. 48) diz:

[...] após um longo período de afirmação dos direitos fundamentais, sobretudo em face do poder Estatal arbitrário ou abusivo, exige-se a conscientização de que tais direitos são correlatos a deveres de responsabilidade para com a coletividade.

Essa afirmação de Araújo, de que os deveres são correlatos aos direitos, sintetiza a concepção da maioria dos doutrinadores que tratam da matéria.

Conforme Nabais (2005 *apud* BARROS, 2010), por exemplo, tido como o maior estudioso do tema, ao tratar de Portugal, defende que os deveres fundamentais constituem uma categoria jurídico-constitucional própria que, embora não tenham recebido o mesmo tratamento que os direitos fundamentais na constituição, está colocada ao lado e de forma correlativa a eles, e finaliza afirmando que, além de serem pressuposto da existência e do funcionamento do Estado, são indispensáveis para a eficácia dos direitos fundamentais.

Giannetti (2011), explica que essa dependência dos deveres para a eficácia dos direitos fundamentais, se dá porque os primeiros têm relação com a solidariedade (seja política, econômica ou social), fator indispensável para o gozo de direitos por parte de um cidadão sem que isso resulte na violação dos direitos de outro. E completa, dizendo que essa solidariedade se interliga ideologicamente com a cláusula do Estado Social e

Democrático de Direito e com os direitos sociais que se consagram nas Constituições modernas.

Assim, a composição entre os direitos e deveres fundamentais, de acordo com Giannetti (2011), é justamente o que exige um regime democrático, onde os deveres precisam ser vistos como forma de compreender os direitos, e não como oposição a eles. Pois, como já dito, os deveres são essenciais para a eficácia dos direitos.

Nesse sentido, Canotilho (2003, p. 531), afirma que em um Estado Democrático de Direito: “todos os cidadãos gozam dos direitos e estão sujeitos aos deveres consignados na constituição”.

Mendonça (2002 *apud* GIANNETTI, 2011) também assera que os deveres fundamentais são derivados da Constituição - estatuto básico do Estado. E assevera não serem os mesmos deveres do homem como homem, mas do homem perante o Estado.

O autor ainda declara que, o exercício de um dever fundamental não gera benefícios apenas a um titular de direito subjetivo correlativo, mas também alcança uma dimensão geral de utilidade, beneficiando o conjunto dos cidadãos e a sua representação jurídica, o Estado. O que, diante de todo o exposto, configura a ideia central dos deveres fundamentais em um Estado Democrático de Direito.

O Pagamento de Tributos Como um Dever Fundamental

Como demonstrado nos capítulos anteriores, a tributação é um elemento que sempre acompanhou o Estado. Tanto que Giannetti (2011), afirma não existir Estado sem tributo. Porém, a presença desse elemento nem sempre se deu da mesma forma, como também já exposto, à medida que se transcorreu o tempo e as formas estatais evoluíram, a maneira como o pagamento de tributos era vista se modificou. Deixou de ser percebida apenas como necessidade para o financiamento e, portanto, subsistência do Estado, e passou a ser, conforme Nabais (2005, *apud* BARROS, 2010), encarada como um instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor.

Assim, chegando ao Estado Democrático de Direito, tem-se, segundo Buffon (2007), o pagamento de tributos como uma condição de existência desse próprio modelo de Estado. Isso ocorre, em razão da efetivação dos direitos fundamentais de cunho social, econômico e cultural ser requisito para o seu reconhecimento num plano fático e o pagamento de tributos apontado como instrumento indispensável para isso, o que explica o entendimento do pagamento de tributos como um dever fundamental.

É importante reforçar que essa visão acerca do pagamento de tributos como um dever fundamental não é unânime. Para parte da doutrina inclusive, como traz Buffon (2007), a justificção social da tributação é uma falácia e impede o desenvolvimento econômico, em razão de a tributação inibir a atuação do setor privado.

É preciso que se saiba ainda, que, a maioria das obras tributárias nem sequer tratam do pagamento de tributos como um dever fundamental, e mesmo aquelas que o fazem, e acolhem tal visão, trabalham de forma limitada o tema, poucos adentram na discussão e problematização do que seja o mencionado dever fundamental de pagar tributo, o que acaba por limitar também o presente trabalho.

Feitas as ponderações necessárias, segue-se adotando a concepção de que o tributo é sim um dever fundamental. Pois, como dispõe Tipke e Yamashita (2002 *apud* PAULSEN, 2014 p. 21), o direito tributário em um Estado de Direito “não é matéria de conteúdo técnico qualquer, mas ramo jurídico orientado por valores que afeta não só a relação cidadão/Estado, mas também a relação dos cidadãos uns com os outros”.

Em razão dessa influência do direito tributário nas relações dos cidadãos, tem-se que o pagamento de tributos consiste em um ato de caráter solidário, e sendo a construção de uma sociedade solidária um dos objetivos da República Federativa do Brasil, como disposto no artigo 3º da CF/88, tal entendimento acaba sendo utilizado como forte argumento para a compreensão do pagamento de tributos como um dever fundamental (BRASIL, 1998).

Além do mais, é inegável que para o alcance do bem comum proposto pelo Estado Democrático de Direito se carece de recursos financeiros, o que faz a instituição de tributos necessária ao Estado para que este consiga obter recursos financeiros, e assim, ser possibilitado de realizar suas diversas atividades.

Tendo isso como base, dispõe Paulsen (2014, p. 20):

Contribuir para as despesas públicas constitui obrigação de tal modo necessária no âmbito de um Estado de Direito Democrático, em que as receitas tributárias são a fonte primordial de custeio das atividades públicas, que se revela na Constituição enquanto dever fundamental de todos os integrantes da sociedade. Somos, efetivamente, responsáveis diretos por viabilizar a existência e o funcionamento das instituições públicas em consonância com os desígnios constitucionais.

Afirmando claramente que o pagamento de tributos consiste em um dever fundamental, nas explicações acima, Paulsen (2014), defende que essa concepção surge com base Torres (1999 *apud* GIANNETTI, 2011, p. 172):

O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à ideia de Estado de Direito. Tributo é dever fundamental estabelecido na Constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O dever de pagar tributos é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais: é por eles limitado e ao mesmo tempo lhes serve de garantia, sendo por isso o preço da liberdade.

As palavras acima de Torres são explicadas por Giannetti (2011), quem esclarece que esse nascimento na Constituição Federal do dever fundamental de pagar tributos no “espaço aberto pela liberdade individual”, quer dizer, na parte que “excede à liberdade reservada pelos indivíduos no pacto social”.

Ou seja, o Estado Democrático de Direito não se limita a proteger os direitos individuais, ele também intervém na sociedade a fim de proporcionar o desenvolvimento social. Assim, não há, no texto constitucional, apenas dispositivos que asseguram a liberdade, nos mais diversos âmbitos do cidadão, também existem dispositivos que acabam por comprometê-lo com a transformação social. Não existem apenas normas estabelecedoras de direitos fundamentais, também existem aquelas que determinam deveres fundamentais, e dentre elas estão aquelas que tratam acerca da tributação.

Assim, compreendendo que no Brasil o pagamento de tributos deve ser encarado como um dever fundamental surge o questionamento de se todas as espécies de tributos são abarcadas por essa concepção, ou se apenas uma parcela deles.

Sabe-se que quando trata do tema em Portugal, Nabais (2004 *apud* GIANNETTI, 2011) grande especialista no assunto, defende que apenas o pagamento de impostos, únicos tributos não vinculados a uma atuação estatal específica dirigida ao contribuinte, é tido como dever fundamental, sendo que as contribuições são consideradas espécies de impostos para a doutrina e jurisprudência portuguesa.

Porém, a configuração dos tributos no Brasil não é a mesma de Portugal, o que inviabiliza a adoção integral da visão de Nabais. Por exemplo, para o Supremo Tribunal Federal e a doutrina brasileira majoritária, as contribuições sociais *lato sensu* não se

confundem com impostos, ou seja, são espécies tributárias autônomas. Por isso, segundo Giannetti (2011), no Brasil o dever fundamental de pagar tributos não pode alcançar apenas os impostos.

Como bem dispõe Buffon (2007), as espécies tributárias brasileiras: Impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, não são definidas com um rigor terminológico, sobretudo as contribuições sociais, que se apresentam ora como condicionadas a uma contrapartida, seja do Estado ou de uma entidade não estatal de fins de interesse público, ora como independentes dessa atuação, caso das previstas no *caput* do artigo 149 da Constituição Federal, apesar de haver destinação previamente estabelecida ao produto de sua arrecadação.

Dessa forma, o autor defende que no Brasil ao falar de dever fundamental de pagar tributos devem ser considerados apenas aqueles não vinculados ou desprovidos de bilateralidade, justamente porque, em razão de não possuírem correspondência a direito ou benefício específico, o produto de suas arrecadações pode ser utilizado pelo Estado brasileiro para a realização de tarefas que visem a concretização de direitos fundamentais, como políticas públicas.

Assim, não se deve considerar o pagamento de taxas, contribuições de melhoria, contribuição de custeio do serviço de iluminação pública, contribuições em prol de categorias profissionais e contribuições previdenciárias pagas pelo empregado ou pelo servidor público, apesar do caráter solidário dessas últimas, como um dever fundamental. Pois, estes tributos já têm estabelecido, ainda que de forma genérica, destino para o produto de suas arrecadações, não podendo, portanto, assumir o papel de suporte financeiro necessário à concretização de políticas públicas que visem atender os diversos direitos fundamentais.

No entanto, é importante que se tenha claro que esse posicionamento não desconsidera a importância do pagamento desses tributos e muito menos legitima a sua sonegação. Mas, que quando se fala em dever fundamental de pagar tributos, refere-se apenas aos impostos e as contribuições sociais que não possuem qualquer correspondência a um benefício específico e direito ao contribuinte.

Por fim, encerra-se o tópico enfatizando a importância do dever fundamental de pagar tributos no Estado Democrático de Direito, e esclarecendo que o mesmo muda a forma como se deve analisar o fenômeno tributário.

Ou seja, como explica Catarino (2009 *apud* GIANNETTI, 2011), o pagamento de tributos como dever fundamental não deve ser visto como um fim, mas como um meio para atingir fins. Como já dito, os tributos não podem ser vistos como um mero sacrifício do cidadão, pois indiscutivelmente são contribuições legítima e necessária para que as tarefas do Estado sejam cumpridas, dentre elas a de concretização dos direitos fundamentais.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Considerando a importância da tributação para o desenvolvimento da sociedade e a resistência que esta sofre por parte dos cidadãos, tivemos como pretensão na elaboração deste artigo, analisá-la sob um novo olhar ao apresentar o pagamento de tributos como um dever fundamental. Objetivávamos colaborar com a identificação de um caminho que construa uma relação tributária mais harmônica entre cidadãos e Estado, motivada pela percepção da tributação como instrumento de transformação social.

Para que se pudesse fazer compreender a concepção apresentada, entendemos primeiramente ser necessária uma visualização clara do cenário atual da relação tributária. Para isso, elaboramos um breve resgate histórico desse fenômeno, partindo da Idade Clássica, aqui delimitada à Grécia e Roma, passando pela Idade Média e Idade Moderna, e finalizando nos dias de hoje, Idade Contemporânea.

Em síntese, nessa retrospectiva demonstramos que quando havia participação direta dos cidadãos nas decisões do governo (caso da Grécia na antiguidade clássica) existia consentimento acerca do pagamento de tributos para financiar políticas públicas e não ocorriam conflitos entre contribuintes e Estado. Porém, quando a opinião do povo era desconsiderada e o pagamento de tributos passou a não vir acompanhado de contrapartida efetiva dos poderes públicos em prol da população (como em Roma), mesmo havendo limites legais à sua instituição (como começou a ter na Idade Média), a insatisfação popular era inevitável e resultava muitas vezes em concretos movimentos de resistência, (como a Revolução Francesa na Idade Moderna).

Assim, chegando à Idade Contemporânea, constatamos que, ainda que existam previsões e limites legais, e que nelas sejam indicados como instrumento indispensável à promoção dos direitos sociais e efetivação dos direitos fundamentais, a tributação

continuará a ser objeto de resistência popular se não houver justa contraprestação por parte do Estado.

Após esse exame dos fatos, que resultou na comprovação de que a insatisfação popular acerca da tributação não é característica exclusiva dos dias atuais, passamos a analisar a visão teórica do tema. Cinco Teorias que pretendem explicar os tributos de forma precisa e os fundamentos materiais do Estado para instituí-lo, concedendo assim, a sua legitimação social foram apresentadas: A teoria da causa do tributo na destinação do bem comum; da equivalência; do contrato social; do sacrifício e da soberania.

Porém, nenhuma delas, considerada de forma isolada, se mostrou completamente capaz de fundamentar a obrigação de pagar tributos e principalmente promover a sua legitimação social no Brasil. Pois, o país se apresenta como Estado Social Democrático de Direito. Ou seja, assume o dever de proteger o cidadão do seu próprio poder, garantindo assim a liberdade nos mais diversos âmbitos; ao mesmo tempo em que se compromete a promover um grande número de direitos, dentre eles os sociais prestacionais, como saúde e educação.

A partir disso, constatamos que é o próprio ordenamento jurídico que oferece o caminho para a legitimação social do pagamento de tributos, até mesmo porque, quando se fala em Estado Democrático se presume que as normas constitucionais, dentre elas as que dispõem sobre tributação, foram estabelecidas e, portanto, aceitas pelos cidadãos. Além do mais, os princípios e objetivos consagrados na Constituição Federal, são verdadeiros programas de ação e acabam por consagrar direta ou indiretamente, a existência de um dever fundamental de pagar tributos.

Com esse entendimento, na terceira e última seção do trabalho, depois de esclarecido que a concepção do pagamento de tributos como um dever fundamental, apesar de acolhida na presente pesquisa, não é unânime na doutrina, e que, na verdade, como toda a temática dos deveres fundamentais, ainda é pouco abordada no Brasil, passamos a tratá-la de forma específica.

Relatamos a ideia central dos deveres fundamentais no Estado Democrático de Direito; esclarecemos que no Brasil só se deve entender como dever fundamental o pagamento de taxas e contribuições sociais, pois por não serem vinculados ou providos de bilateralidade, são estes os tributos que podem ter o produto de suas arrecadações direcionado para a concretização dos direitos fundamentais; trouxemos a cidadania e

a solidariedade como alicerces desse dever fundamental no modelo estatal atual sob, dentre outros, o argumento de que são estabelecidos no texto constitucional como princípio e objetivo da República Federativa do Brasil, respectivamente; e por fim, trabalhamos com a dependência de recursos financeiros, e conseqüentemente, de arrecadação de tributos, para a concretização de direitos fundamentais sociais, por conta de seus consideráveis custos.

Ao percorrermos todo esse caminho, chegamos à conclusão de que o pagamento de tributos como um dever fundamental é a concepção mais compatível do instituto com o Estado Social Democrático de Direito, veiculado pela atual Constituição Federal do Brasil. Pois, além de necessária para a própria organização de uma vida em comunidade num Estado Fiscal, a tributação é indispensável para a efetivação dos princípios e alcance dos objetivos constitucionais, já que a previsão legal dos direitos não basta, a sua concretização no mundo dos fatos exige meios materiais.

Assim, é preciso que se reconheça que quando se fala em Estado Social Democrático de Direito, o auxílio da coletividade é imprescindível. Por isso, ao lado dos direitos e garantias fundamentais assegurados, existem deveres fundamentais correlatos, e o pagamento de tributos é um deles.

Defender o pagamento de tributos como um dever fundamental, no entanto, não é advogar em prol do Estado, como um olhar mais superficial pode sugerir. Não propomos aqui uma aceitação incondicional da tributação, tanto que, mesmo não os tendo explorado (por razões meramente metodológicas), entendemos que os problemas que envolvem a relação tributária, como a alta carga e a corrupção, são inegáveis e precisam ser combatidos.

A nosso ver, o reconhecimento da tributação como um dever fundamental é na verdade, uma ação de defesa da sociedade, já que, como dito, a tributação é o sustentáculo do Estado prestacional brasileiro e os direitos constitucionais sociais exigem atividades estatais que oneram os cofres públicos. Destacamos, inclusive, que esse entendimento não traz apenas benefícios indiretos ao cidadão, como significativa contribuição para o gozo dos direitos sociais, mas que também visa aumentar muitos dos seus direitos diretamente relacionados à tributação, como ampliar a sua participação na construção da política fiscal e no orçamento, e lhe assegurar uma maior transparência e controle nos gastos públicos.

Enfim, entendemos que o acolhimento da concepção do pagamento de tributos como um dever fundamental pode trazer grandes avanços sociais e que, em longo prazo, é capaz de estabelecer harmonia entre fisco e contribuintes.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Joana Marta Onofre de. **A Legitimação do Tributo como pressuposto para a concretização do estado social**. 2012. 139f. Dissertação (Mestrado em Direito Constitucional) – UNIFOR, Fortaleza, 2012.

ASSEMBLEIA NACIONAL FRANCESA. **Declaração Universal dos Direitos do Homem e do Cidadão**. 1789. Disponível em: <https://www.ufsm.br/app/uploads/sites/414/2018/10/1789.pdf>. Acesso em: 10 ago. 2023.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

BARROS, Maurício. **Tributação no Estado Social Democrático de Direito: finalidade, motivo e motivação das normas tributárias**. 2010. 283f. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) – PUC, São Paulo, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BONAVIDES, Paulo. **Do estado liberal ao estado social**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 1996.

BONAVIDES, Paulo. **Teoria do estado**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Brasília: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Função Social dos Tributos. **Escola de Administração Fazendária/Programa Nacional de Educação Fiscal – PNEF**. 5. ed. Brasília: ESAF, 2014.

BUFFON, Marciano. **A tributação como instrumento de densificação do princípio da dignidade da pessoa humana**. 2007. 371f. Tese (Doutorado em Direito) – UNISINOS, São Leopoldo, 2007.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional e teoria da constituição**. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário, constituição e código tributário nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

GIANNETTI, Leonardo Varella. **O dever fundamental de pagar tributos e suas possíveis consequências práticas**. 2011. 297f. Dissertação (Mestrado em Direito)-PUC Minas, Belo Horizonte, 2011.

HOBBS, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**. Trad. Rosina D'Angina. 3. ed. São Paulo: Ícone, 2008.

ONU. **Declaração Universal dos Direitos Humanos**. 1948. Disponível em: http://portal.mj.gov.br/sedh/ct/legis_intern/ddh_bib_inter_universal.htm. Acesso em: 02 ago. 2023.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do advogado, 2014.

ROCHA, Armandinho. A ética e os tributos ao longo dos tempos. **Revista de Controle e Administração**, Brasília, ano 1, n. 1, p. 29-35, jun. 2005. Disponível em: http://www.rio.rj.gov.br/dlstatic/10112/2910964/DLFE244447.pdf/2.0.0.5._0.1._0.1..pdf. Acesso em: 02 ago. 2023.

SEVEGNANI, Joacir. **A resistência aos tributos no Brasil: o estado e a sociedade em conflito**. 2006. 186f. Dissertação (Mestrado em Ciência Jurídica) – UNIVALI, Itajaí, 2006.

TORRES, Heleno Taveira. **Direito constitucional tributário e segurança jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.

UCKMAR, Victor. **Princípios comuns de direito constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.

VELLOSO, Rodrigo. Porque pagamos impostos? **Revista Super Interessante**. São Paulo, n.190, jul. 2003. Disponível em: <http://super.abril.com.br/historia/por-que-pagamos-impostos>. Acesso em: 08 ago. 2023.