



Universidade de Brasília - UnB
Faculdade de Direito

CIDADANIA FISCAL:

Em busca da cooperação mútua entre o fisco e o cidadão-contribuinte

PRISCILA HELENA SOARES PIAU

Brasília

2015

Universidade de Brasília – UnB
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

PRISCILA HELENA SOARES PIAU

CIDADANIA FISCAL:
Em busca da cooperação mútua entre o fisco e o cidadão-contribuinte

Monografia apresentada como requisito parcial
à obtenção do título de bacharel em Direito pela
Faculdade de Direito da Universidade de
Brasília – UnB.

Orientador: Prof. Dr. ValcirGassen

Brasília

2015

Priscila Helena Soares Piau

CIDADANIA FISCAL:

Em busca da cooperação mútua entre o fisco e o cidadão-contribuinte

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção do título de bacharel em
Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de Brasília – UnB, pela banca
examinadora composta por:

Prof. Dr. Valcir Gassen

Orientador

Prof. Dr. Antônio de Moura Borges

Procurador da Fazenda Nacional

Prof. Rafael Santos de Barros e Silva

Advogado e Procurador do Distrito Federal

Brasília, DF, 25 de junho de 2015

AGRADECIMENTOS

Agradeço, inicialmente, a Deus e a Nossa Senhora de Guadalupe por serem o centro da minha existência, tendo Estes iluminado constantemente o meu caminho, permitindo-me findar o curso de Direito pela Faculdade de Brasília – UnB.

Agradeço ainda aos meus pais, Antonio e Helena Piau, por serem os meus mais maiores exemplos.

À minha irmã, Gabrielle Piau, pela grande amizade e companheirismo.

Ao meu namorado, Ricardo Bispo, por ter me acompanhado durante estes 5 anos de curso, tendo me auxiliado em todos os momentos.

Aos meus mais diversos colegas de curso, o meu muito obrigada.

Aos mestres e professores da Faculdade de Direito – UnB, por todo o ensinamento passado.

Concluo, pois, esta etapa com a sensação de dever cumprido e de alegria por ter tido a oportunidade de fazer parte da história da Faculdade de Direito – UnB.

Meu sincero, muito obrigada!

Não há na tributação mera relação de poder ou relação contratual entre estado e cidadão, mas essencialmente uma relação jurídica sobre como se dá o pacto fundamental na constituição de uma esfera cívica de liberdade e igualdade entre público e privado. (ÁVILA, 2012, p. 385)

RESUMO

O presente trabalho pretende, através da institucionalização e garantia do direito à informação, resgatar a relação de cooperação entre o Estado e o cidadão-contribuinte, o que reforça, em larga medida, o que se entende por cidadania fiscal. Essa relação se faz presente, quando da existência, de um lado, do poder de tributar do Estado, envolto por uma série de princípios limitadores; e, de outro, do dever fundamental de pagar tributos, intrínseco à própria existência do indivíduo em sociedade. Nesse sentido, na medida em que o Estado necessita de investimento por parte dos indivíduos, estes também necessitam que o Estado garanta os seus direitos, o que se faz, sem sombra de dúvida, através dos recursos públicos auferidos por intermédio da tributação. Não obstante, às vezes, pode tal relação ser corrompida, gerando aumento da carga tributária, sem a correspondente prestação de serviços públicos de qualidade. Daí surge a necessidade de posturas mais ativas e de maior controle fiscalizatório da ação do Estado por parte dos cidadãos-contribuintes; o que se fará possível, como primeiro passo de um longo caminho, por meio da garantia do direito à informação. Inovações legislativas reforçam a necessidade de inserção do cidadão-contribuinte na atividade tributária, bem como implementam meios para tal garantia à informação, com ênfase maior na formação de uma consciência fiscal.

PALAVRAS-CHAVE: relação de cooperação entre o fisco e o cidadão-contribuinte; cidadania fiscal; poder de tributar; dever fundamental de pagar tributos; prestação de serviços públicos; aumento da carga tributária; cidadãos-contribuintes; posturas mais ativas; controle fiscalizatório; direito à informação; e inovações legislativas.

ABSTRACT

This paper aims, through the establishment and guarantee of the right to information, rescue the cooperative relationship between the state and the citizen-taxpayer, which reinforces to a large extent, what is meant by fiscal citizenship. This relationship is present, when there, on the one hand, the power to tax the state, surrounded by a number of limiting principles; and on the other, the fundamental duty to pay taxes, intrinsic to the very existence of the individual in society. In this sense, in that the state requires investment by individuals, they also require the state to guarantee their rights, what is done, no doubt, by public funds earned through taxation. However, sometimes this relationship can be corrupted, generating increased tax burden, without a corresponding provision of quality public services. Hence the need for more active postures and greater fiscalization control of state action by citizens-taxpayers; what will make it possible, as a first step in a long path, by ensuring the right to information. Legislative innovations reinforce the need for inclusion of the citizen-taxpayer in the tax activity and means to implement such a guarantee to information, more stanchion in the formation of a tax consciousness.

KEYWORDS: relationship of cooperation between the tax authorities and the citizen-taxpayer; tax education; power to tax; fundamental duty to pay taxes; poor delivery of public services; excessiveness of the tax burden; citizen-taxpayers; postures most active; fiscalization control; right to information; and legislative innovations.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. ATIVIDADE ARRECADATÓRIA DO ESTADO.....	12
1.1. Tributo e sua evolução histórica	12
1.2. Poder de tributar e suas limitações.....	15
1.2.1. Princípio da Legalidade Tributária.....	18
1.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva	20
2. TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS.....	25
2.1. Dever fundamental de pagar tributos e direitos fundamentais.....	25
2.2. Tributos, seus princípios e o mínimo existencial.....	29
2.3. Direito Tributário, justiça social e dignidade da pessoa humana	37
2.4. O tributo como instrumento maximizador da cidadania	41
3. CIDADANIA FISCAL	46
3.1. Origem da acepção cidadania	46
3.2. Cidadania tributária aos auspícios da capacidade contributiva, mínimo existencial, dever fundamental de pagar tributos e justiça social	50
3.3. Da crise tributária	56
3.4. Direito à informação, visto como alternativa à crise tributária, e resgate da visão de cidadão-contribuinte ativo.....	67
CONCLUSÃO.....	81
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

INTRODUÇÃO

O giro epistemológico do presente trabalho centra-se na premissa de que não há direitos sem Estado. É possível verificar tal construção a partir da constatação de que ao Estado incumbe o papel de provedor dos direitos fundamentais em prol do cidadão; e, em contrapartida, ao indivíduo incumbe o dever fundamental de pagar tributos com vistas ao desenvolvimento e manutenção do Estado, obrigação esta decorrente da sua própria soberania, quando do exercício do poder de tributar. Os direitos fundamentais são, pois, assegurados por intermédio dos tributos auferidos de cada cidadão, desempenhando estas funções socioeconômica primordial, porquanto garantem a sobrevivência do Estado e do cidadão-contribuinte.

A pesquisa bibliográfica deste estudo é proposta sobre três capítulos. O capítulo inicial propõe analisar, inicialmente, a origem do termo tributo, a qual está atrelada à formação da sociedade. Após, propõe-se uma análise acerca do poder de tributar, ínsito ao Estado, já que decorrente da soberania estatal, e suas limitações, tendo em vista que descabe cogitar o exercício da atividade tributária de forma desmedida, destemperada, sem qualquer suporte constitucional. Daí, decorre a necessidade de se analisar os princípios da legalidade tributária e capacidade contributiva.

O segundo capítulo volta-se à tributação e os seus correspondentes direitos fundamentais. É cediço que o Estado deve, por intermédio da tributação, garantir os direitos fundamentais aos cidadãos-contribuintes; devendo, pois, tributar para garantir e não restringir, o que desemboca na busca por uma tributação justa, atrelada aos ditames constitucionais, dentre eles, o da capacidade contributiva. Sempre que possível, pois, deverá o Estado instituir tributos atentando-se às forças econômicas do sujeito titular e destinatário da tributação.

Os direitos a serem garantidos pelo Estado devem ser considerados como o norte da tributação, devendo o Estado, quando do exercício do poder de tributar, garantir o mínimo existencial, ao menos, aos cidadãos. Ou seja, não tributar, com vistas a assolar a própria existência do cidadão-contribuinte. Deve, pois, imperar a relação de mútua assistência e cooperação entre o Estado e o cidadão-beneficiário, já que ambos dependem desta atividade para a garantia de seu bem-estar.

Ainda neste capítulo, será realizada uma análise da carga tributária brasileira, a partir de estudos realizados pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT) e dados disponíveis no próprio sítio eletrônico da Receita Federal do Brasil. Averiguar-se-á qual o percentual de crescimento da carga tributária brasileira, nos últimos 20 anos, bem como será feita uma análise comparativa da realidade tributária brasileira e de outros países, tais como, Chile, Argentina, México, especialmente, quanto aos percentuais atinentes à carga tributária. Buscar-se-á, ademais, o estudo brevemente da sonegação fiscal, uma das causas do aumento da carga tributária brasileira.

A partir de tal exposição, será possível realizar ainda o confronto entre o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH) e o percentual da carga tributária, com vistas a identificar se tais fatores são compatíveis, refletindo a alta carga tributária em alto índice de desenvolvimento humano, e, conseqüentemente, promoção de serviços públicos de qualidade. Sendo dissonantes tais percentuais, deflagrar-se-á uma crise tributária, ante a perda paulatina de confiança dos cidadãos-contribuintes no aparato estatal, já que ausente, aparentemente, a contrapartida estatal, estando o indivíduo compelido a contribuir para a sobrevivência de um em detrimento de sua própria.

No último capítulo, será feita, inicialmente, uma breve explanação sobre a definição do termo 'cidadania'. Para assim, buscar, através da institucionalização e garantia do direito à informação, o resgate da relação de cooperação entre o Estado e o cidadão-beneficiário, através da formação de uma consciência cidadã obviamente atrelada a uma conduta positiva do Estado, visando à inserção do cidadão-contribuinte, que se encontra às margens da tributação, dentro do próprio campo tributário.

A partir do acesso às informações adequadas, o cidadão exercerá com dignidade o seu papel social de fiscalizador e controle tributário, podendo, assim, exigir do Estado o cumprimento do seu papel na relação de cooperação mútua e, tão logo, adotar uma postura inovadora e ideal propulsor de mudanças.

Sendo assim, por fim, serão ainda discriminadas algumas das novidades legislativas que reforçam a busca por acesso às informações e dados fiscais. Cabe citar, como inovação legislativa, a lei intitulada de "De Olho no Imposto" (Lei 12.741/12), a qual inova ao disciplinar medidas para o esclarecimento da incidência

fiscal aos consumidores, exigindo dos comerciantes a disponibilização em documentos de caráter fiscal dos percentuais de tributos incidentes sobre os produtos e serviços consumíveis, a fim de que se faça possível o exercício do poder de escolha.

1. ATIVIDADE ARRECADATÓRIA DO ESTADO

1.1. Tributo e sua evolução histórica

A doutrina entender o termo 'tributo' derivado do latim tribos (da tribo), tributum e tributos, sendo expressão daquilo que se concede ou que se sofre, por diversas razões (morais, dever ou necessidade). Sílvia Meira também esclarece ser a acepção tributum originária do verbo tribuere, significando a repartição entre as tribos.¹

De outro lado, a legislação brasileira define a acepção 'tributos' como sendo "toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada"².

Adotou, pois, o Código Tributário Nacional a teoria na qual os tributos se caracterizam por sua compulsoriedade, entendendo ainda ser tributo toda obrigação jurídica que tenha origem em pressuposto lícito, já que buscou a legislação distingui-los das multas e penalidades.³

Das noções iniciais, extrai-se estar o surgimento dos tributos arraigado à própria necessidade humana de se agrupar e viver em sociedade, isto é, ao próprio surgimento do Estado. Inicialmente, ainda nas primeiras manifestações tributárias, o ato de pagar tributo entre os povos era tido como um ato voluntário e espontâneo do indivíduo, já que dirigido, sob a forma de oferenda, ao divino ou como uma maneira de promover um agrado aos líderes tribais⁴

Todavia, com o perpassar da história, o tributo perdeu esse caráter de voluntariedade, dando margem, contrariamente, a sua natureza compulsória, a qual já se encontra positivada no texto infraconstitucional brasileiro (CTN, art. 3º), desde

¹ MEIRA, Sílvia A. B.. Direito Tributário Romano. *Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas*, São Paulo, v. 9, n. 8, jul/dez. 1995, p. 06.

² Código Tributário Nacional (Lei 5. 172/1966), artigo 3º, "caput". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 02/06/2015.

³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 30-31.

⁴ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 28.

sua edição no ano de 1966; sintetizando, pois, o fato de a obrigação tributária independe do consentimento do obrigado⁵.

Compulsoriedade esta que se percebeu, na antiguidade, quando da imposição compulsória aos vencidos nas batalhas de dispor de parcela de seu patrimônio em benefício dos ganhadores. Daí deriva a legitimação sancionatória e calcada na força atrelada aos tributos, porquanto o mais forte imputava ao mais fraco o pagamento de valores, a serem utilizados para a manutenção de seu povo e governo.

Luciano Amaro também trabalha com a ideia da evolução da atividade tributária, desde a formação da sociedade, quando o tributo era enxergado exclusivamente sob a forma de prestação pecuniária ou bens entregues ao Estado ou ao monarca, para fins de suprimento dos gastos públicos e das despesas da coroa, sustentado ter sido tal noção perdida no tempo.⁶

Não obstante, tal atividade essencialmente arrecadatória do Estado não se fez mais suficiente para fins de legitimação desse poder-dever, até mesmo porque com a evolução social, a subjugação de uns por outros se tornou cada vez mais mitigada, de modo que os indivíduos passaram a adquirir uma conscientização, antes pouco visível, no sentido de não mais tolerar abusos por parte do ente estatal.

Profundos marcos históricos foram contribuindo para a nova definição da atividade tributária, dentre os quais, cabe destacar a Boston TeaParty (1773), movimento no qual o povo insurgiu-se contra a tributação inglesa das importações efetuadas pelas colônias, dentre as quais a de chá, constituindo um importante precedente para a independência americana, bem como a Revolução Francesa, ante a rebelião dos cidadãos franceses fruto da precária e insustentável realidade de governo do então Luís XVI.

Esses eventos históricos serviram para a institucionalização da tributação como importante instrumento estatal utilizado para fins de captação de recursos materiais com o objetivo de manter a estrutura de governo, bem como disponibilizar ao cidadão-contribuinte serviços que lhe sejam de direito; agindo, pois, o Estado como autêntico provedor de necessidades coletivas.

⁵BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. p. 31.

⁶AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*, 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 38.

Quando da realidade brasileira, enuncia José Eduardo Soares de V. Melo⁷ ser a cobrança de tributos uma das principais fontes de receitas públicas, dirigidas ao alcance dos objetivos fundamentais, previsto no art. 3º, da CF/88, dentre os quais, a erradicação da pobreza, a promoção do bem-estar da sociedade, etc.

Ante o entrelaçamento crescente entre tributação e direitos fundamentais, enaltece-se a visão de Hugo de Brito Machado acerca da conceituação de direito tributário como sendo o “ramo do direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder”.⁸

O direito tributário é, portanto, a representação positivada da ciência jurídica que abarca o conjunto de normas e princípios jurídicos, sistematizadores das relações intersubjetivas na obrigação tributária, cujos elementos são as partes, a prestação e o vínculo jurídico.⁹

A invasão patrimonial é, pois, inevitável e operada pela entidade estatal caracterizadora do cerne tributacional, com a consequente e esperada observância dos direitos fundantes. O direito tributário visa lançar o contribuinte e o fisco em uma idêntica plataforma de igualdade, à qual se aplica, de forma isonômica, a lei, trazendo a segurança que imantará o elo jurídico.

O sistema tributário não mais pode ser interpretado isoladamente, sendo, pois, imprescindível a invocação de valores das mais diversas áreas do direito, de modo a promover uma maior completude de toda a amálgama principiológica que integra o sistema jurídico na categoria de normas jurídicas.

A tributação não pode se desligar de todo o Estado, porquanto se faz necessária tal aproximação para a garantia das bases constitucionais tributárias, ou seja, a interpretação da incidência dos tributos à luz dos princípios constitucionais tributários.

Feita essa breve digressão acerca da origem da acepção ‘tributos’, bem como com a constatação da perspectiva social-econômica por eles desempenhada, na medida em que não haveria direito social efetivo sem a existência de Estado tampouco Estado sem a contrapartida tributária, é importante que se estabeleça

⁷V. Melo, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 10.

⁸MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 29 ed., p.49.

⁹SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013, p. 41.

algumas diretrizes a esse poder de tributar, ínsito ao Estado, o qual não pode, de maneira alguma, ser exercido de forma desmedida. Daí decorre a importância do subcapítulo seguinte.

1.2. Poder de tributar e suas limitações

O poder de tributar está atrelado à ideia de soberania estatal, tendo em vista o fato de se conferir ao Estado o poder de exigir dos governados, ora cidadãos-contribuintes, uma participação nos encargos públicos.

Ruy Barbosa Nogueira¹⁰ assevera que “o poder de tributar é, portanto, uma decorrência inevitável da soberania que o estado exerce sobre as pessoas de seu território, ao qual corresponde, por parte dos indivíduos, um dever de prestação”. Por outro lado, enuncia Ricardo Lobo Torres que “a soberania financeira, que é do povo, transfere-se limitadamente ao estado pelo contrato constitucional, permitindo-lhe tributar e gastar”.¹¹

Está, pois, o poder de tributar ligado à noção de “entrega”, significando, pois, a atitude de entregar recursos ao ente estatal, ou, em outra acepção, o poder do Estado de ingerência sobre o patrimônio alheio, com o escopo de retirar dele qualquer manifestação de riqueza ou rendimento para fins de realização do desenvolvimento pleno e efetivo.

Há quem entenda ainda o poder de tributar como o poder de coerção do Estado¹². Contudo, esse entendimento é controverso, na medida em que não se mostra devido limitar o poder de tributar do Estado a uma visão meramente coercitiva tampouco privada de justificação, já que a atitude de coerção do Estado caracteriza-se tão somente como a seara mais visível desse poder, sem, porém, esgotá-lo.

Com a formação das sociedades, surge a necessidade de se dividir as funções sociais entre os seus membros, de modo que passa a ser imposto a uma

¹⁰ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973, p.140.

¹¹ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito financeiro tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 63-64.

¹² TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a paulo de barros carvalho*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. p. 381

parcela do corpo social o dever de suportar o ônus decorrente da tributação, ou seja, transferir parte de seu patrimônio à manutenção do Estado, confluindo sobremaneira para o fortalecimento da expressão ínsita aos Estados Nacionais Modernos, dotados de soberania, qual seja, poder de tributar.

Como decorrência lógica da soberania do Estado, encontra-se o poder de tributar, o que enseja à captação de recursos públicos em favor do aparato estatal, permitindo que seja possível a concretização e garantia, ao menos na realidade teórica, dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte, bem como a consecução dos objetivos fundantes do Estado, elencados no texto constitucional.

Friso que tal sistemática de institucionalização da soberania estatal atrelada à legitimação do uso da força pelo Estado não se opera de forma desmedida, sem qualquer regramento, já que exercida nos moldes e parâmetros constitucionais, visando aos bens jurídicos maiores, ou seja, os direitos fundamentais do cidadão, e, na seara tributarista, do cidadão-contribuinte.

Descabe, pois, interpretar a figura do Estado de forma isolada e dotada de força imperativa absoluta, já que este se legitima pelo poder conferido ao povo, no claro ideário democrático, de modo que é institucionalizado pelo povo e para o povo, sendo atribuições do ente estatal o zelo pela manutenção da coisa pública e a defesa dos interesses sociais-coletivos.

O tributo visa ao suprimento dos cofres públicos de recursos destinados ao custeio das atividades estatais; enquanto, o direito tributário almeja à efetivação do controle do poder de tributar, encabeçado pelo estado que tributa.

A sujeição do contribuinte ao poder do estado se afigura quando aquele, de um lado, atende à norma jurídica, e este, em via de mão dupla, instigado a cumpri-la, de forma igual, expressa o poder de coação visando à obtenção do tributo. Por essa razão, “a relação de poder na seara tributária, apresentando-se pela via da compulsoriedade, atrela-se à inafastável figura da legalidade, o que transforma a relação tributária em uma nítida relação jurídica, e não ‘de poder’”¹³.

O poder de tributar, a despeito de estar fundado na norma jurídica, não se consagra como um poder absoluto, tendo em vista a existência de diversos

¹³ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. p. 59

regramentos, que buscam limitá-lo, adequando-o à carga valorativa presente no texto constitucional legal, dentre os quais, cabe destacar a legalidade tributária.

Ante a existência de limites ao poder de tributar, Aliomar Baleeiro¹⁴ afirma ser o princípio da legalidade uma de suas maiores limitações, por centrar a instituição de tributos à lei em sentido formal, tão logo, à atividade legiferante legitimadora de todo o aparato estatal e do ideal democrático de governo.

A constituição de 1988, em seus artigos 150 e seguintes, enuncia uma série de princípios que visam legitimar a ação estatal no que toca à tributação, bem como garantir a efetivação dos direitos fundamentais do cidadão-contribuinte através da atitude de refrear o papel do Estado na seara tributária, já que a este não é dado ampla, geral e irrestrita discricionariedade para fins de instituição, arrecadação e fiscalização tributária.

O constituinte por meio dos limites imbricados na Magna Carta buscou legitimar a ação do Estado, quando na função tributária, evitando certos abusos e condutas lesivas ao contribuinte. Para tanto, foram referendados diversos princípios, tais como o da legalidade tributária, anterioridade tributária, isonomia, irretroatividade, vedação ao confisco, uniformidade geográfica, etc.

Buscou-se, pois, a partir de tais pressupostos, garantir aos cidadãos certo grau de segurança tributária, por exemplo, quando da anterioridade e irretroatividade tributária; certo grau de igualdade, interpretada na acepção material, ou seja, tributar os desiguais na medida de sua desigualdade, o que se associa em muito ao princípio da capacidade contributiva; e assegurar aos cidadãos a não tributação ao mínimo vital destinado a sua existência, o que se deduz dos princípios da vedação ao confisco e, novamente, da capacidade contributiva.

Nesse escopo, tem-se que o poder-dever de tributar e as limitações constitucionais a ele impostas existem em decorrência um do outro, sendo o primeiro legitimado pela noção não absoluta de soberania estatal; enquanto, as limitações se fazem presentes na realidade posta, em razão do ideário de Estado Democrático de Direito, visando à institucionalização de limites ao poder do Estado frente à tributação e à garantia dos direitos dos cidadãos-contribuintes.

¹⁴BALEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. p. 2-3.

Ao se considerar o poder de tributar como não absoluto, já que direcionado também à garantia dos direitos fundamentais do indivíduo, sua sobrevivência e, em igual medida, a do Estado, emerge a necessidade de se ter parâmetros para o exercício da atividade tributária do Estado, a qual, segundo a Constituição Federal de 1988, deve ser empreendida nos moldes principiológicos, dentre os quais o da legalidade tributária e capacidade contributiva, conforme a seguir expostos.

1.2.1.Princípio da Legalidade Tributária

Tendo em vista a noção de poder de tributar, o qual enseja o atingimento pelo Estado do patrimônio dos indivíduos, com vistas à manutenção e desenvolvimento pleno daquele, faz-se necessário o estabelecimento de limites a esse poder, dentre os quais, destaca-se a legalidade tributária.

Inicialmente, disciplina a Constituição Federal vigente (CF/88), em seu art. 5º, inciso II, que “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa, senão em virtude de lei”. Tal dispositivo traz à baila a acepção genérica do termo legalidade, cuja reverberação no campo tributário se deu em meio ao art. 150, I, da CF/88, o qual estabelece que “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”.

Reforçando essa ideia insculpida pelo princípio da legalidade, cabe citar ainda o disposto no art. 150, §6º, também da CF/88, inserido pela EC nº 3 de 1993, que dispõe que:

Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2.º, XII, g.

A partir de tais enunciados normativos, tem-se que o princípio da legalidade funda-se na premissa de que a atividade estatal deve se pautar no instrumento legal, quando da regulação dos comportamentos e interesses individuais. Somente a lei

está apta a impor dada conduta ao indivíduo, bem como, em sentido inverso, considerar defeso dado comportamento.

Enuncia Regina Helena Costa que, a partir de uma interpretação sistemática do art. 5º, II, da CF/88, pode ser constatado que “somente lei pode: (a) impor obrigações aos particulares; (b) proibir comportamentos aos particulares; (c) prever infrações; e (d) cominar penalidades”.¹⁵ Ou seja, apenas através da lei será possível gerir a vida dos cidadãos, estabelecendo limites a sua atuação em sociedade.

Quando do estudo do princípio da legalidade tributária, tem-se que este emergiu no século XIII, especialmente da realidade inglesa no período de João Sem-Terra, oportunidade na qual foi editada a Magna Carta de 1215 e nela determinada a criação de tributos tão apenas com a consequente aprovação do Parlamento. A ideia dessa previsão é a de evitar arbitrarismos por parte do aparato estatal, devendo este submeter as suas vontades tributárias ao consentimento popular, o qual se dará, no modelo de democracia adotada, na figura de seus representantes.

Na seara tributária, quando o assunto é o princípio da legalidade, estabelecem dados autores, como, por exemplo, Regina Helena Costa, funções à noção de legalidade, dentre as quais, a formal, material e vinculante. A primeira diz respeito à imprescindibilidade do instrumento legal; a segunda, a especificação de todos os elementos configuradores do fato gerador e aptos a gerar a obrigatoriedade tributária; e, por fim, a terceira, à vinculatividade exercida pela Administração e seus órgãos.¹⁶

No aspecto conceitual, tem-se que o princípio da legalidade atrela-se à noção de Estado de Direito, de modo que se configura como importante balizamento à atuação estatal tributária; como inarredável garantia individual, legitimadora da ação estatal.

Ruy Barbosa Nogueira aduz: “O princípio da legalidade tributária é o fundamento de toda a tributação, sem o qual não há como se falar em Direito Tributário”.¹⁷ No mesmo compasso, dispõe o autor Aliomar Baleeiro que “o tributo é

¹⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 74

¹⁶ COSTA, op. cit., 79-80.

¹⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*, p. 139.

ato de soberania do Estado na medida em que sua cobrança é autorizada pelo povo, através da representação”.¹⁸

O princípio, ora tratado, configura-se como um limite à soberania do Estado, tão logo, ao seu poder de tributar, de modo que condiciona a atividade de instituir ou majorar tributos ao consentimento popular que será exercido através do corpo de representantes legitimamente eleitos. Não há, pois, como ser concebido, de forma geral, a criação de tributos de forma desmedida e desarrazoada unilateralmente por vontade política. Há que se submeter ao crivo popular, a fim de satisfazer a máxima “*nullum tributum sine lege*”.

Obviamente que há exceções ao dito primado da legalidade tributária, tais como o insculpido no art. 153, §1º, da CF/88, contudo a regra geral é a de que se faz necessária a submissão da vontade política de instituir ou majorar os tributos ao crivo legislativo, ou seja, consentimento do povo. Não obstante, Regina Helena Costa entende dever ser o dispositivo supracitado interpretado não como exceção à regra geral insculpida pelo princípio da legalidade, mas sim como mitigação à intensidade deste.¹⁹

Além do princípio da legalidade, há outros princípios constitucionais enxergados como limites ao poder de tributar, dentre os quais se destaca a capacidade contributiva, a qual será objeto de análise do subcapítulo seguinte.

1.2.2. Princípio da Capacidade Contributiva

A soberania estatal, atrelada ao ideário do Estado Democrático de Direito, isto é, de busca pela garantia dos direitos fundamentais do cidadão, ensejou a institucionalização de limites ao poder de tributar, com vistas ao respeito dos direitos e garantias fundamentais.

Rememorando a historicidade antiga, podem ser constatadas realidades na dinâmica tributária que remetem ao que, hoje, entende-se como princípio da capacidade contributiva. Por exemplo, em Atenas, já eram instituídas categorias diversas de contribuintes, a partir da análise de sua capacidade econômica.

¹⁸ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, RJ, Forense, 1951, p. 15

¹⁹ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p 80.

Na Idade Média, a figura de Tomás de Aquino já afirmava que cada indivíduo deveria pagar os tributos *secundum facultatem* ou *secundum equalitatem proportionis*²⁰, discernindo entre a tributação justa e injusta, de modo que, em caso de serem instituídos impostos injustos, não deveriam ser os indivíduos compelidos a pagar. Ao contrário, a não observância da justiça na instituição dos tributos configurava prática contrária aos ditames da Igreja.

A origem do princípio da capacidade contributiva, entretanto, é atribuída pela maior parte da doutrina a Adam Smith, o qual propagou esse novo postulado às sociedades ocidentais como máxima maior da justiça tributária. Em 1776, em seu livro “A riqueza das nações”, Smith sustentava que todos deveriam contribuir para as despesas públicas em razão de sua capacidade econômica, ideal este concretizador da justiça da imposição fiscal, o qual se coaduna com a ideia de igualdade ou desigualdade da tributação.²¹

Este princípio se consagrou, por conseguinte, entre diversas constituições da época, dentre as quais, destaca-se a Constituição Francesa de 1791, a qual inspirou de forma significativa a formação de outras tantas Constituições, impondo a adoção da tributação calcada no princípio da capacidade contributiva, o que se consagra pela regra da distribuição consistente na repartição do encargo entre os cidadãos, com o devido respeito as suas faculdades.

Em solo também francês, surge um novo conceito para a palavra ‘tributo’, atrelado a essa sistemática contributiva, de modo que passa este a ser enxergado como contrapartida estatal, ou seja, vinculado, de um lado, à manutenção do aparato estatal e, de outro, de igual importância, a garantia e proteção da pessoa e de sua propriedade.

Friso, pois, que com a introdução e adoção do princípio da capacidade contributiva como escopo para o campo do Direito Tributário, as sociedades passaram a ser percebidas, enquanto contribuintes, como detentoras de direitos e garantias fundamentais, as quais devem ser resguardadas pelo Estado, quando na instituição de tributos, descabendo a tributação com o intuito meramente confiscatório ou dirigido ao mínimo existencial do cidadão-contribuinte.

²⁰ NEVES, Nicole Scassiotto. *O princípio da capacidade contributiva e sua concretização*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 72, nov. 2014, p. 4.

²¹ SMITH, Adam apud NEVES, op. cit., p. 05.

Outro lado, é a busca pela contraprestação por parte do Estado, no tocante à implementação de políticas públicas, na medida em que o cidadão se vê compelido a arcar com os custos do aparato estatal, devido à máxima do dever fundamental de pagar tributos, mas também no direito de exigir uma tributação justa e uma efetivação de direitos, já que os tributos visam institucionalizar os direitos do cidadão-contribuinte.

Klaus Tipke e Joachim Lang elucubram que “o princípio da capacidade contributiva evoluiu de um princípio político de redistribuição para um de Direito, que, sobretudo, concretiza a proteção constitucional do sujeito passivo tributário perante o Estado”.²²

A par de todas essas digressões, faz-se possível constatar que, a partir do século XX, nos países do Ocidente este princípio passou a ser aceito como um princípio constitucional orientador do poder de tributar do Estado.

No Brasil, ressalta-se que o princípio da capacidade contributiva, surgiu na Constituição de 1824, sob os auspícios das Declarações de Direitos do século XVIII, tendo sido suprimido posteriormente na vigência do texto de 1891. Porém, em 1934 e 1946, foi novamente positivado, trazendo à Constituição de 1946 regramento legal semelhante ao vigente no texto hodierno, nos termos art. 145, §1º, da CF/88:

Art. 145. (...) §1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

O princípio da capacidade contributiva serve como instrumento apto à concretização dos direitos fundamentais individuais, dentre os quais a igualdade e o direito de propriedade ou vedação ao confisco, não podendo, contudo, ser interpretado à luz de um Estado de Direito ultrapassado e abstencionista.

Ao contrário, a Constituição de 1988 buscou, por meio da institucionalização de uma série de limitações ao poder de tributar, a concreção, efetividade e

²² TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. p. 202. v.1

consagração de princípios tidos como autoaplicáveis, basilares à ação legiferante como também à atuação do operador do direito e do administrador tributarista.²³

Outrossim, conforme entendimento dos autores Roque Antônio Carrazza²⁴ e José Maurício Conti²⁵, o princípio da capacidade contributiva decorre da isonomia tributária, na medida em que busca o tratamento dos desiguais de forma diversa, ou seja, o resguardo da acepção de igualdade material.

Todavia, é evidente que o princípio da capacidade contributiva não se esgota na percepção na igualdade, já que não se limita à garantia da prática de condutas não-abusivas por parte do Estado, mas também institucionaliza-se como verdadeiro ideário concretizador da justiça fiscal quanto à repartição dos recursos.

Segundo Ricardo Lobo Torres, o princípio em análise determina “que cada um deve contribuir na proporção de suas renda e haveres, independentemente de sua eventual disponibilidade financeira”²⁶.

Em outro giro, entende Regina Helena Costa que:

O conceito de capacidade contributiva pode ser definido, numa primeira aproximação, como a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem perecimento da riqueza lastreada da tributação.²⁷

Ao ser analisado o princípio da capacidade contributiva, é possível perceber que este se encontra alicerçado sobre o pilar de que aos cidadãos deve ser garantida a igual dignidade. Isto se dá em razão de ser exigida a absorção em maior medida do dever fundamental de pagar tributos por parte daqueles que auferem mais recursos; visando, até mesmo, assegurar a não tributação do mínimo existencial humano.

Do princípio da capacidade contributiva, decorre uma série de expressões de extrema importância para o Direito Tributário, dentre as quais, destaca-se o poder

²³ BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. 1377 p. 1091

²⁴ CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed. p.60

²⁵ CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 26.

²⁶ TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*, 12 ed., p. 94.

²⁷ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 91.

de tributar e, em contrapartida, o dever fundamental de pagar tributos, bem como os princípios da isonomia material, mínimo existencial e dignidade da pessoa humana, o qual se efetiva a partir da concretização de uma vida digna ao indivíduo, quer no sentido de garantia dos recursos mínimos, quer na efetivação de seus direitos constitucionalmente assegurados.

O Direito Tributário, portanto, marcado pela existência do princípio da capacidade contributiva, constitui um meio potencialmente eficaz para fins de edificação de uma sociedade fundada no primado da dignidade da pessoa humana, na medida em que se faz possível, com a observância da capacidade contributiva, a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, em que se tem reduzidas as desigualdades sociais e erradicadas ou minimizadas a pobreza e a marginalização.²⁸

Nesse escopo, o princípio da capacidade contributiva, a partir das suas diversas acepções, exerce fundamental importância, especialmente na mitigação exercida no poder intrínseco ao Estado de tributar, já que congrega na análise do Direito Tributário os axiomas do dever de pagar tributos com a garantia ao mínimo existencial dos cidadãos, buscando a instituição, sempre que possível, de tributos que satisfaçam o poder econômico do indivíduo membro da sociedade, sem deixá-lo desprovido da maior parte de suas rendas.

Os tributos oriundos da formação da sociedade servem, pois, para a efetivação de direitos dos cidadãos, os quais serão assegurados por meio de ação do próprio Estado arrecadador tributário. Não obstante, não cabe interpretar o poder de tributar de forma absoluta, uma vez que existem limitações a esse poder, dentre as quais a legalidade tributária e a capacidade contributiva.

Nestes termos, resgata-se, através da amálgama principiológica presente no texto constitucional, a interligação entre a tributação e os direitos fundamentais ou humanos, atendendo aos ditames do Estado Democrático de Direito, já que premente a necessidade de se assegurar a intangibilidade, quando da atividade tributária, do tido mínimo existencial.

²⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 160.

Posto isso, é essencial que seja elaborado um capítulo específico sobre a temática tributação e direitos fundamentais, o que se busca fazer a parte do seguinte.

2. TRIBUTAÇÃO E DIREITOS FUNDAMENTAIS

2.1. Dever fundamental de pagar tributos e direitos fundamentais

Nos Estados contemporâneos, é salutar e evidente a existência de certa dependência econômica dos entes para com o seu povo, isso enxergado como decorrência da eventual separação entre o Estado e a propriedade.

Deste modo, entende-se que, para que o Estado tenha assegurado os seus recursos fundantes, faz-se necessário, para tanto, a utilização das riquezas patrimoniais do indivíduo em sua forma singular. Tem-se, pois, que os indivíduos - enquanto integrantes de uma sociedade - devem contribuir para o pleno desenvolvimento desta, o que se dá por meio da tributação.

Não há que se conceber a existência de Estados sem os correspondentes recursos públicos, já que estes derivam da própria soberania daquele e servem para a manutenção das atividades por ele empreendidas.

O poder de tributar, inerente ao Estado, decorre de sua soberania, na medida em que este, enquanto ente soberano, incumbe-se das atividades de instituir, arrecadar e fiscalizar os tributos. De outro lado, incumbe à sociedade o dever de custear as atividades necessárias para a manutenção do Estado, de modo a ser premente ao meio social a expressão dever fundamental de pagar tributos.

Pensando o ser humano a partir de um construto social, isto é, o homem só existe dentro de uma sociedade, bastar-se-ia para justificar a máxima, dever fundamental de pagar tributos, até mesmo porque, a sociedade se engendra por meio do Estado, o qual, em meio ao paradigma capitalista, não sobrevive sem a arrecadação tributária.²⁹

Como afirma, Gregório Robles:

²⁹ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. pp. 91/92.

o homem carrega a sociedade dentro de si mesmo; o homem é a sociedade, aduz ainda que o homem 'mesmo quando acredita estar contra ela, não deixa de ser sociedade', uma vez que 'essa se erige sempre em seu referencial e em sua própria essência pessoal.'³⁰

A partir de tal percepção, tem-se que o homem deriva e se faz existir dentre de um corpo social, e que este corpo social necessita de recursos para que possa se organizar, sendo imprescindível, pois, que o homem, na qualidade de cidadão, proveja os meios para tal fim.

O cerne do dever fundamental de pagar tributos reside no fato de que sem recursos o ente estatal não existiria, porquanto não é possível imaginar um corpo social organizado, sem suas fontes correspondentes para fins de financiamento do ônus dessa organização.

Esse dever fundante pode ser observado no seu todo, quando a sociedade se organiza sob os contornos de um Estado Social, já que este paradigma traz consigo a ideia de solidariedade, a qual implica um dever solidário de contribuir com os recursos públicos necessários para o desenvolvimento e manutenção da sociedade.

Contudo, é importante asseverar que estes recursos públicos não podem servir para o Estado em detrimento do indivíduo, ou seja, não há como se conceber a instituição de tributos que inviabilizem o pleno gozo da cidadania, ou seja, da manutenção da vida digna.

Esse dever fundamental de pagar tributos, apesar de seu caráter intrínseco à formação da sociedade e, conseqüentemente, do Estado, não é entendido por muitos como um dever moralmente legítimo, mas sim visto negativamente, fruto de uma rejeição social, em razão de uma série de fatores que distorcem a essência do sistema tributário.

Considerando o modelo de Estado Social, verifica-se que o fenômeno da tributação ocupa um papel de extrema importância, já que é, neste paradigma, que se edificam os direitos de segunda geração, quais sejam, direitos sociais, culturais e econômicos.

³⁰ ROBLES, Gregorio. *Os direitos fundamentais e a Ética na Sociedade Atual*. São Paulo: Manole, 2005, p. 34.

Autores enunciam que, por mais paradoxal que seja, a tributação correspondente a um imperativo de liberdade³¹, já que visa à efetivação dos direitos fundamentais, principalmente os de cunho social, ou seja, é por meio da atividade arrecadatória que se permitirá o usufruto pleno e efetivo da liberdade.

O dever fundamental de honrar com as obrigações tributárias constitui um dever de interesse geral e coletivo, na medida em que é condição de sobrevivência da sociedade por tornar possível o funcionamento pleno dos serviços estatais, bem como a atitude de cumprir com as finalidades sociais.

Deste modo, ao passo que a atividade tributária leva a certa privação de patrimônio, enseja, em contrapartida, a potencialização dos direitos dos cidadãos-contribuintes. O dever fundamental de pagar tributos operacionaliza os direitos fundamentais, pois é através dos recursos arrecadados que o Estado consegue honrar com as suas obrigações frente à sociedade.

O papel do Estado, pois, na sistemática social-contemporânea, é de intervenção regulatória no campo econômico e de promoção do ideal de justiça social, de modo que se faz imprescindível a existência de recursos para fins de efetivação desse papel.³²

Ante a sistemática de busca do cumprimento do papel do Estado, por meio dos tributos, o fundamento do dever de pagar tributos deixou de ser meramente o necessário financiamento para fins de subsistência do Estado, mas sim se tornou um instrumento importante a serviço da política social e econômica do estado.

Na ótica do Estado Democrático de Direito, tem-se que o dever fundamental de pagar tributos constitui a possibilidade de existência desse próprio modelo, uma vez que está imbricado neste a ideia de solidariedade social, a qual corresponde a um dos pressupostos do fundamento constitucional da dignidade da pessoa humana.³³

A solidariedade social legitima e justifica o dever fundamental de pagar tributos, uma vez que esse dever emerge-se como decorrência intrínseca do fato de se pertencer a uma sociedade e, em consequência, ante ao reconhecimento de direitos e deveres aos indivíduos sociais, surge o conceito de cidadania fiscal.

³¹ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. pp. 92/93.

³² BUFFON, Marciano. op. cit., pp. 92-93.

³³ Ibidem, p. 94.

O dever fundamental de pagar tributos é decorrência do fato de se pertencer ao seio social, de modo que incumbe aos indivíduos o dever de custear as despesas estatais, promovendo a manutenção deste e o seu pleno desenvolvimento.

Arelado a esta temática, está também o arcabouço principiológico do Direito Tributário, na medida em que o princípio da capacidade contributiva exige que o ônus tributário, decorrente deste dever, seja absorvido por aqueles que detêm uma maior fonte de recurso, de modo a se evitar a tributação ao mínimo vital à existência digna do ser humano. Se assim não fosse, restar-se-ia configurado uma patente violação aos ditames da própria dignidade da pessoa humana.

Exige-se, pois, que o Estado se volte à efetivação, em suma, de direitos sociais de cunho prestacionais dirigidos à manutenção das condições necessárias a uma existência digna. Entendimento este que se coaduna com a vedação ao Estado de se exigir tributos daqueles que não detêm condições mínimas suficientes de arcar com essa obrigação, a não ser que disponham da parte vital a sua sobrevivência.

É inadmissível que o cidadão seja compelido a contribuir para a sobrevivência do Estado em detrimento da sua própria. A capacidade contributiva exige, pois, a preservação daquilo que se faz necessário à vida do indivíduo para esta se fazer digna, ou seja, a existência com um padrão de vida mínimo, nos moldes delineados pelo princípio fundante do Estado Democrático de Direito, dignidade da pessoa humana.

Considerando que o princípio da capacidade contributiva configura a base do sistema tributário e que sua adequada compreensão implica o direito-dever de contribuir conforme a efetiva possibilidade do indivíduo, nada mais lógico do que não se admitir a exigência de tributos daqueles que não detêm condições de efetivamente suportar tal encargo, preservando-se, tão logo, o mínimo existencial.³⁴

O dever fundamental de pagar tributos dialoga-se com diversos princípios constitucionais, dentre os quais o da dignidade da pessoa humana, na medida em que decorrente da garantia ao mínimo existencial, o qual constitui limitação direta ao poder de tributar do Estado soberano.

O dever fundamental de pagar tributos está, pois, atrelado à própria noção de cidadania, já que se faz necessário para a existência do Estado, bem como dos direitos a serem assegurados.

³⁴ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 184

Perpassada tal análise, impõe-se o estudo sobre a relação entre o tal dever e a ideia de mínimo existencial, este enxergado como limitação ao poder de tributar.

2.2. Tributos, seus princípios e o mínimo existencial

Cabe enunciar, a priori, não estar o Direito Tributário em medida alguma imune ao fenômeno de constitucionalização, na medida em que descabe interpretá-lo sem o suporte constitucional.

Nesse sentido, entende-se, no campo tributário, que a constituição não funciona como:

Mera fonte formal ou elemento de estruturação e unidade, mas como constituinte da estrutura semântica das normas tributárias, de forma que o próprio direito tributário não possa ser entendido sem sua referência a princípios que perpassam todo o sistema tributário.³⁵

O Direito Tributário, como ramo ligado diretamente a um dos direitos fundamentais de maior importância para o cidadão, qual seja, o direito de propriedade, deve ser regrado, assim como todo o ordenamento jurídico vigente, por um amálgama principiológica, a qual visa ao estabelecimento de diretrizes para fins de institucionalização do poder de tributar.

A Constituição Brasileira de 1988 disciplinou, pois, uma série de institutos que primam pela garantia do contribuinte-cidadão frente à tributação exercida pelo Estado, buscando com isso assegurar à sociedade o resguardo, ao menos, do mínimo de seus direitos individuais.

Daí surge a ligação entre o direito tributário, os seus princípios constitucionais fundantes e o ideário do mínimo existencial, entendido este como “direito protegido negativamente contra a intervenção do Estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais”³⁶.

Ao Estado é garantido o direito-dever de instituir, arrecadar e fiscalizar a seara tributária, para fins de manutenção de todo o aparato estatal; em contrapartida, em que pese ser dever fundamental do cidadão-contribuinte pagar

³⁵ TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a paulo de Barros carvalho*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. 813 p. 380

³⁶ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 182.

tributos, lhe é assegurado constitucionalmente que este dever não se efetive de modo pleno em caso de, se assim for, privar o cidadão do mínimo de seus direitos.

Tal sistemática pode ser facilmente visualizada quando da arrecadação do Imposto de Renda, tendo em vista que este institucionaliza a isenção daqueles indivíduos que não auferirem renda mínima. Não há, pois, que ser tributado o indivíduo quando seu patrimônio se destina essencialmente a sua subsistência ou de sua família.

Mostra-se como dever basilar do Estado, como bem disciplina o art. 6º da CF/88, a garantia dos direitos sociais em suas mais diversas acepções, quais sejam, direito à educação, saúde, alimentação, trabalho, moradia, lazer, segurança, previdência social, dentre outros.

Não há como prover o Estado de recursos públicos em detrimento da manutenção digna do cidadão, já que, se assim não fosse, estar-se-ia diante de uma grande injustiça social-tributária ao considerarmos que boa parcela da sociedade não conseguiria adquirir tais bens, com vistas ao seu desenvolvimento pleno.

Leciona Daniel Sarmiento que direito ao mínimo existencial pode ser entendido através de duas dimensões. Primeiro cabe destacar a dimensão negativa a qual se caracteriza como um limite, impedindo que o Estado ou particulares pratiquem atos que inviabilizem o exercício por parte dos indivíduos de direitos indispensáveis a uma vida digna.

Defronte à visão negativa, destaca-se a dimensão positiva a qual diz respeito a um conjunto essencial (mínimo) de direitos prestacionais a serem implementados e concretizados para fins de possibilitar aos indivíduos uma vida digna.³⁷

O mínimo existencial é o direito protegido negativamente contra a intervenção do estado e, ao mesmo tempo, garantido positivamente pelas prestações estatais. Trata-se, portanto, de direito de dupla face, uma vez que se apresenta de uma forma negativa e positiva, sempre buscando preservar as condições mínimas de existência e a própria liberdade. Na forma positiva, o mínimo existencial se revela através de prestações gerais e igualitárias do estado, que tenham como norte assegurar ao cidadão condições básicas de sobrevivência, pois sem isso restaria prejudicada a possibilidade de existir dignamente. Na forma negativa, o mínimo existencial se revela, no campo tributário, através das imunidades fiscais, na medida em que o poder de imposição fiscal do estado não pode

³⁷ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2014. 1291 p. 580.

invadir a esfera da liberdade mínima do cidadão, representada pelo direito à subsistência.³⁸

Considerando o enunciado acima, tem-se que o mínimo existencial é um direito de dupla face, já que se apresenta através de duas dimensões, negativa e positiva, buscando sobremaneira a preservação das condições vitais de existência e a própria liberdade do indivíduo.

De acordo com a dimensão positiva, o mínimo existencial se planifica por meio de prestações de cunho geral, marcadas pela igualdade, tendo como meio norteador o de assegurar ao cidadão condições suficientes e mínimas para fins de lhe garantir a sobrevivência, pois, se assim não fosse, restaria inviabilizado o direito do cidadão de existir de forma digna.

Em contrapartida, a aceção negativa se faz presente na seara tributária por intermédio das tidas imunidades fiscais, ao ser estabelecido que o poder de tributar do Estado, ou seja, a exigência fiscal não pode se planificar para além da esfera mínima de liberdade do cidadão, representada pela sua existência conforme os ditames da dignidade da pessoa humana, isto é, com garantismo de sua sobrevivência.

Leciona ainda Luís Roberto Barroso que o mínimo existencial:

expressa o conjunto de condições materiais essenciais e elementares cuja presença é pressuposto da dignidade para qualquer pessoa. Se alguém viver abaixo daquele patamar, o mandamento constitucional está sendo desrespeitado³⁹.

Ao se considerar o princípio da capacidade contributiva como instrumento norteador do sistema tributário, o que implica a compreensão de que o dever de contribuir por parte dos indivíduos deve respeitar as suas forças econômicas, é decorrência lógica não se admitir tampouco ser exigido daqueles desprovidos de recursos o dever de suportar o ônus da tributação para além de seus recursos, garantindo assim a existência digna do indivíduo.

Na Constituição Brasileira de 1988, pode-se extrair da seara tributária três disposições que corroboraram para a efetivação do mínimo existencial, quais sejam,

³⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 182.

³⁹ BRANCO, Paulo Gonet; *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2ed, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 180.

o critério de capacidade contributiva (CF/88, art. 145, §1º), a regra de vedação ao confisco (CF/88, art. 150, II) e a proibição dos privilégios odiosos (CF/88, art. 150, IV).

Primeiramente, cabe destacar a importância do princípio da capacidade contributiva para fins de concretização do mínimo existencial e do ideário de justiça distributiva tributária, já que aquele revela a aptidão dos indivíduos em contribuir para com o ente estatal, através do aporte de recursos públicos, bem como financiando toda uma sociedade.

Contudo, a contribuição individual do cidadão se dará, sempre que possível, prezando pelas condições econômicas do indivíduo, ou seja, será tributada de forma mais significativa aquele que auferir uma maior renda, enquanto aquele que não detém renda estará isento ou pagará em percentual menor, ao menos teoricamente.

Tal sistemática dialoga frontalmente com o que se compreende por mínimo existencial, porquanto busca-se através deste a garantia e resguardo do essencial à sobrevivência do indivíduo, de modo que este ideal pode ser efetivado por meio do princípio da capacidade contributiva, uma vez que, a partir de tal garantia, não será o indivíduo tributado além de suas condições econômicas, não sendo, portanto, desprovido do seu aporte mínimo.

O art. 145, §1º, da CF/88 é explícito em seu intento ao enunciar que os Estados Federados, quando da cobrança de tributos, deverão atentar-se, sempre que possível, às condições econômicas do contribuinte. E outra atividade não se espera do aparato social que não a disciplinada na disposição legal supra, já que a tributação consciente, calcado nas condições individuais, visando o resguardo do mínimo necessário à sobrevivência, efetiva de modo pleno um dos fundamentos da República Federativa do Brasil, disposto em seu art. 1º, III, da CF/88, a dignidade da pessoa humana.

Segundo Paulo Caliendo, o princípio da capacidade contributiva apoia-se na teoria do talento pessoal, ou seja, cada indivíduo é dotado de aptidões tais para acumular e gerar riquezas, de modo que alguns serão detentoras de maiores fontes de renda em detrimento de outros, em razão de suas habilidades, e que, portanto, devem os indivíduos sofrer tributação diversa.⁴⁰

⁴⁰CALIENDO, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 272.

Por conseguinte, o princípio da capacidade contributiva deve ser enxergado como uma proteção ao mínimo vital, uma vez que se destina à tutela e garantia dos direitos do contribuinte ao estabelecer limites à atuação do Estado no campo tributário. Ou seja, o princípio da capacidade contributiva se torna essencial a toda dinâmica tributarista moderna, ante a infinidade de direitos assegurados ao contribuinte, já que visa à tutela destes, congregando-se aos ditames da justiça distributiva, mínimo existencial e dignidade da pessoa humana.

Não há mais que se conceber da atual sociedade humana a ação do Estado desprovida de razoabilidade na instituição dos tributos, até mesmo porque, o papel dado hoje aos impostos é de prover as necessidades do aparato do Estado, e, em consequência, garantir o pleno gozo e exercício dos direitos inerentes à cidadania.

O mínimo existencial, apesar de estar amparado constitucionalmente, é, muitas vezes, alvo das mais diversas críticas, ante o seu caráter abstrato, já que, ao se considerar uma sociedade plural e múltipla, não há que se conceber uma análise fechada e rígida de quais as condições ensejariam à invocação da primazia do mínimo existencial.

O art. 7º, IV, da CF/88, enumera o que se entende por necessidades vitais básicas dos cidadãos. Parte da doutrina assevera ser tal rol taxativo, já que, se assim não fosse, as necessidades não seriam básicas. De outro lado, alguns autores reputam problemática tal disposição, já que, ante a existência de uma sociedade múltipla, não se mostra factível o estabelecimento de um rol fechado e rígido, passível de alteração apenas por intermédio de emenda constitucional.⁴¹

Entende parcela da doutrina ser necessário o estabelecimento de meios que permitam a apuração da capacidade econômica de cada contribuinte, de modo que seja efetivada não apenas a aplicação da igualdade de cada indivíduo, assim como a justiça distributiva.⁴²

De nada adianta o constituinte estabelecer que o contribuinte tenha direito a um mínimo existencial e o próprio constituinte permitir que o legislador institua tributos e que a administração tributária cobre tributos que atinjam esse mínimo. Seria nada mais que o clássico dar com uma mão, para tirar com a outra. Uma violação acintosa dos direitos fundamentais do contribuinte.⁴³

⁴¹FARO, Julio Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant'anna Vieira. *Justiça Fiscal: Rawls, capacidade contributiva e o mínimo existencial*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Rio de Janeiro, v. 22, n. 115, p.1-28, mar/abril. 2014, p. 14.

⁴² FARO, op. cit., p. 15.

⁴³ Ibidem ,p. 15.

Ao Estado não é dado apenas o poder de instituir e arrecadar tributos, mas também a atitude fiscalizatória de tal atividade, na medida em que se busca o resguardo dos direitos constitucionalmente consagrados.

Não obstante, o que a realidade prática apresenta é um completo abuso frente aos ditames constitucionais, uma vez que a garantia ao mínimo existencial vem sendo, cada vez mais, mitigada pela instituição de tributos que solapam o poder de compra dos indivíduos sociais, como, por exemplo, na figura dos impostos indiretos, cuja incidência primeva é sobre as operações com os bens e serviços propensos à aquisição, tendo os valores dos tributos embutidos nos preços.

Utilizando da base de dados oficiais referente ao ano de 2013, foi possível ainda ser constatado corresponder a mais da metade do total arrecadado a tributação dirigida aos bens e serviços (51,3%), seguida da tributação sobre folha de salários (25%) e renda (18,1%), o que reforça o enfoque brasileiro dado à tributação indireta.⁴⁴

A tributação indireta, caracterizada pelo repasse do ônus tributário à pessoa diversa daquela que deu origem ao fato gerador do tributo, está presente, em larga medida, em produtos de consumo direto, não diferenciando o tipo de contribuinte tampouco a renda que este auferir.

O Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário⁴⁵ divulgou dados que sinalizam, de forma pormenorizada, a incidência tributária quando da tributação indireta sobre produtos e mercadorias, indicando, por exemplo, a tributação sobre a gasolina (53,03%), arroz (15,34%), açúcar (32,33%), pão francês (16,86%), dentre outros.

Ou seja, com a figura dos impostos indiretos, fica evidente a violação de muitos dos ditames constitucionais, principalmente, quando do intento de garantia do mínimo existencial aos entes sociais, na medida em que:

⁴⁴ RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/dados/receitadata/estudos-e-tributarios-e-aduaneiros/estudos-e-estatisticas/carga-tributaria-no-brasil/carga-tributaria-2013.pdf>. Acesso em: 04/06/2015.

⁴⁵ Demonstrativo da tributação indireta. Disponível em: http://www.quantocustaobrasil.com.br/downloads/impostos_quantocustaobrasil.pdf. Acesso em: 04/06/2015.

os tributos indiretos incidem sobre os bens e serviços consumidos por todos, sendo que o custo dos tributos está embutido dentro do preço final daqueles, motivo pelo qual os cidadãos, independentemente da capacidade econômica, arcam indistintamente com tal ônus. Ônus esse que é indiscutivelmente insuportável para aqueles que não possuem renda suficiente para prover as suas necessidades básicas.⁴⁶

Tal sistemática de tributação indireta mostra-se crescente, principalmente no que tange aos impostos sobre bens e serviços consumidos por grande parcela da sociedade, o que mitiga, em suma, a dinâmica tributarista calcada no princípio da capacidade contributiva, e, em contrapartida, garantia do mínimo existencial e na vida digna.

Percebe-se, pois, que até mesmo a escolha da forma de tributação, qual seja, direta ou indireta, influi de forma significativa na garantia da dignidade da pessoa humana, ante o respeito ao mínimo existencial.

Os impostos diretos são aqueles em que o ônus tributário é suportado diretamente por aquele que deu causa à ocorrência do fato gerador. Por outro lado, o encargo advindo dos impostos indiretos é assumido por indivíduo diverso do próprio sujeito da obrigação tributária.

Deste modo, é mais fácil a observância dos princípios da capacidade contributiva e garantia do mínimo existencial no que toca aos impostos diretos, já que se tem identificado claramente quem será o sujeito encarregado por suportar o ônus advindo da tributação.

Ao passo que na tributação indireta, não há como identificar quem serão aqueles incumbidos de custear com a tributação incidente sobre os bens e serviços, de modo que se torna possível o descumprimento das regras constitucionais de não tributação ao mínimo existencial, de não tributação além das forças de cada indivíduo e da garantia de uma vida digna.

Ao se tributar o mínimo vital, viola-se também a regra da proibição aos efeitos de confisco (art. 150, IV, da CF/88). Por esta regra, fica estabelecido que o poder do Estado de tributar não é absoluto, já que encontra limitações as mais diversas, dentre as quais, respeito aos direitos fundamentais e necessidade de se realizar a justiça distributiva.

⁴⁶BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p.215.

A capacidade econômica interrelaciona-se com a possibilidade do indivíduo contribuir para o financiamento do Estado e da sociedade, de modo que, se este não dispõe de recursos suficientes, há uma clara limitação do poder estatal de tributar, o que se coaduna ao mínimo existencial.⁴⁷

Há doutrinadores que defendem ainda não ser suficiente a garantia do mínimo existencial para a concretude dos direitos do cidadão, na medida em que, ante a flagrante ausência do Estado, cabe ao indivíduo suportar os custos não providos pelo aparato estatal, necessitando o indivíduo de uma “reserva de sobrevivência”, a qual não se faz possível apenas com a garantia da condição vital do ser humana.

Diz-se em tese, porque não se pode permitir que o Estado tribute qualquer sobra no orçamento individual. Ora, como bem se sabe o indivíduo não sobrevive apenas com o mínimo existencial, de modo que é necessário que ele suporte custos que o Estado deveria, mas não suporta. De aí que a manifestação de capacidade econômica vai além daquilo a que se chama mínimo existencial. Pode-se dizer que o patamar mínimo que configura a disponibilidade econômica do indivíduo é mais elevado do que o mínimo existencial. E isso se deve ao fato de que o indivíduo necessita de uma reserva de sobrevivência, uma poupança, cuja formação não é possível se apenas se levar em conta o mínimo existencial.⁴⁸

O mínimo existencial serve, pois, de parâmetro constitucional para o Estado, quando da atividade tributária, devendo tal axioma se relacionar de forma minimante saudável com o brocardo do dever fundamental de pagar tributos, já que esta obrigação de suportar o encargo tributário deve ser interpretada à luz do princípio da dignidade da pessoa humana, na medida em que visa à garantia do mínimo vital ao indivíduo.

Entendendo o mínimo existencial como condição de inarredável observância do princípio da capacidade contributiva e garantia da dignidade da pessoa humana,

⁴⁷ FARO, Julio Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant'anna Vieira. *Justiça Fiscal: Rawls, capacidade contributiva e o mínimo existencial*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Rio de Janeiro, v. 22, p. 16.

⁴⁸ FARO, op. cit., p. 16.

é possível se conceber um sistema tributário em consonância com o Estado Democrático de Direito.⁴⁹

Além da necessidade de se compreender a relação da tributação com a ideia de mínimo existencial, faz-se também necessária a compreensão da relação entre a atividade tributária, o ideal de justa tributação e o primado da dignidade da pessoa humana, a qual decorre da própria necessidade de se garantir o mínimo existencial ao cidadão-contribuinte, segundo exposição a seguir.

2.3. Direito Tributário, justiça social e dignidade da pessoa humana

A expressão dignidade da pessoa humana não é exclusividade dos tempos atuais, tendo sido os seus contornos insculpidos com o perpassar da história da humanidade, a partir de diversos diplomas legais, quais sejam, Declaração Universal dos Direitos do Homem (1948), Constituição Italiana (1948), Lei Fundamental da República Federal Alemão, dentre outros.

O princípio da dignidade da pessoa humana, segundo a doutrina alemã, significa afirmar que os indivíduos têm direitos a serem tratados como pessoas, com respeito aos seus direitos fundamentais, e sem qualquer distinção de cor, raça, língua, religião ou opinião política.⁵⁰

De outro lado, a doutrina italiana não se pauta na ideia de ser humano para a definição da expressão dignidade da pessoa humana, mas sim em uma “dignidade social”,⁵¹ a um conceito econômico social, de modo a associar tal princípio ao trabalho, visto como forma de dignificação do ser humano.

Este princípio, no constitucionalismo contemporâneo, se espraia por todos os demais ditames constitucionais, servindo como via de interpretação, de modo que estes só serão compatíveis com o novo sistema se pautados à máxima da dignidade da pessoa humana.

⁴⁹ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 185

⁵⁰ FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2014. 1291 pp. 296-297.

⁵¹ FERNANDES, op. cit., p. 297.

A este superprincípio se associa o fenômeno da tributação, na medida em que se busca uma tributação mais justa, com fulcro na capacidade econômica do contribuinte-cidadão, para fins de resguardar o mínimo existencial de cada indivíduo, tão logo, o direito a uma vida digna.

O poder de tributar, inerente a figura do Estado, atrelado ao dever fundamental de pagar tributos, deve ser interpretado à luz do princípio da dignidade da pessoa humana, a fim de que sejam evitadas abusividades fiscais.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no art. 145 da CF/88, enxergado sob a ótica das limitações ao poder de tributar, sintetiza-se na ideia de igualdade material, de que todos os cidadãos devem ser considerados dignamente, ou seja, com o devido respeito as suas desigualdades.

Deve-se, pois, tributar com maior afinco aqueles que detêm maiores condições econômico-financeiras de suportar tal encargo, e, conseqüentemente, garantir o mínimo vital àqueles privados dos recursos necessários a sua sobrevivência e de sua família.

Através de tal sistemática, calcada nos princípios da capacidade contributiva, dignidade da pessoa humana e mínimo existencial, visa-se à correção em parte das mazelas sociais, já que, se assim não fosse, aprofundar-se-ia a desigualdade entre os indivíduos, ao considerarmos todos com as mesmas condições de suportar os encargos sociais.

Para adequar a dignidade da pessoa humana à tributação, é necessário que esta esteja pautada na capacidade contributiva do cidadão e na extrafiscalidade para a efetivação dos direitos fundamentais, na medida em que, ao se adequar à capacidade contributiva, não há que se falar em tributar o mínimo essencial à vida do cidadão, pois se mostra como uma atitude paradoxal frente aos ditames da dignidade da pessoa humana dispor daquilo que se entende por indispensável à sobrevivência individual.

O paradigma de Estado Democrático de Direito tem nos princípios da igualdade substancial e dignidade da pessoa humana os seus sustentáculos, de modo que a tributação nesta conformação de Estado deve ser por estes moldada.

Preservando-se da tributação os indivíduos desprovidos de aportes mínimos, estar-se-á viabilizando a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana, já

que este se manifesta na seara tributária, quando não se tributa o mínimo existencial, tornando-o imune a qualquer exigência fiscal.⁵²

Amparado pelos ditames constitucionais da dignidade da pessoa humana, atrelados à busca da garantia ao mínimo existencial e de uma tributação consciente, emerge o conceito de justiça fiscal, visto como modo de fazer com que a tributação gere os melhores recursos possíveis do ponto de vista de uma realização racional e econômica, permitindo a disponibilidade destes para a diminuição das diferenças.

A justiça será satisfeita, na seara tributária, a partir da garantia de tributação aos moldes do princípio da capacidade contributiva, ou seja, com a instituição dos tributos a partir da análise econômica do contribuinte, com o resguardo daqueles desprovidos do mínimo existencial.

O emprego devido dos axiomas da justiça social e política fiscal auxiliará o Estado na realização eficiente da sua política tributária, porquanto maximizará a satisfação social, em vistas da observância e garantia dos princípios constitucionais.

Faz-se inconteste que, ante o poder de tributar do Estado, não é dado alternativa ao indivíduo, devendo este contribuir para a manutenção e desenvolvimento pleno da sociedade. Contudo, para fins de se efetivar a justiça distributiva, não permitindo que esta se limite ao campo ideológico, mostra-se necessária a garantia da não tributação daquilo que é entendido como mínimo existencial, ou seja, torna-se primordial a distribuição de maneira justa dos custos e benefícios sociais.

Rawls trabalha com o conceito de justiça distributiva como um caso de justiça procedimental pura ou justiça procedimental perfeita.⁵³ Deste modo, entende o autor que serão estabelecidos, anteriormente e de forma independente, critérios para fins de promoção de uma divisão justa, bem como para que seja alcançado o resultado almejado, de modo que sufraga o entendimento de ser a justiça distributiva correta e justa e, em consequência, geradora de um resultado também correto e justo.

A teoria de Rawls é insculpida sobre o assento central de ser vista a justiça como equidade. Para tanto, invoca como princípio inicial o da igualdade, devendo

⁵² BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. p. 177.

⁵³ RAWLS, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Trad. Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 73. .

ser este aplicado quando da atribuição de direitos e deveres fundamentais. Traz à baila também o princípio da diferença, o qual, segundo o autor, enuncia que só será extraída justiça da desigualdade social e econômica, quando destas resultar vantagens recompensadoras a todos, especialmente àqueles mais desfavorecidos.⁵⁴

Para John Rawls, a finalidade dos 'tributos e normas não é aumentar a receita (liberar recursos para o governo), mas corrigir, gradual e continuamente, a distribuição da riqueza e impedir concentrações de poder que prejudiquem o valor equitativo da liberdade política e da igualdade equitativa de oportunidades'. 'a tributação tem a finalidade de arrecadar a receita exigida pela justiça. recursos sociais devem ser destinados ao estado, para que possa fornecer os bens públicos e realizar as transferências necessárias para atender ao princípio da diferença'.⁵⁵

De outro lado, tem Ronald Dworkin, o qual trata da ideia de justiça distributiva, enunciando duas teorias gerais sobre a igualdade, quais sejam, a teoria da igualdade do bem-estar e a teoria da igualdade de recursos. Esta se pauta na premissa de que deverão ser disponibilizados às pessoas os mesmos recursos externos para, assim, serem utilizados. Aquela, contudo, enaltece a ideia de a igualdade está quando se distribui os recursos entre as pessoas até um estágio no qual não há que ser feita qualquer repasse adicional para fins de deixá-las mais iguais em bem-estar.⁵⁶

Para Dworkin, ainda, pelo princípio da igualdade de benefícios, tem-se que deverão as pessoas ser tributadas por impostos na proporção do seu bem-estar, o qual é entendido como consequência automática e natural do ato de pagar tributos, de modo que caberá ao agente estatal averiguar onde será mais adequado investir os recursos auferidos por meio da tributação para fins de proporcionar aos cidadãos bem-estar.⁵⁷

A justiça, pois, requer que sejam efetivados os princípios constitucionais tributários, com vistas ao atingimento de uma tributação justa e correta, ou seja,

⁵⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes.. 2008. p. 18.

⁵⁵ RAWLS, John. *op. cit.*, p. 345-347.

⁵⁶ DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000. Tradução de Jussara Simões. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 06.

⁵⁷ DWORKIN, Ronald. *Sovereign virtue: the theory and practice of equality*. Cambridge: Harvard University Press, 2000. Tradução de Jussara Simões. *A virtude soberana: a teoria e a prática da igualdade*. São Paulo: Martins Fontes, 2005, p. 10.

aquela que garanta a justa repartição de custos e benefícios sociais, sem, contudo, solapar uma determinada classe em detrimento de outra, e garantindo o mínimo existencial àqueles desprovidos de aportes suficientes.

O tributo é visto como instrumento do Direito Tributário para a efetivação da justiça, já que, por meio deste, é dado ao Estado a possibilidade de concretização de seus fins, através da atividade de auferir recursos públicos. Todavia, tal conduta estatal deverá ser organizada a partir dos ditames constitucionais, garantindo o suporte mínimo àqueles necessitados, tão logo, uma vida digna. Daí, a máxima de que os tributos seriam instrumentos maximizadores da cidadania, a ser tratada com maior profundidade no subcapítulo a seguir.

2.4. O tributo como instrumento maximizador da cidadania

No Direito Tributário, os tributos englobam, segundo a melhor doutrina, os impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições sociais-previdenciárias e empréstimos compulsórios. Ou seja, a maior parte dos recursos auferidos pelo Estado.

São enxergados, pois, os tributos como “toda a forma de contribuição privada destinada à manutenção da ‘esfera pública’”⁵⁸, de modo que é a partir deles que se pode pensar em manutenção e desenvolvimento do Estado, e, em contrapartida, em garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes.

Não há como ser concebido um Estado desprovido de quaisquer recursos públicos, posto que é através destes, principalmente da receita pública derivada, que o ente Estatal efetiva a sua gestão governamental, ou seja, mantém as escolas e hospitais públicos, conserva as estradas e rodovias federais, remunera aqueles que lhe prestam serviços, constrói novas sedes, dentre outros e tantos deveres.

Ou seja, é por meio da tributação que o Estado, ao menos teoricamente, garante os direitos à saúde, educação, alimentação, lazer, moradia, de modo que a má administração destes recursos acarreta consequências incalculáveis a todo o

⁵⁸TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a paulo de barros carvalho*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. 813 p.384.

corpo social, já que inviabiliza o pleno exercício dos direitos constitucionalmente assegurados, isto é, a plena cidadania.

Daí a importância de uma justa e correta tributação, a qual não se esgota na fixação do percentual a ser tributado e em quem incidirá esse dever fundamental, mas também na repartição e administração dos recursos.

Ante a necessidade real do Estado de recursos públicos e sendo este constituído por um 'povo', surge então a estes o dever fundamental de pagar tributos, ou seja, de contribuir compulsoriamente para o desenvolvimento pleno e satisfatório do Estado.

Não há outra alternativa que não o próprio povo contribuir para que o Estado se desenvolva, e, em contrapartida, lhe garanta o pleno gozo de seus direitos, de modo que o povo deve ser enxergado como um dos elementos do Estado-nação e, conseqüentemente, como sujeito diretamente interessado e afeto à boa ordem tributária estatal, já que dela provém suas condições para a vivência em sociedade.

Radicalizando, entende-se que um Estado sem tributos ensejaria um povo sem direitos efetivos, na medida em que não seria possível a garantia daqueles, em razão da incipiência do Estado.

A cidadania liga-se à seara tributária quando se enxerga os tributos como propensos maximizadores de direitos, isto é, o Estado, munido de seu poder soberano, tributa os indivíduos, que, em razão de seu dever fundamental de pagar tributos, contribui nos limites de sua capacidade econômica, com a esperança de ver a contrapartida estatal, no sentido de serem seus direitos constitucionalmente assegurados embutidos de carga fática-real, ou seja, escolas e hospitais públicos de qualidade, estradas e rodovias pavimentadas, dentre outros.

É necessário entender que a expressão 'cidadania fiscal' decorre da máxima, dever fundamental de pagar tributos, e, em contrapartida, do reconhecimento de que aos cidadãos devem ser assegurados os seus direitos. Sintetizando, deve-se contribuir para usufruir.

O termo cidadania decorre do direito a ter direitos em uma sociedade. Todavia, entende-se que ser cidadão não é somente reclamar para si o pleno e máximo gozo dos seus direitos, enquanto tal, mas também dispor de meios em prol do Estado, a fim de que estes direitos sejam viabilizados.

Ao indivíduo é defeso se negar a contribuir, porquanto tal conduta individual se configura como anticidadã, na medida em que, quando não legitimada pelo arcabouço principiológico, acaba por limitar os direitos de outros, uma vez que com a insuficiência de recursos não há como o Estado proporcionar a todos, de forma plena, os seus direitos, de modo que aquele que deixou de contribuir por razões que não a ausência de fundos acaba contribuindo para o aprofundamento da desigualdade.

Neste mesmo compasso, trabalha Casalta Nabais com o termo cidadania, enxergado como uma qualidade atribuída aos indivíduos, entendidos como membros ativos e passivos de um Estado, aos quais é dada a titularidade de um dado número de direitos, e, em contrapartida, de uma série de deveres universais.⁵⁹

Ou seja, para Casalta Nabais, a cidadania pode ser entendida através da junção de três elementos, quais sejam, a titularidade de direitos e deveres – direito a ter direitos efetivos e dever fundamental de suportar o ônus tributário -, o sentimento de pertencimento a uma dada sociedade – entendimento de nacionalidade -; e, por fim, a possibilidade de contribuir para a vida pública – atitude cidadã.⁶⁰

A par da visão esboçada por Casalta Nabais, têm-se como ínsito à realidade social a existência de direitos e deveres aos cidadãos, de modo que a tributação constitui mais um deles, detendo grande importância e relevância, já que representa um dos principais deveres dentro do paradigma de um Estado Social.

Outro lado da cidadania fiscal reside no fato de se assegurar aos membros da sociedade o direito de exigir de todos que contribuam para com a coletividade, com o respeito, sempre que possível, da sua capacidade contributiva.

A par do princípio da capacidade contributiva, cada cidadão contribuiria em favor do Estado, e, em consequência, a toda sociedade, na medida de sua capacidade econômica, ou seja, sem se privar do mínimo de direitos, de modo que o ônus tributário será suportado com maior afinco por aqueles detentores de alta aptidão para contribuir, e, em contrapartida, com menor incidência àqueles sem condições mínimas suficientes para tanto.

⁵⁹ NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 58.

⁶⁰ NABAIS, José Casalta, op. cit., p. 58.

Os indivíduos, enquanto cidadãos, ao contribuírem na medida de suas capacidades, permitem que outros não o façam ou o façam em menor escala, o que satisfaz os primados do Direito Tributário, permitindo também a correção de mazelas sociais, o que atende, de certo modo, aos ditames da cidadania fiscal.

Não se pode permitir, por conseguinte, que sejam tributados em igual medida indivíduos com poderes aquisitivos diversos, em razão do que se entende por igualdade material. Dessa forma, não se está privilegiando a desigualdade, mas sim promovendo a igualdade em sua acepção material, já que, se assim não fosse, muitos ficariam com muito e outros com nada, pois teriam estes que contribuir para além de suas forças econômicas.

A igualdade inerente ao Direito Tributário não é aquela formalista meramente de que todos devem ser tratados de forma igual, fechando os olhos para as disparidades socioeconômicas, mas sim deve ser interpretada no sentido de que todos devem, sim, serem tratados de forma desigual, contudo na medida dessa desigualdade. A partir de tal visão, restar-se-á satisfeita efetivamente o que se pretende com o ideal de ser e se fazer igual.

O dever fundamental de pagar tributos atrelado ao princípio da capacidade contributiva funciona como um corretor social, na medida em que é ideal que o sentimento de cidadania faça com que alguns contribuam, na medida de suas forças, contudo, diversamente uns dos outros, ao considerarmos que estes não possuem o mesmo poder de dispor de seu patrimônio.

Posto isso, é evidente que através da imputação do ônus tributário, interpretado à luz do princípio da capacidade contributiva, é possível concretizar o princípio da igualdade, no sentido de que deverá a norma tratar igualmente os indivíduos com igual capacidade, e diversamente àqueles com desigual capacidade econômica.

Ao considerarmos essa sistemática tributária, pode-se inferir que o princípio da capacidade contributiva funciona como corolário do princípio da justiça social, na medida em que se distribui o ônus tributário de acordo com a capacidade do sujeito de suportá-lo.

No paradigma do Estado Democrático de Direito, o princípio da capacidade contributiva liga-se ao primado da solidariedade, de modo que terá ainda como um dos seus fins a redução das desigualdades econômicas e sociais.

É inconteste que o Estado depende da fonte de recursos para a garantia de sua sobrevivência, e, conseqüentemente, da sobrevivência do indivíduo, na medida em que é por meio dos recursos auferidos da tributação que se faz possível ao Estado a garantia de direitos aos indivíduos. O homem existe, pois, dentro de um construto social o que justifica o seu dever fundamental de pagar tributos.

Não obstante, assim como o poder de tributar não pode ser interpretado de forma desmedida, o dever de pagar tributos deve se compatibilizar com os ditames do mínimo existencial, justiça fiscal e dignidade da pessoa humana, na medida em que funciona como operacionalizador dos direitos fundamentais.

Deve-se, pois, preservar quando do exercício da atividade tributária o mínimo indispensável à vida em sociedade, com vistas a viabilizar a eficácia do princípio da dignidade da pessoa humana, princípio este que se manifesta sobremaneira na garantia da não tributação do mínimo existencial.

Constata-se, por conseguinte, que os tributos, na sua essência, servem como primados da cidadania fiscal, na medida em que são através deles que o Estado exerce o seu poder de tributar frente aos indivíduos, sendo estes o instrumento da cidadania, ao se tributar com observância do princípio da capacidade contributiva, com respeito ao mínimo existencial e em busca de assegurar uma vida digna ao cidadão-contribuinte.

Concluída a análise da temática da tributação e os direitos fundamentais e partindo-se da premissa de que os tributos funcionam como maximizadores da cidadania, faz-se importante tecer breve análise a respeito do que se entende como cidadania fiscal, bem como as suas reverberações no campo tributário e legislativo, o que se fará no próximo capítulo.

3. CIDADANIA FISCAL

3.1. *Origem da acepção cidadania*

O termo cidadania teria a sua origem atrelada à Antiguidade Clássica, ou seja, atrelada ao surgimento das primeiras cidades romanas ou da pólis grega, entendimento este que subsiste, primeiro em razão da incorporação pelos gregos das bases do conceito de cidadania, dentre os quais, a liberdade e os valores republicanos⁶¹; e segundo, pelo fato de se criar, entre os gregos e romanos, a ideia de cidadania como elo entre o homem e a cidade, de modo a reconhecer àquele direitos, mas, em contrapartida, impor-lhe obrigações.

Deste modo, a Antiguidade Grega atribui como centro da ‘cidadania’ o local no qual o indivíduo se fazia plenamente integrante da sociedade, sendo considerado esse espaço como propício à transformação do ser humano, enquanto indivíduo, para fins de integrá-lo a uma noção do todo social. De outro lado, a cidadania fiscal era considerada, na sua acepção política, como a “suprema dignidade do homem”⁶².

É, pois, com o advento da Revolução Francesa que a concepção de cidadania se espraia com o fim de abraçar os direitos fundamentais do homem, entendidos por Ricardo Lobo Torres como “direitos da liberdade suscetíveis de concretização na cidade e no estado, e os direitos vinculados à ideia de igualdade e justiça”.⁶³

Nesse escopo, com a percepção desse fenômeno intitulado de cidadania, passa-se a um resgate do ser humano, enquanto ente social, em detrimento da ideia, por si só, de sujeito. Isto não quer dizer que o homem perde a sua acepção individual primitiva, mas sim que agrega a essa a visão de ser integrante e atuante de uma sociedade, a qual passa a se organizar, formando novos Estados-nação.

A partir dessa nova roupagem, o Estado, no campo tributário, passa a se pautar em princípios atrelados a ideia de justiça fiscal, fazendo com que surjam novas regras calcadas na capacidade econômica do contribuinte, ou seja, sempre

⁶¹ BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania fiscal*. Curitiba: Editora Juruá, 2005. p. 30

⁶² NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008. pp.53-54.

⁶³ TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais: A cidadania multidimensional na era dos direitos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001, p. 247.

que possível, deverá a tributação corresponder às forças contributivas do indivíduo, na medida em que aquele que detém mais recursos contribuirá de forma mais efetiva para a manutenção do corpo estatal.

Deixa o contribuinte de ser mero sujeito passivo para se tornar partícipe da atividade tributária, na medida em que fiscaliza as normas relativas à tributação através do processo. Numa comparação razoável, poder-se-ia dizer que o Fisco e o contribuinte passam a se envolver numa relação semelhante a que se vê nos condomínios residenciais, ficando o primeiro com o papel de Síndico e o último com o de condômino (contribuinte). A constituição, no caso, seria como que o 'Regulamento do Condomínio', vinculando todo o conjunto dos moradores.⁶⁴

O cidadão-contribuinte, no seio da ideia de cidadania fiscal, passa a ter uma postura mais ativa, ante o Estado soberano, ensejando uma maior ingerência deste frente à atividade tributária, com vistas a evitar arbitrarismos e abusividades desmedidas.

Conforme excerto acima colacionado, assemelha-se à figura do Fisco e contribuinte a atividade desenvolvida em um condomínio, através da relação travada entre condômino e condomínio. Ou seja, o condomínio, na figura de seu gestor Síndico, auferir recursos oriundos do pagamento de taxas condominiais, e, em contrapartida, executa as atividades próprias do condomínio edilício, como promoção de lazer, pagamento de pessoal, manutenção da infraestrutura, de modo a assegurar os direitos dos condôminos.

Tal sistemática se assemelha em muito com o desenvolvido na seara tributária, na medida em que o Estado, investido de soberania, auferir recursos oriundos da tributação, e, conseqüentemente, assegura e efetiva os direitos dos cidadãos-contribuintes. Contudo, tendo em vista os princípios regentes do Direito Tributário, essa tributação não se dá de forma equânime entre todos os indivíduos, como ocorre nos condomínios, mas sim nos moldes de sua capacidade contributiva.

De acordo com os ditames da cidadania fiscal, tem-se que o contribuinte é o cidadão, já que este perde a noção de mero sujeito passivo da obrigação tributária, ou seja, mero pagador de impostos, para dar vazão à ideia de sujeito-cidadão, o que enseja maior poder de ingerência deste perante o Estado, bem como exige, como

⁶⁴TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais: A cidadania multidimensional na era dos direitos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001. p. 57.

decorrência do poder instituído, uma maior contraprestação do Estado, especialmente através do sistema de prestação de contas.

O contribuinte, enquanto cidadão, liberta-se da ideia de servidão tributária, de modo que passa a enxergar a atividade de contribuir para com o Estado como um espectro da cidadania, não como um mero dever jurídico, o que corrobora para o resgate do sentido de pertencimento social, na medida em que o cidadão-contribuinte vê os seus recursos sendo utilizados para os fins aos quais é destinado.

Essa visão promovida pela cidadania fiscal é essencial para o pleno desenvolvimento estatal, na medida em que, deixando o contribuinte de enxergar o ato de pagar tributo como uma decorrência do “ser cidadão”, esse encargo tributário se torna pesado demais, gerando certo descrédito para com o ente estatal, o que corrobora para índices maiores de sonegação fiscal, bem como crises no campo tributário.

Efetivada a libertação do cidadão da servidão tributária, passa o contribuinte ser enxergado como cidadão pleno, ocupando o papel de verdadeiro titular da tributação e não o Estado, o qual passa ter a função de “concretizar a cidadania em nome e no interesse do contribuinte que, assim redefinido, tem legitimidade, por sua natureza, para agir em defesa da justa tributação do interesse geral ou público”.⁶⁵

A tributação, interpretada sob o viés da cidadania fiscal, não pode ser tida como mero instrumento de submissão do indivíduo, mas sim como forma de exercício de sua plena libertação, já que o único fundamento de ser da tributação é o respeito ao contribuinte-cidadão, o qual se caracteriza por ser o verdadeiro titular e destinatário dessa atividade fundante de todo o Estado Democrático de Direito.⁶⁶

Leciona Alberto Nogueira que:

O tributo, frequentemente, tem sido apresentado como instrumento de realização da justiça social, enfatizando-se a importância do contribuinte. Inobstante, não tem sido a tônica nesses trabalhos, o exame da condição ou da qualidade do contribuinte, como se fosse uma figura unissignificativa, e não uma pessoa, ou uma unidade empresarial. Em suma, um contribuinte impessoalmente considerado, sem rosto, sem identidade, sem nome e não um contribuinte utisinguli, considerado como ser humano e social –

⁶⁵ NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008. p. 70.

⁶⁶ NOGUEIRA, op. cit., p. 171.

enfim, um determinado cidadão, para que o legislador respeite, efetivamente, o superprincípio da personalização do tributo.⁶⁷

Entende Alberto Nogueira ainda que não deve ser tida em eterno confronto a relação entre o Fisco e o contribuinte, mas sim como fruto de uma relação tríplice, em que se faz presente o dever de exigir de todo contribuinte o cumprimento de suas obrigações tributárias, e, em contrapartida à atividade tributária do Estado, o dever deste de prestar contas da devida utilização dos recursos auferidos por intermédio da contribuição do cidadão.⁶⁸

Da atividade tributária, extraem-se diversas vertentes, dentre as quais, quem tributa, o que se tributa, quem é tributado e o como se tributa. Este último fruto da interpretação do Direito Tributário constitucionalizado, envolto por uma amálgama principiológica, e voltado aos primados da cidadania fiscal, com a busca da justiça social através da aplicação do princípio da capacidade contributiva, com a consequente proteção do mínimo existencial e garantia da existência digna do cidadão.

Na Antiguidade, a tributação era legitimada pela força, de modo que os recursos auferidos eram vistos como sustentáculos do grandioso Império. Com a decadência do Antigo Império Romano Medieval desapareceu de forma substancial a atividade tributária. Deu-se lugar aos pactos orais e escritos, calcados no sistema consuetudinário. Contudo, com o advento dos Estados Nacionais Modernos, houve o ressurgimento da tributação com intento meramente expropriatório, com vistas à manutenção do poder.

Hodiernamente, a atividade tributária não subsiste tampouco se legitima tão somente por sua natureza compulsória, com espeque no uso da força, mas sim na confluência dos institutos constitucionalizados do dever fundamental de pagar tributos e poder de tributar, de modo que passa a tributação a ser algo importante para o cidadão, em maior escala até que para o Estado, já que aquele se torna, de

⁶⁷ NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008. pp. 170-171.

⁶⁸ NOGUEIRA, op. cit., pp. 172 e 173.

acordo com a nova política tributária, o verdadeiro titular e destinatário da tributação, e este apenas um instrumento a serviço da sociedade⁶⁹.

O conceito de cidadania compreende, pois:

os direitos fundamentais, os políticos, os sociais e econômicos e os difusos, em constante tensão com as ideias de liberdade, de justiça social e econômica, de igualdade de chances e de resultados, e de solidariedade, a que se vinculam”.⁷⁰

Deste modo, a cidadania tributária somente se efetivará quando o Estado passar a respeitar na sua inteireza a cidadania participativa e ativa, e o cidadão-contribuinte puder se fazer sentir integrante da atividade tributária, com a possibilidade de sobre esta exercer determinado controle, a ponto de poder exigir do Estado a contraprestação devida, bem como exigir a correspondente prestação de contas.

Nesse sentido, feita a análise introdutória acerca da origem do termo cidadania, impõe-se o estudo da relação dessa com os institutos do Direito Tributário, especialmente o dever fundamental de pagar tributos, o princípio da capacidade contributiva, mínimo existencial e a justiça fiscal.

3.2. Cidadania tributária aos auspícios da capacidade contributiva, mínimo existencial, dever fundamental de pagar tributos e justiça social

O cidadão, enquanto integrante da sociedade, detém o dever fundamental de pagar tributos, devendo, em contrapartida, lhe ser assegurado os direitos fundamentais inerentes a sua personalidade.

A ideia de cidadania fiscal relaciona-se a tal sistemática, já que enxerga o cidadão como titular e destinatário da tributação, ou seja, o ato de contribuir não deve ser enxergado como decorrência de um mero dever jurídico, pois dele decorrem direitos fundamentais, indispensáveis à existência do indivíduo.

A cidadania fiscal faz com que o indivíduo tenha para si a ideia de que a tributação é um caminho à efetivação de seus direitos, por isso não há que privar o Estado de sua contribuição, por meio da sonegação. Cultua-se a máxima de que a

⁶⁹ NOGUEIRA, Alberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008. pp. 188-189.

⁷⁰ NOGUEIRA, op. cit., pp. 40-41.

maximização dos seus direitos será concretizada através da figura do Estado, munido de recursos públicos.

A busca, pois, pela promoção da justiça fiscal está atrelada, de um lado, ao respeito do princípio da capacidade contributiva, na medida em que deve ser o indivíduo tributado de acordo com as suas forças econômicas; e, de outro, com o combate à sonegação fiscal.

Em estudo realizado pelo Sindicato Nacional dos Procuradores da Fazenda Nacional (SINPROFAZ)⁷¹, com base em dados obtidos do exercício de 2014, constatou-se que, em sendo preservado os demais parâmetros, a arrecadação tributária brasileira poderia expandir em percentual de 23,6% se fosse possível efetivamente conter a atitude sonegadora dos indivíduos, a qual atingiu, segundo estudo, porcentagem de 8,6% do Produto Interno Bruto (PIB) ou equivalente a R\$ 443, 9 bilhões, o que representou, em comparação com o estimado para o exercício de 2013, um aumento de R\$ 23, 4 bilhões.

O fenômeno da sonegação fiscal não é privilégio da economia brasileira, mas, ao contrário, está presente em todas as sociedades; sendo, por vezes, incentivado pelo próprio aumento da carga tributária, já que, assim, dificulta-se o controle e a detecção dos sonegadores pelo governo.⁷²

De certo modo, há ainda que se ter em mente que funciona também como catalizador da sonegação fiscal os valores presentes em dada sociedade, o que é reforçado, por exemplo, pela percepção de que nos países nórdicos, onde se cultua o ideário de orgulho ao pagar tributos, o percentual de sonegação é de 16,8% sobre o PIB; enquanto, nos países da América do Sul e Central totalizam cerca de 41, 5% do PIB.⁷³

Nesse sentido, RICHARDSON⁷⁴, analisando dados do WVS (World Value Survey) para 45 países, conclui que:

⁷¹ *Sonegação no Brasil – Uma estimativa de arrecadação para o exercício de 2014*. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>. Acesso em: 04/06/2015.

⁷² ALLINGHAM, MG; SANDMO, A. *Incometax evasion: a theoretical analysis*. *Journal of Public Economics* 1 (1972) 323-338.

⁷³ AHMED, RA; RIDER, M. *Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology*. Georgia State University. Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper 08-11, December 2008.

⁷⁴ RICHARDSON, G. *Determinants of tax evasion: A cross-country investigation*. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 15 (2006) 150– 169

elementos não econômicos têm forte impacto na evasão fiscal. Em particular, a complexidade do sistema tributário. Além disso, nível educacional (escolaridade), fonte de renda, sentimento de justiça e moralidade fiscal. Quanto menor a complexidade e quanto maior a educação, serviços como fonte de renda, sentimento de justiça e a moralidade fiscal; menor a sonegação.

Retoma-se o autor RICHARDSON a ideia de que um caminho, talvez, para a diminuição da atitude sonegatória dos indivíduos, o que contribuiria, sobremaneira, para o desenvolvimento social e implementação de políticas públicas, seria a implantação de veículos de educação fiscal, bem como a promoção de ideais mais justos de tributação.

Regina Helena Costa disciplina estar o Direito Tributário voltado à adequação e conexão da atividade de tributar aos direitos fundamentais, de modo que os recursos auferidos não buscam, simplesmente, o custeio de serviços públicos, mas sim, assegurar os direitos dos cidadãos, o que enfatiza a ideia de que ser cidadão é também ser contribuinte.⁷⁵ Dispõe ainda a autora que “poder contribuir para as despesas do estado representa um aspecto do exercício da cidadania”.⁷⁶

Atrela-se à ideia de cidadania o fato de o indivíduo poder contribuir para as despesas e manutenção do Estado ao qual ele faz parte, o que, se opõe, sobremaneira, à cultura da sonegação, de modo a proporcionar a garantia de direitos fundamentais a todo o corpo social.

Estão, pois, imbricadas à ideia de ser cidadão as seguintes atitudes: de auferir renda, deter patrimônio e contribuir para com o Estado, porquanto é inconteste o fato de que os direitos, em larga medida, só existem por contrapartida estatal, e o Estado sobrevive dos recursos públicos, auferidos por intermédio da tributação.

Estando a atividade tributária conectada à garantia dos direitos fundamentais, não há que se admitir que seja aquela exercida sem qualquer balizamento legal ou constitucional, na medida em que o ato de tributar implica, por sua própria essência, limitação ou restrição ao direito de propriedade ou patrimonial do indivíduo, um dos direitos de maior relevância social, de modo que não cabe o exercício deste poder de tributar de forma absoluta, devendo sofrer este temperamentos.

⁷⁵ COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. p. 54.

⁷⁶ COSTA, op. cit., p. 25.

Os direitos fundamentais dão, pois, de um lado, suporte à atividade tributária do Estado e, por outro lado e ao mesmo tempo, também servem como limites ao exercício dessa atividade, já que implicam certa restrição à invasão patrimonial dos indivíduos, na medida em que o direito à propriedade privada é afetado pela tributação, ao se considerarem os tributos como prestações pecuniárias de natureza compulsória, impostos por lei.

A partir da premissa de que os tributos implicam restrições ao direito de propriedade, não podendo, contudo, desfigurar-se em atitude de confisco, traz à baila a autora Regina Helena Costa o princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação, o qual se caracteriza pela não tolerância de ser a tributação instituída em desacordo com as premissas constitucionais. Projeta-se, pois, tal princípio para toda a Carta Magna de 1988, abarcando os limites e princípios constitucionais tributários.⁷⁷

Nesse escopo, ante a constatação de que a tributação é atividade reinante e imprescindível ao bom desenvolvimento do Estado e de que esta atividade é voltada à restrição do patrimônio individual, cabe invocar os primados constitucionais, para fins de salvaguardar o mínimo existencial do indivíduo, o qual é visto como decorrência da aplicação do princípio da capacidade contributiva, estando estes conectados à noção de cidadania fiscal.

O mínimo existencial, disciplina Ricardo Lobo, tem importância fundante para fins de construção do conceito de cidadania, já que goza do 'status positivus libertatis' e é margeado pelos demais princípios constitucionais. A proteção do mínimo existencial pode se dar quando se reconhece a imunidade ou isenção tributária a indivíduos que se encontrem em situações de debilidade financeira, ou seja, sem o suporte mínimo para contribuir para com o Estado e, ao mesmo tempo, garantir-lhe a sua subsistência e de sua família.

O ser cidadão-contribuinte reside no binômio direito-dever, ou seja, ao dever de contribuir para a manutenção e desenvolvimento do Estado corresponde o direito a ter direitos. Este dever, vez que ligado à garantia de direitos, não pode ser instituído de modo arbitrário, sem qualquer parâmetro. Mas, ao contrário, deve ser interpretado à luz dos princípios tributários constitucionais, já que se prima pelas garantias vitais e dignas do indivíduo.

⁷⁷COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012, p. 88.

Se interpretássemos o ‘dever’ destituído dos parâmetros constitucionais, quais sejam, capacidade contributiva, mínimo existencial, vedação ao confisco, isonomia tributária, e demais limites ao poder de tributar, a consequência automática seria a perda da noção de cidadão, o que desemboca na ideia do indivíduo como mero contribuinte, mero pagador de imposto ou sujeito passivo da obrigação tributária.

Nessa seara o indivíduo deixa de ser destinatário da atividade tributária e o Estado, como agente efetivador dos direitos fundantes, também perderia esse caráter, tornando-se mero arrecadador de recursos. Daí reside a importância e conexão entre o termo cidadania fiscal e os princípios constitucionais, já que sem a observância destes aquela não se efetivará de modo pleno, já que assim a conduta do Estado conduziria aos arbitrarismos, sem qualquer fim contraprestativo, mas tão somente arrecadatória.

A cidadania traz o binômio ‘dever-direito’, o qual conecta aos princípios constitucionais, para fins de resguardo e efetivação dos direitos dos indivíduos através da instituição de tributos com respeito na capacidade econômica do indivíduo tributado, o que, conseqüentemente, visa à preservação daquele detentor tão somente do mínimo existencial.

O dever de pagar tributos surge com a própria noção moderna de cidadania e é coextensivo à ideia de estado de direito. Tributo é dever fundamental estabelecido pela constituição no espaço aberto pela reserva da liberdade e pela declaração dos direitos fundamentais. Transcende o conceito de mera obrigação prevista em lei, posto que assume dimensão constitucional. O tributo não é pré-constitucional, como a liberdade, mas se apresenta como obra eminentemente constitucional. O dever de pagar tributos é correspectivo à liberdade e aos direitos fundamentais.⁷⁸

Além dos princípios constitucionais tributários da capacidade contributiva e, conseqüentemente, do mínimo existencial, atrela-se ao conceito de cidadania fiscal a noção de justiça social, isto é, a busca por uma tributação justa.

A justiça social, atrelada à sistemática do Direito Tributário, faz imperar a busca por uma tributação justa, de modo que deve o contribuinte ser tributado, sempre que possível, de acordo com a sua capacidade contributiva – princípio este já envolto na concepção de ser cidadão. Exige-se ainda que seja o contribuinte

TORRES, Ricardo Lobo. *Teoria dos Direitos Fundamentais: A cidadania multidimensional na era dos direitos*. 2. ed. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2001. 454 p. 318.

informado, de forma clara e transparente, acerca de como foi apurado o valor a ser por este pago, bem como sobre os critérios adotados para a tributação.

Parte-se do escopo de que uma “tributação adequada é uma tributação justa, aceita por todos os cidadãos como necessária à manutenção do interesse público e social, a suprir as necessidades públicas”.⁷⁹ Ademais, a ideia de tributação justa também deve estar associada à noção de que se fazer justiça, isto é, promover a repartição equilibrada de dado bem entre um grupo de indivíduos⁸⁰.

A justiça na tributação pode também ser efetivada por intermédio dos princípios consagrados no texto constitucional, já que estes dão suporte à tributação, tornando-a justa, ao poder afastar, em dado caso concreto, o disciplinamento na legislação e aplicar a justiça, de modo que “uma das mais importantes funções da principiologia é a ‘concretização da justiça tributária em todos os planos de cada sistema jurídico’”⁸¹

A justiça em consonância com a ideia de mínimo existencial reside no fato de dever a tributação onerar o indivíduo no mínimo possível, contudo garantindo ao Estado os aportes necessários ao seu desenvolvimento, o que conduz a concepção de ‘tributação ótima’. Esta se caracteriza pela ideia de que a tributação deve garantir o mínimo existencial, contudo também deve se atentar para que o valor tributado não seja baixo a ponto de ser desprezível o pagamento tampouco alto demais, contribuindo para o fenômeno da evasão fiscal.

Tal sistemática dialoga frontalmente com a noção de capacidade contributiva, já que deverão aqueles com maior capacidade econômica contribuir em maior medida que aqueles desprovidos de recursos, o que atente sobremaneira os fins constitucionais do Direito Tributário e a ideia de cidadania, já que nesta o indivíduo é interpretado como um ser coletivo e, como tal, deve se comportar, suprimindo, na medida do possível, através de seu patrimônio as desigualdades sociais.

O Estado existe e necessita de recursos para a sua sobrevivência, daí decorre a necessidade de se institucionalizar a atividade tributária, devendo serem os tributos custeados pelos integrantes da sociedade organizada pelo Estado, nada mais justo. Não obstante, decorre também de tal situação, a necessidade de ser o

⁷⁹ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito Fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013. 183 p. 53.

⁸⁰ MELLO, op. cit., p. 35.

⁸¹ Ibidem, p. 43.

poder de tributar exercício sob o pálio da justiça fiscal, devendo, pois, ser temperado à luz dos regramentos constitucionais, os quais constituem verdadeiros limitadores ao exercício desse poder.

Resta evidente ainda que, segundo estudos empreendidos pelo SINPROFAZ, que o desrespeito a estes limites fundantes do exercício tributário poderá ter como efeito reverso a catalização do fenômeno da sonegação fiscal, porquanto, ante ao incremento da carga tributária, perde o indivíduo a confiança no papel do Estado, já que, muitas vezes, seu patrimônio serve apenas para que seja garantida a sobrevivência do Estado em detrimento da sua.

A sonegação, no Brasil, representa não menos de 26,3% que o Estado deixa de arrecadar, o que é definidor para o planejamento e definição do aumento da carga tributária. Não obstante, também é indubitoso que não deve o aumento da carga tributária tão somente ao fenômeno sonegatório, mas, ao contrário, o aumento, em média, de 25% para 35% do PIB, nos últimos 20 anos, também deve ser atribuído ao próprio incremento das alíquotas e bases de incidência dos tributos.

Ou seja, não é cabível atribuir tão somente a majoração tributária, nos últimos anos, apenas à correção da não-arrecadação, advinda do fenômeno da sonegação, mas também outras justificativas governamentais.

Em que medida estão essas outras justificativas atreladas à garantia dos direitos do cidadão-contribuinte? Será que o aumento da carga também significou crescimento na área de investimento público? Ou seja, o crescimento da carga tributária também significou uma melhor prestação de serviços?

Com tais indagações, dê-se ser instaurada a análise da tributação brasileira, considerando, para tanto, dados oficiais, conforme exposição a seguir.

3.3. Da crise tributária

O Brasil possui a maior carga tributária dentre os demais países integrantes do BRICs (Rússia, Índia, China e África do Sul), já que atingiu, no ano de 2013, percentual de mais de 36% do PIB. Enquanto, por exemplo, a África do Sul detém o percentual de 18% e a Índia o de 13%.

Não suficiente, considerando a média aritmética dos demais países pertencentes ao BRICs (18,5%), a carga tributária brasileira representaria quase que o seu dobro, o que, em certa medida, reforça o alto poder de tributação do Brasil.

Não restringindo a análise ao grupo BRICs, tem-se também que a carga tributária brasileira representa uma das maiores ao se ter em mente os demais países Latino-Americanos, por exemplo, no ano de 2007, o Brasil detinha percentual de, em medida, 34,3% e países como Argentina e Chile 29% e 21,3%, respectivamente.

Para fins de efetivação do cálculo atinente aos percentuais correspondentes à Carga Tributária Bruta, a Receita Federal do Brasil enuncia que:

O cálculo da Carga Tributária busca-se aferir o fluxo de recursos financeiros direcionado da sociedade para o Estado que apresente características econômicas de tributo, independente de sua denominação ou natureza jurídica. Portanto, na análise de pertinência ou não de inclusão de uma receita no cômputo da Carga Tributária Bruta (CTB), o juízo econômico prevalece sobre o jurídico. Em geral, consideram-se no cálculo da CTB os pagamentos compulsórios (definido em lei) realizados por pessoas físicas e/ou jurídicas, inclusive as de direito público, para o Estado, excluindo-se aqueles que configurem sanção, penalidade ou outros acréscimos legais.⁸²

Fez-se possível, munido da forma de cálculo acima transcrita, com vistas à análise evolutiva da carga tributária, segundo dados publicizados pela Receita Federal do Brasil, estimar os percentuais em relação ao PIB da carga tributária bruta brasileira. Em 1986, foi estimado percentual em relação ao PIB de 22,39%; em 1996, o de 25,19%; em 2000, já atingiu a escala de 30,01%; e, em 2014, o de 36,14%. Ou seja, em menos de 15 anos (1986-2000), o Brasil avançou 7,62% na sua carga tributária.⁸³

Tendo em vista que a existência de Estado atrelada à necessidade de instituição de tributos e, conseqüentemente, à garantia de direitos aos cidadãos-contribuintes, é importante que se faça uma análise entre o percentual da carga tributária e o Índice de Desenvolvimento Humano (IDH), índice este que leva em

⁸² RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Disponível em: <http://idg.receita.fazenda.gov.br/>. Acesso em: 05/06/2015.

⁸³ Dados disponíveis em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/1443/Carga-tributaria-brasileira-e-quase-o-dobro-da-media-dos-BRICs>. Acesso em: 04/06/2015.

conta para o seu cômputo os indicadores de expectativa de vida, índice de escolaridade e renda nacional bruta per capita.

O IDH é uma medida resumida para avaliar o progresso a longo prazo em três dimensões básicas do desenvolvimento humano: uma vida longa e saudável, acesso ao conhecimento e um padrão decente de vida. Como no Relatório de Desenvolvimento Humano de 2010, uma vida longa e saudável é medida pela expectativa de vida; o acesso ao conhecimento é medido por: i) média de anos de educação de adultos, que é o número médio de anos de educação recebidos durante a vida por pessoas a partir de 25 anos; e ii) a expectativa de anos de escolaridade para crianças na idade de iniciar a vida escolar, que é o número total de anos de escolaridade que uma criança na idade de iniciar a vida escolar pode esperar receber se os padrões prevaletentes de taxas de matrículas específicas por idade permanecerem os mesmos durante a vida da criança; e o padrão de vida é medido pela Renda Nacional Bruta (RNB) per capita.⁸⁴

O Brasil, no ano de 2007, possuía IDH de 0,718 com tributação correspondente de 34,3% do PIB. Em comparação, países como Argentina, Chile e México tiveram estimados os índices e cargas de 0,797 e 29%, 0,803 e 21,3% e 0,770 e 11%, respectivamente⁸⁵.

É possível notar a existência de países com IDH's maiores que o do Brasil, porém com carga tributária menor. Exemplo é o caso do Peru, o qual possui IDH similar ao do Brasil (0,720) e carga tributária menor que a metade da empreendida pela realidade brasileira (16,9%).

Reforça ainda mais a desproporção existente entre a carga tributária brasileira e índice de desenvolvimento, quando comparado o Brasil com países desenvolvidos. Em uma análise com cerca de 28 países, o Brasil ocupa o 16º no que tange à carga tributária e 27º quanto ao IDH. País com similar carga tributária, como é o caso da Eslovênia, ocupa 14º lugar no que diz respeito ao IDH.⁸⁶

A crise tributária está, pois, instituída quando da percepção de que o percentual elevado da carga tributária brasileira, conforme comparação enunciada acima, não tem como correspondente a percepção de maiores garantias de direitos

⁸⁴ Dados disponíveis em: <http://www.pnud.org.br/Noticia.aspx?id=2583>. Acesso em 04/06/2015.

⁸⁵ *Sonegação no Brasil – uma estimativa do desvio da arrecadação do exercício de 2014*. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>. Acesso em: 04/06/2015.

⁸⁶ Dados disponíveis em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>. Acesso em: 04/06/2015.

contraprestacionais, imprescindíveis para a existência do indivíduo em sociedade. Não obstante, o que, na verdade, pode ser percebido da análise outrora realizada, é que países com menor carga tributária, se comparada a do Brasil, desempenham melhor seu papel contraprestacional, com reflexo nos índices sociais.

Não se pode perder de vista o intento final da instituição dos tributos, qual seja, a garantia de sobrevivência do Estado e, conseqüentemente, dos cidadãos-contribuintes. Em caso de não ser tal finalidade perseguida, com o crescimento da carga tributária de forma desmedida, conseqüências advirão, uma delas já foi insculpida anteriormente e trata-se do incentivo à sonegação, que, de maneira perversa, faz com que diminua a arrecadação do Estado, bem como estimule a majoração tributária.

Sob o espectro da cidadania fiscal, há uma quebra de confiança entre o Fisco e o contribuinte, na medida em que a efetivação dos direitos não acompanha o expressivo e contínuo crescimento da carga tributária.

Nesse escopo, entende-se que a “justiça tributária não pode ser determinada sem que se examine o destino que o governo dá a seus recursos”.⁸⁷ É de primordial análise para fins de se aferir a existência de uma tributação justa e, em conseqüência, a presença da cidadania fiscal, que sejam definidos e publicizados os fins a que se destinam os recursos auferidos, o poder de informação exerce função definidora em que um Estado que prima pela cidadania.

Nesse contexto, enuncia Elizabete Rosa de Mello que:

O direito fundamental a uma tributação justa baseia-se em como os recursos arrecadados serão utilizados, e sua distribuição planejada de forma com que os desiguais recebam de acordo com suas necessidades, de acordo com as desigualdades. Quando um contribuinte não efetua o pagamento de determinado tributo, seja porque recebeu o benefício da isenção tributária ou qualquer outro motivo, os demais contribuintes arcarão com este custo social.⁸⁸

Resgatando o entendimento de Dworkin, quando da análise do princípio da igualdade de benefícios, o qual remonta ao ideal de que deverão as pessoas ser tributadas na proporção do seu bem-estar, tem-se que, na realidade brasileira, por exemplo, esse bem-estar a ser oferecido pelo Estado, a partir de suporte público,

⁸⁷ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito Fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013. 183 pp. 61-62.

⁸⁸ MELLO, op. cit., p. 64.

parece ser pouco justo, vez que é evidente o dissenso entre a carga tributária e a qualidade dos serviços públicos prestados.

Deste modo, essa ausência de contrapartida entre o Estado e os indivíduos corrobora para a institucionalização da crise tributária, uma vez que o indivíduo, ante a não percepção de condutas estatais garantidoras de seus direitos somados a uma marginalização tributária, a qual se apercebe pela pouca ingerência cidadã no campo tributário, acaba por cultuar entre si certo descrédito frente à ação deficiente do Estado.

A crise tributária se institucionaliza pela perda do binômio definidor, dever-direito, já que o dever fundamental de pagar tributos passa a existir sem a garantia de direitos, de modo que o indivíduo entende por desarrazoada a sua conduta de contribuir para a manutenção e desenvolvimento do Estado, na medida em que não vê contrapartida por parte deste.

Essa roupagem deslegitimada do Estado resgata a ideia de tributação com base coercitiva, cultuada no uso da força sancionatória, já que o Estado, a fim de evitar a inadimplência tributária, passa a se armar das mais variadas maneiras, com vistas a evitar a sonegação fiscal. Não há mais ideal algum legitimador da atividade tributária que não a força sancionatória, já que o indivíduo não vê no Estado a figura de garantidor de seus direitos, mas apenas de confiscador de patrimônio.

O ideal tributário, baseado em uma conduta consciente do cidadão-contribuinte, perde-se em meio à ganância governamental. Não há razões mais a se esperar que o cidadão contribua querendo contribuir, mas sim, agora, espera-se tão somente que o ato de contribuir subsista, para fins de evitar entraves fiscais, como, por exemplo, inscrição em dívida ativa e, conseqüentemente, diversos empecilhos à plena vivência do contribuinte.

A ideia de cidadania traz à baila a noção de ser o dever de tributar uma decorrência do ser cidadão, ou seja, da existência do “eu” em sociedade, de modo que a conduta de contribuir emerge como mera consequência do sentimento de pertencimento em sociedade, ou seja, a cidadania e a ideia de identidade nacional se associam e reforçam-se mutuamente.

Não obstante, a perda desse sentimento de ser cidadão se mostra crescente na sociedade como um todo, de modo que o indivíduo se enxerga como mais um

defronte a um desmedido poderio estatal. O Estado, com a sua postura anticidadã, provoca a contínua perda do sentimento de nacional, o que desemboca em um caminho de profundas crises institucionais, especialmente no campo tributário.

Ao Estado soberano é atribuído o poder de tributar, e, em contrapartida, ao contribuinte instituído o dever fundamental de pagar tributos, dever este inculcado, à luz da justiça social, como fundante do ser cidadão, na medida em que o fato de ser integrante da sociedade compele o indivíduo a contribuir, já que esta conduta, a princípio, lhe asseguraria o pleno gozo de seus direitos. Ou seja, do dever surgem os direitos.

O Direito Tributário, à luz da Magna Carta de 1988, foi institucionalizado para ser exercido em prol da manutenção das garantias fundamentais dos indivíduos, de modo que o poder de tributar não pode ser entendido como poder absoluto, ante a existência de diversos princípios que o mitigavam, tais como princípio da capacidade contributiva, legalidade e isonomia tributária, com esboço na garantia do mínimo existencial, ou seja, existência digna.

Não só os impostos, mas também os tributos, de forma geral, como no Brasil, acabam sendo uma forma de apropriação consentida dos bens do particular, apesar de sua forma coercitiva. Os contribuintes, sejam pessoas físicas ou jurídicas, efetuam pagamentos de valores a título de tributos que deveriam ser utilizados em benefício de toda a sociedade, com a prestação de serviços e realização de obras públicas, mas a corrupção e desvio de verbas nem sempre deixam chegar os recursos à finalidade pública necessária, e os mais pobres gritam, mas muitas vezes não são ouvidos.⁸⁹

Não obstante, a atual conjuntura do Estado, desprestigiadora do papel do indivíduo em sociedade sem lhe assegurar nenhum direito, mas ao contrário impondo-lhe uma série de deveres, fez com que a ideia de cidadania fiscal caísse por terra, até mesmo porque essa avalanche de deveres instituídos se fez desprovida de direitos garantidos.

O aumento da carga tributária não foi acompanhado da progressividade da efetivação dos direitos. A crise vivenciada extrapola, em muito, os contornos

⁸⁹ MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito Fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013. 183 p. 63.

tributários de tributar e contribuir, reverberando em uma crise tributária de identidade, pertencimento social.

Pelo conceito de cidadania fiscal, ao cidadão-contribuinte, enquanto tal, seria garantido o direito de ser informado de forma adequada acerca da utilização dos recursos públicos auferidos pelo Estado, ou seja, garantir-se-ia aos cidadãos uma postura fiscalizatória frente ao aparato estatal. Contudo, ante a crise institucionaliza, na qual não se vê contrapartida estatal, os direitos a serem assegurados aos cidadãos deram vazão à institucionalização de uma série de deveres.

A função concebida aos tributos é a de garantir a satisfação das necessidades sociais, ou seja, reveste-se o Estado, nessa acepção, do papel de efetivador dos direitos fundamentais do cidadão. Nada mais justo do que o indivíduo abrir mão de parcela de seu patrimônio em prol do Estado e este garantir àquele direitos fundamentais, tal como disciplinado na Magna Carta.

Os tributos servem, portanto, para o financiamento das atividades do Estado, o qual, como qualquer corpo político, necessita deste aporte de recursos, para que cumpra as suas obrigações enquanto prestador de serviços, quais sejam, segurança, educação, saúde, previdência, dentre outros.

Não obstante, a crise tributária está representada pela postura de resistência do cidadão, quando no ato de pagar tributos. Talvez tal conduta não tenha sido engendrada tão somente nos tempos atuais, possuindo bases históricas, como, por exemplo, na época em que o poder era justificado pela religião, ou seja, era dado ao soberano o título de representante de Deus na terra. Nesse período, os tributos eram enxergados com certa parcela de resistência, na medida em quem contribuía eram aqueles desprovidos de recursos para pagar e sem condições de se defender.

No perpassar da história, verifica-se ainda que um dos principais objetivos da edificação de um Estado calcado no direito era de assegurar a segurança jurídica, de modo a sedimentar o entendimento de que cabe ao Estado o dever de respeitar a propriedade privada, evitando assim condutas confiscatórias, maléficas à sociedade, especialmente aos grupos mais pobres.

Tal sistemática foi corporificada com a introdução do princípio da legalidade tributária na Magna Carta de 1215, e, conseqüentemente, nas constituições modernas, conseguindo-se evitar certas posturas confiscatórias do Estado, na

medida em que cabia aos cidadãos, representados por seus governantes, decidir acerca da instituição dos encargos tributários. Não obstante, é importante consignar que a presença do princípio referido não foi suficiente para ilidir da postura individual de resistência quando o assunto é dever de pagar tributos.

Paulo Gonet Branco disciplina uma série de possíveis explicações para esse descontentamento, quais sejam:

Problemas inerentes à democracia indireta; falta de confiança no estado; falta de lisura nos gastos públicos; falta de acompanhamento do orçamento público, por carência de informações ou mesmo de educação; percepção de injustiças na distribuição dos encargos tributários.⁹⁰

De um lado, o contribuinte tem direito de ser respeitado quando da instituição dos tributos e, noutro lado, o dever de pagar tributos está intrínseco à cidadania, a qual envolve moral e ética, de modo que devem estes nortear na sua inteireza a ação instituidora e arrecadatória do Estado.

Uma das possíveis explicações enunciadas por Gonet Branco dialoga, em síntese, com a ideia de cidadania fiscal, já que a carência de informações faz com que o indivíduo exerça de forma incipiente o seu papel social, não permitindo que seja desenvolvida uma consciência cidadã, até mesmo pelo fato de aquele encontrar-se às margens do Direito Tributário. O Estado se agiganta com a sua postura de instituição de deveres, sem a devida garantia dos direitos prestacionais.

É natural que a sociedade implique custos e que estes constituam encargos a serem suportados pelos indivíduos. Contudo, o mínimo que se espera é que o Estado cumpra com o seu dever, de forma a garantir a efetivação dos direitos dos cidadãos. A atividade tributária é imprescindível para a manutenção do Estado, já que é desta que este extrai a maior fonte de recursos públicos e, em contrapartida, tal atividade também serve para garantir aos indivíduos direitos fundamentais, por meio da ação do Estado.

Enuncia Paulo Gonet que deve o Estado ser orientado pelo dever de tributar para garantir, e não tributar para restringir, postura esta que não é observada pelo

⁹⁰ BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. pp. 234-235.

ente tributante, quando tem como cerne da atividade estatal a postura de institucionalização de deveres, quais sejam, o resguardo dos recursos públicos, dever de pagar tributos, sem, contudo, estar alicerçado pela máxima de garantir de direitos.⁹¹

A ganância estatal pela obtenção de recursos públicos se exterioriza pelo aumento excessivo da carga tributária, a qual cresce vertiginosamente, sem, contudo, ser acompanhada pela garantia de direitos fundamentais. Ou seja, o ideal de tributar para garantir, abre espaço à tributação como sinônimo de restrição, restrição esta tanto no seu patrimônio direto, já que dele deve dispor para o custeio dos encargos tributários, quanto nos direitos fundamentais, uma vez que não efetivados, implicando restrição ao seu pleno gozo.

O Estado, como garantidor de direitos fundamentais, tem um custo, que é custeado por intermédio da tributação, dever este fundamental imposto a todos pela simples razão de pertencimento na sociedade. Essa é justificativa legitimadora da tributação, ou seja, se tributa para se garantir, e não se tributa para se tributar. Deve haver por parte do Estado esta postura de agente garantidor de direitos, para fins de institucionalização dos tributos.

José Casalta Nabais relata que:

Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero poder para o estado, nem como um mero sacrifício para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em estado fiscal. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação e no primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o seu verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar em um pretenso direito fundamental a não pagar impostos.⁹²

Ou seja, não há outra alternativa ao indivíduo que não seja arcar com a tributação, contudo esta não deve ser interpretado à luz da força como mero poder para o Estado tampouco como poder absoluto, na medida em que se mostra como atividade inerente a toda sociedade organizada, tão logo, a um agrupamento de indivíduos, devendo ser este compelido a tributar na medida de suas forças, com

⁹¹BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. pp. 234/235.

⁹²NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 678.

garantia de seu mínimo existencial e, especialmente, com a garantia de seus direitos.

O dever, pois, só existe em razão de haverem direitos a serem garantidos pelo Estado, na medida em que, se o Estado não garante aos cidadãos direitos, não há razão para que exija deles o cumprimento do seu dever. Como se opera na sistemática contratual civilista, a partir do primado da “*exceptio non adimplenticontratis*”, o qual disciplina não ser devido exigir do outro o que não foi por você prestado.⁹³

A regra da exceção do contrato não cumprido estabelece que uma parte somente pode exigir que a outra cumpra com a sua obrigação, se primeiro cumprir com a própria (modalidade de *exceptiodoli*, relacionada à boa-fé objetiva).

Nessa linha, Ives Gandra desenvolve uma teoria baseada na ideia de que o homem, quando do exercício do poder, tem a tendência de exigir da sociedade mais do que o desejável, sendo a carga tributária instituída para além do necessário à arrecadação, já que tal esforço tributário seria somado ao fato de se querer favorecer os detentores do poder.⁹⁴

Os investimentos públicos não crescem proporcionalmente ao esforço tributário exigido dos contribuintes, evidenciando uma dupla situação de injustiça social, ou seja, o maior peso da carga tributária incide sobre as classes de menor renda, as quais não recebem a contrapartida necessária em bens e serviços públicos.

A realidade brasileira, ante a ênfase dada à tributação indireta, faz com que a população mais pobre sofra em maior medida o impacto gerado pela excessiva carga tributária.

Nesse sentido, um representante da Rede UHY, em pesquisa realizada com diversos países, concluiu que, em razão da efetivação em larga escala dos tributos indiretos, especialmente na área de consumo, o Brasil acaba tributando de forma igual ricos e pobres, em situação latente de flagrante desigualdade.

⁹³ TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 4. ed. São Paulo: Editora Método, 2014. p. 646.

⁹⁴ GANDRA, Ives apud. BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania fiscal*. Curitiba: Editora Juruá, 2005. p. 67.

Contudo, esta tributação seria tida como ilusória, na medida em que àqueles, ora ricos, o impacto seria menor, já que detentores de recursos que os possibilitem inibir o impacto gerado pela tributação no consumo, tais como as viagens para o exterior para a aquisição de mercadorias.⁹⁵, o que, contudo, não pode ser exigido da população detentora de recursos mais esparsos.

Ademais, disciplina o especialista que os integrantes das camadas mais pobres acabam por adquirir mercadorias e produtos taxados com maior rigor, tais como, sabonete, gasolina, produtos alimentícios; o que, todavia, não é o mesmo, quando observado sob a vertente dos indivíduos pertencentes às camadas mais elevadas, já que estes, após um primeiro momento de aquisição de produtos de consumo geral, passam a comprar artigos mais sofisticados, os quais, por óbvio, são taxados em menor grau.⁹⁶

O aumento da carga tributária estaria justificada pelos anseios particulares, ou seja, dos agentes privados, promovendo assim sinônimo de rejeição social, de modo que seria desmedida, para Ives Gandra, em razão:

(a) objetivos e necessidades mal colocados; (b) gastos supérfluos; (c) contribuintes apenados, porque privilégios e incentivos mal distribuídos; (d) sonegação e tratamento prático diferencial; (e) fiscalização, com baixa moralidade exatora; e (e) sonegação e aumento de receita, que se traduz pelo princípio de que a tributação seria mais elevada para compensar a receita não arrecadada dos sonegadoras.⁹⁷

Defronte a tal percepção, estaria a consciência fiscal a qual se caracteriza pelo conhecimento do cidadão do quanto se paga, qual o destino desse recurso, ou seja, sintetiza-se no direito à informação do cidadão. Ao cidadão seria assegurado o direito de ser informado acerca da tributação, qual seja, quem paga, o que se paga, em que proporção é pago, quais os direitos estariam garantidos com estes recursos, o que desembocaria na postura ativa do cidadão, confluindo para o pleno exercício do fim fiscalizatório.

⁹⁵ BBC, Fonte. *Brasil tem carga tributária 'leve' para ricos, diz estudo*: Um levantamento de uma associação internacional de consultorias indicou que o Brasil tem uma carga tributária considerada leve para as classes mais altas.. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/carga-tributaria-leve-ricos.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2015.

⁹⁶ BBC, op. cit.

⁹⁷ GANDRA, Ives apud BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania fiscal*. Curitiba: Editora Juruá, 2005. 140 p.

Deste modo, o dever fundamental de pagar tributos consiste também no direito de participar da tomada de decisões sobre os tributos. Contudo, alguns autores, entendem que a representatividade parlamentar, para fins de tributação, é incipiente, na medida em que é latente a crise de denominada democracia representativa.⁹⁸

Nesse sentido, entende ainda o autor Marciano Buffon ser necessária a edificação de uma ideia hodierna de democracia e, conseqüentemente, cidadania, com vistas a propiciar um efetivo direito-dever de participação da comunidade acerca dos rumos da tributação.⁹⁹ Ou seja, faz-se necessário o resgate ou, quiçá, reconstrução do ideário de cidadania fiscal, com vistas à formação de uma consciência cidadã ativa e, tão logo, busca pela concretização dos direitos individuais, coletivos, fundamentais.

A perda de confiança gerada pelo Estado nos cidadãos-contribuintes, ante a não correspondência entre o percentual referente à carga tributária e a efetivação dos direitos fundamentais do cidadão, contribuiu para a institucionalização da crise no campo tributário, de modo que se faz necessário o resgate da relação de cooperação mútua entre Estado e o cidadão-beneficiário, por intermédio da construção de uma consciência cidadã ativa, com efetivação do direito à informação, o que será abordado com maior ênfase no subcapítulo seguinte.

3.4. Direito à informação, visto como alternativa à crise tributária, e resgate da visão de cidadão-contribuinte ativo

Adam Smith, em sua obra “A riqueza das nações”, defende a existência de pilares a respeito da igualdade atrelada à ideia de justiça, dentre os quais, cabe destacar de forma sintética, primeiro: a existência de deveres aos indivíduos pertencentes ao Estado, especialmente no que tange ao dever de contribuir proporcionalmente aos seus recursos com os gastos do Estado; segundo: vedação aos arbitrarismos tributários; e terceiro: recolhimento nos moldes do contribuinte.¹⁰⁰

⁹⁸ BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. P. 101.

⁹⁹ BUFFON, op.cit., pp. 102-103.

¹⁰⁰ SMITH, Adam. *A riqueza das nações: uma intervenção sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução de Getúlio Schanoshi Jr. São Paulo: Madras, 2009. P. 638-639.

Ainda nesse entendimento, leciona Smith que, quanto ao segundo pilar, é necessário no campo tributário que a instituição dos encargos tributários se faça de forma clara e evidente para aquele que contribui, já que, para ele, “a incerteza da taxaçaõ estimula a insolência e favorece a corrupção de uma classe de pessoas que é naturalmente impopular, mesmo quando não são insolentes nem corruptos”.¹⁰¹

Nesse escopo, o direito à informação, insculpido no texto constitucional (CF/88, art. 5º, XIV) e elevado à categoria de direitos fundamentais, apresenta-se na seara tributária como uma das alternativas possíveis para o resgate da figura de cidadão-contribuinte ativo à luz da ideia de cidadania fiscal.

Ou seja, deve o indivíduo contribuir para com o aparato estatal, já que tal fato decorre da própria soberania do Estado. Contudo, também lhe é assegurado o direito a ser informado do percentual de tributos pagos, a pagar, bem como a destinação dos recursos públicos auferidos pelo Estado.

Não há que se conceber uma sociedade desinformada, especialmente no campo tributário, até mesmo porque esse poder extroverso do Estado de tributar alcança o patrimônio particular de cada indivíduo, sempre com a garantia legitimadora de assim estar lhe garantindo acesso aos demais direitos sedimentados em texto constitucional.

Decorre este direito à informação da própria atividade contraprestacional do Estado, na medida em que o indivíduo tem o dever de contribuir para a manutenção e desenvolvimento pleno do Estado, porém lhe são reconhecidos também direitos, dentre os quais, o de ser informado do papel desempenhado pelos tributos recolhidos na sociedade, isto é, saber qual o destino foi dado aos impostos, taxas, contribuições.

Na sistemática de direito privado ou em qualquer microssistema, existe o dever de prestar contas, o qual se planifica na exigência de que o indivíduo, que aufere recursos ou presta um serviço, informe acerca da atividade realizada, com vistas a propiciar uma maior efetividade no controle a ser exercido.

No campo do direito público, relação entre Estado e cidadão, a sistemática referente à prestação de contas também não pode ser diferente, devendo o Estado,

¹⁰¹ SMITH, Adam. *A riqueza das nações: uma intervenção sobre a natureza e as causas da riqueza das nações*. Tradução de Getúlio Schanoshi Jr. São Paulo: Madras, 2009. P. 638-639.

enquanto ente garantidor dos direitos fundamentais, fornecer ao cidadão-contribuinte informações claras e precisas de como e onde vem sendo aplicados os recursos por ele auferidos e em qual percentual, até mesmo porque, aqui, há de se envolver interesses múltiplos, ou seja, toda uma sociedade.

A participação ativa na vida pública e nos destinos de todo um corpo social é possível por meio do despertar de uma consciência tributária, a qual se faz factível quando da atitude de informar o cidadão. A carência de informações sobre a incidência tributária em produtos ou serviços é capaz de promover, de maneira inconsciente, certa insipiência coletiva dos tributos, na medida em que impossibilita a análise dos custos advindos da tributação suportados por um corpo de contribuintes.

Afronta-se, pois, com isso os princípios constitucionais, na medida em que:

Todas as pessoas têm o direito à informação, ou seja, o direito de receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular ou de interesse coletivo, com exceção das situações resguardadas por sigilo. Negado o exercício de tal direito, ou ainda não veiculada a informação, ou veiculada incorretamente, evidenciada estará a ofensa a direitos de sede constitucional.¹⁰²

Não haverá exclusivamente violação aos direitos insculpidos no texto constitucional, mas também as próprias leis de mercado e de direito do consumidor, porquanto, a partir do momento em que o consumidor-contribuinte não tem acesso aos percentuais de tributos incidentes sobre os produtos e serviços por ele consumíveis, torna-se dificultoso, em suma, o poder de escolha deste indivíduo, de modo a inviabilizar o pleno exercício dos seus direitos enquanto cidadão, contribuinte e consumidor.

Nesse escopo, enuncia o Código de Defesa do Consumidor, em seu artigo 6º, III, que constitui um dos direitos básicos a obtenção de:

informação adequada e clara sobre os diferentes produtos e serviços, com especificação correta de quantidade, características, composição, qualidade, tributos incidentes e preço, bem como sobre os riscos que apresentem.

¹⁰² CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2014. p. 27

No âmbito coletivo, o desconhecimento por parte do cidadão acerca do que lhe é tributado, dificulta o processo fiscalizatório do dispêndio público, de modo a dificultar ou tornar impossível o exercício da cidadania ativa pelo cidadão-contribuinte, posto que, apesar de o indivíduo ter conhecimento de que algo está errado, não detém fundamentos que subsidiem tal constatação, fazendo com que este permaneça à mercê de todo o aparato estatal, sem qualquer poder de ação e ingerência propulsor este, em larga medida, de eventuais mudanças.

A existência de um corpo técnico encarregado de exercer as atividades de controle e fiscalização da atividade tributária de maneira alguma leva a exclusão de direito-dever do cidadão à informação adequada e precisa acerca da sistemática envolta ao Direito Tributário. Mas, ao contrário, reforça a necessidade de tal direito lhe ser assegurado, na medida em que sofre aquele diretamente o peso da carga tributária e também é diretamente interessado na boa versação dos recursos públicos, com vistas à garantia plena de seus direitos fundamentais.

Cultua-se a ideia de que no Brasil, ante o baixíssimo grau de informação dado aos contribuintes, vigora uma espécie de ilusão fiscal. Todo o contribuinte tem conhecimento de que suporta uma elevada carga tributária, contudo, pouquíssimos são aqueles que, de fato, sabem qual o impacto efetivo de tal ônus em seu patrimônio. O direito de ser devidamente informado é, pois, “uma ferramenta de transformação da sociedade pelo fato de promover a transparência da gestão pública e melhorar a qualidade da democracia”¹⁰³

Arelado ao que se denomina de sociedade da informação, em que todos têm acesso a tudo em poucos segundos, é imperioso que seja preservado aos cidadãos-contribuintes o respeito ao princípio da máxima divulgação, de modo que deve ser dado àqueles, cidadãos-contribuintes, acesso amplo aos dados atinentes à seara tributária, com observância, obviamente às informações de natureza sigilosas.

Enuncia o texto constitucional em seu artigo 5º, inciso XXXIII que:

Todos têm direito a receber dos órgãos públicos informações de seu interesse particular, ou de interesse coletivo ou geral, que serão prestadas no prazo da lei, sob pena de responsabilidade,

¹⁰³ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 20, n. 104, p.1-18, 2012. p. 03.

ressalvadas aquelas cujo sigilo seja imprescindível à segurança da sociedade e do Estado.¹⁰⁴

O dispositivo legal supracitado resguarda o direito geral de informação dos indivíduos, consistente no fato de a estes ser assegurado o direito de exigir e obter informações junto aos órgãos públicos de interesses de cunho particular ou coletivo, cabendo à Administração dar efetividade a tal dicção legal, visando com isso à observância do princípio da publicidade.¹⁰⁵ Contudo, ressalvam-se as informações cujo sigilo seja imperioso para a garantia da segurança da sociedade e do Estado.

Há que se transplantar tal entendimento para o campo tributário, de modo a legitimar o direito à informação nessa temática e, ao mesmo tempo, delimitar o seu campo de acesso, isto é, sem que reste afetado àquelas informações de cunho essencialmente sigiloso, já que envoltas sobre a segurança da sociedade e Estado.

A atividade de informar, quando da sistemática tributária, caracteriza-se por ser uma obrigação de natureza positiva a ser prestada pelo Estado, a fim de que se possa evitar abusividades tributárias, visando à busca por uma maior transparência fiscal e, conseqüentemente, a formação de uma consciência ativa por parte do cidadão-contribuinte.¹⁰⁶

Deve-se, pois, com amparo no dispositivo acima transcrito, ser o direito à informação regido pelo primado da máxima divulgação, com as restrições tão somente às informações que, em caso de serem publicizadas, constituam ameaça ou possam dar causa prejuízo incontestado ao Estado. A atitude de negar uma informação só se faz plausível quando o prejuízo a ser percebido seja em maior escala do que o interesse público do qual reveste à informação.¹⁰⁷

Os princípios da publicidade e da transparência devem imperar no âmbito público, até mesmo porque o próprio termo 'República', firmado na Antiguidade Grego-Romana, deriva da acepção "Res pública", que significa "coisa do povo", ou seja, dada a soberania popular reconhecida, não se mostra concebível a existência

¹⁰⁵ CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2014. 1285. p. 27

¹⁰⁶ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 20, n. 104, p.04.

¹⁰⁷ CAVALCANTE, op. cit., p. 04.

de um Estado dissociado de um corpo social legitimador tampouco de cidadãos desprovidos das informações necessárias ao desempenho pleno de sua cidadania.

A partir da efetivação do direito à informação, torna-se possível aos indivíduos o exercício de seu direito-dever fiscalizatório, permitindo assim um efetivo controle democrático das gestões estatais e, conseqüentemente, uma maior percepção da gestão dos aportes públicos, especialmente no que tange ao cumprimento adequado e efetivo das funções públicas.

A necessidade de ser garantida informação adequada aos cidadãos-contribuintes nada mais é do que o respeito aos indivíduos enquanto entes integrantes de todo um corpo social; reconhecimento, pois, da ideia de cidadania e identidade nacional.

Para poder exercer o múnus da cidadania fiscal, faz-se necessária, primeiro, a contrapartida do Estado de lhe fornecer informações claras e precisas acerca da sistemática tributária. Ou seja, a cultura ou educação tributária prima, inicialmente, pela existência de cidadãos informados, e, tão logo, pelo despertar de uma consciência cidadã fiscal ativa.

Nessa linha, disciplina o art. 150, §5º, da CF/88, que: “A lei determinará medidas para que os consumidores sejam esclarecidos acerca dos impostos que incidam sobre mercadorias e serviço”. É, pois, resguardado constitucionalmente o direito à informação, na seara consumerista-tributária, bem como deverá a legislação infraconstitucional ainda disciplinar medidas que viabilizem aos consumidores o acesso aos dados esclarecedores dos tributos incidentes sobre mercadorias e serviços.

O § 5.º atribui à lei a regulamentação da forma pela qual os consumidores deverão ser esclarecidos sobre os impostos incidentes sobre mercadorias e serviços por eles adquiridos ou utilizados. Trata-se, na verdade, de uma medida de proteção aos consumidores. O esclarecimento a que se refere a norma diz respeito à informação que o consumidor deve ter quanto ao ônus a que está sujeito, em especial quanto à tributação incidente sobre mercadorias e serviços.¹⁰⁸

¹⁰⁸Ribeiro Neto, José. *Direito tributário e legislação tributária do Estado do Ceará*. 4. ed. Fortaleza: Fortes, 2011. p. 35.

Com fulcro no apregoado pelo artigo supracitado, foi editada lei sob o nº. 12.741/2012, sancionada pela então presidente e vigente desde meados de 2013, a qual disciplina sobre as medidas de esclarecimento do consumidor. Estabelece, pois, em seu art. 1º, caput, ser necessária, em todo o território nacional, a presença nos documentos de caráter fiscal e equivalente de “informações do valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais, cuja incidência influi na formação dos respectivos preços de venda.”¹⁰⁹

Deste modo, deverão ser divulgadas a título meramente informativo, por intermédio da nota fiscal, cupom fiscal ou painéis afixados em local de amplo acesso – alternativa esta destinada àqueles estabelecimentos em que não é obrigado a emitir documento fiscal -, informações acerca dos percentuais de tributos incidentes sobre mercadoria e serviços cobrados do consumidor final, entendido este como aquele, pessoa física ou jurídica, que adquire produtos ou serviços para o seu consumo próprio. Deve-se ainda atentar que a disponibilização das informações terá de ser feita especificamente para cada ente da federação (federal, estadual e municipal).

Friso, pois, a partir do disciplinado no Decreto Regulamentador da nº. 8264 de 5 de junho de 2014, que as exigências insculpidas na Lei 12.741/2012, intitulada de “Lei de olho no imposto”, são dirigidas apenas às vendas para consumidor final, de modo que não entram em tal regra empresas terceirizadas que prestam parte de um serviço, bem como empresas que vendem seus produtos para revendedoras.

Firma ainda que a apuração dos valores atinentes aos tributos deverá ser feita de modo particularizado em relação a cada mercadoria ou serviço, devendo as informações sobre a tributação ser veiculadas no próprio estabelecimento comercial, ou disponibilizadas em meio eletrônico. Dispõe a lei ainda sobre quais os tributos deverão ser contemplados com tal medida, listando-os em seu artigo 1º, §5º, os seguintes: ICMS, ISS, IPP, IOF, Pis/Pasep, Confins, Cide. Prevê ainda, por fim, em seu artigo 5º a aplicação de sanções previstas na Lei 8.078/90 em caso de descumprimento das disposições legais propostas, sanções estas que, de acordo com a MP 649/2014, poderão ser aplicadas devidamente a partir de janeiro de 2015.

¹⁰⁹Lei de “Olho no Imposto”, (Lei 12.741/12), Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2012/lei/l12741.htm. Acesso: 31/05/2015.

A regulamentação que se fazia fundamental para a plena eficácia do dispositivo constitucional passou a vigor em meados de 2013, compatibilizando-se aos ditames constitucionais, especialmente, direito à informação, transparência, publicidade, e sendo encarregada datentativa de se resgatar a consciência fiscal ativa, ou seja, fazer com que o indivíduo integrante de uma sociedade desempenhe de forma plena e satisfatória o seu papel enquanto cidadão e contribuinte, já que o acesso aos dados, ao menos na seara consumerista, resta assegurado ao menos do plano infraconstitucional.

A crise tributária marcada pelo alargamento da base tributária, com a majoração desmedida da carga tributária, sem qualquer contrapartida por parte do Estado, tampouco com a prestação de informações claras e precisas acerca dos percentuais de incidência tributária, deu lugar, em certa medida, à instituição de uma lei, intitulada como Lei da Transparência Tributária em que se busca o resgate da consciência fiscal tributária, através de uma constante divulgação de informações tributárias, especialmente sobre a carga atinente a cada produto ou serviço, permitindo que o indivíduo possa efetivamente exercer o seu papel de escolha, bem como, ao se perceber que paga tributos em tudo que consome, exigir que lhe seja prestados serviços de qualidade.

Hugo de Brito Machado disciplina que:

Nas últimas décadas observa-se o incremento dos impostos indiretos. Essa tendência talvez decorra da inexistência de reação a esses aumentos, posto que o contribuinte de fato não tem consciência do ônus tributário que fica embutido nos preços dos bens e serviços. Daí porque preconizamos a instituição em lei da obrigatoriedade de indicação desse ônus na publicação de todo e qualquer preço de bem ou serviço. Lei que estabelecerá os critérios para a determinação do ônus tributário, o que se faz necessário tendo-se em vista que muitos tributos não são calculados sobre esses preços.¹¹⁰

De outro lado, disserta Luiz Antonio Rizzatto Nunes que:

Os órgãos não têm apenas a obrigação de prestar informação, mas, também, a de praticar seus atos de forma transparente, atendendo ao princípio da publicidade e ao que ele denomina *valor ético fundamental da verdade*: No sistema constitucional, o dever de informar – donde decorre o direito de ser informado – está dirigido

¹¹⁰ Machado, Hugo de Brito. *Reforma para simplificação do sistema tributário nacional*. Revista do Instituto dos Advogados do Ceará 2/130-131.

aos órgãos públicos. Além disso, como a informação está ligada ao princípio da moralidade, é de extrair daí o conteúdo ético necessário que deve pautar a informação fornecida.¹¹¹

Outras normas também no campo tributário-financeiro reforçam a importância do direito à informação, tais como a LC 131/2009 e Decreto 7.182/2010. Esta disciplina sobre meios para se permitir o acesso público às informações sobre execução orçamentária e financeira. Aquela, considerada como o marco regulatório da transparência do poder público¹¹², centra-se na previsão de publicização de informações minuciosas, em tempo real e em meio digital, sobre a execução orçamentária e financeira.

Considerando, de um lado, a existência de um poder de tributar, intrínseco à figura do Estado e à ideia de soberania, e de outro, a evidenciação de um dever fundamental de pagar tributos, incumbência esta que é imposta aos cidadãos-contribuintes, ou seja, aos indivíduos integrantes e pertencentes à sociedade, afigura-se como resultado de tal enlace a constituição de uma sociedade-estado, sociedade esta organizada sob os aportes públicos advindos da tributação, tão logo, do povo.

Há, contudo, que se reconhecer além do dever de tributar, também uma seara de direitos reconhecidos aos cidadãos, dentre os quais, destaca-se, especialmente, o direito a uma vida digna, a qual se constrói a partir da preservação do mínimo existencial destes indivíduos, o que resulta do exercício do poder de tributar sob os auspícios das suas limitações constitucionais, quais sejam, capacidade contributiva, isonomia e legalidade tributária.

O cidadão-contribuinte, sob essa ótica, é detentor de direitos ao mesmo tempo em que deve cumprir com as suas obrigações. Ao Estado também é assegurado, de certa forma, o direito de auferir recursos para sua sobrevivência e o dever de garantir os direitos dos cidadãos, elevados à categoria fundamental.

Na medida em que o Estado excede em seu poder de tributar, não respeitando o mínimo existencial dos indivíduos, tampouco lhes garantindo os seus direitos, perde-se por completo a noção inicial insculpida para o exercício da

¹¹¹ CAVALCANTE, Denise Lucena. *Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 20, n. 104, p.1-18, 2012. p. 09.

¹¹² CAVALCANTE, op. cit., p. 10.

atividade tributária, passando esta a ser legitimada não mais por uma consciência fiscal cidadã ativa, já que o indivíduo passa a ser mero sujeito passivo da obrigação tributária, o que enseja a uma inexistência por completo do dever de prestar contas, situação esta configuradora da crise tributária.

A busca pelo resgate da consciência fiscal ativa através da garantia ao direito de informação configura como o primeiro-passo de um longo caminho. Paulo Bonavides, nesse sentido, também entende somente ser possível tornar as garantias constitucionais eficazes em um dado regramento legal, quando evidente a concretização dos seus postulados do Estado de Direito. Reforça tal entendimento a partir da premissa de que “sem ter acesso a uma informação pluralista, o cidadão dificilmente terá como exercer com dignidade a sua cidadania e a soberania popular estará, irremediavelmente, esvaziada”.¹¹³

Reacende a discussão acerca do despertar da consciência cidadão, no Brasil, ainda mais como a promulgação e publicação da Lei da Transparência, 12.527/2012, que regulamenta o acesso as informações de interesse público, exercendo grande reverberação no âmbito público, especialmente no que tange a disponibilização para amplo acesso de sistema de consulta de remunerações dos servidores de todos os poderes a partir do sítio eletrônico de cada órgão público.

Outrossim, passa ainda toda a Administração Pública a ter o dever de divulgar informações de interesse público, o que, para muitos¹¹⁴, inclui a seara tributária, independente de solicitações, ressalvadas aquelas reputados sob sigilo em razão da garantia de segurança pública do Estado e da sociedade, sendo defesa a negativa imotivada ou sem motivo justo.

Para Alice Barbosa, o desconhecimento e a desinformação levam a uma cidadania mitigada. Segundo ela, pedagogicamente, o Brasil será outro quando seu povo, sua gente conhecer o tributo que paga. Ela compreende que o contribuinte é vulnerável e hipossuficiente. Assim, ao saber, por exemplo, quanto o consumidor-contribuinte paga de tributos, ele poderá ter melhor condição de escolher produtos que adquire ou serviços que contrata, possibilitando que ele participe mais efetivamente em questões interessantes à comunidade.¹¹⁵

¹¹³CAVALCANTE, Denise Lucena. *Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 20, n. 104, p.1-18, 2012. p. 10.

¹¹⁴CAVALCANTE, op. cit., p. 10.

¹¹⁵CAVALCANTE, Denise Lucena. *op. cit.*, p.11.

O direito à informação, no campo tributário, está atrelado ao resgate da consciência tributária, bem como da confiança do cidadão perante a atividade estatal, quando do conhecimento do ônus tributário suportado e, conseqüentemente, dos direitos garantidos. É necessário, diante do cenário tributário brasileiro de excessiva carga tributária, sobrecarga da tributação indireta, e, conseqüentemente, oneração excessiva das camadas mais pobres, buscar o resgate da noção de cidadão, a fim de que se faça possível incutir na cabeça de cada indivíduo o papel de provedor de recursos ao Estado por ele desempenhado no campo tributário.

O cidadão como membro pertencente da sociedade e detentor de direitos políticos tem reconhecido direitos e deveres, dentre os quais, destacam-se as obrigações fiscais. Em contrapartida, o Estado também possui direito de exigir o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos indivíduos e dever quanto à garantia dos direitos fundamentais dos cidadãos.

Na medida em que essa garantia passa a não mais ser enxergada, não sendo capitaneados direitos pelo Estado, aumenta-se o descrédito dos cidadãos para com este, de modo que a noção do “ser cidadão” se perde, dando margem às condutas egoísticas do indivíduo, e, conseqüentemente, abrindo caminho para o aumento do índice de sonegadores, o que diminui os recursos públicos auferidos pelo Estado, bem como conduz para um aumento da carga tributária, a fim de que se faça possível “tampar buracos”, ou seja, pagar por aqueles que não pagam.

Sim. Quem paga a conta dos sonegadores é o contribuinte. Contudo, é importante consignar que ainda, segundo pesquisas realizadas pelo SINPROFAZ, a maior parte dos responsáveis pelo aumento da carga tributária, em razão da sonegação fiscal, não são os oprimidos pelo excesso de tributação, mais sim os membros de uma elite poderosa que perpetua a injustiça tributária. Só para se ter uma ideia do valor sonegado e, conseqüentemente, redistribuído para ser custeado por aqueles que efetivamente cumprem com as suas obrigações fiscais, foi estimado, no ano de 2013, um rombo de cerca de R\$ 413 bilhões de reais nas contas públicas da União.¹¹⁶

¹¹⁶O imposto da sonegação é você quem paga. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/o-imposto-da-sonegacao-e-voce-quem-paga>>. Acesso em: 31 maio 2015.

Diante de tal sistemática, ciente das mazelas que envolvem o campo tributário, seja na atitude sonegadora, seja na desigualdade tributária, é necessário, inicialmente, o resgate do sentimento de ser cidadão por parte dos indivíduos, a fim de que seja o dever tributário, fruto do poder soberano de tributar do Estado, enxergado como dever fundamental de pagar tributos, isto é, fundante para a garantia de seus direitos vitais, já assegurados no texto constitucional.

Para isso, é necessária a formação de uma sociedade mais consciente, o que se faz através da educação fiscal, a qual permite que o indivíduo tenha conhecimento da função socioeconômica dos tributos, qual seja:

pela ótica econômica o tributo proporciona ao Estado arrecadação de numerário e pela ótica social este numerário arrecadado pelo Estado, sob a forma de receita derivada, se presta a realização dos fins públicos em benefício da população.¹¹⁷

A educação para se efetivar deve ser amparada pela garantia de acesso dos indivíduos à base de dados com informações acerca do percentual de tributos incidentes nos produtos e mercadorias, o que se fez operacionalizada na ótica consumerista por meio da Lei 12.741/12.

No âmbito estadual, especialmente no Estado do Rio de Janeiro, por intermédio da Lei Estadual nº. 5.900/2011, foi institucionalizado o 'Dia da Educação Fiscal', o qual tem como escopo básico a divulgação de conhecimentos basilares sobre a arrecadação tributária e papel por ela desempenhado.¹¹⁸

Outra novidade no campo legislativo, ainda sob a forma de projeto de lei, visa à instituição da Semana da Justiça Fiscal e o Dia Nacional da Justiça Fiscal (Projeto de lei nº 5948/09), os quais visam à promoção de amplo debate entre a sociedade, partidos políticos e os poderes da República da União, e seus entes federados.¹¹⁹

As normas infraconstitucionais brevemente enunciadas indicam claramente uma mudança ou tendência de mudança do Estado quanto à temática da transparência fiscal, consequência esta também da tida revolução tecnológica, a

¹¹⁷ MAIA, Marcelo Claudio Fausto. *Educação Fiscal com Justiça Fiscal: um simbiótico imbricamento*. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/educacao-fiscal-com-justica-fiscal-um-simbiotico-imbricamento>>. Acesso em: 31 maio 2015.

¹¹⁸ MAIA, op. cit..

¹¹⁹ MAIA, Ibidem.

qual, sobremaneira, gerou um aprofundamento da relação entre o fisco e o cidadão-contribuinte. Não há como mais ser concebida a existência de um Estado totalitário e opressor, sem qualquer meio de se assegurar ao cidadão-contribuinte o acesso a informações claras e precisas sobre o impacto gerado pela carga tributária instituída.

Tendo em vista que o poder de tributar decorre da própria existência do Estado, não sendo este concebido sem a correspondente fonte de recursos públicos, não há que se pensar em um indivíduo reconhecido socialmente que não contribua para esta existência, bem como para que se faça possível a garantia de seus direitos fundamentais, de modo que sem os recursos públicos necessários é impossível que sejam os direitos dos indivíduos garantidos.

Nesse escopo, deve-se a atividade de tributar ser compreendida sob o viés da cooperação mútua entre o fisco e o cidadão-contribuinte, porquanto ambos dependem dos tributos para que lhe sejam assegurados os seus direitos. Deste modo, é fundamental o resgate da ideia de cidadania fiscal, isto é, faz-se necessária a formação de indivíduos que exerçam, de fato, o seu papel como cidadãos conscientes.

O conhecimento acerca do percentual de tributos incidentes sobre mercadorias e produtos, institucionalizado através da norma infraconstitucional referida, funciona como instrumento de fomento ao fenômeno da cidadania no campo fiscal, a qual preza por indivíduos bem informados e ativos, atividade esta que só se operacionaliza por aqueles que têm conhecimento e compreensão dos impactos gerados pela instituição e majoração dos tributos.

O direito à informação, no campo tributário, deve ser implementado e regulamentado como instrumento de resgate da confiança entre os sujeitos tributários, Estado e cidadão-beneficiário. Deve-se, portanto, servir o tributo como instrumento promotor de mudanças e redutor das desigualdades sociais e não, ao revés, como veículo de aprofundamento das mazelas sociais.

Resgatar a ideia de cidadania fiscal significa resgatar o sentimento de pertencimento/identidade nacional dos indivíduos, enquanto contribuintes, introduzindo-os na sistemática tributária, de modo que esse sentimento de pertencimento legitimará a ação do Estado, quando do exercício de seu poder de tributar, e fará com que os indivíduos, ora cidadãos-contribuintes, enxerguem o ato

de pagar tributos como ato garantidor de direitos, uma possível, mas não única e definitiva, solução para o restabelecimento de uma relação de mútua assistência e garantia entre Estado e cidadão.

CONCLUSÃO

É cediço que o Estado não sobrevive sem que lhe sejam garantidos recursos para a sua manutenção ou desenvolvimento pleno. Daí decorre o seu poder de tributar, o qual não deve ser enxergado de forma absoluta, porquanto envolto por uma série de princípios limitadores imersos no texto constitucional.

Ao Estado compete, pois, a instituição ou majoração de tributos, de modo que é necessário que seja esse ônus imputado não menos que a toda a sociedade, na medida em que se revela o dever fundamental de pagar tributos como um espectro da cidadania, tão logo, um dever coletivo e geral.

O fundamento do dever de pagar tributos deixou de ser meramente o necessário financiamento para fins de subsistência do Estado, tornando-se um instrumento importante a serviço da política social e econômica do Estado.

A função concebida aos tributos é a de garantir a satisfação das necessidades sociais, ou seja, reveste-se o Estado, nessa acepção, do papel de efetivador dos direitos fundamentais do cidadão. Nada mais justo, portanto, do que o indivíduo abrir mão de parcela de seu patrimônio em prol do Estado e este garantir àquele direitos fundamentais, tal como disciplinado na Magna Carta.

A solidariedade social legitima e justifica o dever fundamental de pagar tributos, uma vez que esse dever emerge-se como decorrência intrínseca do fato de se pertencer a uma sociedade e, em consequência, ante ao reconhecimento de direitos e deveres aos indivíduos sociais, surge o conceito de cidadania fiscal.

A cidadania é caracterizada pelo binômio direito-dever, já que ao cidadão incumbe o dever fundamental de honrar com as suas obrigações tributárias, posto que estas decorrem da própria existência social; mas, em contrapartida, também lhe são reservados o direito a ter direitos, os quais deverão ser assegurados por iniciativa do próprio Estado.

Esses direitos dos cidadãos estão insculpidos, de forma não taxativa, no próprio texto constitucional, devendo, pois, o Estado, de um lado, tributar e, do outro, garantir. Os tributos saem do patrimônio dos cidadãos-contribuintes e devem a ele retornar de forma indireta por intermédio de políticas públicas a serem empreendidas

pelo Estado, com vistas à garantia de direitos indispensáveis a vida digna do cidadão.

É, por conseguinte, flagrante a relação de dependência e cooperação mútua entre os sujeitos tributários principais, fisco e o cidadão-contribuinte, já que ambos necessitam um do outro para a sua existência. O Estado, quando do recolhimento dos tributos, e o cidadão, quando da garantia de seus direitos vitais.

A prática de conduta desvirtuosa por parte dos sujeitos tributários com o reconhecimento por qualquer deles de ser devido apenas ao outro o cumprimento de sua obrigação, sem respaldo em seu direito, ensejará uma flagrante crise tributária, ante o desequilíbrio ou desproporção quando do binômio direito-dever.

Crise esta que pode ser demonstrada quando da análise realizada entre os percentuais atinentes à carga tributária brasileira e seu correspondente impacto social, quando da análise de Índice de Desenvolvimento Humano. Pode ser constatado que países com IDH semelhante ao brasileiro apresentam carga tributária menor em muito se comparada a brasileira, o que denota o descompasso entre os tributos e os reflexos por eles gerados no campo social, especialmente quanto ao resguardo dos direitos do cidadão-contribuinte.

Sob a ótica do Estado, o aumento da carga tributária e prestação qualitativa de serviços devem ser consideradas grandezas diretamente proporcionais, posto que o aumento de uma delas, sem a consequente contrapartida, implicará restrição ainda maior no patrimônio do indivíduo, já que a este incumbirá a garantia da sobrevivência do Estado em detrimento da sua própria, por exemplo.

Nesse sentido, havendo majoração tributária os cidadãos terão que reservar uma parte ainda maior do seu patrimônio em prol do Estado, de modo que não é legítimo que lhe sejam imputados um ônus crescente sem a correspondente contrapartida estatal, já que, se assim não for, friso, estará o cidadão sacrificando a sua sobrevivência em favor da sobrevivência do Estado, o que não pode ser admitido. Atente também ao fato de que não há direitos sem Estado e Estado sem tributos, de modo que o ideal sempre é tentar compatibilizar a carga tributária à efetivação de direitos.

O Estado, como garantidor de direitos fundamentais, tem um custo, que é custeado por intermédio da tributação, dever este fundamental imposto a todos pela

simples razão de pertencimento na sociedade. Essa é justificativa legitimadora da tributação, ou seja, se tributa para se garantir, e não se tributa para se tributar.

Deve haver por parte do Estado esta postura de agente garantidor de direitos, para fins de institucionalização dos tributos, na medida em que o dever fundamental de pagar tributos existe em razão busca pela manutenção e desenvolvimento do Estado, e conseqüentemente, de seus direitos.

Sob a ótica dos indivíduos, tem-se que a atitude sonegadora, gerada por uma série de fatores, dentre os quais, o descrédito ante a postura abusiva do Estado, quando da má prestação de serviços públicos e o aumento da carga tributária, gera um efeito reverso e contrário à própria noção inicial de cidadania, na medida em que o ser coletivo se perde em meio à conduta egoística do cidadão.

Ademais, não é legítimo ao indivíduo imiscuir-se injustificadamente de honrar com as suas obrigações fiscais, agindo como se possuísse apenas o direito a ter direitos sem quaisquer deveres, posto que agindo assim o sonegador estará incentivando ainda mais, de forma indireta, o aumento da carga tributária a ser suportada sobremaneira pelos demais cidadãos, posto que o déficit fruto da sonegação será repartido àqueles que efetivamente pagam os seus impostos.

A crise tributária está, pois, no descompasso entre a carga tributária brasileira e os reflexos sociais por ela gerados, na medida em que somente é reconhecida a existência de deveres, dentre os quais o de pagar tributos; sem, contudo, se atentar à correspondente garantia de direitos primordiais à garantia de uma vida digna.

Qual o meio inicial para a solução de tal celeuma? A resposta para tal indagação não poderia ser diferente que não a promoção de educação fiscal, com o conseqüente resgate da cidadania, buscando a inserção dos cidadãos, que se encontram às margens da tributação, na própria atividade tributária, a fim de que lhes sejam assegurados efetivamente atividades de controle e fiscalização, bem como poder de escolha, ante o conhecimento dos tributos incidentes sobre os produtos e mercadorias.

O direito a ser informado é enxergado como primeiro passo de um longo caminho com vistas ao resgate da relação de cooperação entre o fisco e o cidadão-contribuinte, e, de certo modo, o resgate da confiança entre os sujeitos tributários.

Obviamente que o direito à informação não é visto como a única e definitiva solução para a crise tributária instaurada. Contudo, servirá como o início de um caminho de transformação, na medida em que se visa, com a publicização dos dados fiscais e acesso aos cidadãos, ao desenvolvimento de uma postura ativa por parte dos cidadãos, e, conseqüente, formação de uma consciência fiscal.

Não há como inibir por completo condutas contrárias ao ideal social de garantia dos direitos fundamentais ao cidadão, mas através da garantia do direito à informação poderá este exercer de modo pleno e efetivo o seu dever enquanto cidadão, especialmente, no que toca às atividades de controle e fiscalização da atividade tributária, bem como poderão os cidadãos exigir do Estado contraprestações efetivas.

Nessa sistemática, foi aprovada pela gestão vigente a Lei intitulada de “Olho no Imposto” (12.741/12), a qual após longo trâmite nas casas do Congresso Nacional, conferiu eficácia plena ao disciplinado no art. 150, §5º, do CF/88, determinando que sejam divulgadas em documentos de caráter fiscal os percentuais, por ente da federação, de tributos incidentes sobre mercadorias e serviços, com vistas a oportunizar aos cidadãos-contribuintes o poder de escolha quando da aquisição de produtos, na qualidade de consumidor final.

Essa inovação legislativa serve como início da busca pelo resgate da relação de cooperação entre o fisco e o cidadão-contribuinte, visando, para tanto, a formação de indivíduos informados e conhecedores dos seus direitos e deveres fiscais, refletindo o ideário de que o dever de pagar tributos só encontra assento legal e legitimado quando também se fazem garantidos os direitos do cidadão.

O Estado tributa para angariar recursos para a sua sobrevivência o que implica a garantia também da sobrevivência dos indivíduos, na medida em que a tributação é feita com suporte em limitações constitucionais, com vistas ao resguardo da não tributação do mínimo existencial do indivíduo e com a garantia aos cidadãos de ter direitos.

Objetiva-se, por conseguinte, a restauração da relação de cooperação através da adoção de posturas positivas por parte do cidadão-contribuinte, as quais poderão ser alcançadas pela conscientização fiscal, que é oportunizada com o acesso aos dados fiscais.

Deve-se, por conseguinte, abrir caminho a maior participação dos cidadãos à seara tributária, a fim de que possam estes exercer, na linha de frente, os seus direitos, começando pelo controle fiscalizatório e, assim, exigir do Estado a contraprestação e garantia de serviços públicos de qualidade.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALLINGHAM, MG; SANDMO, A. *Income tax evasion: a theoretical analysis*. *Journal of Public Economics* 1 (1972) 323-338.

AHMED, RA; RIDER, M. *Pakistan's tax gap: estimates by tax calculation and methodology*. Georgia State University. Andrew Young School of Policy Studies. International Studies Program Working Paper 08-11, December 2008.

ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. 687 p.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2011. 1575 p.

_____. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010. 1377 p.

BARBOSA, Alice Mouzinho. *Cidadania fiscal*. Curitiba: Editora Juruá, 2005. 140 p.

BBC, Fonte. Brasil tem carga tributária 'leve' para ricos, diz estudo: Um levantamento de uma associação internacional de consultorias indicou que o Brasil tem uma carga tributária considerada leve para as classes mais altas.. Disponível em: <<http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos-pdf/carga-tributaria-leve-ricos.pdf>>. Acesso em: 24 maio 2015.

BRANCO, Paulo Gonet; *Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo*. 2ed, São Paulo: Saraiva, 2010, p. 180.

BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; CORREIA NETO, Celso de Barros. *Tributação e Direitos Fundamentais: conforme a jurisprudência do STF e STJ*. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BUFFON, Marciano. *Tributação e Dignidade Humana: entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2009. 276 p.

Caliendo, Paulo. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 272.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 8. ed. p.60

CARVALHO FILHO, José dos Santos. *Manual de Direito Administrativo*. 27. ed. São Paulo: Editora Atlas S.a., 2014. 1285 p.

CAVALCANTE, Denise Lucena. *Cidadania fiscal: o direito à informação da carga tributária no Brasil*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 20, n. 104, p.1-18, 2012.

CONTI, José Maurício. *Princípios tributários da capacidade contributiva e da progressividade*. p. 26).

COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional*. 2. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2012. 464 p.

FARO, Julio Pinheiro; GOMES, Marcelo Sant'anna Vieira. *Justiça Fiscal: Rawls, capacidade contributiva e o mínimo existencial*. Revista Tributária e de Finanças Públicas, Rio de Janeiro, v. 22, n. 115, p.1-28, mar/abril. 2014.

FERNANDES, Bernardo Gonçalves. *Curso de Direito Constitucional*. 6. ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2014. 1291 p.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*, 29 ed., p.49.

Machado, Hugo de Brito. *Reforma para simplificação do sistema tributário nacional*. Revista do Instituto dos Advogados do Ceará 2/130-131.

MEIRA, Silvio A. B.. *Direito Tributário Romano*. Revista da Academia Brasileira de Letras Jurídicas, São Paulo, v. 9, n. 8, p.15-50, jul. 1995.

MELLO, Elizabete Rosa de. *Direito Fundamental a uma tributação justa*. São Paulo: Editora Atlas S.A., 2013. 183 p.

NABAIS, José Casalta. *Estudos de Direito Fiscal: por um estado fiscal suportável*. Coimbra: Almedina, 2005, p. 58.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos*. Coimbra: Almedina, 2000, p. 678.

NEVES, Nicole Scassiotto. *O princípio da capacidade contributiva e sua concretização*. Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, n. 72, p.1-28, nov./dez. 2014.

NOGUEIRA, Alberto. *Jurisdição das liberdades públicas*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2003. 519 p.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Direito Tributário: estudo de casos e problemas*. São Paulo: Bushatsky, 1973, p.140.

_____. *Teoria dos princípios constitucionais tributários: a nova matriz da cidadania democrática na pós-modernidade tributária*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2008. 342 p.

Rawls, John. *Justiça como equidade: uma reformulação*. Trad. Claudia Berliner. São Paulo: Martins Fontes, 2003, p. 73.

¹ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*. Tradução de Jussara Simões. 3 ed. São Paulo: Martins Fontes.. 2008. p. 18.

Ribeiro Neto, José. *Direito tributário e legislação tributária do Estado do Ceará*. 4. ed. Fortaleza: Fortes, 2011. p. 35.

RICHARDSON, G. *Determinantsoftaxevasion: A cross-countryinvestigation*. JournalofInternationalAccounting, AuditingandTaxation 15 (2006) 150– 169

ROBLES, Gregorio. *Os direitos fundamentais e a Ética na Sociedade Atual*. São Paulo: Manole, 2005, p. 34.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 5. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2013.

Sonegação no Brasil – Uma estimativa de arrecadação para o exercício de 2014. Disponível em: <http://www.quantocustaobrasil.com.br/artigos/sonegacao-no-brasil%E2%80%93uma-estimativa-do-desvio-da-arrecadacao-do-exercicio-de-2014>. Acesso em: 04/06/2015

TARTUCE, Flávio. *Manual de Direito Civil*. 4. ed. São Paulo: Editora Método, 2014. 1521 p.

TIPKE, Klaus; LANG, Joachim. *Direito tributário*. p. 202. v.1

TÔRRES, Heleno Taveira. *Tratado de Direito Constitucional Tributário: estudos em homenagem a paulo de barros carvalho*. São Paulo: Editora Saraiva, 2005. 813 p.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito financeiro tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, pp. 63-64.

V. Melo, José Eduardo Soares de. *Curso de direito tributário*. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 10.