



UnB

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA

FACULDADE DE DIREITO

Clarissa Sousa de Araujo

HISTÓRIA, DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO

Comparação da aplicação do princípio da transparência tributária nos EUA e no Brasil

Brasília

2015

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

Clarissa Sousa de Araujo

HISTÓRIA, DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO

Comparação da aplicação do princípio da transparência nos EUA e Brasil

Trabalho apresentado como requisito parcial para obtenção de título de bacharel em Direito pela Universidade de Brasília, sob orientação do professor ValcirGassen.

Brasília
2015

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO

Clarissa Sousa de Araujo

HISTÓRIA, DEMOCRACIA E TRIBUTAÇÃO
Comparação da aplicação do princípio da transparência nos EUA e Brasil

Banca Examinadora:

Professor
(Orientador)

Professor

Professor

Professor

Brasília, de julho de 2015.

Dedico aos meus pais,

At last.

AGRADECIMENTOS

“Toda disciplina, com efeito, no momento não parece ser motivo de alegria, mas de tristeza; ao depois, entretanto, produz fruto pacífico aos que têm sido por elas exercitados, fruto de justiça.” Hebreus 12:11. Cinco anos de muitas lutas que só foram enfrentadas com a mão sempre graciosa de Deus, agradeço por seu amor demonstrado na Cruz através do sacrifício de Seu Filho e aplicação da salvação em mim pelo Espírito Santo.

Agradeço aos meus primeiros presentes na vida, meus pais, Carlos e Belinha, sempre tão presentes e dispostos a me acalantar, a me dar força e transmitir perseverança e me permitir ter um porto seguro. Meu irmão e minha cunhada, Marcelo e Joana, presentes e companheiros, com palavras de carinho e amor deliciosas, necessárias e por vezes óbvias ao dizer que tudo dará certo ao final. Toda minha família, tios e primos, com seus sorrisos, mensagens preciosas, recepção calorosa no Rio ou em São Paulo, propiciando momentos de férias tão imprescindíveis para minha sanidade.

Agradeço à Universidade de Brasília pelo aprendizado, pelos desafios diários ao me deparar com debates tão frutíferos, diversos e importantes, mostrando a mim que devia firmar meus posicionamentos e administrar as mudanças da vida com caráter, e ao professor Valcir pela orientação e por me desafiar a melhorar este trabalho e a pensar mais profundamente sobre o sistema tributário brasileiro. Aos meus quatro presentes especiais, Bárbara, Paulo, Thalita e Victória, apenas posso dizer que os últimos anos não seriam os mesmos sem vocês.

Aos meus amigos de várias locais e algumas partes do mundo, agradeço a Deus por cada um de vocês, em especial a minha amiga Luiza Lemos, que está ao meu lado pelos últimos sete anos.

“Combati o bom combate, completei a carreira, guardei a fé.” 2 Timóteo 4:7

RESUMO

Este trabalho tem como objetivo perceber o problema da transparência tributária no Brasil, a partir de uma investigação histórica e posterior comparação entre o ordenamento brasileiro e o estadunidense no que tange a concepção e a aplicação do princípio da transparência tributária. Para tanto, investigar-se-á a questão histórica, mostrando marcos e mudanças sociais, que culminam no Direito hoje praticado pelos Estados Unidos da América e o Brasil na área tributária, posteriormente, uma comparação da aplicação do princípio da transparência é feita, para demonstrar, através de alguns dados compilados, como cada país se apropria de um dos pressupostos de uma democracia, qual seja a necessidade de o Estado ser transparente diante de seus cidadãos em todos os aspectos, principalmente o tributário.

Palavras chaves: Princípio da transparência tributária. Brasil. Estados Unidos da América. Histórica. Formação. Democracia.

ABSTRACT

This paper intends to note the problem of transparency in taxation from a historic perspective of Brazil and the United States of America, thinking about the application and the very concept of the principle of tax transparency. It will investigate the history of both countries, showing social changes and episodes that helped to build the tax law that is practiced today. It will also give a comparison of how the two countries apply the transparency in order to demonstrate, through some gathered data, how which country uses the democratic presupposition of states having to be transparent before its citizens, especially about taxes.

Key words: Principle of tax transparency. Brazil. United States of America. Historical. History. Democracy. Tax Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	8
CAPÍTULO 1. FORMAÇÃO HISTÓRICA E TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA	12
CAPÍTULO 2. FORMAÇÃO HISTÓRICA E TRIBUTÁRIA DO BRASIL	20
CAPÍTULO 3. PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA	28
CAPÍTULO 4. COMPARAÇÃO ENTRE OS EXERCÍCIOS DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NOS ORDENAMENTOS ESTADUNIDENSE E BRASILEIRO..	38
CONCLUSÃO.....	49
REFERÊNCIAS	51

INTRODUÇÃO

A democracia e o Direito possuem uma relação próxima e simbiótica, já que aquela é um desdobramento da política e, por sua vez, produz os ordenamentos jurídicos por meio do processo criativo legislativo, sendo ele de acordo com o Direito praticado em cada lugar e tempo¹.

Com essa perspectiva de que a política histórica é um formante do Direito que a análise da formação histórica de um povo é importante para a compreensão daquilo que é praticado legalmente, seja por aqueles que apenas obedecem à lei, povo e Poder Executivo, seja por aqueles que produzem a norma, Poder Legislativo, ou pelo seu intérprete oficial, Poder Judiciário, que a história e a antropologia jurídica são utilizadas.

A análise aqui proposta visa, também, a alargar a discussão acerca do Direito, o qual acaba por se isolar das demais disciplinas por se achar imune a diferentes influências². Essa necessidade do uso de outras disciplinas para entender o processo do ordenamento jurídico, vem da técnica do Direito comparado de *problem approach*, para tanto, as formantes dos ordenamentos são utilizados para facilitar a formulação do modo de resolver determinado problema à luz das legislações escolhidas. A perspectiva transcendente da norma meramente escrita traz a concepção de Rodolfo Sacco de que a lei *per se* não é todo o Direito³.

Não obstante o estudo do Direito como norma e seus formantes ser estritamente necessário, ele não exclui a necessidade de análise daquele que é o legislador por excelência em nossos dias, o Estado. Rodolfo Sacco, na obra *Antropologia Jurídica*⁴, cita que o Estado veio a ser o único criador de normas, em moldes semelhantes aos atuais, na Revolução Francesa com os jacobinos, porque antes ainda não havia a figura definida do legislador exclusivo. E houve grande evolução das formas de governos através das várias

¹ “No plano de sua criação, não há como o direito ser separado da política, na medida em que é produto do processo constituinte ou do processo legislativo, isto é, da vontade das maiorias. O direito é, na verdade, um dos principais produtos da política, o troféu pelo qual muitas batalhas são disputadas. Em um Estado de direito, a Constituição e as leis, a um só tempo, legitimam e limitam o poder político.” (BARROSO, 2012).

²Ideia retirada do trecho: “A consequência disto é o “fechamento” do direito em suas próprias formas, ainda que elas nada tenham a ver com a realidade, a não ser o fato de, eventualmente, encobrirem relações de poder, mantendo certamente por causa disso, estranha mas compreensivelmente, alguma utilidade institucional(...) Nesse sentido, o direito que se dedica a cultivar as formas jurídicas fossilizadas tem a tendência de tornar-se um instrumento de pequenos (ou grandes) golpes de poder sob um falso manto de legitimidade.” (FARO, 2011).

³ “A lei pura não é todo o direito. A pura definição doutrinal não é todo o direito. A pura máxima não é todo o direito. Mas nem mesmo a série exaustiva de todas as razões de decidir é todo o direito.” (SACCO, 2001).

⁴SACCO, Rodolfo. **Antropologia jurídica: contribuição para uma macro-história do direito** ; tradução de Carlo Alberto Dastoli. – São Paulo : Editora WMF Martins Fontes, 2013. II. Série.

tentativas históricas, até que, após diversos acontecimentos mundiais e locais, chegou-se à democracia moderna⁵.

Pois bem, conforme o conceito de democracia moderna de Habermas⁶, acima esposado, é inconteste a ideia básica de que num verdadeiro Estado Democrático de Direito, que adote a democracia moderna, o Direito não pode se afastar da realidade social e dos cidadãos comuns, já que estes devem realmente participar na máquina pública. Além disso, os governados não podem sofrer com eventuais práticas do Estado, o qual acaba por se apropriar de suas prerrogativas para camuflar condutas ilícitas.

Segundo essa visão, limitações ao Estado são essenciais para assegurar a efetiva e eficaz tutela dos governados, que contarão com a segurança de um ordenamento jurídico e da sua aplicação diária. Para tanto, vários mecanismos normativos são criados, tanto normas mais concretas como princípios gerais regentes da produção legislativa e dos Poderes Executivo e Judiciário. Esse tipo de mecanismo é essencial em todas as áreas de atuação estatal, porém encontra ainda maior relevância na tributação, a qual é uma prerrogativa pública que interfere diretamente na propriedade.

Há princípios gerais de Direito Tributário que são utilizados em diversos ordenamentos, tais como o não confisco, a legalidade, a anterioridade, entre outros, mas para o presente artigo, o princípio da transparência ganha destaque, já que é um direito subjetivo do ser humano ter acesso à informação e poder dispor dela como lhe aprouver. Contudo, é notável que a despeito da adoção formal de determinado limite ao Estado, nem sempre ele é sentido pelos agentes estatais e cidadãos, como ocorre com o princípio da transparência no Brasil.

A escolha do princípio da transparência se embasa na perspectiva republicana democrática de que a coisa pública é, em sua totalidade, do povo e o povo é o fiscalizador último de todas as práticas perpetradas pelos governadores, sendo estes “empregados” da população. Essa ideia é bastante arraigada na cultura estadunidense, a qual nem tem esse

⁵⁶“A compreensão moderna da democracia distingue-se da clássica por se relacionar com um tipo de direito dotado de três características principais, a saber: o direito moderno é positivo, cogente e estruturado individualisticamente. Ele resulta de normas produzidas por um legislador e sancionadas pelo Estado, tendo como alvo a garantia de liberdades subjetivas. De acordo com uma interpretação liberal, a autodeterminação dos cidadãos somente se realiza através do médium desse direito, que assegura estruturalmente as liberdades, porém de tal sorte que a idéia de uma “dominação das leis” (rule of law), que se concretiza historicamente na idéia dos direitos humanos e da soberania popular, passa a ser vista como uma segunda fonte de legitimação. (...)” HABERMAS, Jürgen. **O Estado Democrático de Direito**. [s.l.:s.n.]

princípio expressamente previsto na sua Constituição Federal, mas a interpretação leva aos deveres dos governantes, entre eles, o de serem transparentes acerca dos seus atos⁷.

Objetivando destacar o problema brasileiro e a conseqüente desinformação dos contribuintes e não contribuintes, este trabalho se apropriará da comparação, entre a tributação dos Estados Unidos da América e o Brasil, a fim de mostrar que países com medidas continentais, com população volumosa também podem exercer de modo, próximo ao eficaz, do princípio da transparência em favor de seus governados.

Com base nessa perspectiva, analisar-se-á a história da formação social e tributária dos Estados Unidos da América e do Brasil é importante, a fim de perceber como princípios de Direito são originados em um processo histórico.

Primeiramente, será apresentado um breve histórico acerca da sociedade e da tributação nos Estados Unidos da América, para a habilitação do leitor na posterior análise, a qual se utilizará da quantidade de impostos federais, entre outros fatores, para determinar a abrangência da transparência tributária no Direito estadunidense. Em momento posterior, será o processo brasileiro a ser explicitado, perpassando a colonização até os dias atuais, a fim de perceber a evolução do sistema e como se dá a relação do contribuinte para com o fisco e o legislador tributário.

Para também, haver entendimento suficiente para se fazer a contraposição dos exercícios de cada um dos países acerca da transparência, será feita breve explanação acerca do princípio, a fim de que a comparação seja eficaz, eficiente e clara.

Por fim, haverá a comparação entre os exercícios do princípio da transparência tributária, demonstrando que a simplificação a partir de uma diminuição dos impostos pode acarretar uma legitimação do sistema tributário, além de possibilitar maior entendimento do contribuinte acerca dos tributos que incidem sobre seu patrimônio, afinal “duas coisas são certas na vida: a morte e os tributos”⁸, por isso todos precisam ser aptos a se inteirar sobre a tributação.

Este trabalho se propõe exatamente a isso, a investigar as formantes históricas de Brasil e Estados Unidos da América, com a intenção de determinar como elas foram importantes para o direito tributário, em específico o princípio da transparência tributária.

⁷ Essa afirmação foi tirada das aulas ministradas pelo professor Akhil Reed Amar, da Universidade Yale, no decorrer do curso “A Constituição não escrita dos Estados Unidos – An introduction to basic techniques of constitutional interpretation”, disponível em <<https://www.coursera.org/course/auc>>.

⁸ Benjamin Franklin

Para tanto, começa-se a analisar mais detidamente a história do Brasil, desde antes de sua descoberta, perpassando sobre a cultura ibérica, até o que se vê atualmente, com maior ênfase a transformações e movimentos democráticos, econômicos e tributários.

Com o exame dos Estados Unidos da América não é diferente, o processo histórico é estudado, destacando alguns acontecimentos tidos como mais importantes pelos marcos teóricos adotados, com interpretações próprias da autora deste trabalho.

A vistas de passar pela comparação entre ordenamentos, é necessário delimitar o objeto a ser comparado, para tanto, há breves considerações sobre o princípio da transparência tributária e sua relação com a democracia histórica e atual.

Ao fim, passa-se a uma análise comparativa do princípio da transparência tributária aplicado pelo Brasil e Estados Unidos da América, tendo em vista a legitimidade impressa a cada sistema tributário por causa do nível de informação exarada pelos governos.

CAPÍTULO 1. FORMAÇÃO HISTÓRICA E TRIBUTÁRIA DOS ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA⁹¹⁰¹¹

Com o fito de uma compreensão da formação tributária histórica dos Estados Unidos da América, impende-se um debruçar sobre as motivações daqueles que deram origem ao país estadunidense.

A Inglaterra é um dos países mais proeminentes econômica e politicamente no mundo, principalmente na inauguração da Idade Moderna até o século XX¹², porém não se limita apenas a isso. A nação inglesa não foi precursora somente da Revolução Industrial, mas também possui papel relevante no que tange o dissídio entre membros de fora da máquina pública – com destaque à elite local – e Estado, a partir de um pensamento de que o indivíduo possui direitos inerentes à condição humana e que não podem ser obstaculizados nem pelo Estado. A partir dessa consolidação ideológica, mostrando que o Estado não é intangível e é passível de embargo por parte de seus tutelados, um dos grandes exemplos da postura inglesa é a Revolta dos Nobres em 1215, acontecimento que culminou na Magna Carta, a qual, entre outros, instituiu o seguinte:

Nenhum homem livre será levado, preso, deposto de sua propriedade ou exilado ou destruído de qualquer forma, nem iremos contra ele nem mandaremos buscá-lo, exceto em decorrência de um julgamento legal de seus pares ou pela lei da terra.¹³ (tradução livre)

Pode-se entender que esse é um dos pontos de divisão histórica em que o Estado não foi reconhecido como soberano, mas como um ente que também precisa ser restringido por algo “além de si”, como a lei da terra. Esse conflito entre nobres e o Rei também foi importante para os da “plebe”, já que estes também são beneficiários e colocados como iguais

⁹ US Department of the Treasury. **History of the US Tax System**. Undated. Added August, 2003. <http://www.policyalmanac.org/economic/archive/tax_history.shtml> Acesso em 27/11/2014

¹⁰ KARNAL, Leandro; DE MORAIS, Marcus Vinicius; FERNANDES, Luiz Esteva, PURDY, Sean. **HISTÓRIA DOS ESTADOS UNIDOS: das origens ao século XXI**. 3. Ed., 2ª reimpressão. – São Paulo: Contexto, 2014.

¹¹ CRICK, Bernard. **Democracy: a very short introduction**. New York: Oxford University Press, 2002. Versão E-book. Disponível em: <http://www.amazon.com.br/Democracy-Very-Short-Introduction-Introductions-ebook/dp/B003ATPQS4/ref=sr_1_1?ie=UTF8&qid=1427901423&sr=8-1&keywords=democracy%3A+a+very+short+introduction>

¹² “embora muito reduzida desde o auge da época vitoriana, a Grã-Bretanha ainda continua sendo - ou pretende continuar - uma das principais potências de tamanho médio no mundo”. KENNEDY, Paul. **Ascensão e queda das grandes potências: transformação econômica e conflito militar de 1500 a 2000**. Rio de Janeiro: Campus, 1989.

¹³ Texto original: “39. No freemen shall be taken or imprisoned or disseised or exiled or in any way destroyed, nor will we go upon him nor send upon him, except by the lawful judgment of his peers or by the law of the land.” Carta Magna de 1215, texto retirado do site <<http://www.constitution.org/eng/magnacar.htm>> Acesso em 19/11/2014.

no texto da Magna Carta. Esse texto, que para alguns é um protótipo constitucional, traz uma máxima que “*no taxation without representation*”, ou seja, não há se falar em um tributo desfavorável ou não permitido sem ter passado pelo crivo dos representantes populares.

Outro exemplo emblemático que tomou lugar nas terras inglesas foi o de Charles I, que tentou governar sem o Parlamento e teve dificuldades, até mesmo, para recolher tributos:

Três séculos depois foi isso que deu ao Parlamento prevalência sobre Charles I, quem, de outra forma, fez o melhor para governar sem ele. E lá houve, assim como no tempo de Fortescue, normalmente ninguém mais para coletar os tributos e por isso os grandes homens de negócio e os aristocratas coletavam para os Parلامentos. Distribuindo a coleta dos tributos, ou seja, a Coroa vendia a coleta de tributos para contratado sera altamente impopular e visto como corrupto.¹⁴ (Tradução livre)

A filosofia produzida na Inglaterra também teve grande influência nas Treze Colônias, principalmente porque o pensamento da época se conectava satisfatoriamente ao quesito religioso, nesse sentido Crick explica que John Locke teve grande participação no processo construtivo de ideais básicos dos revolucionários, tais como o direito natural, inventado ou instituído por Deus, de ter “vida, liberdade e propriedade¹⁵”, conjunta e implicitamente assegurando a revolução, caso esses direitos sejam violados pelo Governo¹⁶. Essa afirmação é corroborada pela Declaração de Independência dos Estados Unidos da América de 4 de julho de 1776:

Nós temos essas verdades como auto evidentes, que todos os homens são criados iguais, que eles são dotados pelo Criador com certos Direitos inalienáveis, entre os quais estão a Vida, Liberdade e a busca pela Felicidade. Para assegurar esses direitos, os Governantes são instituídos entre os Homens, derivando deles apenas o poder do consentimento dos governados, (...) ¹⁷ (Tradução Livre)

¹⁴Texto original: “Three centuries later this is what gave parliament ascendancy over Charles I, who otherwise did his best to govern without it. And there was then, as in Fortescue’s time, usually no one else to gather the taxes than the magnates and gentry summoned to these parliaments. Putting the taxes ‘out to farm’, that is the crown selling tax-gathering to a contractor, was highly unpopular as well as corrupt.” CRICK, Bernard. Ob. Citada.

¹⁵ A palavra original é “estate”, o autor que citou John Locke, Bernard Crick, fala que o filósofo inglês não falava de propriedade em sentido estrito, mas usou para falar sobre uma quantidade de bens mínima para que o indivíduo fosse considerado cidadão. Aqui foi utilizado o vocábulo “propriedade” por falta de palavra correspondente na língua portuguesa.

¹⁶Texto original: “The claim to a ‘birthright’ made in Putney debates becomes through Locke widely held belief, especially in the American colonies, that we are all born with natural right to ‘life, liberty and estate’, as Locke said. The idea of natural right is invented. That is what man is (or rather what God has given to man): a bundle of rights. And if these rights are violated by government, people may take back the rights that they have but lent to government. In Locke there is a carefully hedged right of revolution.”.CRICK, Bernard. Ob. Citada.

¹⁷Texto original: “We hold these truths to be self-evident, that all men are created equal, that they are endowed by their Creator with certain unalienable Rights, that among these are Life, Liberty and the pursuit of Happiness.--That to secure these rights, Governments are instituted among Men, deriving their just powers from the consent of the governed”. Disponível em: <http://www.archives.gov/exhibits/charters/declaration_transcript.html>.

Foi com essa mesma motivação de defesa da legalidade, adequação do procedimento público para com a realidade social dos súditos, e os direitos inerentes ao homem, já parte arraigada da cultura inglesa, fato também atestado na Revolução Gloriosa de 1688-1689, que os colonos do Novo Mundo, moradores das Treze Colônias, fizeram a sua própria revolta contra a Coroa Britânica, com vistas a consequências revolucionárias e democráticas¹⁸.

Com a falta imprescindível da presença do consentimento dos contribuintes como pressuposto para instituição de tributos e a tributação abusiva de vários produtos importados, como café, mercadorias das Índias, açúcar branco, entre outros, os colonos tiveram seu sentimento de revolta aflorado, no período a partir de 1765, culminando na guerra:

Em 1770 os tributos foram retirados, menos sobre o chá. Isso não foi muito antes, porém, de vir a ruptura final com a Inglaterra, por razões em que a tributação foi apenas uma parcela; no entanto, essas medidas levaram a uma vigorosa discussão sobre os princípios fundamentais do direito tributário, uma discussão que achou sua solução última somente na guerra¹⁹. (tradução livre)

O novo país independente se chamava de “república”, um termo que visou trazer a conotação de governo das leis e do povo, o qual iria escolher seus representantes originados de si, ou seja, os governantes seriam membros do público comum. Isso é bem demonstrado no preâmbulo da Constituição Estadunidense, quando começa assim:

Nós, o povo dos Estados Unidos, a fim de formar uma União mais perfeita, estabelecer Justiça, garantir a Tranquilidade doméstica, fornecer defesa comum, promover o Bem-estar geral, e assegurar as Bênçãos da Liberdade para nós e para a nossa Posteridade, ordena e estabelece essa Constituição para os Estados Unidos da América.²⁰ (Grifo no original)

Não se pode, entretanto, ignorar o fato de que nessa República, assim como na Inglaterra da época, era necessário ser proprietário de bens, a fim de “garantir” que o indivíduo seja minimamente educado e responsável para consigo e outros, além de atestarem isso como um símbolo de independência individual, o que permitira a suficiência pessoal, característica necessária para um cidadão consciente e atuante. Excluí-a se, assim, mulheres,

¹⁸ CRICK, Bernard. Ob citada. Localização 774.

¹⁹Texto original: “In 1770 the duties were repealed, save upon tea. It was not long, however, before the final break with England came, for reasons in which taxation played only a part ; nevertheless these measures led to a vigorous discussion of the fundamental principles of the right of taxation, a discussion which found its ultimate solution only in war.”(DEWEY., 1903).

²⁰Tradução Livre: “**We the People of the United States**, in Order to form a more perfect Union, establish Justice, insure domestic Tranquility, provide for the common defence, promote the general Welfare, and secure the Blessings of Liberty to ourselves and our Posterity, do ordain and establish this Constitution for the United States of America.” Texto disponível no site: <http://www.archives.gov/exhibits/charters/print_friendly.html?page=constitution_transcript_content.html&title=The%20Constitution%20of%20the%20United%20States%3A%20A%20Transcription>

indígenas e escravos. Essa visão era partilhada pelos radicais jeffersonianos e pelos conservadores que seguiam George Washington e John Adams.

Apesar das novidades governamentais e democráticas, a nova República instituída no Novo Mundo também possuía problemas quanto à legitimação e cobrança de tributos. E foi durante o confronto com a França, no final da década de 1790, que os primeiros impostos diretos foram criados, sendo considerados absurdos pelo posterior Presidente eleito Thomas Jefferson.

A nação estadunidense abrangia um território bastante vasto composto por vários climas e diferentes condições de terra, o que possibilitava uma diversidade nas agriculturas praticadas. No sul, num ambiente tropical, o modelo *plantation* (latifúndios que produziam para a exportação) predominava. Nesse contexto, adotava-se a escravidão negra como tipo de trabalho, algo muito diferente do que ocorria no Norte, onde a manufatura era a atividade econômica e o trabalho livre branco era utilizado.

Os dois mundos americanos, porém distintos, tiveram suas lutas acirradas quando da edição da Lei Kansas-Nebraska, a qual proibia a aprovação de qualquer norma que proibisse a escravidão nos denominados territórios. Esse ato demonstrou para o Norte que o Governo Federal era controlado pelos escravistas do Sul, algo que acirrou o descontentamento com o modelo sulista. Nessa conjuntura se deram as eleições de 1860, em que a escravidão foi o foco das discussões políticas, culminando na escolha de Abraham Lincoln para presidente.

Devido à crescente ideia separatista dos estados do Sul, irrompeu-se a Guerra da Secessão quando os estados do Norte, liderados por Lincoln, lutaram para manter o país unido apesar de suas divergências internas.

Para financiar os gastos com a guerra, o governo federal nortista introduziu novas figuras legais, entre elas estão as inseridas na “Lei de Confisco”, permissão para confiscar qualquer terra confederada (dos estados sulistas) conquistada, e, sob a regência do senador presidente do Comitê de Finanças, William Pitt Fessenden of Maine, criou-se um protótipo de imposto de renda adotado pelo Ato de Receita de 1861, com uma alíquota de 3% sobre rendimentos acima de \$800/ano, além de uma série de impostos para arcar com a Guerra Civil que se tinha deflagrado nos EUA. Esse Ato de Receita foi substituído em 1862, como forma de aprimorar as ferramentas de arrecadação, tendo em vista que a receita ainda não era suficiente para arcar com os gastos bélicos.²¹

²¹ Informações retiradas do site do Senado Federal dos Estados Unidos. Disponível em: <http://www.senate.gov/artandhistory/history/common/civil_war/RevenueAct_FeaturedDoc.htm>. Acesso em 05/06/2015

Entretanto, o novo imposto foi revogado dez anos depois e reintroduzido no ordenamento em 1894, o qual foi considerado inconstitucional pela Suprema Corte Americana²², por se tratar de tributo direto não proporcional à população de cada estado, o que até então era considerado violação ao texto constitucional.

Analisando-se a situação acima exposta em conjunto com as dificuldades administrativas e financeiras do Estado, aprovou-se a Emenda n. 16, à Constituição Americana, em 1913, que houve a instituição permanente dessa modalidade de imposto, devidamente regulamentada pelo Revenue Act de 1916, fixando-se alíquotas de 2% a 15%, sendo a alíquota mínima para a faixa de \$0 a \$20,000/ano e a máxima, acima \$2,000,000/ano.²³

A nova modalidade de tributação incidia sobre qualquer tipo de renda, sendo necessário o conhecimento do valor auferido por cada cidadão, a fim de ser levado a cabo a cobrança. Todavia, o próprio Congresso dos EUA entendeu ser esse conhecimento ilimitado do montante salarial do indivíduo uma violação da privacidade, o que levou à elaboração do Ato de 1916 que tornou a restituição do imposto confidencial.

Durante a Primeira Guerra Mundial, a utilização da mão de obra industrial no campo de batalha fez com que grupos preteridos fossem colocados em destaque, tais como os negros, através de seus sindicatos e ideologias socialistas, e as mulheres. A abertura produzida pelo momento histórico, fez com que houvesse mudança na abrangência do sufrágio eleitoral, o que antes era limitado aos homens de posses, com a Emenda n. XIX, em 1919 era estendido o direito de voto às mulheres, tendo essa luta como lema frases como: “Senhor Presidente, até quando as mulheres esperarão pela liberdade?”.²⁴²⁵ Alguns estudiosos²⁶ do movimento acreditam que essa emenda transcende seu texto, permitindo que os cidadãos não só tenham a

²² O imposto de renda possuía uma alíquota fixa de dois por cento sobre toda renda que excedesse \$4,000 (quatro mil dólares). Informações retiradas da reportagem “Today in history: Income Tax Ruled Unconstitutional in Pollock v. Farmers Loan Trust Co.” do site da Tax Foundation. Disponível no site: <<http://taxfoundation.org/blog/today-history-income-tax-ruled-unconstitutional-pollock-v-farmers-loan-trust-co>>. Acesso em 05/06/2015

²³ Informações retiradas do site: <<http://www.taxhistory.org/www/website.nsf/Web/THM1901>> Acesso em 05/06/2015

²⁴ KARNAL, Leandro; DE MORAIS, Marcus Vinicius; FERNANDES, Luiz Esteva,. PURDY, Sean. **Ob. citada.**

²⁵ Uma nota histórica relevante sobre a luta ao direito de mulheres serem reconhecidas como cidadãs é o relato sobre as irmãs Smith, donas de terras em Connecticut, que tinham como lema a máxima de “se pago tributo, sou cidadão”. História completa disponível em <<http://connecticuthistory.org/the-smith-sisters-their-cows-and-womens-rights-in-glastonbury/>>. Acesso em 05/06/2015

²⁶ Essa afirmação foi tirada das aulas ministradas pelo professor Akhil Reed Amar, da Universidade Yale, no decorrer do curso “A Constituição não escrita dos Estados Unidos – An introduction to basic techniques of constitutional interpretation”, disponibilizado pelo site <<http://www.coursera.org/course/auc>>

prerrogativa de votarem, mas de exercerem de forma plena a sua cidadania, sendo participantes e atuantes na política estadunidense.

Nesse interim, o imposto de renda foi largamente utilizado para financiar a Primeira Guerra Mundial, quando os Estados Unidos da América instituíram a alíquota mínima em até 6% e a máxima em 77%, aumentando a arrecadação de 761 milhões de dólares para 3.6 bilhões de dólares, sendo esse tributo responsável por um terço de todo sustento da máquina beligerante estadunidense. Porém, com o aquecimento vertiginoso do mercado durante a década de 1920, as alíquotas foram reduzidas, retornando o percentual mínimo tributado para 1% e o máximo para 25%.

A nova oscilação de alíquota voltou a assolar o povo estadunidense com a Grande Depressão de 1929, quando o governo buscou nos tributos o recurso suficiente para se sustentar e promover todos os programas do New Deal, com o objetivo de retornar à economia a receita arrecada e tentar criar meios para reaquecer o mercado. Como meio para ajudar com as despesas referentes a auxílios sociais, foi editado o Ato da Seguridade Social de 1935, o qual regulamentou a cobrança de 2% sobre o salário, com metade do valor já descontado em folha e a outra metade descontada dos empregadores em favor dos trabalhadores.

No período referente à Segunda Guerra Mundial, houve um novo ápice no aumento de impostos sobre indivíduos e pessoas físicas, tendo em vista a imprescindibilidade do investimento na defesa nacional. A alíquota mínima dos impostos subiu para a faixa de 26%, sendo que rendas acima de um milhão de dólares eram taxadas na base de 94%, demonstrando um caráter progressivo do sistema tributário.

A carga tributária continuou a experimentar diversas alíquotas em decorrência do ápice da Segunda Guerra Mundial, depois com a vitória dos Aliados e, em 1953, com a Guerra da Coreia, que foi uma grande fonte de gastos para o tesouro estadunidense, entre outros acontecimentos internos e mundiais. Experimentou-se ainda também por variação do percentual do valor arrecado com tributos em relação ao total do Produto Interno Bruto, chegando a ser 20,8% do PIB na década de 1970.

Uma grande modificação na sociedade estadunidense veio com a luta negra dos anos 1960 com Martin Luther King como seu principal locutor, além de resultar num dos casos mais emblemáticos já julgados pela Suprema Corte Americana: *Brown vs. Board of Education*. Em 2 de julho de 1964, o Ato pelos Direitos Civis foi assinado pelo então presidente dos Estados Unidos da América, Johnson, conferindo maior abrangência à Constituição. Porém o texto da 15ª Emenda, que confere a igualdade entre homens e de seus

votos, só foi devidamente regulamentada pelo Ato pelo Direito de Votar, que proibia preconceito por raça ou por idioma, utilizou-se até mesmo essa norma para coibir tentativas de restringir o registro do votante ou posicionar locais de eleição onde as classes vítimas de preconceito moravam²⁷.

Essa luta foi muito importante para inculcar a ideia de que todos são iguais, apesar da origem, da raça, cor, idioma, etc, assim como estava escrito na Constituição original, a qual tinha eficácia limitada pela ideologia da época dos Fundadores. A conscientização trazida pelo questionamento racial foi mais um levante da sociedade americana no decorrer de sua história, demonstrando a capacidade de mobilização e tentativa de conferir substancialidade aos direitos constitucionais.

No decorrer do governo Reagan, o Presidente, com ajuda significativa de congressistas, conseguiu a promulgação do Ato de 1981, por meio do qual conseguiu diminuir em 25% a carga tributária, medida que seria dividida pelos três anos subsequentes. Com a política de grande incentivo ao mercado, controle demorado da inflação e outras medidas, houve um colapso da economia, impondo-se ao governo um aumento significativo de impostos em 1984, a fim de controlar o déficit orçamentário e para que o Estado pudesse ajudar a alimentar a livre mão do mercado.

Diante de sucessivos problemas da tributação e a grande complexidade do sistema tributário, democratas e republicanos se juntaram para aprovar o Ato 1986, que teve como objetivo diminuir alíquotas e simplificar a arrecadação. No período compreendido entre 1964 e 1986, a maior alíquota de impostos sobre pessoa física foi reduzida de 91 para 28%, somando isso com o aumento de contribuintes e a diminuição da base de cálculo mínima, operou-se um aumento da progressividade do sistema tributário.

Na era Clinton e Bush, houve novos aumentos e diminuições dos tributos sobre a renda, principalmente, mas se conseguiu chegar a uma alíquota média de 33%, garantida com a diversificação das matérias tributáveis e com o aquecimento da economia.

Porém, o maior marco dos EUA em matéria tributária, é a questão de ser obrigação dos lojistas e demais vendedores de informarem o valor exato do tributo incidente sobre o produto a ser comprado. Um bom e recente exemplo disso é o Ato de 2014 sobre a *Transparency of Airfares*, lei essa que é bem categórica ao regular que pode ser impedido o efeito de qualquer obrigação oriunda de tickets de avião, que incluía as taxas impostas pelo

²⁷ Informações retiradas do site <<http://www.civilrights.org/resources/civilrights101/voting.html?referrer=https://www.google.com.br/>>..

governo no seu preço total, sem a devida discriminação²⁸. Além de disponibilizar sites, tais como o da Casa Branca, onde se pode fazer um cálculo aproximado do gasto do governo com base no quanto cada cidadão paga de tributos²⁹, aumentando ainda mais a transparência.

Os Estados Unidos da América são um país com uma história perpassada por diversos conflitos, especialmente na área social e política, com movimentos importantes marcados pela Guerra Civil e a posterior abolição da escravatura, a luta pelos direitos civis e alguns outros. Porém, é interessante perceber também como a interação doméstica é visível, ou seja, como a governabilidade criando, assim, uma relação mais preponderante entre cidadão e Estado, e entre representantes e representados, imprimindo uma ideia de que estes e aqueles se confundem como cidadãos comuns.

²⁸Texto original: “(a) may be construed to affect any obligation of a person that sells air transportation to disclose the total cost of the air transportation, including government-imposed taxes and fees, prior to purchase of the air transportation transportation.” TransparentAirfaresAct 2014. Disponível em <<https://www.congress.gov/bill/113th-congress/house-bill/4156/text>>. Acesso em 27/11/2014

²⁹A iniciativa da Casa Branca possui o seguinte título: “Your 2014 Taxpayer Receipt: Understand how and where your tax dollars are being spent.” (Seu Recibo de Contribuinte de 2014: Entenda como e onde seus dólares de tributos estão sendo gastos), sendo necessário apenas inserir as informações de imposto de renda e outros tributos para utilizar a ferramenta. Disponível em <<https://www.whitehouse.gov/2014-taxreceipt>>

CAPÍTULO 2. FORMAÇÃO HISTÓRICA E TRIBUTÁRIA DO BRASIL³⁰

A formação histórica brasileira, como a estadunidense, pode e deve ser analisada em momento anterior à sua independência, trazendo para uma avaliação do povo que colonizou esta parte da América.

Portugal estava em um momento de ascensão crescente no contexto europeu, sendo o primeiro país a se formar, já conseguindo uma unificação precoce e imprescindível para o seu sucesso além-mar. O fato de ter uma Coroa única sobre um território possibilitou volume de comércio, de tranquilidade e de maior articulação política, tendo em vista que as atenções eram voltadas para os interesses em comum da nova nação.

Contudo, o nascimento de um novo Estado não faz com que a cultura arraigada ao povo a ele pertencente mude, o que é bem exposto por Sérgio Buarque de Holanda quando este assim fala de portugueses e espanhóis:

A bem dizer, essa solidariedade, entre eles [espanhóis e portugueses], existe somente onde há vinculação de sentimentos mais do que relações de interesse – no recinto doméstico ou entre amigos. Círculos forçosamente restritos, particularistas e antes inimigos que favorecedores das associações estabelecidas sobre plano mais vasto, gremial ou nacional. [...] Não existe, a seu ver, outra sorte de disciplina perfeitamente concebível, além da que se funde na excessiva centralização do poder e na obediência.³¹³²

Somado a isso, o catolicismo, religião predominante na Península Ibérica, traz consigo a ideia de que as obras salvam e a salvação é individual. Por isso, os portugueses criam que deviam trabalhar para conseguirem seu lugar no Céu e na Terra, motivo esse determinante para a menor importância dos títulos nobres, porque esses como eram de nascença, separados de qualquer merecimento próprio, não era atrelados ao ideário de mérito arraigado à cultura e, portanto, pequenos diante de qualquer ganho conseguido através de esforço.

Nesse contexto, a Coroa Portuguesa ao tentar repetir o sucesso conseguido com Vasco da Gama, enviou Pedro Álvares Cabral para expandir o comércio com as Índias, entretanto, o novo capitão português chegou às terras americanas no que hoje é a Bahia.

³⁰ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. BORDIN, Luis Carlos V.; LAUGEMANN, Eugenio. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias**. – Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

³¹ HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil**. 26. ed. – São Paulo : Companhia das Letras. 1995.

³² Interessante observar que essa particularidade ibérica foi comunicada ao Brasil, algo bem perceptível se virmos que o entendimento do brasileiro é de que o público não é seu, não se comunica com o particular, por isso as esferas são completamente separadas, possibilitando momentos de vandalismo como os vistos em tantas passeatas. Essa concepção é também polemizada pela própria dicotomia do público-privado, que hoje encontra dificuldade para sustentar seu absolutismo estanque.

A priori, as terras descobertas não seriam colonizadas, até porque o grande centro de interesse português permanecia no tráfego comercial com as Índias, porém as várias tentativas de saque e conquistas da parte portuguesa das Américas transformou em um imperativo o esforço de colonização. Com investigação mais minuciosa e sem a descoberta de metais preciosos como ocorreu no início da colonização espanhola, viu-se que a Colônia poderia servir como local de produção para o mercado externo, devido à abundância de terras cultiváveis, clima tropical diferente do da Europa, e o conhecimento que os povos indígenas poderiam fornecer. Isso tudo sem a necessidade de um investimento de capital de volume suntuoso, já que tudo que se plantava, colhia.

Com essa função dada à nova Colônia, a produção seria vinculada tão somente aos interesses externo da Metrópole, a qual transportava todos os bens coloniais produzidos sem qualquer encargo, por entender que estaria fazendo apenas uma transferência de local dentro da mesma propriedade, apenas mudando o estabelecimento. Por isso, havia pouco espaço para uma produção que abastecesse os habitantes da Colônia, até para não haver qualquer competição com o que era produzido pela Metrópole.

Devido a essa defasagem em mercadorias que pudesse abastecer as necessidades da Colônia, o comércio com a Metrópole era imprescindível para a sobrevivência dos habitantes da América portuguesa, além de importar, por intermédio dos portugueses, produtos da Inglaterra, com quem Portugal fez um acordo abrangente após a separação da Espanha. Essa grande dependência externa abriu espaço para uma arrecadação fiscal baseada no imposto de importação, o qual incidia sobre o principal fator econômico, já que exportar cana-de-açúcar para a Metrópole não se configurava como exportação.

Tal base arrecadatória demonstra a fragilidade da economia colonial até então montada, sendo ela extremamente dependente de todos os fatores externos, não havendo sustento interno para sua solidificação, quadro oposto ao ocorrido nas Treze Colônias do Norte Americano. Esse estado letárgico da economia brasileiro continuou até a diminuição do lucro advindo da cana-de-açúcar ainda no século XVII, quando a competição das Antilhas Inglesas fez com que o mercado externo se saturasse e escolhesse as colônias exploratórias inglesas porque estas possuíam melhor localização e custo baixo de frete para a Europa.

Com a diminuição do mercado da cana, a economia de subsistência começou a florescer no Brasil, aumentando a possibilidade de divisão de renda, tendo em vista que nesse contexto subsistente o homem não precisava de uma quantidade monetária tão exorbitante para continuar com seu próprio negócio. Essa também foi uma forma da Colônia redistribuir os fatores de produção internos, de modo que alguns trabalhadores da cana-de-açúcar

desbravavam novas terras em busca de serem seus próprios donos sem a necessidade de um senhor de engenho. Porém, a produção para o mercado interno não era suficiente garantidora da viabilidade colonial, havendo necessidade de uma nova fonte de renda expressiva, ainda mais se se levar em conta a posição econômica frágil de Portugal que cada vez mais dependia da Inglaterra para manter seu posto de potência marítima europeia.

O “milagre” experimentado foi a descoberta do ouro das Gerais, fato esse que forneceu um sopro de vida para o Império Português, o qual usou o ouro para barganhar com os ingleses em busca de melhorias nas relações comerciais. Ocorre que, em vez de a Metrópole portuguesa ser a maior beneficiária, os vários tratados – com maior ênfase para o Tratado de Methuen ou conhecido como Tratado “Panos e Vinhos de 1703 – entre a Coroa Inglesa e a Portuguesa só trouxeram ganhos reais para a Inglaterra, que usou esse acréscimo de riqueza para fomentar e sustentar a sua Revolução Industrial. Portanto, a Coroa Portuguesa continuava com profundos problemas de sustentação, por não manter uma balança comercial favorável, tendo o aumento da carga tributária sobre a colônia como única solução.

Nesse meio, o movimento da Inconfidência Mineira teve origem na cobrança do imposto, chamado quinto, o qual incidia sobre a produção de ouro e reivindicava para a Coroa um quinto da produção do indivíduo. Ocorre que, na segunda metade do século XVIII, a quantidade aurífera havia diminuído de forma brusca, tendo em vista a grande exploração das jazidas da região mineira, porém a Metrópole Portuguesa ignorou tal fato, tendo em vista que ela se tornara dependente da riqueza brasileira. Por isso, Portugal continuou a cobrar o quinto, agora por meio da derrama, meio mais violento e bastante claro: uma região produtora deveria pagar 100 arrobas (1500 quilos) de ouro anualmente, se não o fizesse, guardas reais confiscariam os bens dos habitantes locais para completar o montante devido a título de imposto.

Diante dessa realidade e do confisco explícito da Coroa contra bens de colonos locais, comungantes das ideias iluministas, reuniram-se para tentar a independência de Minas Gerais e assim não mais se submeter à tirania portuguesa. Nesse contexto, a elite mineira, representada por coronel, padre, poetas, entre outros, e Joaquim José da Silva Xavier, um dos poucos participantes de origem humilde, ainda em fase de preparação para o movimento, foram delatados e presos pela Coroa, sob a acusação de insurgência. Contudo, apenas Joaquim José da Silva Xavier arcou com a pena mais grave, qual seja a morte por esquartejamento. Todavia, o movimento reverberou com os ideais iluministas separatistas, ajudando a deflagrar diversas tentativas separatistas ou de mudanças do governo.

Todavia, no sistema tributário em si, não houve mudança concreta, já que não houve nem mesmo a verdadeira deflagração da revolta ou qualquer outro grupo com expressão suficiente para produzir qualquer mudança significativa.

Outra grande modificação na estrutura metrópole-colônia houve quando da instalação da Corte Portuguesa para o Rio de Janeiro em março de 1808. A Guerra Napoleônica ameaçava o domínio de todos os países europeus, em especial um Portugal pequeno e vulnerável, econômica e politicamente, que teve de mudar seu governo para a Colônia, com o fim de proteger a família real e a Corte com ajuda inglesa.

Em troca, a Inglaterra foi uma das nações amigas que podiam participar da chamada “Abertura dos Portos”, sendo que os produtos industrializados ingleses possuíam uma alíquota de apenas 15%, enquanto os outros países exportavam para o Brasil com uma alíquota de 24%, inundando o mercado brasileiro com itens ingleses, apenas ajudando a desacelerar o desenvolvimento interno da Colônia.

Dom João, o então rei português, adotou outras medidas para trazer maior dinâmica para a estrutura colonial, entre elas está a criação do Banco do Brasil, instalação da Junta de Comércio, fomento à indústria – altamente prejudicadas pela abertura dos portos –, construção de estradas, etc. Já no âmbito cultural, o Brasil foi inundado pela influência francesa, a qual era a maior exportadora de cultura da época, influenciando tanto com a arquitetura, como com a moda e outras vertentes. Criou-se, também, o Museu Nacional, a Biblioteca Real, a Escola de Artes, entre outros.

Em 1815, Napoleão derrotado permitiu que o Reino Português voltasse à sua formação anterior, qual seja a capital da metrópole e, portanto, da Coroa em Lisboa. Porém, parte da elite permaneceu em terras coloniais e foi participante da expansão cafeeira da época e se viu tolhida pela pressão metropolitana sobre os negócios coloniais. Dessa tensão entre Colônia e Metrópole eclodiu o Fico de Dom Pedro I, até então príncipe português e regente colonial, depois, em 7 de setembro de 1822, depois da declaração de “Independência ou morte!”, foi declarada a Independência Brasileira, após conflitos internos entre o governo metropolitano e o da Colônia.³³

Os primeiros países a reconhecerem a Independência do novo país americano foram México e Estados Unidos da América, sendo exigido um preço de dois milhões em libras esterlinas para que Portugal liberasse sua colônia. Como meio de não aumentar o conflito com a antiga Metrópole, Dom Pedro I requisitou um empréstimo nesse montante da Inglaterra, a

³³ DEL PIORE, Mary; VENANCIO, Renato. **Uma breve história do Brasil**. São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2010. Versão e-book.

qual, por meio desse acordo, transformou o Brasil também em um quintal estendido nas Américas, possibilitando que sua influência econômica continuasse no território apesar deste não ser mais de domínio português. Essa “nova” situação foi formalizada por Tratado entre Inglaterra-Brasil, o qual foi celebrado sem que Dom Pedro I consultasse as Câmaras instituídas.

Por não ter havido uma grande ruptura entre o sistema colonial e o novo momento imperial – ainda mais se levarmos em consideração que o novo imperador era filho do rei português –, o Brasil, em seus primeiros anos de independência, manteve a legislação tributária de Portugal, o que só experimentou grande modificação quando houve a divisão entre as competências tributárias do Governo Central e das províncias, no período de 1833-1840 na Regência, e aumento das alíquotas para os produtos ingleses quando do fim do vigor do acordo de 1827, o que só ocorreu em 1842.

Entretanto, a separação das competências não foi muito eficaz, o que é comprovado com as várias superposições entre os tributos centrais e provinciais. Além de atestar a insuficiência da divisão, as províncias não gozavam de grande autonomia, fator esse que, entre outros, ajudou a deflagrar a Revolução Farroupilha no Rio Grande do Sul, a qual teve como um dos seus motivos a tributação exagerada sobre o estado gaúcho. Quadro que não sofreu grandes alterações no Segundo Reinado.

Com a proclamação da República, o Brasil adotou a forma federativa, conferindo autonomia para os estados e, posteriormente, aos municípios (na Constituição Brasileira de 1934), em complementação a isso, a Constituição da República de 1891, separou novamente as competências de cada ente da federação, compreendendo apenas o Governo Central e os estados.

O período da República Velha foi marcado por demasiada independência dos estados, praticamente inexistindo qualquer relação entre a União e os demais entes federativos. Imperou-se os tributos sobre importações, que foram uma fonte bastante utilizada para fins de arrecadação, mas logo sofreu baixas com a crescente industrialização brasileira e produção interna de alguns itens.

A Era Vargas, por sua vez, adotou várias modificações, uma delas foi a centralização das competências estatais, tornando o Governo Central o principal arrecadador e alocador de recursos. Com o aumento da participação interna no fornecimento de produtos a serem consumidos, os tributos sobre itens internos assumiram o papel principal como fonte de renda. Os tributos sobre itens nacionais aumentaram, exemplo disso é o Imposto sobre Vendas e Consignações ter passado a ser a maior origem de arrecadação com 17% do total de 1936,

além de impostos federais sobre o consumo que ocupavam maior porcentagem no produto brasileiro.

Com a redemocratização e a eleição de um novo presidente, a Constituição democrática de 1946 apresentou inovações, sendo as principais aquelas concernentes à “inclusão das competências federais, dos impostos únicos sobre combustíveis, energia elétrica e minerais e do mecanismo de compensação financeira aos estados e aos municípios consubstanciado no sistema de partilha tributária³⁴”

Já durante a Ditadura Militar, houve uma grande reforma no Direito e sistema tributários brasileiros com a elaboração do Código Tributário Nacional de 1966, até hoje vigente. Boas criações da nova regulamentação é, a despeito da centralização de decisões tributárias no Governo Central, a instituição do Fundo de Participação dos Estados – FPE e do Fundo de Participação dos Municípios – FPM, além de instituir o que hoje é a fonte de arrecadação estadual mais significativa: o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, o qual funciona como um tributo sobre o valor agregado. Enquanto que a União experimentou o aumento da importância do Imposto de Renda e a utilização do Imposto sobre Produto Industrializado em substituição ao imposto sobre consumo. Entretanto, esse novo sistema tributário diminuiu a real capacidade orçamentária dos estados e municípios, além de favorecer uma grande concentração de renda.

Uma grande mobilização da sociedade brasileira foi vista, nos últimos anos, em duas grandes ocasiões: “Diretas Já!” e as passeatas de 2013. O “Diretas Já!” consistiu em um movimento focado em reconquistar as eleições diretas no Brasil, tendo em vista que, depois do Regime Militar, o procedimento eleitoral seria de que os cidadãos elegeriam o Presidente através de colegiados, sendo necessária a aprovação da Emenda Constitucional, proposta pelo Deputado Dante de Oliveira para que o voto popular direto fosse possível. Lideranças estudantis, como a União Nacional dos Estudantes – UNE, instituições sindicais, tal como a Central Única dos Trabalhadores – CUT, foram atores essenciais para o sucesso da empreitada popular.

Essa união entre brasileiros foi a porta de entrada a um novo momento constitucional e institucional, coroado pela Constituição Cidadã de 1988. Esse entusiasmo coletivo marcou uma possibilidade de maior participação do povo na Política e nas políticas governamentais, mas isso não se cumpriu.

³⁴ SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. BORDIN, Luis Carlos V.; LAUGEMANN, Eugenio. **Ob. citada.**

O período pós-1988, que dura até hoje, teve como grande objetivo, concretizado no texto constitucional, a correção dos erros militares nos campos democráticos e sociais, restituindo a autonomia para estados e municípios, além de prezar por determinadas limitações ao Estado. Uma das mais relevantes alterações trazidas pela Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 é a total submissão do Governo aos princípios por ela elencados, além de várias regras como prescrições de matéria para cada tipo de lei, entre outros. Porém, um dos obstáculos ainda impostos aos contribuintes, é o da falta de transparência quanto ao sistema tributário brasileiro, o qual ainda não experimenta de leis bem elaboradas e eficazes no campo da comunicação com o contribuinte, o qual acaba por ser prejudicado pela ignorância de uma lei, matéria essa que não pode ser suscitada em sede judicial ou administrativa.

Outro interessante fato moderno relaciona de modo mais direto os tributos e o envolvimento da população, qual seja o Impostômetro em São Paulo. Esse quase monumento localizado no Centro de São Paulo³⁵ almeja à conscientização do povo quanto ao valor pago a título de tributação, fazendo inúmeras contas como o que se poderia ganhar com o montante arrecadado pelo Governo. Em destaque no sítio eletrônico, há a página “Feirão do Imposto”³⁶ onde consta a carga tributária de vários itens do dia-a-dia brasileiro, contudo o brasileiro ainda não tem ciência total de percentual embutido num artigo costumeiro.

Na história recente brasileira, as passeatas de 2013, de mesmo modo, ganham grande destaque tanto histórico como da imprensa à época. Os vários protestos tiveram o aumento de tarifas de ônibus, em favor da adoção do “padrão FIFA” nos setores e serviços públicos como temas da sua pauta, além da luta contra a corrupção. Tem-se percebido um aumento do interesse coletivo em assuntos governamentais, com foco na questão tributária, entretanto, percebe-se que ainda é fato elitizado, ou seja, limitado a certas parcelas da população, sem envolver os mais desfavorecidos e realmente afetados pelas várias políticas econômico-tributárias.

O Brasil é um país que ainda luta contra as mazelas herdadas pelo sistema colonial português, ou seja, está envolto num vício cultural de que o governo é distante de seus cidadãos e que os representantes são os únicos legitimados para participarem do processo decisório, sendo o indivíduo comum passivo, ativo apenas durante as eleições. Essa cultura política é prejudicial pois não permite que haja uma participação mais eficaz do povo,

³⁵ À guisa de informação, os organizadores do Impostômetro mantêm um site: <<http://www.impostometro.com.br/>>.

³⁶ Site do “Feirão do Imposto”: <<http://www.impostometro.com.br/paginas/feira-do-imposto>>.

ceifando uma das características defendidas pela democracia de que a soberania está no homem popular e não naquele que ocupa algum cargo público.

CAPÍTULO 3. PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA TRIBUTÁRIA E DEMOCRACIA

A tributação, semelhante ao molde hoje concebido, ganhou relevância quando houve cisão entre o Estado e a propriedade. Isso se deu como resultado de um processo político e econômico, em outras palavras, Estado não era mais o detentor de todas as terras e demais meios de produção, devido a movimentos originados no povo.

A economia foi mudando através de um desenrolar de fatos e teve seu cume na Revolução Industrial do século XVIII, em que a certeza dos meios de produção pertencerem ao indivíduo se consolidou. Já o âmbito político experimentou sua transformação também num processo histórico, o qual teve seu ápice em 1789 com a Revolução Francesa. Essa nova situação impôs a dependência do Estado em relação à renda particular, a qual, por meio da tributação, passa a ser a principal fonte de recursos para manter a Máquina Pública³⁷.

De mesmo modo, evoluiu o entendimento de que o indivíduo prevalece sobre o Estado, algo demonstrado por meio das primeiras leis liberais nas quais foi desenhado um Estado absentéista, ou seja, um que não deveria se envolver na vida privada de seus cidadãos. Essa concepção é bem traduzida no artigo 4º da Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão da Revolução Francesa, onde se lê: “A liberdade consiste em poder fazer tudo que não prejudique o próximo. Assim, o exercício dos direitos naturais de cada homem não tem por limites senão aqueles que asseguram aos outros membros da sociedade o gozo dos mesmos direitos. Estes limites apenas podem ser determinados pela lei.”.

Contudo, o modelo de Estado liberal absentéista demonstrou-se insuficiente para atender às necessidades de um povo que precisava de medidas sociais do Governo, o qual deveria trabalhar para atender às necessidades mais básicas da população, dando origem aos direitos de 2ª geração, sociais, culturais e econômicos, de caráter predominantemente coletivo. Com as novas atribuições estatais, o Estado inchou, sendo imprescindível o aumento da receita para sustentar os novos braços operacionais. A tributação, mais uma vez, foi o meio utilizado para angariar os recursos necessários.

Simultaneamente, houve evolução sobre o que vem a ser a democracia moderna, tendo hoje como conceito aquele que abarca defesa dos direitos individuais e participação popular.

A participação é assegurada através de votação e supremacia da vontade majoritária demonstrada em processos eletivos ou seletivos, enquanto que a defesa de direito já se ajunta na ideia de proteção da pessoa em todos os seus aspectos, seja psicológico, físico, etc.

³⁷ GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária**. In: Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Org. Valcir Gassen. Brasília- DF : Consulex, 2012. Pgs. 27-50.

Esse posicionamento é muito relevante para a evolução de democracia, uma que vai além da mera proposta de representatividade, uma que se alonga e se estende a todas as dimensões da vida humana, impondo respeito ao cidadão, definição que só ganha seus moldes atuais no decorrer da história democrática mundial.

Em breves apontamentos, a democracia teve seu “início” na Atenas antiga, onde a participação direta era possível pela baixa quantidade de cidadãos. Esse pequeno número era consistente ao significado dado à palavra “cidadão”, tendo em vista que apenas os ricos, aqueles homens que têm seu corpo feito para o ócio poderiam se envolver nas discussões públicas, por serem os únicos suficientemente qualificados³⁸. Houve grande mudança no período romano, ainda mais quando do estabelecimento de um império com verdadeiros monarcas/imperadores. Contudo, algo é certo, o de que o povo ainda deveria ser soberano, soberania essa que se refletiria pelo Senado, como é bem representado pelo jargão: *SenatusPopulesqueRomanus*(O Senado e o Povo Romano).

Já na Idade Média europeia o cidadão era aquele amigo da Corte, um nobre, que conseguiria seu título por um direito natural e instituído por Deus, exercido desde o momento do nascimento. Essa teoria foi formalizada pelo jusnaturalismo, mas tem sua origem na Grécia Antiga com Aristóteles, quem pensava ser inerente ao homem sua posição na sociedade. Contudo foi com a predominância do Cristianismo que o valor em si do ser humano foi consolidado, tendo em vista ser ele criado à imagem e semelhança de Deus³⁹. Apesar de a Bíblia ensinar a igualdade entre os homens criados, a aceção de pessoas era clara, com uma divisão entre nobres e plebe, assim como havia entre senhores e escravos na Grécia Antiga.

Nessa época houve a transição entre Feudalismo e Estado Absolutista. Naquele havia um “pequeno reino” em que o senhor feudal era absoluto, constituindo relações trabalhistas exploratórias, instituindo “tributos” para autorizar o usufruto da terra pelos seus “empregados”, criando diversas moedas e obstaculizando o comércio entre feudos. Como forma de uniformizar os mecanismos de determinado território, entre outras medidas, Estados Absolutistas foram implementados, colocando-se o monarca como aquele que possui o direito divino de comandar a terra de modo soberano, por ser o representante do divino na Terra, e os nobres seriam os participantes mais afortunados dessa “representatividade”.

³⁸ Esse conceito de homem “feito” para o ócio encontra embasamento na obra “Política” de Aristóteles, onde o autor grego faz distinção entre o homem livre e o escravo. “Cuando es un inferior a sus semejantes, tanto como lo son el cuerpo respectodel alma y el bruto respectodel hombre, y tal que es la condición de todos aquellos em quienes se emplea de las fuerzascorporales es el mejor y único partido que puedesacarse de su ser, se es esclavo por naturaliza.”.

³⁹ Interessante observar que o pensamento da época fazia segregação entre os homens apesar de o que é dito na Bíblia, por exemplo, em Tiago 2:1: “Meus irmãos, como crentes em nosso glorioso Senhor Jesus Cristo, não façam diferença entre as pessoas, tratando-as com favoritismo.”.

Porém, como se sabe, alguns não eram satisfatoriamente atendidos pelo Absolutismo, colapsando-se o sistema de maneiras diferentes, seja por meio de um documento que limitasse de sobremaneira o poder do monarca ou mesmo decaptando o sol coroadado. Esses dois distintos enfrentamentos são exemplificados, respectivamente, pela Revolução Gloriosa inglesa de 1688-1689 e a Revolução Francesa de 1789.

Em terras inglesas, o governo já era parlamentarista com oposição do rei, Carlos I, que foi julgado e morto por corte judicial inglesa:

A dinastia Stuart, ao tentar governar sem a rédea do Parlamento, entra em colisão com uma parte da sociedade da ilha. Estoura a Guerra Civil e a Revolução Puritana. O novo líder da Inglaterra, Cromwell, manda matar Carlos I. (...) **Ao matarem Carlos I, os ingleses estavam declarando: os reis devem servir à nação e não o contrário.** Os juízes, em 1649, declaram que Carlos I era “tirano, traidor, assassino e inimigo público”.⁴⁰

Os ingleses, em 1688, destronaram outro Stuart, James II, e constituíram um governo com marcas parlamentaristas ainda mais fortes e com controle da burguesia local, formulando a Declaração de Direitos, mais conhecida como *Bill of Rights*, e uma nova base política. Nesse ambiente, o poder burguês já se declarava vencedor, sendo a Revolução Gloriosa a primeira com viés burguês coroando o “povo” como o líder político.

Por outro lado, a França só canalizou o aborrecimento do povo para com seu líder em 1789, numa Revolução bastante sangrenta que levou muito à morte, inclusive o Rei Sol. Resultado do levante foi a Declaração dos Direitos do Homem e Cidadão, introduzindo direito ao voto, ao trabalho e subsistência, etc, sendo bloqueado com o poder de Napoleão que retomou um caráter mais imperial e absolutista, dentro de novos moldes, à França.

Entrementes, a Revolução Americana inovou no mundo por ser a primeira declaração de independência de uma colônia. Além disso, a Constituição do novo país proibiu toda e qualquer diferenciação entre seus cidadãos, colocando todos em igualdade total, a não ser os escravos, que nem eram considerados verdadeiros americanos, mesmo que lá tivesse nascido.

Com a evolução econômica e política no decorrer dos séculos XVIII e XIX, no início do século XX e o genocídio experimentado em campos de batalha, os métodos de governo foram reformulados, para assistir mais satisfatoriamente o ser humano que tinha se surpreendido com sua própria capacidade de matança. Novos ideais foram buscados, o homem tentava se identificar com o seu próximo em níveis mais profundos, trazendo à tona

⁴⁰ KARNAL, Leandro; DE MORAIS, Marcus Vinicius; FERNANDES, Luiz Esteva.,PURDY, Sean. **Ob. citada.**

dimensões humanas que eram desprezadas pelo ambiente público, estendendo a concepção de democracia e ⁴¹o que vem a ser cidadão.

A partir desse empoderamento conseguido através do exercício efetivo da democracia e a inclusão do ser humano, como mais do que carne e ossos, cria-se também o direito à informação, conectado à parcela racional, impondo a revelação/transmissão de dados como regra e a confidencialidade como mera exceção motivada ⁴².

Somando ao acima referido de que respeitar à racionalidade humana com a transmissão de dados faz parte de um regime democrático, de que a Máquina Pública é a maior beneficiária, de que esta por definição pertence ao povo e de os governantes serem empregados públicos, regra advinda da interpretação quase literal do que vem a ser *res publica*, um desdobramento quase lógico e imediato de dever do Estado prestar contas por meio de transparência se consolidou, já que o “patrão” deve ser cientificado acerca da atuação de seu contratado.

Esse entendimento é encontrado no capítulo 18 do “Epilogue: Securing the Republic”, de 1822, quando assim se pronunciou James Madison, o quarto presidente dos Estados Unidos da América:

Um Governo popular, sem informação pública, ou os meios para adquiri-la, é um prólogo para uma Farsa ou uma Tragédia; ou, talvez ambos. Conhecimento sempre governará a ignorância: E um povo que quer ser seu próprio Governador, tem de se armar com o poder que o conhecimento dá. ⁴³(Tradução livre)

⁴¹ Interessante abordagem é feita por Gunther Teubner em “Anonymous Matrix”: “The bourgeois revolution rebelled against the injustice of distributive relationships between the estates. It responded to the divisional injustice by calling for the equality of all parts of society. The fundamental rights in particular followed a new logic which however remained divisional: freedom of the parts in relation to the whole society, equality among them, and solidarity as mutual support. Liberal theories thought through the new divisionalism consistently to its end. Society consists only of individuals. Fairness is guaranteed by self-regulating invisible hands which, underpinned by fundamental rights, coordinate the individuals’ autonomous spheres: economic markets, political elections, competition of opinions, free play of scientific knowledge. Interventions of compensatory justice are admissible only for rectifying the self-regulation among the parts.”. E também fala da perspectiva introduzida pela Revolução Proletária: “The Welfare State conceptions, the parts of society, the classes, are transformed into socio-economic strata. Here again there is a divisional view, especially of the second-generation fundamental rights. Social and participatory rights are aimed at harmonizing the living conditions of different strata as political, State-guaranteed justice.”. Disponível no site: <<http://core.ac.uk/download/pdf/14503233.pdf>> Acessado em 28/04/2015.

⁴² A adjetivação “motivada” foi inserida com vistas ao que diz a Lei de Acesso à Informação, n. 12527/2011, destacando-se o art. 3º, inciso I, c/c art. 28, depreendendo-se que a publicidade é preceito geral e a imprescindibilidade de fundamentar o porquê de certa informação ser classificada como restrita ao público.

⁴³ Texto original: “A popular Government, without popular information, or the means of acquiring it, is but a Prologue to a Farce or a Tragedy; or, perhaps both. Knowledge will forever govern ignorance: And a people who mean to be their own Governors, must arm themselves with the power which knowledge gives.” MADISON, James. **Epilogue: Securing the Republic**. Chapter 18. 1822.

Texto disponível no site: <<http://press-pubs.uchicago.edu/founders/documents/v1ch18s35.html>>

Como a democracia é, de acordo com a etimologia da palavra, o governo do povo (*demos*: povo e *krato*: poder), é imprescindível que esse modelo seja eficaz ao cumprir seu objetivo e ter acesso a todas as informações produzidas a partir de atos governamentais, asseguraria o poder do povo e não dos governantes.

Esses dados não importam “somente” para a fiscalização, mas para haver difusão das medidas adotadas pelo Governo e quais setores podem ser priorizados, com vistas a assegurar os direitos individuais mais básicos. Até porque a demanda popular transcende simples caráter da redistribuição de renda, como forma de participação mais direta na democracia representativa presente em diversos países:

A superação da desigualdade entre as pessoas e a justa distribuição de recursos é substituída por duas demandas muito diferentes sobre as instituições sociais: (1) limitação interna e externa das suas tendências dispendiosas; (2) equilíbrio sensível entre a racionalidade intrínseca deles e os direitos intrínsecos do ambiente deles.⁴⁴(Tradução livre)

No sistema tributário, essa ideia pode ser ainda mais aplicada porque o povo deve pensar onde serão investidos os recursos oriundos da tributação. Isso é algo quase óbvio, tendo em vista que não há ninguém melhor para ditar as necessidades da população do que ela mesma. Porém, o que se coloca é a ignorância popular acerca dos ditames jurídicos, algo facilitador da falta de transparência e de conscientização de um país.

Andréia LemgruberViol, em seu artigo “A Finalidade da Tributação e a Difusão na Sociedade” faz um contraponto interessante a essa mentalidade de incapacidade do povo entender:

Sem dúvida, por mais que qualquer sistema tributário seja hoje algo complexo e suas variáveis e impactos econômicos difíceis de serem isolados, pelo menos a lógica de suas linhas mestras tem que estar clara, ser coerente com a realidade do país, ter um objetivo em termos de desenvolvimento de longo-prazo, e ser efetivamente comunicada à sociedade.⁴⁵

Essa comunicação serviria para a legitimidade de todo o sistema tributário, das leis e demais decisões judiciais ou administrativas. Além disso, a autora ainda traz maiores consequências:

(...) uma das mais relevantes noções nos modernos Estados democráticos, a partir da qual se estabelece um vínculo entre cidadania, legitimidade das leis,

⁴⁴Texto original: “The overcoming of inequality among people and the fair distribution of resources is then replaced by two quite different demands on social institutions: (1) internal and external limitation of their expansive tendencies; (2) sensitive balancing between their intrinsic rationality and the intrinsic rights of their ecologies.”.TEUBNER, Gunther. Ob. citada.

⁴⁵ VIOL, Andréia Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade**. Pg. 6.Disponível no site:<https://attachment.fsbx.com/file_download.php?id=1571191349790400&eid=ASumN8mS1WkPpYZgdEWyifCJrtqe67LHHBuc_J7fcEvbm_5WfDdHVLRP10VdECLjZfi&inline=1&ext=1427483168&hash=AS4DqWbZTRs2HKI>

responsabilidade social, pagamento de tributos e controle social. O elo tradicional governante-governandos reveste-se de legitimidade ao conceder ao contribuinte voz enquanto cidadão para referendar o contrato social, e ao cidadão a responsabilidade enquanto contribuinte de assegurar e verificar os objetivos da coletividade. (...) A transparência pública faz parte de um projeto de legitimação do governo instituído pelo povo, caracterizando a tributação como umvínculo de cidadania e responsabilidade social.

A frase de James Morrison, um dos principais atores no nascimento do controle constitucional concentrado nos Estados Unidos da América, faz eco do entendimento acima, quando ressalta uma característica muito importante de qualquer sistema que seja pretensiosamente democrático: o Governo, como um todo, deve prestar contas ao seu povo e fazer com que este tenha acesso a todo tipo de informação, a fim de permitir que o conhecimento seja manifestado por todos os cidadãos. Com essa mentalidade, reconhece-se a necessidade de total transparência pública, algo que pode ser traduzido no princípio da transparência, não importando a qual matéria será aplicado.

Se o poder emana do povo, como esse povo irá exercer sua soberania sem qualquer informação concreta e verdadeira?

A transparência pública surge, pois, como instrumento da democracia representando uma forma de controle e fiscalização dos legítimos donos do poder – o povo - àqueles que os representam, ou seja, é uma forma de acesso à administração pública exercida indiretamente pelos representantes eleitos.⁴⁶

Importante entender que a publicidade e a conseqüente transparência têm de ser respeitada por todos os Poderes, ou seja, não só o Executivo – personificado na Administração Pública – deve ao povo esclarecimentos acerca da sua atividade, pelo contrário, Judiciário e Legislativo também são parte da máquina pública e, como tais, têm a responsabilidade de divulgar todas as informações inerentes a suas atividades.

Reconheço, porém, que o Judiciário é limitado nas suas possibilidades de divulgar informações por tratar de casos concretos, com pessoas detentoras do direito de privacidade, mas o Legislativo, em sua atividade fim, apenas lida com abstrações legais e, portanto, tem como imperativo a exposição dos dados acerca do exercício de suas atribuições.

No Brasil, princípio da transparência é retirado do conteúdo do artigo 150, §5º, da Constituição Federal da República de 1988 – CFRB/88, que institui a obrigação de comunicar ao consumidor o valor pago a título de tributos, como bem explica Luciano Amaro.

⁴⁶ NOBRE, Eliani Alves, e PÔRTO, Isabel Maria Salustiano Arruda. **Democracia, Transparência pública e Participação popular, analisados sob o prisma constitucional**. Ed. 01, 2012, Artigos. Disponível no site: <http://www.mpce.mp.br/esmp/publicacoes/edi001_2012/artigos/10_Eliani.Alves.Nobre.pdf>

O art. 150, §5º, quer que o consumidor seja esclarecido acerca dos impostos que incidam sobre essas utilidades, fixando o princípio da transparência dos impostos, correlato ao princípio básico do direito das relações de consumo, que é o da informação – clara, correta, precisa e completa – do consumidor. A Lei n. 12.741/2012 regulou esse princípio.⁴⁷

A ideia trazida pela CFRB/88 também é encontrada no ordenamento estadunidense, conforme demonstrado no *Transparent Airfares Act of 2014*⁴⁸, que até mesmo define penalidades para as companhias aéreas que não fizerem a diferenciação entre o preço da passagem e o que deverá ser pago a título de tributos. Essa prática é comum ao campo de compra e venda, sendo o preço anunciado aquele pago pelo produto, sem embutir o tributo. Algumas empresas como a Amazon ainda explicam a lógica por trás do cálculo tributário:

O valor do tributo cobrado no seu pedido dependerá de muitos fatores, incluindo identidade do vendedor, tipo do item adquirido, e destinação do envio. Fatores podem mudar entre o momento que você faz o pedido e o momento de autorização do pagamento pelo cartão de crédito, o que pode afetar o cálculo dos tributos da sobre a venda. O valor que aparece no momento do seu pedido como Tributo Estimado pode diferenciar do valor realmente cobrado sobre a venda.⁴⁹ (Tradução Livre)

No caso público, a Constituição dos Estados Unidos da América não possui uma prescrição explícita acerca da necessidade de transparência dos atos públicos, porém a ideia de que os governantes e todos que trabalham na máquina pública são empregados do povo faz com que haja o dever de prestação de contas⁵⁰.

O conceito do princípio da transparência é o de que todas as operações estatais, principalmente as tributárias, que têm resultado direto na propriedade privada, devem ser envoltas da maior claridade, publicidade, a fim de permitir a fiscalização do particular e o controle global da atividade pública. Mais do que isso, a transparência permite o acesso eficaz dos contribuintes e dos operadores do sistema ao conteúdo do ato normativo ou executivo⁵¹, ou seja, e imprescindível que o texto legal seja compreensível a todos.

⁴⁷ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**/Luciano Amaro. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 172

⁴⁸ Disponível no site: <<https://www.congress.gov/bill/113th-congress/house-bill/4156>>

⁴⁹ Texto original: “The amount of tax charged on your order will depend upon many factors including Identity of the seller, type of item purchased, and destination of the shipment. Factors can change between the time you place an order and the time of credit card charge authorization, which could affect the calculation of sales taxes. The amount appearing on your order as Estimated Tax may differ from the sales taxes ultimately charged.”
About the Sales Taxes. Disponível no site:
<<http://www.amazon.com/gp/help/customer/display.html?nodeId=468512>>

⁵⁰ Essa afirmação foi tirada das aulas ministradas pelo professor Akhil Reed Amar, da Universidade Yale, no decorrer do curso “A Constituição não escrita dos Estados Unidos – An introduction to basic techniques of constitutional interpretation”, disponibilizado pelo site <<https://www.coursera.org/course/auc>>

⁵¹ Entendendo-se ato executivo como todo aquele que não é normativo, ou seja, atos que não culminam na produção de uma norma *lato sensu*, podendo considerar até mesmo relatórios que motivem a edição legislativa.

O Supremo Tribunal Federal - STF, ao julgar a ADI n. 2198, esclareceu bastante o uso do princípio da transparência quando ponderou acerca da criação de um site pelo Tribunal de Contas da União, no qual seria disponibilizado informações tributárias e financeiras de todos os entes da federação. Assim foi ementado o referido julgado:

1. O sítio eletrônico gerenciado pelo Tribunal de Contas da União tem o escopo de reunir as informações tributárias e financeiras dos diversos entes da federação em um único portal, a fim de facilitar o acesso dessas informações pelo público. Os documentos elencados no art. 1º da legislação já são de publicação obrigatória nos veículos oficiais de imprensa dos diversos entes federados. A norma não cria nenhum ônus novo aos entes federativos na seara das finanças públicas, bem como não há em seu texto nenhum tipo de penalidade por descumprimento semelhante àquelas relativas às hipóteses de intervenção federal ou estadual previstas na Constituição Federal, ou, ainda, às sanções estabelecidas na Lei de Responsabilidade Fiscal.

(...)

3. A norma não representa desrespeito ao princípio federativo, inspirando-se no princípio da publicidade, na sua vertente mais específica, a da transparência dos atos do Poder Público. Enquadra-se, portanto, no contexto do aprimoramento da necessária transparência das atividades administrativas, reafirmando e cumprindo, assim, o princípio constitucional da publicidade da administração pública (art. 37, caput, CF/88).⁵²

O Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, em um de seus guias, defende a ideia acima esposada, além de ampliá-la:

O sistema tributário dos E.U.A., assim como o sistema da maioria dos Estados, é baseado no fundamento da auto avaliação. A eficiência e eficácia dessa abordagem dependem da habilidade e vontade dos contribuintes de entender e consentir com suas obrigações leais, assim como a habilidade dos administradores tributários de interpretar e impor equitativamente um corpo extensivo de legislação tributária.⁵³ (tradução livre)

No âmbito do Senado estadunidense, há um projeto de lei de autoria⁵⁴ do Senador John Cornyn que visa a criar um dever de que qualquer ato modificador de leis tributárias federais devem descrever os efeitos gerais da modificação⁵⁵. A simples propositura de uma lei

⁵²ADI 2198, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 11/04/2013, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-161 DIVULG 16-08-2013 PUBLIC 19-08-2013

⁵³Texto original: "The U.S. tax system, as well as tax systems in most state, is based on fundamental of self-assessment. The efficiency and effectiveness of this approach largely depends on the ability and willingness of taxpayers to understand and comply with their legal obligations, as well as the ability of tax administrators to interpret and equitably enforce and extensive body of tax law." AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Guiding Principles for Tax Simplification**. New York. 2002. Disponível em <<http://www.aicpa.org/interestareas/tax/resources/taxlegislationpolicy/advocacy/downloadabledocuments/tpcs%2020-%20principles%20for%20tax%20simplification.pdf>>. Acesso em 27/11/2014

⁵⁴ No site do Senado estadunidense, está escrito "sponsor" para qualificar o Senador Cornyn, porém, para adequar a terminologia aos substantivos utilizados pela disciplina do processo legislativo brasileiro, traduzir o termo como "autor".

⁵⁵ Paráfrase do texto original disponível em <<https://www.congress.gov/bill/114th-congress/senate-bill/252/text?q=%7B%22search%22%3A%5B%22S252%22%5D%7D>>.

que imprima esse ordenamento já é importante para resguardar cada vez mais a informação plena ao contribuinte, o qual será o mais afetado por qualquer mudança na legislação tributária. Além disso, demonstra a necessidade de uma explanação completa acerca de todo e qualquer consequência da atuação legislativa sobre a propriedade individual⁵⁶.

Interessante também é ressaltar que a melhor compreensão do sistema tributário abre um canal de comunicação entre aqueles que produzem as normas, os que são agentes estatais aplicadores dela e os contribuintes, os quais são os receptores do ônus tributário. E num Estado Democrático de Direito, o ordenamento jurídico não tem só a função de condicionar comportamentos, mas também de facilitar o diálogo entre Estado e particulares, conforme entende o Jürgen Habermas:

O quinto tópico – o papel central da comunicação pública – é uma decorrência óbvia da abordagem discursiva. Do ponto de vista normativo, os elementos estruturais da comunicação política são mais relevantes que suas propriedades individuais, tais como a capacidade para a escolha racional, suas boas intenções ou a adequação de suas motivações. A comunicação pública deve ser a um só tempo inclusiva e seletiva, deve ser veiculada de forma a fazer emergir os temas mais relevantes, incorporar as contribuições mais interessantes e as informações mais confiáveis, e fazer com que bons argumentos ou compromissos justos sejam os critérios que regem os produtos desta comunicação. Este ponto de vista é suficientemente abstrato para conectar a idéia normativa de auto-regulação e os fatos que insistem em ocorrer em sociedades complexas.⁵⁷

Esse enfoque do Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, complementado com o trecho acima do pensador alemão, atribui mais uma faceta ao princípio da transparência, ou seja, a clareza atribuída ao sistema tributário facilita não só o entendimento de todos os envolvidos, mas também a legitimidade de todo o processo da tributação, algo que é necessário para um Estado Democrático de Direito como o Brasil e os Estados Unidos da América. Afinal, como já dito, um dos direitos do ser humano é o de obter todas as informações disponíveis, conforme interpretação sistemática dos incisos do artigo 5º da Constituição Federal de 1988.

SEC. 2. TAX EFFECT TRANSPARENCY.

(a) In General.--Chapter 2 of title 1, United States Code, is amended by inserting after section 102 the following:
 ``Sec. 102a. Tax effect transparency

(a) **In General.--Each Act of Congress, bill, resolution, conference report thereon, or amendment thereto, that modifies Federal tax law shall contain a statement describing the general effect of the modification on Federal tax law.**”

⁵⁶ Aqui apenas citei a questão da propriedade para haver uma delimitação do objeto ao qual a tributação será aplicada, já que a cobrança de tributos é a principal forma do Estado intervir na propriedade privada.

⁵⁷ HABERMAS, Jürgen. **Faticidade e validade: reflexões de um autor.** Tradução feita para fins acadêmicos: Paulo Henrique Blair de Oliveira, a partir do publicado na *Denver University Law Review*, vol 76:4, p. 937-942.

Portanto, o princípio da transparência defende o acesso à informação, o qual já é assegurada pelo direito fundamental do individual, reconhecido pela CFRB/88, mas também asseguraria o dever de prestação de contas do Estado acerca daquilo que arrecada, facilitando a responsabilização referente à arrecadação e alocação dos recursos, segundo bem dispõe o *caput* do artigo 11 da Lei de Responsabilidade Fiscal.

CAPÍTULO 4. COMPARAÇÃO ENTRE OS EXERCÍCIOS DO PRINCÍPIO DA TRANSPARÊNCIA NOS ORDENAMENTOS ESTADUNIDENSE E BRASILEIRO

A História é de extrema importância para a formação de um povo, ela traz à tona os formantes da população e pode até delimitar limites para a construção cultural, jurídica e econômica de um povo. Isso é demonstrado, por exemplo, pela agricultura exportadora vivenciada nos primeiros séculos do Brasil devido à grande quantidade de solo cultivável e de clima tropical, enquanto que os Estados Unidos da América desenvolveram a economia de subsistência, já que seu clima era próximo ao da Europa e não oferecia grandes possibilidades de diferenciação entre os produtos coloniais e os da metrópole inglesa.

É com essa perspectiva que comparatistas e antropólogos jurídicos, como o italiano Rodolfo Sacco, entendem que a história é um dos formantes do Direito e, por isso, deve ser estudada, a fim de que se possa compreender o ordenamento em sua totalidade⁵⁸⁵⁹. Com essa mentalidade, aqui se toma a história como ponto de partida para analisar e comparar as realidades jurídicas dos EUA e do Brasil.

As Constituições, pressupostos de validade normativa jurídica de ambos os países, seguindo a teoria de Hans Kelsen, devem ser os primeiros instrumentos a serem analisados e comparados.

Os preâmbulos das Constituições Federais, estadunidense e brasileira, são muito diferentes. O preâmbulo constitucional estadunidense fala “wethepeople”, enquanto o brasileiro fala: “nós, representantes do povo”. O primeiro dá o destaque para a participação popular direta, ressaltando que o povo faz parte, desde o início, do processo de concepção do Estado inaugurado a partir do texto constitucional, já o último apenas assegura que a população participará de forma passiva da formação do novo Estado por meio de seus representantes que visam afirmar a vontade popular sem a oitiva de seus concidadãos.

Essa comunicação mais explícita na Constituição americana faz com que ela usufrua de um tipo de adoração por muitos, estadunidenses ou não:

Em segundo lugar, a lei recepcionada será melhor obedecida e se for de algum modo elevada a um alto pedestal social em virtude de uma sacralização especial. São sacralizadas as normas percebidas por quem deverá aplicá-las como uma ambicionada conquista social: a Constituição norte-americana tem essa característica. Faz parte de um esquema semelhante a norma que, depois de um conflito social agudo, rompe politicamente com o passado.⁶⁰

⁵⁸ SACCO, Rodolfo. **Ob. citada.**

⁵⁹ SACCO, Rodolfo. **Ob. citada.**

⁶⁰ SACCO, Rodolfo. **Ob. citada.**

Enquanto o texto constitucional estadunidense encontra admiração quase incondicional de quem é a ele submisso, a Constituição Federal brasileira é percebida como um texto prolixo e vazio em seu conteúdo demasiadamente analítico e prolongado. O brasileiro comum não vê seus direitos constitucionais sendo respeitados diariamente e, por isso, desvincula-se cada vez mais de um possível crédito a ser depositado sobre a norma legitimadora de todo um ordenamento jurídico visto como viciado e ineficiente.

Como desdobramento dessa realidade, o brasileiro comum não se permite crer que o Estado, em todos os seus Poderes, possui habilidade suficiente para transpor as barreiras históricas, por isso a ideia ibérica de que a família está acima de tudo e ela resume a finalidade do homem continua⁶¹. O cidadão do Estado brasileiro não se considera participante da máquina pública e, portanto, é alijado de qualquer resultado e apenas se sente como meio para várias atividades ilícitas ou contraditórias com o modelo democrático.

A evolução da democracia experimentada pelo brasileiro e pelo estadunidense é muito distinta, enquanto os colonos do norte se autogovernaram por muito tempo antes de uma real ingerência da metrópole, a colônia portuguesa foi tomada, desde o início, de um governo explorador e pouco estimulante. A consequência disso é que os Estados Unidos da América adquiriram, pelo próprio pensamento e vivência, espírito de liderança servil, ou seja, aquele que está no poder exerce a função de líder a fim de servir aos demais. Em contrapartida, no Brasil, o Estado era visto como o ente poderoso que tinha direito de oprimir a população.

Esse cenário é exemplificado quando da ruptura da estrutura colonial entre Estados Unidos da América e Inglaterra, e Brasil em oposição a Portugal. Analisemos alguns trechos originais das respectivas constituições:

Nós, o povo dos Estados Unidos, a fim de formar uma União mais perfeita, estabelecer Justiça, garantir a Tranquilidade doméstica, fornecer defesa comum, promover o Bem-estar geral, e assegurar as Bênçãos da Liberdade para nós e para a nossa Posteridade, ordena e estabelece essa Constituição para os Estados Unidos da América. (Grifo no original)

Dom Pedro Primeiro, por graça de Deus, e unânime aclamação do povo, Imperador Constitucional e Defensor Perpétuo do Brasil: Fazemos saber a todos os nossos súditos que, tendo-nos requerido os povos deste Império, juntos em câmaras, que nós quanto antes jurássemos e fizéssemos jurar o projeto de Constituição, que havíamos oferecido às suas observações para serem depois presentes à nova Assembléia Constituinte, mostrando o grande desejo que tinham de que ele se ob-servasse já como Constituição do Império, por lhes merecer a mais plena aprovação, e dele esperarem a sua individual e geral felicidade política: Nós juramos o sobredito projeto para o observarmos e fazermos observar, como Constituição, que de ora em diante fica sendo deste Império, a qual é do teor seguinte:

⁶¹ Retomada de ideia introduzida no item sobre a história do Brasil.

Os chamados *FoundingFathers* era tomados como heróis, como defensores de uma nova nação, a qual foi bem delineada pelo preâmbulo, sendo aclamados como “fathers” do país. Em contraposição, Dom Pedro era o imperador de seus súditos, colocava-se em nível diferenciado dos demais cidadãos, dando a si mesmo títulos individuais e destacados, classificando o projeto de Constituição como merecedor de “plena aprovação”.

Uma implicação relevante da ideologia trazida nos respectivos preâmbulos é observada, com maior facilidade, no Poder Executivo. A figura do Presidente é a de alguém que irá coordenar com os demais representantes populares, cada um dentro de sua esfera de competência, não podendo se imiscuir a menos que a Constituição permita. O Imperador, por sua vez, tem a sua disposição o Poder Moderador, “chave de toda a organização política e é delegada privativamente ao Imperador, como Chefe Supremo da Nação e seu Primeiro Representante, para que incessantemente vele sobre a manutenção da independência, equilíbrio e harmonia dos mais Poderes políticos.”.

Convergindo com essa postura, o Presidente estadunidense, desde a promulgação do primeiro texto constitucional, é identificado como alguém que presta serviços e por isso deve receber uma compensação⁶², uma espécie de contraprestação pelo seu trabalho. Num contraponto diametral, o imperador brasileiro tem tratamento de Majestade Imperial de acordo com o artigo 100 da Constituição do Império de 1824.

Nessa esteira, percebe-se a diferença entre o tratamento dispensado aos governantes estadunidenses e os brasileiros, os quais até hoje possuem uma espécie de intangibilidade diante do procedimento bastante extenso para retirar um deles do seu cargo, seja um congressista ou presidente. O governante brasileiro não é tomado como um empregado público, mas como alguém que detém o poder de decidir acerca da vida da população, o que fere os preceitos democráticos, os quais versam sobre o poder popular ser superior a qualquer outro.

Uma postura diferenciada e repetida nas demais Constituições brasileiras é de que os “representantes do povo brasileiro, reunidos em Congresso Constituinte, para organizar um regime livre e democrático, estabelecemos, decretamos e promulgamos”⁶³. Mesmo num contexto republicano, com reserva aos momentos de ditadura – Era de Vargas, entre 1937 e

⁶²Texto da Constituição Estadunidense: “The President shall, at stated Times, receive for his Services, a Compensation, which shall neither be increased nor diminished during the Period for which he shall have been elected, and he shall not receive within that Period any other Emolument from the United States, or any of them.”. Tradução livre: O Presidente deverá, no Tempo oficial, receber por seus Serviços, uma Compensação, que não será nem diminuída nem aumentada no decorrer do Período para o qual foi eleito, e ele não deverá receber qualquer Emolumento dos Estados Unidos, ou de qualquer dos Estados.

⁶³ Preâmbulo da Constituição Republicana Brasileira de 1891.

1945, e a Ditadura Militar, de 1964 a 1985 –, só os representantes têm voz eficaz para estabelecer os parâmetros constitucionais e, conseqüentemente, legais.

Entretanto, ordenamentos jurídicos não são formados exclusivamente pelo texto da lei, necessitando do somatório de vários fatores, entre eles a aplicação da letra legal pelo intérprete. Em um dos casos mais simbólicos na história jurisprudencial dos Estados Unidos, em que o então presidente Marshall quer autorização para instituir um banco nacional (o qual deu origem ao caso *McCulloch v. Maryland*), ele fala que o motivo de não haver cláusulas tão específicas, tais como sobre bancos, na Constituição estadunidense é que essa especificidade não permitiria que o cidadão comum entendesse o texto constitucional. Não se vê a mesma preocupação ou o mesmo entendimento daqueles que de fato aplicam a Constituição Brasileira, isso é demonstrado não só na obscuridade da redação constitucional, mas no dia-a-dia em que o Governo não se mostra realmente engajado em esclarecer todas as alíquotas de cada tributo pago pelo contribuinte, seja ele o de fato ou de direito.

Nesse mesmo caso, a ideia de falta de representação por apenas o estado de Maryland reter o poder de taxaço sobre o Banco fez surgir o sentimento de que aquele novo tributo não tinha nascido de forma correta, ou seja, não havia representação dos outros estados que fosse suficiente para corroborar a criação de mais um tributo.

Além disso, o saber e o agir conforme a ideologia de que o Estado-Governo não pode agir sem limites, não pode ir além de suas funções, faz com que o povo tenha uma postura mais ativa e mais marcante nos debates. Daí vem a grande importância também da liberdade de expressão e da representação como pressuposto de legitimidade para qualquer ato governamental.

No Brasil, há uma defesa pobre e um tanto inconsistente em favor do princípio da transparência. A doutrina pouco fala sobre ele, limitando-se a fazer uma definição quase que parafraçando o dispositivo constitucional, a jurisprudência não se inclina muito diante da matéria⁶⁴, nem mesmo o próprio Supremo Tribunal Federal – guardião da Constituição Federal Brasileira – no seu site, na aba “A Constituição e o Supremo”, não traz nenhuma anotação sobre o princípio em particular, sem demonstrar a importância extravagante dele⁶⁵.

A Lei de Responsabilidade Fiscal, no seu artigo 48, delimita quais são os instrumentos de “transparência da gestão fiscal, aos quais será dada ampla divulgação, inclusive em

⁶⁴ Em pesquisa realizada em 18/06/2015 no site do Supremo Tribunal Federal, não foi encontrada Jurisprudência Relevante e selecionada pelo Tribunal acerca do princípio da transparência tributária. <<http://www.stf.jus.br/portal/acordaodecisaorelevante/listarJurisprudenciaRelevante.asp>>

⁶⁵ Em pesquisa feita no dia 18/06/2015, após incluir o número 150 ao lado da janela “CF” e procurar pelo §5º do referido artigo, não há menção de qualquer julgado ou apontamento: <<http://www.stf.jus.br/portal/constituicao/artigoBd.asp>>

meioseletrônicos de acesso públicos: os planos, orçamentos e leis de diretrizes orçamentárias; as prestações de contas e o respectivo parecer prévio; o Relatório Resumido da Execução Orçamentária e o Relatório de Gestão Fiscal; e as versões simplificadas desses documentos.”. Pois bem, se analisarmos o *caput* do artigo 4º, da Lei 12952/2014, referente ao Orçamento da União:

Art. 4º Fica autorizada a abertura de créditos suplementares, restritos aos valores constantes desta Lei, excluídas as alterações decorrentes de créditos adicionais, desde que as alterações promovidas na programação orçamentária sejam compatíveis com a obtenção da meta de resultado primário estabelecida para o exercício de 2014 e sejam observados o disposto no parágrafo único do art. 8º da LRF e os limites e as condições estabelecidos neste artigo, vedado o cancelamento de quaisquer valores incluídos ou acrescidos em decorrência da aprovação de emendas individuais apresentadas por parlamentares, para o atendimento de despesas:

É consenso que nem mesmo pessoas que se detêm no estudo do Direito entendem completamente todas as palavras utilizadas ou se interessam por elas, se assim o é, como o cidadão comum pode ser fiscal de seu governo se não entende a linguagem utilizada para descrever o plano orçamentário anual? Não entenderá e, com isso, o número daqueles capacitados para realmente participarem do processo democrático diminui drasticamente.

O uso do vernáculo é elitizado, ou seja, utiliza-se de tecnicidade que só alcança poucas pessoas, as quais receberam treinamento durante seu estudo universitário e profissional para serem habilitadas nessa prática de usar a língua para cercear o acesso de cidadãos às possíveis ferramentas de alcance dos seus direitos. Essa realidade comprova a fragilidade da democracia brasileira, uma vez que os cidadãos não são feitos parte do processo decisório ou executório das políticas governamentais. Isso é algo bastante contraditório com os princípios democráticos defendidos hoje, de participação e inclusão plenas.

Somado a isso, o Brasil não tem zelo com a transparência dos valores envolvidos em compras, mesmo sendo os impostos sobre o consumo a principal fonte de renda tributária. Os vendedores não são obrigados a discriminarem explicitamente os formadores do valor final, fazendo com que o contribuinte de fato, ou seja, o consumidor, seja desinformado acerca da carga tributária incidente num simples pão, conforme bem pontua Luciano Amaro (2014, p. 172):

Os impostos ditos indiretos têm como proclamada virtude a circunstância de virem disfarçados no preço de utilidades adquiridas pelo ‘contribuinte de fato’, que, em geral, não percebe o ônus tributário incluído no preço pago. Trata-se de tributos que ‘anestesiaram’ o consumidor, quando este, ao adquirir

bens ou serviços, não se dá conta de que, embutido no preço, pode vir um pesado gravame fiscal.⁶⁶

Um dos casos mais simbólicos em referência ao texto acima é o julgamento sobre a forma de cálculo do Imposto sobre Mercadorias e Serviços – ICMS, que produzir o seguinte acórdão, de relatoria do Ministro Gilmar Mendes, membro do Supremo Tribunal Federal:

ICMS. Inclusão do montante do tributo em sua própria base de cálculo. Constitucionalidade. Precedentes. **A base de cálculo do ICMS, definida como o valor da operação da circulação de mercadorias (art. 155, II, da CF/1988, c/c arts. 2º, I, e 8º, I, da LC 87/1996), inclui o próprio montante do ICMS incidente, pois ele faz parte da importância paga pelo comprador e recebida pelo vendedor na operação.** A Emenda Constitucional nº 33, de 2001, inseriu a alínea “i” no inciso XII do § 2º do art. 155 da Constituição Federal, para fazer constar que cabe à lei complementar “fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço”. Ora, se o texto dispõe que o ICMS deve ser calculado com o montante do imposto inserido em sua própria base de cálculo também na importação de bens, naturalmente a interpretação que há de ser feita é que o imposto já era calculado dessa forma em relação às operações internas. Com a alteração constitucional a Lei Complementar ficou autorizada a dar tratamento isonômico na determinação da base de cálculo entre as operações ou prestações internas com as importações do exterior, de modo que o ICMS será calculado “por dentro” em ambos os casos.⁶⁷ (Grifo nosso)

No acórdão supra, não só *bis in idem* tributário foi permitido quando da utilização do imposto na sua própria base de cálculo⁶⁸, mas a transparência foi violada. O cidadão comum acredita que a alíquota do ICMS é de 25%, por exemplo, quando, na verdade, ela é de aproximadamente 33%, sendo aquele simplesmente nominal e esta, a real. Esse tipo de cálculo nefasto não chega ao conhecimento geral da população, que é enganada pela interpretação legal desregulada do Guardião da Constituição, ao em vez de ter os princípios constitucionais como parâmetro para a decisão e, assim, declarar o cálculo por dentro⁶⁹ como

⁶⁶ AMARO, Luciano. Ob. Citada.

⁶⁷ RE 582.461, Relator(a): Min. GILMAR MENDES, Tribunal Pleno, julgado em 18/05/2011, REPERCUSSÃO GERAL – MÉRITO DJe-158 DILVULG 17-08-2011 PUBLIC 18-08-2011 EMENT VOL-02568-02 PP-00177

⁶⁸ Esse é o chamado “cálculo por dentro”, ele ocorre quando o imposto faz parte da sua base de cálculo. Em outras palavras, numa base de cálculo de 100 reais e alíquota do ICMS de 25%, o valor final do imposto deve ser resultado da alíquota sobre uma base de 125 reais (100 + 25%), tendo um montante de

⁶⁹ “Por último, há de se ressaltar que o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo, naquilo que ficou convencionado de forma eufemística ‘cálculo por dentro’. Essa prática, prevista em nossa Constituição por meio da Emenda Constitucional – EC nº 33/01 e reconhecida por nosso Judiciário, acaba por mascarar a alíquota real do imposto, que sempre supera a sua nominal, prejudicando a transparência do verdadeiro peso do tributo no consumo final da mercadoria e configurando uma espécie de aumento das alíquotas por via transversa.”. D’ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca. **TRIBUTAÇÃO SOBRE O CONSUMO: O ESFORÇO EM ONERAR MAIS QUEM GANHA MENOS.** Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Organizador: ValcirGassen. EditoraConsulex. Brasília – 2012.

inconstitucional, a escolha tendeu para a maior arrecadação tributária dos estados em detrimento do exercício pleno da transparência e segurança jurídica.

Essa alienação não é sentida nos Estados Unidos da América como o é no Brasil, prova disso é o tratamento dispensado pelo Instituto de Contadores Públicos Certificados acerca do princípio da transparência sobre todo o sistema tributário estadunidense, não só naquilo que tange o contribuinte pessoa física:

Recentemente, transparência no relatório financeiro tem se tornado uma alta prioridade, reconhecida até mesmo pela grande mídia. Transparência no relatório financeiro de companhias públicas é medida pela “extensão na qual as informações financeiras da companhia estão disponíveis e compreensível para investidores e outros participante do mercado.” Transparência na lei tributária deve ser medida pela facilidade com a qual os contribuintes podem determinar se e como a previsão tributária – e o código tributário como um todo – afetará sua carga tributária.⁷⁰

Em consonância com esse pronunciamento, o governo do estado do Texas coloca em sua página “você paga pelo seu governo, e você merece saber como ele gasta seu dinheiro”⁷¹, além de trazer gráficos, tabelas e outros informativos sobre os gastos atuais e pretéritos do governo, discriminando gastos com viagens, entre outros.

Essa iniciativa é bastante coerente com aquela adotada no decorrer da história estadunidense, em que o agricultor, manufactureiro, o homem livre, era dono de si e do seu dinheiro, e compreendia que o Governo deve servir para possibilitar o desenvolvimento individual. Em adição a isso, a educação religiosa de que todos deviam ter acesso à Bíblia e serem teólogos autossuficientes é um fator determinante na abrangência do sistema educacional, o qual formou um cidadão mais consciente do que o brasileiro.

A realidade é refletida em como as sociedades foram construídas no decorrer do tempo e no próprio processo de independência. Nos Estados Unidos da América, vários cidadãos, com inúmeras origens se juntaram ao redor da ideia de um novo país onde a justiça e a igualdade fossem buscadas, sem deter a individualidade e suficiência dos cidadãos, que cediam parte da sua independência para um governo servil. Para tanto, entrou-se em guerra

⁷⁰Texto original: “Recently, transparency in financial reporting has become a top priority, recognized even in the mainstream media. Transparency in financial reporting by public companies is measured by “the extent to which financial information about a company is available and understandable to investors and other market participants.” Transparency in tax law should be measured by how easily taxpayers can determine whether and how any particular tax provision – and the tax statute as a whole – affects their tax burden.”AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Guiding Principles for Tax Law Transparency:Tax Policy – concept statement.** New York: 2003. Disponível em <http://www.aicpa.org/interestareas/tax/resources/taxlegislationpolicy/advocacy/downloadabledocuments/tpcs_3-principles_for_tax_law_transparency.doc>. Acesso em 27/11/014..

⁷¹StateFinancing: <www.texastransparency.org/State_Finance/Spending/>. Acesso em 19 de junho de 2015.

com a Inglaterra, antiga metrópole, a fim de garantir a supremacia dos interesses da ex-colônia, reunindo os novos cidadãos ao redor de um objetivo em comum.

Nesse interim, o Brasil mudou o polo do poder entre o rei de Portugal para o ex-príncipe metropolitano. Já no processo de reconhecimento de sua independência, o Imperador prescindiu da aprovação das Câmaras para aprovar a assinatura de tratado com a Inglaterra com vistas a tomar um empréstimo que pagasse pela liberdade em relação a Portugal, colocando o Brasil numa dívida externa de décadas, transformando o mercado interno em uma espécie de alongamento do ambiente inglês.

Não obstante a isso, os Estados Unidos da América experimentaram várias ondas de redefinição de seus limites democráticos, os principais foram a Guerra da Secessão, a qual acabou com a escravidão através da caneta de Abraham Lincoln, o movimento das mulheres na época da 1ª Guerra Mundial que culminou na Emenda XIX que deu a elas o direito ao voto, a luta de Martin Luther King Jr. e a conquista dos direitos civis pelos negros, tantos outros episódios que levaram a população às ruas e deram visibilidade aos anseios e necessidades do povo.

Já as conquistas brasileiras necessitaram de mudanças estruturais entre vários modelos de governos, do Império à República, do Populismo à Ditadura Militar e, agora, uma República Federativa com um pacto que centraliza o poder econômico e político na União, que deve repassar recursos diversos para os outros entes, com vistas a estes poderem usufruir da aparente independência conferida pela Constituição. Inconteste que essas mudanças foram acompanhadas por várias lutas sociais, mas foram elas com cunhos regionalistas, de uma classe única, sofrendo com represália pública e governamental, não produzindo grandes efeitos imediatos e a longo prazo.

As últimas grandes manifestações brasileiras, as de 2013 antes da Copa das Confederações, trouxe à tona uma ideia de gigante acordado, mas que com a desunião do povo brasileiro e o seu despreparo político, não conseguiu se manter desperto, sendo logo esquecido e lembrado apenas em momentos oportunos.

E, entre os últimos problemas de responsabilidade do Governo brasileiro, está, de forma inédita, a apreciação e grande possibilidade de desaprovação das contas do Poder Executivo referentes ao exercício de 2014 pelo Tribunal de Contas da União, sendo, os abaixo, alguns dos pontos suscitados pelo julgamento:

2 – Adiantamentos concedidos pela Caixa Econômica Federal à União para despesas dos programas Bolsa-Família, Seguro-Desemprego e Abono

Salarial nos exercícios de 2013 e 2014. São as “pedaladas fiscais”: a Caixa fez pagamentos de programas sociais e não recebeu, no prazo certo, o repasse do governo, o que configura empréstimo. Tal operação é irregular.

(...)

10 – O governo teria liberado recursos (na chamada execução orçamentária de 2014) para influir na votação do **Projeto de Lei PLN 36/2014**, que mudou a meta fiscal prevista para o ano passado. Com as contas no vermelho, o governo enviou ao Congresso um projeto de lei para não descumprir uma meta de superávit primário (a economia feita para pagar parte dos juros da dívida pública) – ela passou de R\$ 116 bilhões para R\$ 10,1 bilhões.⁷²

Esses e outros pontos são suscitados por ministros do Tribunal de Contas e só corroboram com a desconfiança generalizada entre os brasileiros para com o seu Governo, o qual enfrentou denúncias de várias importâncias, até mesmo com pessoas requerendo o *impeachment* da presidente.

A crise de ilegitimidade da democracia tem alcançado nível inédito no cenário brasileiro, o qual enfrentou inúmeros problemas, até mesmo com a destituição de um Presidente da República, mas agora a crise institucional resvala em todos os governantes, sejam eles de qual Poder for. O povo brasileiro e o governo têm buscado alternativas para aumentar a legitimidade dos representantes, mas não dispõe de uma estrutura propícia para isso, com diálogos defeituosos entre sociedade civil e Estado.

O princípio da transparência é um dos mais afetados por essa intranquilidade, sendo ele um bom reflexo do quanto as democracias ainda precisam se aprimorar, mas é necessário uma influência de sistemas mais evoluídos, como o estadunidense, para levar os menos desenvolvidos a um patamar ainda não experimentado.

O elevado número de tributos, espalhados em cinco categorias distintas⁷³ e entre os três entes federativos, somando 35,42% do PIB⁷⁴, sendo entre os trinta países com a maior carga tributária do mundo, o Brasil é o que menos proporciona retorno de investimento de modo visível para a população⁷⁵. Um conjunto que não incute a aceitabilidade no contribuinte.

⁷² Informações retiradas da reportagem “Ministro vota por dar prazo de 30 dias para Dilma explicar pedaladas”, disponível no site: <g1.globo.com/economia/noticia/2015/06/ministro-vota-por-dar-prazo-de-30-dias-para-dilma-explicar-pedaladas.html> Acessado em 19/06/2015.

⁷³ Adotando-se aqui a pentapartite teoria de que existem: taxa, impostos, contribuição de melhoria, contribuição especial e empréstimo compulsório.

⁷⁴ Informação retirada da reportagem “Carga tributária avança para 35,42% do PIB em 2014 aponta IBPT”, disponível no site: <g1.globo.com/economia/noticia/2015/05/carga-tributaria-avanca-para-3542-do-pib-em-2014-aponta-ibpt.html> Acessado em 19/06/2015.

⁷⁵ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **PELO 5º ANO BRASIL SEGUIDO BRASIL ARRECADADA MUITO MAS NÃO DÁ RETORNO.** Informação disponível em <https://www.ibpt.org.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>. Acesso em 19/06/2015.

Contrastando-se essa realidade, os Estados Unidos da América estão entre os países que melhor fazem aplicação de seus tributos, no que tange o melhoramento da vida de seus cidadãos⁷⁶, tendo, em 2012, apenas 24,30% de seu PIB constituído pela arrecadação tributária.

Portanto, ao contrapor as duas realidades tributárias, há três constatações a serem feitas: (i) o Brasil ainda não percebeu a importância do princípio da transparência para o bom funcionamento do sistema tributário; (ii) as leis brasileiras não tutelam adequadamente esse princípio e, por isso, até obstaculizam a participação do contribuinte; (iii) as autoridades brasileiras não impulsionam, de modo nenhum, o diálogo com o particular sobre possíveis mudanças, para que haja adequação do sistema à realidade social e ao ideal de um sistema tributário saudável, ou seja, defender o caráter progressivo da tributação.

O que se constata no Brasil é que os impostos são tão anestésicos⁷⁷, tão obscuros que as pessoas não tomam total conhecimento do valor total pago a título de tributos. Isso, em último caso, decota a capacidade do indivíduo de participar ativa e conscientemente de discussões fundamentais a um sistema tributário, como aquele acerca de possível regressividade ou progressividade, como bem aponta Valcir Gassen e arremata Cristiano Kincheski:

Desta constatação decorre outra vantagem que é representada pela pouca percepção que os contribuintes têm do quantum de tributos que estão presentes quando da aquisição de uma mercadoria, pela dificuldade de visualização de todas as incidências tributárias no processo produtivo. Por ser cumulativo e as fases do processo produtivo serem muitas, o consumidor final não tem condições de aferir com facilidade quanto de tributo está incluso no preço final de uma mercadoria.⁷⁸

Também não se reflete a respeito do modelo de Estado – ativo e intervencionista – e de cidadão – consciente e participativo – que influenciaria necessariamente a adaptação do sistema tributário nacional aos objetivos da teoria da tributação equitativa, consagrada no Código Tributário Nacional e que tem por objetivo a progressividade do sistema tributário.⁷⁹

⁷⁶ Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. **CARGA TRIBUTÁRIA/PIBxIDH**. Disponível no site: <<https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>>. Acesso em 19/06/2015.

⁷⁷ “Cabe notar que este efeito de ‘anestesia fiscal’ é baseado perceptível nos tributos indiretos em que a regra é a repercussão econômica dos tributos, e esta é a que lhes confere espécie. Nos tributos diretos, pela ausência de repercussão, cada contribuinte tem como aferir de pronto o montante de tributo que está pagando. Desta percepção decorre que os tributos indiretos são denominados muitas vezes tributos ‘anestésicos’ e os direitos ‘irritantes’.”. GASSEN, Valcir. **Ob. Citada**.

⁷⁸ GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica**. 2. Ed. rev. e mod. – São Paulo: Saraiva, 2013.

⁷⁹ KINCHESKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira**. GASSEN, Valcir, Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1ª ed. – Brasília : Consulex, 2012.

Para o cidadão ser incluído no processo, ele precisa ter mais acesso aos dados utilizados pelo ente público, apenas dessa forma que o cidadão comum poderá ser visto como participante e soberano numa democracia que tem como alguns de seus princípios o pluralismo político e a dignidade da pessoa humana, os quais só podem ser alcançados com o respeito à racionalidade coletiva que perpassa o direito à informação.

CONCLUSÃO

Após a análise acima esposada, percebe-se que para se entender de forma mais completa o Direito, necessário se faz a utilização de outras ciências, a fim de que o presente, o passado e o futuro normativo se conectem e sejam vistos como reflexo das modificações sociais, políticas e econômicas de um determinado povo. Para tanto, apropriou-se, principalmente, da História e da Antropologia Jurídica para entender o fenômeno do princípio da transparência tributária no Brasil e nos Estados Unidos da América.

No Brasil, viu-se que a história é bastante clara ao mostrar que o povo teve uma formação bem próxima à realidade ibérica, ou seja, de que a família é mais importante do que o Estado e de que a relação cidadão-Estado só ocorre por necessidade e não por uma perspectiva de legitimidade social. Somado a isso, tem-se que a política feita para elites intelectuais e econômicas desacelera a participação da massa no processo decisório, como se via mais claramente com o voto censitário na época imperial e na República Velha.

Isso desdobra, entre outras coisas, numa dissonância entre a vontade popular e a estatal, que possui primazia por ser a detentora oficial do poder, bem visto nas passeatas dos últimos anos quando o povo queria ser incluído no “padrão FIFA” adotado pelo Governo Federal para adequar as instalações da Copa aos parâmetros da Federação Internacional de Futebol.

Essa frequente relação conflituosa traz consequências diretas à legitimidade governamental para exercer suas prerrogativas mais básicas, dentre elas a tributária (arrecadação e gastos), já que a população não se sente informada o suficiente, nem mesmo parte das políticas.

O que poderia modificar esse cenário é um exercício mais pronto e pleno de transparência tributária, trazendo informações claras e completas para que o cidadão comum possa entender o que se passa com a arrecadação, escolha de gastos e suas efetivações orçamentárias. Porém, o que se vê é falta de prestação de contas do Governo para com o seu cidadão, o qual é lesado em um de seus direitos fundamentais, qual seja o de informação, principalmente pelo prisma democrático de que o governante deve ser o empregado da população.

No caso dos Estados Unidos da América, tem-se que a sua formação histórica, diferente da brasileira, com maior igualdade de tratamento entre as várias esferas sociais, com

cultura religiosa distinta, com difusão da educação com maior prontidão já no início da colonização, e a auto-governabilidade experimentada pela Colônia “esquecida”, fizeram com que a relação entre governante e governado fosse mais próxima, diminuindo os atritos característicos.

Além disso, conceitos constitucionais textuais e aplicados de forma mais clara trazem que o governante é um empregado do povo, arraigando assim a ideia de *accountability*, ou seja, de prestação de contas e conseqüente responsabilização. Essa concepção necessariamente se ajunta ao dever de transparência, geral e, conseqüentemente, tributária.

Essa contraposição de realidades deixa clara como os problemas atuais se conectam ao passado e como a atualidade deve analisar sua história a fim de prevenir e remediar situações que podem ser modificadas a partir da compreensão de formantes sociais, econômicos, políticos, jurídicos e etc.

A comparação destaca a crise de legitimidade advinda de processos defeituosos e obscuros, delineados por violações a princípios constitucionais e democráticos, tais como o princípio da transparência tributária, também traz à tona a imprescindível tarefa dos juristas de buscarem em outros ordenamentos ferramentas que possam ajudar a resolver problemas internos, sem que haja uma simples importação, mas uma adequação procedimental.

Portanto, o jurista brasileiro deve se dispor a criar e incentivar métodos que possam aumentar a transparência do governo, especialmente na área tributária, por se tratar de uma forma gerencial direta no patrimônio do particular e forma de sustento de toda a máquina pública. Algumas medidas podem ser adotadas, tais como a fiscalização e disciplina mais acirrada e complexa, por meio de legislação – em sentido estrito, a norma editada pelo Poder Legislativo, ou *latu sensu* como portarias e outros instrumentos – e atos executivos da Fazenda, seja a federal, estadual e municipal, para assegurar a emissão de notas fiscais que pormenorizem os tributos incidentes sobre um artigo, a diminuição de tributos espalhados por várias etapas produtivas, compartilhamento de mais informação sobre os tributos chamados anestésicos ou indiretos, entre outras.

Essa problemática da legitimidade brasileira só terá fim com uma mudança profunda no processo político, contudo, o Estado pode tomar iniciativas mais concretas quanto ao que lhe cabe exclusivamente, como a transparência de seus métodos arrecadatários, de gastos etc. Quando o povo perceber esse esforço público, a vontade de participar da política será estimulada, produzindo uma sociedade mais politizada, tornando a prática democrática cada vez mais plena no contexto brasileiro e universal.

REFERÊNCIAS

AMAR, Akhil Reed. Akhil Reed Amar, da Universidade Yale, no decorrer do curso “A Constituição não escrita dos Estados Unidos – An introduction to basic techniques of constitutional interpretation”. Disponível em <<https://www.coursera.org/course/auc>>. Acesso em 26/12/2014

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**/Luciano Amaro. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014. p. 172

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Guiding Principles for Tax Law Transparency: Tax Policy – concept statement**. New York: 2003. Disponível em <http://www.aicpa.org/interestareas/tax/resources/taxlegislationpolicy/advocacy/downloadabledocuments/tpcs_3-principles_for_tax_law_transparency.doc>. Acesso em 27/11/014.

AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS. **Guiding Principles for Tax Simplification**. New York. 2002. Disponível em <<http://www.aicpa.org/interestareas/tax/resources/taxlegislationpolicy/advocacy/downloadabledocuments/tpcs%20%20-%20principles%20for%20tax%20simplification.pdf>>. Acesso em 27/11/2014

-Amazon. About Sales Tax. Disponível em <<http://www.amazon.com/gp/help/customer/display.html?nodeId=468512>> Acesso em 13/06/2015

ARISTÓTELES. **Política**.

BARROSO, Luís Roberto. **Constituição, Democracia e Supremacia Judicial: Direito e Política no Brasil Contemporâneo**. RFD – Revista da Faculdade de Direito – UERJ, v. 2, n. 21, jan./jun. 2012. Disponível em: <<http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/rfduerj/article/view/1794/2297>>. Acessado em 25/06/2015.

BORDIN, Luis Carlos V.; LAUGEMANN, Eugenio. SECRETARIA DA FAZENDA DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL. **Formação tributária do Brasil: a trajetória da política e da administração tributárias.** – Porto Alegre: Fundação de Economia e Estatística Siegfried Emanuel Heuser, 2006.

BRASIL. **Constituição da República dos Estados Unidos do Brasil** (1891). Rio de Janeiro, RJ. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao91.htm>. Acesso em 19/06/2015.

BRASIL. Constituição Federal (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. **Constituição Política do Império do Brasil** (1824). Rio de Janeiro, RJ. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao24.htm>. Acesso em 19/06/2015.

BRASIL. **Feirão do Imposto.** Disponível em <<http://www.impostometro.com.br/paginas/feira-do-imposto>>. Acesso em 08/06/2015

BRASIL. **Impostômetro.** Disponível em <<http://www.impostometro.com.br/>>. Acesso em 08/06/2015

BRASIL. **Lei Complementar n. 101**, de 4 de maio de 2000. Lei de Responsabilidade Fiscal. Brasília, 2000.

BRASIL. **Lei n. 12.527**, de 18 de novembro de 2011. Lei de Acesso à Informação. Brasília, 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2198. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 11 abril 2013. Disponível em <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp>>. Acesso em 19/06/2015.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 582.461. Relator: Min. GILMAR MENDES. Pesquisa de Jurisprudência, Acórdãos, 18 maio 2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/pesquisarJurisprudencia.asp> >. Acesso em 19/06/2015.

Civilrights.org.

VOTING.

<<http://www.civilrights.org/resources/civilrights101/voting.html?referrer=https://www.google.com.br/>>

CRICK, Bernard. **Democracy: a very short introduction**. New York: Oxford University Press, 2002. Versão E-book. Disponível em <http://www.amazon.com.br/Democracy-Very-Short-Introduction-Introductions-ebook/dp/B003ATPQS4/ref=sr_1_1?ie=UTF8&qid=1427901423&sr=8-1&keywords=democracy%3A+a+very+short+introduction>.

D'ARAÚJO, Pedro Júlio Sales; GASSEN, Valcir; PAULINO, Sandra Regina da Fonsêca. **Tributação Sobre O Consumo: o esforço em onerar mais quem ganha menos**. In: Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Organizador: ValcirGassen. Editora Consulex. Brasília – 2012.

DEL PIORE, Mary; VENANCIO, Renato. **Uma breve história do Brasil**. São Paulo: Editora Planeta do Brasil, 2010. Versão e-book.

DEWEY, Davis Rich. **Financial History of the United States**. Cambridge: Longmans, Green, & CO. 2. ed. 1903. Livro disponibilizado no site: <<https://ia902205.us.archive.org/11/items/financialhistory033129mbp/financialhistory033129mbp.pdf>>. Acesso em 26/11/2014

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Constituição dos Estados Unidos da América (1787)**. Disponível em <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Documentos-antiores-%C3%A0-cria%C3%A7%C3%A3o-da-Sociedade-das-Na%C3%A7%C3%B5es->

at%C3%A9-1919/constituicao-dos-estados-unidos-da-america-1787.html>. Acesso em 27/05/2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **Declaração de Independência dos Estados Unidos da América.** Disponível em <<http://www.uel.br/pessoal/jneto/gradua/historia/recdida/declaraindepeEUAHISJNeto.pdf>>. Acesso em 27/05/2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. Senado Federal dos Estados Unidos. The Revenue Act of 1861. Disponível em <http://www.senate.gov/artandhistory/history/common/civil_war/RevenueAct_FeaturedDoc.htm>. Acesso em 5 jun. 2015.

ESTADOS UNIDOS DA AMÉRICA. **TransparentAirfaresAct 2014.** Disponível em <<https://www.congress.gov/bill/113th-congress/house-bill/4156/text>>. Acesso em 27/11/2014

FARO, Marcus. **Direito, tributação e economia no Brasil: aportes de análise jurídica da política econômica.** Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, ano I, número II, 2011. Disponível em: <www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-ii-2011/007.pdf>

G1. **Carga tributária avança para 35,42% do PIB em 2014 aponta IBPT.** São Paulo, 2015. Disponível em <g1.globo.com/economia/noticia/2015/05/carga-tributaria-avanca-para-3542-do-pib-em-2014-aponta-ibpt.html> Acessado em 19/06/2015.

G1. **Ministro vota por dar prazo de 30 dias para Dilma explicar pedaladas.** Brasília, 2015. Disponível em <g1.globo.com/economia/noticia/2015/06/ministro-vota-por-dar-prazo-de-30-dias-para-dilma-explicar-pedaladas.html>. Acessado em 19/06/2015.

GASSEN, Valcir. **Matriz Tributária.** In: Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: Diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. Org. ValcirGassen. Brasília- DF :Consulex, 2012. Pgs. 27-50.

GASSEN, Valcir. **Tributação na origem e destino: tributos sobre o consumo e processos de integração econômica.** 2. Ed. rev. e mod. – São Paulo: Saraiva, 2013.

HABERMAS, Jürgen. **Faticidade e validade: reflexões de um autor.** Tradução feita para fins acadêmicos: Paulo Henrique Blair de Oliveira, a partir do publicado na *Denver University Law Review*, vol 76:4, p. 937-942.

HABERMAS, Jürgen. **O Estado Democrático de Direito.** [s.l.:s.n.]

HOLANDA, Sérgio Buarque de. **Raízes do Brasil.** 26. ed. – São Paulo : Companhia das Letras. 1995.

INGLATERRA. **Carta Magna(1215),** disponível em http://www.ufrnet.br/~tl/otherauthorsworks/the_magna_carta_port.pdf. Acesso em 27 jun. 2015.<http://www.policyalmanac.org/economic/archive/tax_history.shtml> Acesso em 27/11/2014>

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Carga Tributária/PIBxIDH.** Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/1614/140403AsscomEstudo2014PIBversusIDH.pdf>. Acesso em 19/06/2015.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO E TRIBUTAÇÃO. **Pelo 5º ano seguido, Brasil arrecada muito, mas não dá retorno.** Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/2171/Pelo-5o-ano-seguido-Brasil-arrecada-muito-mas-nao-da-retorno>>. Acessado em 19/06/2015.

KARNAL, Leandro; DE MORAIS, Marcus Vinicius; FERNANDES, Luiz Esteva,. PURDY, Sean. **História dos Estados Unidos: das origens ao século XXI.** 3. Ed., 2ª reimpressão. – São Paulo: Contexto, 2014.

KENNEDY, Paul. **Ascensão e queda das grandes potências: transformação econômica e conflito militar de 1500 a 2000.** Rio de Janeiro: Campus, 1989.

KINCHESKI, Cristiano. **A formação histórica da matriz tributária brasileira.** GASSEN, Valcir, Equidade e Eficiência da Matriz Tributária Brasileira: diálogos sobre Estado, Constituição e Direito Tributário. 1ª ed. Brasília :Consulex, 2012.

MADISON, James. **Epilogue: Securing the Republic.** Chapter 18. 1822.

MAY, Molly. **The Smith Sisters: their cows and womens rights in Glastonbury.** Disponível em: <<http://connecticuthistory.org/the-smith-sisters-their-cows-and-womens-rights-in-glastonbury/>>. Acesso em 05/06/2015.

NOBRE, Eliani Alves, e PÔRTO, Isabel Maria Salustiano Arruda. **Democracia, transparência pública e participação popular, analisados sob o prisma constitucional.** Ed. 01, 2012, Artigos. Disponível no site: <http://www.mpce.mp.br/esmp/publicacoes/edi001_2012/artigos/10_Eliani.Alves.Nobre.pdf>

SACCO, Rodolfo. **Antropologia Jurídica: contribuição para uma macro-história do direito;** tradução de Carlo Alberto Dastoli. – São Paulo: Editora WMF Martins Fontes, 2013. II. Série.

SACCO, Rodolfo. **Introdução ao direito comparado/Rodolfo Sacco ;** tradução Véra Jacob de Fradera. – São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 2001. Títulooriginal :Trattato di dirittocomparato.

TAX FOUNDATION. **Today in history:** income tax ruled unconstitutional in Pollock v. Farmers loan trust CO. Disponível em <<http://taxfoundation.org/blog/today-history-income-tax-ruled-unconstitutional-pollock-v-farmers-loan-trust-co>>. Acesso em 05/06/2015

TEUBNER, Gunther. **Anonymous Matrix.** Disponível em: <<http://core.ac.uk/download/pdf/14503233.pdf>>. Acessado em 28/04/2015.

TEXAS TRANSPARENCY. **StateFinancing.** Disponível em <www.texas Transparency.org/State_Finance/Spending/>. Acesso em 19 de junho de 2015.

UNITED STATES DEPARTMENT OF THE TREASURY. **History of the US Tax System.** Undated. Added August, 2003. Disponível em <http://www.policyalmanac.org/economic/archive/tax_history.shtml> Acesso em 27/11/2014

VIOL, Andréa Lemgruber. **A Finalidade da Tributação e sua Difusão na Sociedade.** Disponível no site: <https://attachment.fsbx.com/file_download.php?id=1571191349790400&eid=ASumN8mS1WkPpYZgdEWyifCJrtqe67LHHBuc_J7fcEvbm_5WfDdHVLRP10VdECLjZfI&inline=1&ext=1427483168&hash=AS4DqWbZTRs2HKI>. Acesso em 24/04/2015.