

NOTAS EM TORNO DA “TRIBUTAÇÃO IDEAL”

NOTES ABOUT THE “IDEAL TAXATION”

Hugo de Brito Machado Segundo*

Victor Hugo Cabral de Moraes Junior*

RESUMO

O presente artigo, por meio de pesquisa teórica, descritiva e exploratória, busca perquirir os contornos dos fundamentos éticos da tributação. As discussões em torno da legitimidade e da legalidade da norma jurídica tributária reforçam a necessidade de as pessoas verem no conjunto normativo que integra o Direito Tributário uma realidade institucional, cujo cumprimento deve ocorrer não apenas por conta da força de que impõe sua obediência, mas principalmente por reconhecer nessas normas o Direito, enquanto instrumento de convivência social. Ao considerar que o estudo do Direito Tributário não pode mais ser isolado de outras áreas do Direito, tampouco de outros saberes da Ciência, é possível defender uma tributação que seja consentida, democrática, que observe os princípios de legitimação, que decorra do princípio da solidariedade, bem como que respeite a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, no intuito de aumentar a eficácia das normas que a instituem, a qual depende, em primeiro lugar, da observância, ou da adesão espontânea, por parte dos contribuintes.

PALAVRAS-CHAVE: Fundamentos da tributação; Princípios de legitimação; Princípio da solidariedade; Capacidade contributiva.

ABSTRACT

This article, by means of theoretical, descriptive and exploratory research, seeking to assert the contours of the ethical foundations of taxation. Discussions surrounding the legitimacy and legality of legal tax provision underscore the need for people to see the legislative assembly that integrates the Tax Law as an institutional reality, whose observance should occur not only because of the power underlying it, but mainly by recognizing these law standards as an instrument of social coexistence. When considering that the study of tax law cannot be isolated from other areas of Jurisprudence and Theory of Law, nor other branches of knowledge, it is possible to defend a tax system that is consensual, democratic, which follows the principles of legitimacy, which arises from the principle of solidarity as well as respecting the ability to pay

* Mestre e Doutor em Direito. Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários. Professor da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado/Doutorado) é Coordenador. *Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität*, Viena, Áustria.

* Auditor Fiscal Jurídico da Receita Estadual. Mestrando em Direito pela Universidade Federal do Ceará. Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza.

and extrafiscality, in order to increase the effectiveness of rules that establish them, which depends, firstly, on the spontaneous accession by taxpayers.

KEYWORDS: Fundamentals of taxation; Principles of legitimation; Principle of solidarity; Ability to pay.

INTRODUÇÃO

Durante considerável parte do Século XX, quando ganhavam corpo e autonomia, no Brasil, os estudos em torno do Direito Tributário, desenvolvia-se também a premissa positivista de que o estudo científico deve ser meramente descritivo da realidade, abstraindo-se da formulação de juízos de valor. Intensificava-se, na mesma época, a busca por sistematização e pela departamentalização do conhecimento, notadamente jurídico. Em razão disso, o estudo do Direito Tributário apartou-se fortemente não apenas de considerações valorativas ou axiológicas, mas também daquelas relativas à Economia, à Ciência das Finanças, e mesmo a outros ramos do Direito, como o Financeiro. Muito comum, nesse contexto, a afirmação usada por tributaristas para tangenciar, por exemplo, questionamentos ligados à destinação dada aos recursos arrecadados por meio de tributos, dizendo-os “problema de Direito Financeiro”.

Esse movimento trouxe inegáveis avanços ao estudo de institutos como as espécies tributárias, a obrigação tributária, o lançamento, a decadência e a prescrição, por exemplo. É possível, inclusive, perceber seus reflexos na academia, com uma proliferação de dissertações e de teses sobre a norma tributária, sobre a distinção entre taxas e preços públicos, ou sobre figuras como a anterioridade tributária, todas elas de cunho predominantemente formal. Quase nenhuma, porém, era a pesquisa em torno de temas substanciais, vistos como contaminados por influências políticas, ou dependentes de alusões ao Direito Financeiro, aspectos que prejudicariam o caráter “científico” que se pretendia dar ao estudo do Direito Tributário.

Nas últimas décadas do Século XX e no início do Século XXI, porém, começa a se fazer perceptível uma sutil mudança nesse cenário. Embora se continue reconhecendo a distinção – didática – entre o Direito Tributário e o Financeiro, admite-se algum diálogo no estudo dessas duas áreas, e até mesmo de outras, não propriamente “jurídicas”, como a Economia e a Ciência das Finanças. Tal como acontece em áreas distintas do conhecimento, talvez isso decorra de relativo esgotamento de algumas análises isolacionistas e da riqueza propiciada pelo diálogo entre abordagens diversas. O fato é que se tornam menos incomuns, nos últimos anos, trabalhos

acadêmicos sobre temas como a justiça fiscal, a igualdade e a capacidade contributiva. Este trabalho talvez seja um produto dessa mudança, pois aqui se pretende examinar alguns aspectos da investigação em torno do que se deve considerar uma *tributação ideal*.

No âmbito de um paradigma positivista de ciência, que restringia à Filosofia eventuais preocupações com ideais à luz das quais se poderia criticar a realidade, o tema da tributação ideal, em particular, ou mesmo da Filosofia do Tributo, em geral, era geralmente negligenciado, pois filósofos reputaram a tributação assunto demasiadamente técnico, e tributaristas não se interessavam pelo que lhes parecia muito “filosófico” (GUTMANN, 2002, p. 7), termo não raro empregado de forma pejorativa para designar assuntos demasiadamente abstratos e desprovidos de qualquer relevância prática. É relevante, porém, examiná-lo, não apenas para que se encontrem caminhos para o aprimoramento do sistema tributário vigente, mas para que se reflita sobre o próprio papel do Estado na sociedade contemporânea (DWORKIN, 2006, p. 105).

Nas palavras de James Marins, o reducionismo epistemológico levado a efeito pelo positivismo atribuiu artificialmente ao Direito Tributário apenas a parcela da “arrecadação”, afastando “de seu conteúdo a possibilidade de trabalhar com a justificação finalística da *causa impositionis*, tolhendo a possibilidade de que esta disciplina jurídica viesse a criar liames condicionantes entre arrecadação e aplicação do produto arrecadado” (MARINS, 2009, p. 21).

Evidentemente, em razão das limitações deste artigo, não se tem a pretensão de nele se atingirem todos esses objetivos, ou ferirem todas essas questões, mas se terá conseguido um bom avanço se pelo menos se lograr atrair a atenção dos estudiosos da tributação para o tema e para alguns de seus mais importantes desdobramentos.

1 RELEVO DA DISCUSSÃO EM TORNO DA TRIBUTAÇÃO IDEAL

O primeiro questionamento que se poderia fazer, a respeito de uma pesquisa dedicada à tributação ideal, seria relacionado à sua utilidade. Afinal, qual seria a importância de se determinar a melhor forma de tributação?

Para responder a essa pergunta, deve-se lembrar que vários são os motivos que levam as pessoas a cumprirem as imposições veiculadas em normas jurídicas. Tanto no tempo como no espaço, a diversidade é inegável: hábito, medo da sanção, desejo de ser aceito pelo grupo, convicção de que é o melhor caminho etc. Não se pode negar, porém, que o Direito é uma *realidade institucional*, para usar uma expressão de John Searle (SEARLE, 2005, p. 99), assim

entendida aquela realidade que somente existe enquanto convencionalizada por seres racionais, fazendo parte do que Karl Popper (2006, p. 38) convencionalizou chamar de *mundo*. Ele não existe como os minerais, como um coelho felpudo, ou como uma concha na praia, por exemplo, mas sim quando há um pacto intersubjetivo que *o constitui* enquanto realidade, tal como o dinheiro, ou as regras de um jogo.

E para que as pessoas enxerguem uma ordem, uma obrigação ou um comando como algo fruto de uma realidade institucional, é preciso que a aceitem enquanto tal. Direito que só se impõe pela força é algo que equipara o homem a algo pior que muitos animais não humanos, ou, para usar uma metáfora de Arnaldo Vasconcelos (2001, p. 93), como o *jumento do verdureiro*, que “para andar, ou parar, ou retroceder no caminho tem de ver o movimento do chicote ou ouvir o silvar dele em sua proximidade”.

Para que as pessoas vejam no conjunto de normas que integra o Direito Tributário essa realidade institucional, que elas cumprem porque reconhecem como Direito, e não apenas por conta da força de quem impõe sua obediência, é preciso que o Direito tenha um fundamento ético. Por mais vaga e subjetiva que seja a compreensão que se tenha da palavra ética, não se pode negar, em razão do que foi dito, que é preciso que as normas que existam correspondam, na máxima medida possível, às normas que as pessoas que a elas se submetem gostariam que existissem. Daí dizer-se que uma legislação que estabelecesse tributação mais justa (ideal) seria, independentemente de aparatos repressivos, dotada de maior eficácia, sendo essa, por si só, já uma razão para que seja investigada e buscada.

No entanto, tem pouco significado dizer-se que a legislação que estabelecesse uma tributação ideal seria, independentemente da atuação de um aparato coercitivo, dotada de maior grau de eficácia. De fato, pode-se objetar: ideal para quem? Uma teoria segundo a qual o tributo ideal seria aquele com alíquota “x”, incidente sobre base “y”, certamente seria contestada com a ponderação de que tal forma de tributação seria ideal para quem a imaginou, mas não necessariamente para quem se submeteria a ela. Além disso, a perfeição de uma forma de tributação poderia ser inteiramente inutilizada dependendo de como fossem utilizados os recursos arrecadados, uma consequência óbvia do fato de que a tributação não se justifica em si mesma, existindo sempre *para que* alguma finalidade seja alcançada.

2 JUSTIÇA, CONSENSO E LEGITIMAÇÃO. IDEAL PARA QUEM?

Os aspectos suscitados no item anterior conduzem, diretamente, a discussões pertinentes ao tema da justiça e à possibilidade de ele ser submetido a uma análise científica, ou, pelo menos, passível de crítica intersubjetiva.

Naturalmente, os propósitos deste artigo não permitem que, nele, discuta-se em profundidade em torno das mais variadas concepções filosóficas de justiça e equidade, ou sobre as concepções de filosofia política em torno do papel do Estado. Entretanto, exame das ideias dos filósofos que, ao longo da História, ocuparam-se da Ética, ou da Filosofia Moral, e da Filosofia Política – que não passa da Filosofia Moral para um número grande de pessoas (SHAPIRO, 2006) – revela que todos eles partem, como premissa, de uma concepção de ser humano. Uma antropologia filosófica, portanto, está na base de qualquer estudo a respeito do que seja certo e errado, e das razões que as pessoas têm para agir da forma correta.

Jeremy Bentham (1996, *passim*), por exemplo, um dos principais expoentes do utilitarismo, defende que o critério para identificar uma conduta como justa, ou correta, é a maximização da felicidade. O que traz a maior felicidade para o maior número de pessoas é o certo a ser feito. Isso porque parte da premissa de que o ser humano é um animal que naturalmente vive em busca do prazer e da felicidade, e tem aversão à dor e ao sofrimento.

Kant, por sua vez, um dos principais críticos do utilitarismo, e autor de um dos mais importantes sistemas de Filosofia Moral do ocidente, constrói toda a sua teoria sobre a premissa de que o ser humano, diferentemente dos outros animais e entes existentes na natureza, é dotado de liberdade, assim entendida não propriamente a possibilidade de escolher por quais meios atingir os fins que a natureza lhe impõe (v.g. comer arroz em vez de macarrão, para matar a fome), que outros animais também têm, mas a aptidão de escolher os próprios fins a serem perseguidos, às vezes até em oposição a que seus impulsos naturais indicam (*p.ex.*, não comer, mesmo estando com fome, para, no longo prazo, otimizar a saúde ou a aparência física). Isso confere ao ser humano o caráter de *sujeito*, dotado de livre-arbítrio, e não de mero objeto, donde se deduzem máximas como a de que as pessoas devem ser sempre tratadas como fins em si mesmas (sujeitos) e nunca como meros meios (objetos), além do conhecido imperativo categórico, segundo o qual o correto a fazer não é necessariamente o que traz felicidade ao maior

número de pessoas, mas aquilo que pode ser transformado em máxima universal, ou seja, todos poderiam agir da mesma forma (KANT, 2003).

Mas, como afirmado, não se pretende alongar o presente texto com incursões nos vários sistemas de Filosofia Moral. Os exemplos citados servem apenas para mostrar que toda concepção do que seja certo ou errado, bom ou ruim, envolve, necessariamente, uma concepção a respeito da natureza do ser humano. Diante disso, na contemporaneidade, não causa surpresa que as principais contribuições para o estudo desse tema sejam oriundas da biologia, da neurologia, da psicologia e das ciências cognitivas, quando se interseccionam no fértil estudo da mente humana e dão origem ao rótulo unificador de *neurociência*.

A biologia tem mostrado, de forma contundente, que os *sentimentos morais* de empatia, cooperação, solidariedade e equidade foram naturalmente selecionados, não apenas no ser humano, mas em alguns outros mamíferos superiores que vivem em grupos, como lobos, golfinhos, e principalmente primatas como chimpanzés e bonobos (WAAL, 1996). Entre muitos outros animais é comum o sentimento de proteção à prole (*kin selection*), pela óbvia razão de que essa é a forma mais imediata de perpetuação dos genes, mas entre tais mamíferos, a vantagem propiciada pela formação de grupos selecionou naturalmente aqueles indivíduos dotados de características que favorecem a vida em grupo, dentre as quais se destacam os sentimentos morais (GREENE, 2013).

Há experimento que se tornou célebre, exibido em palestra ministrada por Frans de Waal no TED¹, que é bem ilustrativo dessa ideia. Nele, duas macaco-prego fêmeas são solicitadas a realizar a mesma tarefa, mas são "remuneradas" de forma desigual. Uma recebe pequenos pedaços de pepino, e, a outra, uvas. A que recebe pepinos fica satisfeita, e poderia passar o dia inteiro realizando a mesma tarefa e sendo recompensada com os pepinos. O problema surge quando ela vê a colega ser remunerada, pela mesma tarefas, com uvas, algo por elas considerado bem mais saboroso. A "injustiçada" chega a testar a pedra, para ver se a tarefa que desempenha é mesmo igual à desempenhada pela colega, ou seja, para aferir se há alguma justificativa para o tratamento desigual, tendo notável e engraçada reação quando percebe estar sendo injustamente preterida.

¹ TED (www.ted.com) é uma instituição sem fins lucrativos que tem por finalidade divulgar ideias consideradas importantes. A sigla deriva das palavras *Technology, Entertainment, Design*. O trecho do vídeo com o experimento citado no texto pode ser assistido em <http://youtu.be/IKhAd0Tyny0>

No ser humano, que também nutre tais sentimentos, a seleção de características que favorecem a vida em grupo viabilizou o surgimento de mecanismos ainda mais sofisticados, como um sistema neurológico mais complexo, e, com ele, a linguagem, propiciando que se teorize em torno dos referidos sentimentos morais, e, mais importante, que se construam instituições sociais destinadas a dar-lhes efetividade. Surge, assim, o Direito, que não tem, porém, como se desligar inteiramente dessa sua origem. Disposições jurídicas que contrariem frontalmente sentimentos morais serão, com maior probabilidade, desrespeitadas. Caso se fundamentem no medo, na força e na coação, e não na convicção de que são boas para a manutenção da harmonia social – razão, de resto, para o próprio surgimento dos sentimentos morais – elas, além de brutalizarem o homem, serão, no dizer de Pontes de Miranda, *apenas uma revolução que se retarda*. (MIRANDA, 2000, v.3, p. 116)

Poder-se-ia objetar, diante da pretensão de se estudar e considerar aspectos éticos ou morais no trato de questões jurídicas, que tais aspectos são sempre muito subjetivos e emocionais, não podendo ser estudados cientificamente à míngua da possibilidade de se fazerem afirmações objetivas em torno deles.

Note-se, porém, que mesmo quando há divergência entre questões morais, as pessoas apresentam, ou pelo menos podem ser capazes de apresentar, *razões* para justificar seus pontos de vista discrepantes. Não se apresentam razões para convencer alguém que sorvete de baunilha é mais gostoso que sorvete de morango, ou que o azul é mais bonito que o amarelo, mas se apresentam razões para convencer alguém que o aborto deve ser, ou não, criminalizado, o que, mesmo sem entrar nessa discussão aqui, revela que não são temas assim inteiramente subjetivos como ocorre no caso do gosto por sorvetes ou cores (BENN, 1998, p. 5).

Além disso, também no âmbito das ciências naturais, e até da Física, há divergência. Não só motivada por pessoas intransigentes e dogmáticas desprovidas de qualquer base científica, como é o caso dos que negam a evolução das espécies e dizem que os fósseis de dinossauros são a prova de que alguns animais não conseguiram subir na Arca de Noé, mas entre os próprios especialistas, como físicos que divergem sobre a extensão e a forma do universo, por exemplo (ZIMMERMAN, 2010, p. 26; TERSMAN, 2006, p. XI). Isso não significa que inexista um mínimo de intersubjetividade, a permitir um debate racional em torno de tais ideias. Tampouco significa que se deva, em tais terrenos, abandonar a ideia de verdade e o propósito honesto de

alcançá-la (MARCONI, 2007, p. 50; RESCHER, 2003, p. 83; HAACK, 2011, p. 228; FAZZALARI, 2006, p. 61).

Finalmente, é preciso lembrar que a existência de controvérsia em relação a certos assuntos não quer dizer que não existam temas em torno dos quais o consenso seja possível. Muitas vezes não é necessário, por exemplo, saber qual é a "justiça ideal", se a kantiana ou a utilitarista, ou a aristotélica, ou qualquer outra, para se concluir que determinada situação vivida é injusta. Amartya Sen (2009, p. 104) utiliza para demonstrá-lo a chamada "metáfora da sauna". Para ele, discutir "ideais de justiça" diante de certas injustiças flagrantes de nossa sociedade, ou recusar o enfrentamento dessas injustiças sob a consideração de que a justiça ideal é de impossível determinação consensual, é algo semelhante a termos algumas pessoas trancadas dentro de uma sauna, cujo termostato está localizado do lado de fora. Desesperadas com um calor insuportável dentro da sauna, essas pessoas começam a gritar para que alguém as ajude. Um sujeito que por acaso passava pelo lado de fora ouve os gritos e se dirige à sauna, mas, com a mão sobre o termostato, afirma que só poderá ajustar a temperatura dentro da sauna, que já passa dos 50 graus, quando os que estão dentro dela trancados decidirem qual seria a temperatura *ideal*.

Nessa ordem de ideias, da mesma forma como não se precisa decidir se a temperatura "ideal" é 18, 21 ou 22 graus positivos para se saber que é necessário reduzir o calor de 50 graus dentro da sauna, em muitos casos não é preciso saber qual é a concepção "ideal" de tributação para se concluir que determinado sistema tributário, ou, dentro de um sistema tributário, determinada forma de tributação ou manifestação do poder de tributar, é desigual, iníqua e injusta e precisa ser remediada.

Por outro lado, eventual controvérsia em torno das qualidades de determinada forma de tributação, ou de sua maior ou menor proximidade com uma tributação considerada ideal, deve ser equacionada à luz da noção que as pessoas tributadas têm do que seria ideal. E é até lógico que seja assim, se se pretende, entre outras coisas, com uma tributação ideal, aumentar a eficácia das normas que a instituem, a qual depende, em primeiro lugar, da observância, ou da adesão espontânea, por parte dos contribuintes. Daí falar-se, atualmente, em princípios de *legitimação*, os quais conduzem a uma tributação considerada ideal *pela sociedade que a ela se submete*. Em vez de defender-se, predominantemente, uma tributação sobre esta ou aquela base, ou por esta ou aquela alíquota, tem-se defendido, mais recentemente, que a tributação seja estabelecida por

meios democráticos, havendo efetiva representação da sociedade não apenas na elaboração das leis disciplinadoras da relação tributária, mas também nas decisões referentes à aplicação dos gastos correspondentes. E mais: que ela seja levada a cabo com o uso de meios que favoreçam a sua aceitação, como técnicas transparentes, animadas por princípios como o da boa-fé, da confiança e da segurança jurídica.

Ademais, tributos instituídos democraticamente tenderão a ser mais justos, ou, pelo menos, adequados a quem os paga, evitando que uma classe os atire sobre as outras e extraia para si os benefícios obtidos com o produto da arrecadação. Se todos decidem como tributar e como gastar, isso é evitado. Esse é o entendimento de Baleeiro, que afirma que a tributação, como fato político, está

[...] visceralmente ligada à luta de classes por ser este elemento subjacente do fenômeno da conquista e manutenção do poder. Ontologicamente considerada, a Política tem por objeto o estudo do poder como fenômeno social. Tributar – exigir dinheiro sob coação – é uma das manifestações do exercício do poder. A classe dirigente, em princípio, atira o sacrifício às classes subjugadas e procura obter o máximo de satisfação de suas conveniências com o produto das receitas. Em um país governado por uma elite de fazendeiros, por exemplo, é pouco provável que o imposto de renda sobre proventos rurais seja aplicado com o rigor com que atinge os demais rendimentos e bens. Foi o que fizeram a nobreza e o clero por toda a parte. Mais tarde, quando as despojou do poder político, a burguesia preferiu sistemas tributários que distribuíssem a carga fiscal predominantemente sobre o proletariado. É a fase do apogeu dos impostos reais, como o de consumo. (BALEIRO, 2010, p. 231-232)

É, portanto, possível defender uma tributação que seja consentida, democrática, que observe os princípios de legitimação, que decorra do princípio da solidariedade, bem como que respeite a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, cujos contornos serão delineados nos tópicos seguintes.

3 PRINCÍPIOS DE LEGITIMAÇÃO

Para que a tributação seja legítima, ou assim seja considerada por quem a ela se submete, é preciso que ela seja calcada em uma legislação clara e acessível, bem como cobrada em relações fundadas na lealdade, na boa-fé e na transparência. São, na visão de Ricardo Lobo Torres (2006, p. 225), os princípios de legitimação que fazem com que o ônus tributário seja aceito por quem a ele se deve submeter, incrementando consideravelmente a eficácia das normas correspondentes, que não se podem apoiar – nem devem – apenas, ou predominantemente, na repressão.

Conforme afirma Torres (2006, p. 225-226), o poder de tributar encontra sua justificativa fora de si, legitimando-se pelo equilíbrio entre a liberdade e o consentimento. Ainda segundo esse autor, o poder de tributar se legitima pela constitucionalização da liberdade, da justiça e da segurança, com a intermediação da razoabilidade, da ponderação, da igualdade, da transparência, da eficiência, da simplificação, da clareza e da proteção da concorrência fiscal, além disso, com a concretização dos princípios de direitos humanos (propriedade e trabalho), de justiça (capacidade contributiva) e de segurança (legalidade e consentimento), que o limitam.

Portanto, cabe ao Estado agir, em sua atividade financeira, com clareza e transparência, tanto na legislação tributária arrecadatória quanto no gasto público, quando da elaboração do orçamento e controle de sua execução. Vale salientar que sem clareza e simplicidade não se obtém a tributação segundo a capacidade contributiva e a solidariedade, uma vez que a legislação obscura leva, muitas vezes, à injustiça fiscal. Quanto ao gasto, sua consideração é imprescindível, tendo sido a absoluta separação entre Direito Financeiro e Direito Tributário que levou este último a se transformar em um Direito “Arrecadador”, como nota James Marins (MARINS, 2009, *passim*), despreocupado com os fins a que se destina a tributação. Esses fins, porém, são imprescindíveis para que se afira a adequação, a necessidade e a não excessividade do tributo que lhe serve de meio. Não é preciso muito esforço para concluir que a forma mais equânime de instituição e arrecadação de tributos pode ter todos os seus méritos destruídos com a equivocada aplicação do que for arrecadado.

Dessa forma, é possível perceber que uma tributação democrática, que observe os princípios de legitimação, que decorra do princípio da solidariedade, bem como que respeite a capacidade contributiva e a extrafiscalidade, seria dotada de maior eficácia, além de tornar factível uma sociedade livre, justa e solidária, conforme determina a Constituição Federal.

4 TRIBUTAÇÃO, EFICIÊNCIA E SOLIDARIEDADE

Para se obter uma tributação ideal, além de se observar os princípios de legitimação, faz-se necessário, como dito, analisar o *gasto* ou a *destinação* dada aos recursos com ela obtidos, que devem procurar sempre realizar os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, em especial, a redução das desigualdades sociais, garantido o desenvolvimento nacional.

Apesar de haver um consenso acerca da importância da concretização dos direitos fundamentais, para a máxima efetividade do princípio da dignidade da pessoa humana, o que leva

indubitavelmente à redução das desigualdades sociais, não se pode esquecer de que essa concretização somente se revela possível com o cumprimento do dever de pagar tributos, que, por sua vez, é sustentado no princípio da solidariedade social.

Paul Hugon, nas décadas de quarenta e cinquenta, já defendia que:

[...] ninguém contesta ser o Estado obrigado, na época atual, a estender sua atividade muito além da simples proteção: ora pela teoria do lucro o ônus do imposto recairia, neste caso sobre o cidadão que recebe do poder público as maiores e mais importantes vantagens. Em outros termos, seria o mesmo que tributar mais pesadamente o fraco ou o pobre, pois é este que comumente é o grande beneficiário da ação pública nos domínios da instrução, da Previdência Social, da Proteção do trabalho, da Higiene, etc. Seria ir assim, contra o princípio da solidariedade natural e social que impõe aos fortes o dever de auxiliar os fracos. (HUGON, 1951, p. 17)

Como se vê, o princípio da solidariedade social implica que aquele que detém maior capacidade econômica colabore com parcela mais significativa da carga tributária. Ainda acerca do tema, Nabais explica que a solidariedade se refere à relação ou sentimento de pertencer a um grupo ou formação social, dentre os quais sobressai o Estado. Em suas palavras:

[...] a solidariedade pode ser entendida quer em sentido objetivo, em que se alude à relação de pertença e, por conseguinte, de partilha e de co-responsabilidade que liga cada um dos indivíduos à sorte e vicissitudes dos demais membros da comunidades, quer em sentido subjetivo e de ética social, em que a solidariedade exprime sentimento, a consciência desse mesma pertença à comunidade. (NABAIS, 2005, p. 112)

Essa concepção de solidariedade social vincula a ideia de deveres fundamentais que, apesar de abandonada pelo individualismo contemporâneo, deve ser retomada e entendida, pois a sociedade será cada vez mais harmônica, na medida em que a preocupação de cada um com o destino dos outros for cada vez mais intensa.

A ideia de solidariedade social se evidencia exatamente quando se examina o dever fundamental de pagar tributos. Consoante entende Buffon (2009, p. 86), nos períodos dos Estados Absolutista e Liberal, o cumprimento do dever de pagar tributo se orientava para conservação do Estado, não havendo uma fundamentação ética ou moral para a obrigação tributária. No entanto, com o advento dos Estados Social e Democrático de Direito, o dever de contribuir com os gastos públicos passou a ter conteúdo solidário, sendo instrumento a serviço das políticas sociais e econômicas do Estado redistribuidor.

Dessa forma, é fácil perceber a relevância do dever fundamental de pagar tributo, pois sem ele o próprio papel do Estado resta inviabilizado, uma vez que não é possível imaginar uma sociedade organizada sem que existam recursos financeiros para fazer frente aos seus custos, em

especial quando a sociedade se propõe a garantir a todos uma existência digna, o que passa pela realização dos direitos sociais, econômicos e culturais, fato que demanda uma gama expressiva de recursos.

Para Contipelli (2010, p. 194), a concepção de Estado Democrático de Direito exige uma postura ativa perante o contexto social, encarregando o Estado do cumprimento de metas que manifestam o projeto de bem comum, pautado na ideia de solidariedade, necessitando, para o atendimento das demandas sociais, da obtenção de recursos provenientes da arrecadação de tributos, que, resumidamente, consiste em um dever de colaboração atribuído aos membros da comunidade de levar parcela de suas riquezas aos cofres públicos, o que se justifica como forma de participação no alcance dos objetivos fundamentais da República.

Nessa perspectiva, Dworkin, referindo-se à importância da tributação como instrumento para a realização dos ideais de liberdade e igualdade inerentes à dignidade humana, afirma que:

Taxes are the principal mechanism through which government plays this distributive role. It collects money in taxes at progressive rates so that the rich pay a higher percentage of their income or wealth than the poor, and it uses the money it collects to finance a variety of programs that provide unemployment and retirement benefits, health care, aid to children in poverty, food supplements, subsidized housing, and other benefits. (DWORKIN, 2006, p. 92)

Aliás, como lembram Thomas Nagel e Liam Murphy, mesmo se a tributação for vista sob um prisma eminentemente retributivo, e não solidário, a aplicação dos valores arrecadados na consecução de direitos sociais, ou na promoção da melhoria das condições ou das oportunidades das pessoas mais pobres, será medida necessária. Isso porque, mesmo para quem defende a posição ultraliberal de que o papel do Estado é apenas o de assegurar a ordem no plano interno e externo, com polícia, exército e Judiciário, mais escolas podem implicar, com maior eficiência até, a menor necessidade de polícia (MURPHY; NAGEL, 2005, p. 114 e ss). Além disso, seja na polícia, seja em escolas, o destino dado ao valor arrecadado está diretamente relacionado à legitimidade do poder público em exigí-lo, como há muito denuncia, por exemplo, Eça de Queiroz (QUEIROZ, 2000, *passim*).

Ressalte-se, ademais, que a Constituição Federal de 1988 instituiu um Estado Democrático de Direito, que tem como marca fundamental a busca de uma igualdade substancial, não meramente formal, o que resta evidente da análise dos artigos 1º e 3º, incisos I e III, tornando imperiosa a necessidade de se buscar o equilíbrio social, mediante a redução das desigualdades.

Essa ideia de igualdade material, peculiar ao Estado Democrático de Direito, liga-se, indubitavelmente, ao princípio da dignidade da pessoa humana, conforme expõe Buffon (2009, p. 113):

Essa nova acepção de igualdade está a exigir do Estado não apenas que, formalmente, trate os iguais como iguais e os desiguais como desiguais, mas também que aja no sentido de que as desigualdades econômicas e sociais, que produziram essas diferenças, sejam combatidas, minimizadas e eliminadas. Ou seja, o tratamento formalmente desigual deve visar à redução das desigualdades fáticas ou materiais, o que equivale a uma nova concepção de justiça, a qual sempre esteve vinculada a ideia de igualdade.

Dentro dessa concepção, portanto, a igualdade tributária deve ser pensada a partir da ideia de que o Estado brasileiro somente se legitima se visar a substancializar a igualdade fática, devendo, para tanto, a tributação ser adequadamente implementada com o objetivo de servir como instrumento do referido fim maior do Estado, com respeito à dignidade humana e concretização dos direitos fundamentais.

Nesse sentido, a tributação é um relevante meio não apenas de mudança social, mas de uma mudança social que se pode prestar à implementação de uma sociedade mais justa, entendida essa como aquela que seria escolhida na “posição original” de John Rawls (1997), ou aquela que se aproxima o mais possível daquilo que seus membros desejam, proximidade que será tanto maior quanto maior for a proteção à liberdade e a promoção da igualdade, em um ambiente democrático (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 212).

Vale lembrar que a concretização dos direitos fundamentais é um processo inter-relacionado, considerando as marcas de interdependência e indivisibilidade que os caracteriza, no que se revela que os direitos ditos de primeira dimensão dependem dos direitos de segunda e terceira dimensão, e vice-versa. No campo tributário, é facilmente perceptível a presença dos direitos fundamentais de primeira dimensão como limitadores do poder de tributar estatal. No que diz respeito aos direitos fundamentais de segunda e terceira dimensão, por outro lado, visualiza-se que eles dependem de um sistema tributário com eles comprometido, para sua concretização, tendo em vista que o Estado é o seu principal devedor.

Assim, garantir o cumprimento dos direitos fundamentais, em especial os direitos sociais, é condição de concretização da promessa constitucional de tratar todos com igual dignidade, requisito para que sejam reconhecidos a democracia substancial e o Estado Democrático de Direito, instituídos pela Constituição cidadã. Longe de isso implicar um aumento do poder estatal

de cobrar tributos, supostamente fundados no dever de solidariedade social, há maior controle ou limitação desse poder, pois os tributos são legitimamente arrecadados *porque devem ser* destinados a tais finalidades. Tem-se limitação adicional, de cunho positivo, e não o afrouxamento das pré-existentes, até porque, de mais a mais, o dever fundamental de pagar tributos implica, obviamente, o dever de pagá-los *quando forem devidos*.

Pode-se sustentar, portanto, que a tributação ideal deve ser instrumento apto à concretização dos direitos fundamentais, sendo possível, por meio dela, dar máxima eficácia ao princípio da dignidade da pessoa humana, desde que haja a adequação da carga tributária à efetiva capacidade econômica do cidadão.

Para tanto, faz-se imprescindível compreender o denominado princípio da capacidade contributiva, conforme será discutido a seguir.

5 ADEQUAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO À CAPACIDADE CONTRIBUTIVA E À EXTRAFISCALIDADE

Como já afirmado, o Estado precisa, por meio da tributação, obter daqueles cidadãos dotados de capacidade contributiva os recursos necessários às atividades destinadas ao oferecimento de iguais oportunidades para todos (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 211).

Faz-se necessário, assim, enfrentar a tortuosa questão acerca da real compreensão do princípio da capacidade contributiva, que, para muitos, estaria albergado na literalidade do disposto no § 1º, do artigo 145 da Constituição do Brasil, assim transcrito:

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.

Nos termos defendidos por Buffon (2009, p. 175), deve-se, primeiramente, ter em mente a diferença ontológica entre texto e norma, para somente, assim, perceber que restringir a discussão acerca da interpretação do dispositivo mencionado é hermeneuticamente inadequado. Em suas palavras:

O princípio da capacidade contributiva, diferentemente do que sustentam muitos, não está fundamentado no §1º do art. 145 da CF/88. Ele decorre do caráter do modelo de Estado constituído pela Carta brasileira de 1988 (Estado Democrático de Direito), o qual está alicerçado nos princípios da dignidade da pessoa humana, da igualdade substancial e da solidariedade. Isto é, não há de se falar em Estado Democrático de Direito, se esse

não tiver como objetivo a redução das desigualdades sociais, a construção de uma sociedade solidária, que esteja apta a assegurar igual dignidade a todos os seus membros.

Desse entendimento não parece discrepar Torres (2005, p. 300-301), ao afirmar que a “legitimação do princípio da capacidade contributiva é pragmática e ocorre com a intermediação dos princípios da igualdade, ponderação, razoabilidade, transparência e responsabilidade”, defendendo ainda que a solidariedade entre os cidadãos deve fazer com que a carga tributária recaia sobre ricos, aliviando-se a incidência sobre os mais pobres e dela dispensando os que estão abaixo do nível de sobrevivência.

Concretiza-se, diante dessa fórmula, o princípio da igualdade, uma vez que, tributando os cidadãos de acordo com a capacidade contributiva em suas três dimensões (mínimo existencial, progressividade e seletividade), podem-se viabilizar a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fundada na dignidade da pessoa humana (ÁVILA, 2008, p. 370).

Como a tributação somente pode recair sobre as parcelas do rendimento que excederem ao valor das despesas necessárias à própria subsistência, sob pena de se ferir a dignidade humana, deve-se garantir o denominado “mínimo existencial”. Nesse sentido, Torres (2005, p. 305) afirma que “a tributação também não pode incidir sobre o mínimo necessário à sobrevivência do cidadão e de sua família em condições compatíveis com a dignidade humana”.

Por outro lado, o mínimo existencial está diretamente vinculado à cláusula de progressividade dos direitos sociais, econômicos e culturais oriunda do Pacto Internacional relativo aos Direitos Econômicos, Sociais e Culturais de 1966 (PIDESC), ratificado pelo Estado brasileiro, que busca o progresso constante dos direitos ali protegidos. Logo, se o instrumento visa à constante progressão, a partir de uma cláusula de progressividade, deduz-se que a regressão deve ser proibida.

Da mesma forma, o art. 26 da Convenção Americana sobre Direitos Humanos (1969), complementado pelo art. 1º do Protocolo de San Salvador Adicional à Convenção Americana sobre Direitos Humanos em Matéria de Direitos Econômicos, Sociais e Culturais (1988), assegura o “desenvolvimento progressivo” dos direitos econômicos, sociais e culturais.

Dentro desse contexto, a doutrina entende que dessa obrigação de progressividade na implementação dos direitos econômicos, sociais e culturais, emana uma “cláusula de proibição de

retrocesso social”, sendo, portanto, vedado ao Estado retroceder na implementação destes direitos, na medida de sua máxima disponibilidade financeira (PIOVESAN, 2007, p. 178). Referida disponibilidade, portanto, reforça a necessidade do dever fundamental de pagar tributos e da solidariedade, na medida em que a implementação desses direitos fundamentais demanda uma prestação onerosa do Estado.

Cabe ressaltar, entretanto, que a chamada “cláusula da reserva do possível” não pode ser utilizada como óbice para a efetivação do núcleo mínimo dos direitos sociais, denominado de mínimo existencial, conforme lição de Sarlet (2002, p. 148).

Vislumbra-se também o alcance da capacidade contributiva a partir da utilização da progressividade tributária, que é justificável por dispensar tratamento desigual a favor dos economicamente mais fracos, de forma compatível com o princípio da igualdade, haja vista que as alíquotas dos impostos serão maiores, quanto maior for a renda obtida.

Em relação ao imposto de renda, por exemplo, o estabelecimento de um maior número de alíquotas e uma ampliação do limite de isenção fariam com que esse tributo atingisse de forma mais significativa pessoas dotadas de efetiva capacidade contributiva, realizando a igualdade material no âmbito do custeio de gastos públicos (MACHADO SEGUNDO, 2010, p. 215).

No que se refere aos tributos indiretos, a adequação ao princípio da capacidade contributiva pode se dar por meio da seletividade (TIPKE; YAMASHITA, 2002, p. 107), com a aplicação de alíquotas variáveis conforme a essencialidade dos bens ou produtos, recaindo de forma mais pesada sobre produtos considerados suntuosos e luxuosos, e, por conseguinte, de modo mais brando sobre produtos essenciais.

É ainda de se destacar que, na hipótese de o tributo não se prestar à graduação segundo a capacidade econômica do contribuinte, impõe-se a aplicação de extrafiscalidade, possibilidade em que o Estado utiliza a tributação como instrumento de intervenção na sociedade, estimulando ou desestimulando comportamentos. Isso não significa que o Estado não irá arrecadar, mas o intuito não é meramente arrecadatário, conforme se extrai da lição de Nabais (2009, p.52):

A extrafiscalidade traduz-se no conjunto de normas que, embora formalmente integrem o direito fiscal, tem por finalidade principal ou dominante a consecução de determinados resultados econômicos ou sociais através da utilização do instrumento fiscal e não a obtenção de receitas para fazer face às despesas públicas. Trata-se assim de normas (fiscais) que, ao preverem uma tributação, isto é, uma ablação ou amputação pecuniária

(impostos), ou uma não tributação ou uma tributação menor à requerida pelo critério da capacidade contributiva, isto é, uma renúncia total ou parcial a essa ablação ou amputação (benefícios fiscais), estão dominadas pelo intuito de actuar directamente sobre os comportamentos económicos e sociais dos seus destinatários, desincentivando-os, neutralizando-os nos seus efeitos económicos e sociais ou fomentando-os, ou seja, de normas que contém medidas de política económica e social.

Nesse sentido, Humberto Ávila afirma que, quando os tributos se destinarem a atingir uma finalidade extrafiscal, considerando fins económicos ou sociais, a medida de comparação não será a capacidade contributiva. Segundo o autor, “como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos a eles exteriores, e a tributação baseia-se numa finalidade estranha à própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade afastam-se para consubstanciar duas realidades empiricamente discerníveis” (ÁVILA, 2009, p. 161-162). Para ele, então, quando houver a instituição de tributo com finalidade extrafiscal, a tributação se submete ao controle de proporcionalidade, exigindo que a medida seja adequada, necessária e proporcional em sentido estrito.

Desta feita, tanto a conjuntura quanto a estrutura económica passam a cobrar medidas corretivas por parte do Estado, a fim de que a tributação seja não só um instrumento para obtenção de receita para a respectiva despesa pública, mas também um agente que provoque modificações deliberadas nas estruturas sociais.

A tributação extrafiscal é considerada, de acordo com Falcão (1981, p. 47), como um “fenômeno que caminha de mãos dadas com o intervencionismo do Estado, na medida em que é ação sobre o mercado e a, antes sagrada, livre iniciativa.”

A compostura da legislação de um tributo pode, assim, vir pontilhada de providências no intuito de prestigiar certas situações, tidas como social, política ou economicamente valiosas, às quais o legislador dispensa tratamento mais confortável ou menos gravoso. A extrafiscalidade é, portanto, um dos valores finalísticos que o legislador imprime na lei tributária, manipulando categorias jurídicas postas à sua disposição na perseguição de objetivos alheios aos meramente arrecadatórios (CARVALHO, 2004, p. 230-231).

É importante destacar que, apesar de a extrafiscalidade ser uma fórmula jurídico-tributária para a obtenção de metas que prevalecem sobre os fins simplesmente arrecadatórios de recursos monetários, o regime que dirige referida atividade deve ser o próprio das exações

tributárias. Deve o legislador guiar-se pelos parâmetros previstos na Constituição Federal, respeitando os limites da competência impositiva e dos princípios que regem a matéria.

Com o Estado Democrático de Direito, a importância da tributação foi ampliada, em cuja sustentação está a norma jurídica estatal. Na estrutura da norma jurídica, conforme lição de Bobbio (2007, p. 44-45), mesmo sem comprometer a disjunção, existe lugar para a sanção recompensatória, esta que é um dos principais instrumentos de extrafiscalidade.

Dessa forma, percebe-se que a tributação ideal, desde que observe os princípios de legitimação, seja adequada à capacidade contributiva, entendida como aquela adequadamente progressiva, seletiva, que não atinja o mínimo existencial e que, além disso, utilize a extrafiscalidade para estimular e desestimular comportamentos constitucionalmente adequados, pode viabilizar a redução das desigualdades sociais e a construção de uma sociedade livre, justa e solidária, fundada na dignidade da pessoa humana, fazendo com que as pessoas a ela submetida cumpram suas disposições porque a reconhecem como Direito, e não apenas por conta da força de quem impõe sua obediência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

As discussões em torno da legitimidade e da legalidade da norma jurídica tributária reforçam a necessidade de as pessoas verem no conjunto normativo que integra o Direito Tributário uma realidade institucional, cujo cumprimento deve ocorrer não apenas por conta da força de que impõe sua obediência, mas principalmente por reconhecer nessas normas o Direito, enquanto instrumento de convivência social.

É preciso perceber que as normas que existem em uma determinada comunidade devem corresponder, na máxima medida possível, às normas que as pessoas que a elas se submetem gostariam que existissem e que retratem os ideais daquela comunidade, uma vez que o Direito não pode ser visto puramente em sua dimensão normativa, mas também axiológica e política.

Dentro dessa perspectiva, o estudo do Direito Tributário não pode mais ser isolado de outras áreas do Direito, tampouco de outros saberes da Ciência, como é o caso da Economia, das Finanças e, ainda, da própria Filosofia. Ele deve ser dinâmico, social e dialógico, a fim de que possa efetivamente captar os anseios de uma determinada comunidade. Daí dizer-se que uma legislação que estabeleça tributação ideal, considerada essa como democrática, que observe os princípios de legitimação, que decorra do princípio da solidariedade, bem como que respeite a

capacidade contributiva e a extrafiscalidade, seria dotada de maior eficácia, além de tornar factível uma sociedade livre, justa e solidária.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BENN, Piers. **Ethics**. London: UCL, 1998.
- BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 17. ed. Atualizada por Hugo de Brito Machado Segundo. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BENTHAN, Jeremy. **Principles of morals and legislation** (1789). New York: Oxford University Press, 1996.
- BOBBIO, Norberto. **Da estrutura à função: novos estudos de teoria do direito**. Tradução de Daniela Beccacia Versiani. São Paulo: Manole, 2007.
- BUFFON, Marciano. **Tributação e dignidade humana: entre os direitos e deveres fundamentais**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CONTIPELLI, Ernani Paula. **Solidariedade social tributária**. Coimbra: Almedina, 2010.
- DWORKIN, Ronald. **Is democracy possible here? Principles for a new political debate**. Princeton University Press: Princeton, 2006.
- FALCÃO, Raimundo Bezerra. **Tributação e mudança social**. Rio de Janeiro: Forense, 1981.
- FAZZALARI, Elio. **Instituições de direito processual**. Tradução de Elaine Nassif. Campinas: Bookseller, 2006.
- GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- GUTMANN, Daniel. Du droit a la philosophie de l'impôt. **Archives de philosophie du droit**. L'impôt. Tome 46. 2002.
- GREENE, Joshua. **Moral Tribes**. New York: Penguin, 2013.
- HAACK, Susan. **Manifesto de uma moderada apaixonada**. Ensaio contra a moda irracionalista. Tradução de Rachel Herdy. Rio de Janeiro: Loyola, 2011.
- HUGON, Paul. **O Imposto: Teoria moderna e principais sistemas**. 2. ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1951.
- KANT, Immanuel. **Fundamentação da metafísica dos costumes**. Tradução de Edison Bini. São Paulo: Edipro, 2003.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Fundamentos do direito**. São Paulo: Atlas, 2010.
- MARCONI, Diego. **Per la verità. Relativismo e Filosofia**. Torino: Einaudi, 2007.
- MARINS, James. **Defesa e vulnerabilidade do contribuinte**. São Paulo: Dialética, 2009.

- MIRANDA, F.C. Pontes de. **Sistema de ciência positiva do direito**. Campinas: Bookseller, 2000. v. 3.
- MURPHY, Liam; NAGEL, Thomas. **O mito da propriedade**: os impostos e a justiça. Tradução de Marcelo Brandão Cipolla. São Paulo: Martins Fontes, 2005.
- NABAIS, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**: contributo para a compreensão do estado fiscal contemporâneo. Coimbra: Livraria Almedina, 2009.
- _____. Solidariedade Social, Cidadania e Direito Fiscal. In: GRECO, Marco Aurélio; GODOI, Marciano Seabra de (coord.). **Solidariedade Social e Tributação**. São Paulo: Dialética, 2005.
- PIOVESAN, Flávia. **Direitos humanos e o direito constitucional internacional**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- POPPER, Karl. **Em busca de um mundo melhor**. Tradução de Milton Camargo Mota. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- QUEIROZ, Eça. A legitimação do imposto. In: VASQUES, Sergio (compilador). **Eça e os Impostos**. Coimbra: Almedina, 2000.
- RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Tradução de Almiro Pisetta e Lenita M. R. Esteves. São Paulo: Martins Fontes, 1997.
- RESCHER, Nicholas. **Epistemology**- An Introduction to the Theory of Knowledge. Albany: State University of New York Press, 2003.
- SARLET, Ingo Wolfgang. **Dignidade da pessoa humana e direitos fundamentais na Constituição Federal de 1988**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2002.
- SEARLE, John R. **Libertad y neurobiología**. Tradução de Miguel Candel. Barcelona: Paidós, 2005.
- SEN, Amartya. **The idea of justice**. Cambridge, Massachusetts: Harvard University Press, 2009.
- SHAPIRO, Ian. **Fundamentos morais da política**. Tradução de Fernando Santos. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
- TIPKE, Klaus; YAMASHITA, Douglas. **Justiça fiscal e princípio da capacidade contributiva**. São Paulo: Malheiros, 2002.
- TERSMAN, Folke. **Moral disagreement**. New York: Cambridge University Press, 2006.
- TORRES, Ricardo Lobo. Liberdade, consentimento e princípios de legitimação do Direito Tributário. **Revista Internacional de Direito Tributário**. Belo Horizonte: Del Rey. Vol. 5. jan/jun. 2006. pp. 223-244.
- _____. **Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário**: valores e princípios constitucionais tributários. Rio de Janeiro: Renovar, 2005, v. 2.
- VASCONCELOS, Arnaldo. **Direito e força**: uma visão pluridimensional da coação jurídica. São Paulo: Dialética, 2001.
- WAAL, Frans de. **Good Natured**: The Origins of Right and Wrong in Humans and Other Animals. Cambridge: Harvard University Press, 1996.

ZIMMERMAN, Aaron. **Moral epistemology**. New York: Routledge, 2010.