

**A SUSTENTABILIDADE PLURIDIMENSIONAL DO DESENVOLVIMENTO E A  
CONTRIBUIÇÃO DA PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA: A SIMPLIFICAÇÃO  
COMO UMA FACETA DO DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL<sup>163</sup>**

**THE MULTIDIMENSIONAL SUSTAINABILITY OF DEVELOPMENT AND THE  
CONTRIBUTION OF TAX PRACTICALITY: SIMPLIFICATION AS A FACET OF  
SUSTAINABLE DEVELOPMENT**

***La sostenibilidad multidimensional del desarrollo y la contribución de la  
viabilidad fiscal: la simplificación como faceta del desarrollo sostenible***

*Jeferson Teodorovicz<sup>164</sup>*

*Marcos Aurélio Pereira Valadão<sup>165</sup>*

*Luiz Carlos Gieseler Junior<sup>166</sup>*

*Antônio de Moura Borges<sup>167</sup>*

**RESUMO**

Este artigo tem como escopo investigar a praticabilidade tributária como meio de contribuição para o desenvolvimento considerando a pluridimensionalidade da sustentabilidade e as liberdades instrumentais de Amartya Sen. A praticabilidade tributária, entendida como a reunião de técnicas simplificadoras de arrecadação de tributos, pode ser uma ferramenta poderosa se considerada como uma forma de promoção do desenvolvimento que se quer sustentável, especialmente na noção de

<sup>163</sup> Recebido em 07/abril/2023. Aceito para publicação em 27/abril/2023.

<sup>164</sup> Pós-Doutorado em Direito pela UNB. Doutorado em Direito Econômico e Financeiro pela USP. Mestrado em Direito Econômico e Socioambiental pela PUCPR. Especialização em Gestão Contábil e Tributária (MBA) pela UFPR. Bacharelado em Direito pela PUCPR. Professor Doutor da Escola de Políticas Públicas e Governo da Fundação Getúlio Vargas – FGV EPPG – Brasília. ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1018-6438> E-mail: jeferson.teodorovicz@fgv.br

<sup>165</sup> Pós-Doutorado em Direito (UnB). Doutor em Direito (SMU, EUA); Mestre em Direito (UnB); Bacharel em Direito (PUC-GO); Especialista em Administração Tributária (PUC-GO); Professor FGV em Brasília-DF. Ex Membro do Comitê de Peritos em Tributação da ONU. Ex-Presidente da 1ª Seção e da 2ª C. da 3ª Seção do CARF. Advogado e parecerista. Professor do Programa de Mestrado Acadêmico em Políticas Públicas e Governo da Escola de Políticas Públicas e Governo – EPPG – da Fundação Getúlio Vargas – FGV – Brasília – DF. E-mail marcos.valadao@fgv.br

<sup>166</sup> Doutorando em Direito pela Unibrasil em Direitos Fundamentais e Democracia. Mestre em Direito pela Unibrasil em Direitos Fundamentais e Democracia. Especialista em Direito Tributário pela UniCuritiba. Especialista em Teoría Crítica de los Derechos Humanos pela Universidad Pablo de Olavide, UPO, Sevilla, Espanha. Atualmente é Advogado inscrito na OAB-PR sob. n.º 44.937. Professor da Uninter - Faculdade Internacional de Curitiba - da disciplina de Direito Empresarial III e Direito Tributário. ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6982-5383> E-mail: gieseler@msn.com

<sup>167</sup> Pós-doutorado em Direito por Georgetown University Law Center. Pós-Doutorado em Direito pela *Universidad Complutense de Madrid*. Doutorado em Direito pela Universidade de São Paulo. Mestrado em Direito pela *Southern Methodist University School of Law*. Graduado em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco. Procurador da Fazenda Nacional. Professor Adjunto da Universidade de Brasília – UnB. E-mail: amouraborges@uol.com.br

sua multidimensionalidade, onde as várias facetas da sustentabilidade permitem uma configuração ampliada do desenvolvimento, bem como uma forma de segurança protetora na sustentação da arrecadação. Metodologicamente, a partir de pesquisa bibliográfica, priorizou-se o método hipotético-dedutivo, mediante análise comparativa. Nada obstante, a arrecadação tributária, através da praticabilidade, revela-se absolutamente relevante para a obtenção do desenvolvimento que possibilite a liberdade de se fazer escolhas, pois dentro das complexidades do desenvolvimento e sua interdisciplinaridade, a praticabilidade tributária emerge como contributo para a sustentabilidade, na sua dimensão ética.

**Palavras-chave:** Desenvolvimento, igualdade, praticabilidade, simplificação, sustentabilidade.

## **ABSTRACT**

This article aims to investigate the practicality of taxation as a means of contributing to development, considering the pluridimensionality of sustainability and Amartya Sen's instrumental freedoms. Tax practicability, understood as the combination of simplifying tax collection techniques, can be a powerful tool if considered as a way of promoting development that is intended to be sustainable, especially in terms of its multidimensionality, where Several facets of sustainability allow for an expanded configuration of development, as well as a form of protective security in sustaining revenue. Methodologically, based on bibliographic research, the hypothetical-deductive method was prioritized, through comparative analysis. Nevertheless, tax collection, through practicability, proves to be absolutely relevant to obtain development that allows freedom to make choices, because within the complexities of development and its interdisciplinary nature, tax practicability emerges as a contribution for sustainability, in its ethical dimension.

**Keywords:** Development, equality, practicability, simplification, sustainability.

**Sumário:** 1. Considerações iniciais. 2. A alocação da praticabilidade tributária no ordenamento jurídico. 2.1 as abstrações generalizantes como instrumentos de viabilização da execução simplificadora e a contribuição para o desenvolvimento sustentável. 3. O desenvolvimento sustentável. 3.1 A sustentabilidade multidimensional. As facetas da sustentabilidade 3.2 A contribuição da praticabilidade para o desenvolvimento sustentável e as liberdades instrumentais. 4. Considerações finais. 5. Referências Bibliográficas.

### **1. Considerações iniciais**

Paolo Grossi nos adverte que “não é a soma mecânica das tesselas que nos dará o sentido de um mosaico, mas a sua fusão em um desenho.” (GROSSI, 2006, p. 19) Esta ilustração também contribui pra demonstrar a complexidade do **desenvolvimento sustentável**, pois considerando sua pluridimensionalidade, a fusão de seus componentes é que dará o alcance (sentido) de seu desejado desenho constitucional<sup>168</sup> (mosaico). Ou seja, é a somatória de todas as suas dimensões que fará com que, nas palavras de Juarez Freitas explicando que as dimensões da sustentabilidade, “[...] se entrelaçam e se constituem mutuamente, numa dialética da sustentabilidade.” (FREITAS, 2012, pp. 65; 278), possamos rumar ao Estado sustentável.

Compreender o desenvolvimento sustentável não é tarefa simples. André Folloni adverte que: “O desenvolvimento sustentável é um tema complexo que não pode ser compreendido pelo isolamento disciplinar do conhecimento.” (FOLLONI, 2014, p. 63), demonstrando que é preciso ter em conta as várias facetas do assunto que carecem de cuidado de seus especialistas, é preciso uma interdisciplinaridade para somar ao conceito de desenvolvimento sustentável e obter o máximo de seu alcance, ultrapassando as fronteiras do insuficiente termo “desenvolvimento econômico”, conforme aduz Hachem (2013a, pp. 340-399; 2013b, pp.133-168).

É deveras importante entender que o desenvolvimento sustentável ultrapassa os limites do que comumente é relacionado ao seu conteúdo, especialmente ao alertado por Juarez Freitas, do “[...] consagrado tripé social, ambiental e econômico.” (2012, p.54). Quer isto dizer que o desenvolvimento sustentável necessita de ser entendido para além do crescimento econômico, como bem adverte Daniel Hachem que “O desenvolvimento pressupõe a ocorrência de crescimento econômico, mas não se limita a isso [...]” (HACHE, 2013b, pp.133-168), ou seja, o desenvolvimento deve ser como um “[...] um sistema adequado de implementação, [...], de prestações voltadas à realização dos direitos fundamentais sociais, tais como educação, moradia, alimentação, saúde, previdência e assistência sociais, entre outros.” (HACHEM, 2013b, pp.133-168)

O desenvolvimento deve ser observado pelo seu viés multifário, compreendendo uma variedade de hipóteses para a consecução de seus

---

<sup>168</sup> “Sob o ponto de vista jurídico, o desenvolvimento sustentável é um tema de estatura constitucional.” (FOLLONI, 2014, p. 88).

propósitos. É um esforço coletivo que deve ser exigido pela sociedade através da coordenação do Estado, pois dúvida não há de que o Estado deve assumir o protagonismo na concretização do desenvolvimento sustentável, visando o seu desejado alcance e consolidação com as políticas públicas, pois como bem aponta Caroline Bitencourt, demonstrando que os compromissos firmados com a carta política de 88 “[...] colocam o Estado atuando na linha de frente na concretização dos direitos fundamentais sociais, o que pressupõe o protagonismo tanto na prestação dos serviços quanto na coordenação do desenvolvimento nacional.” (BITENCOURT; GABARDO, 2022).

O que decorre destas considerações é que o desenvolvimento sustentável ganha cores de alta relevância na busca de um mundo melhor. Há vários benefícios com a adoção de uma mentalidade desenvolvimentista sustentável, pois o avanço da análise do seu real conteúdo tem demonstrado a urgência de se alocar o desenvolvimento sustentável em seu devido lugar, isto é, como direito fundamental<sup>169</sup> que é, como bem demonstra Adriana Schier que:

[...] parece ser possível identificar o direito ao desenvolvimento nacional como direito fundamental, pois, ao ser consagrado no texto constitucional, garante a cada cidadão o direito de escolher a vida que gostaria de ter, confere a cada indivíduo a liberdade de definir como irá viver, impondo ao Estado e a sociedade o dever de permitir a todas as pessoas, dessa e das próximas gerações, a expansão de suas capacidades em um ambiente de plena participação política, retomando-se sempre o ideário de Amartya Sen.” (SCHIER, 2019, p. 140).

O que essas importantes lições indicam é que o desenvolvimento sustentável transforma-se em um desafio a ser enfrentado por toda comunidade jurídica<sup>170</sup> na medida em que é preciso correlacionar essa complexidade de sua multidimensionalidade com os demais ramos do conhecimento jurídico, identificando quais os potenciais institutos jurídicos aptos a contribuir para vencer esse desafio especialmente porque se “[...] a relação Estado e economia deve se dar no

<sup>169</sup> “O *locos* constitucional do desenvolvimento sustentável no ordenamento jurídico brasileiro encontra-se em vários dispositivos em especial os arts. 1º inciso IV, 5, incisos XIII, XXII e XXIII, 170 e 225, que versam desde o meio ambiente do trabalho ao equilíbrio ecológico.” (HENRIQUE; GOMES, 2018, pp. 92-93).

<sup>170</sup> “Ao contrário da redução de complexidades, tradicionalmente exposta como fundamento necessário de conhecimento científico, a epistemologia contemporânea caminha para o enfrentamento de temas complexos, como o desenvolvimento sustentável” (FOLLONI, 2013, p. 89).

contexto do Constitucionalismo Democrático.” (MOTTA; FREITAS; LISBÔA, 2020, p. 18), todas as multifaces do desenvolvimento sustentável também devem, ou seja, há que ter sempre em conta que a união de esforços<sup>171</sup> é o caminho para a consolidação do desenvolvimento sustentável.

Como uma das faces do desenvolvimento, para se manter nos limites deste estudo, é a contribuição do direito tributário, pois, com esses fundamentos iniciais, é possível conectar este tão relevante ramo do direito com o desenvolvimento sustentável, como uma ferramenta de viabilização de políticas públicas, fiscais ou extrafiscais. Vale dizer, a arrecadação tributária eficaz e justa estará a serviço da adoção de políticas públicas voltadas para o desenvolvimento sustentável e, manter os cofres do Estado abastecidos de recursos, é, de fato, meio para a consolidação desta pretensão do desenvolvimento sustentável.

Um dos fundamentos da tributação é a necessidade de o Estado em atender as necessidades públicas mas, para tanto, é necessária uma fonte de custeio destas despesas. Surge aí a questão de qual seriam as fontes de arrecadação. Uma delas é a tributação do cidadão que deve ceder parcela de seu patrimônio e renda para fazer frente a estas necessidades. Porém, a relação de imposição tributária não é simples e pacífica. De um lado o Fisco com o dever constitucional de prestar os serviços públicos e o contribuinte com o dever de colaborar na sua categoria de cidadão. Há presente nesta relação a desconfiança. De ambos os lados. O fisco não confia plenamente no cidadão e presume que irão haver discrepâncias nas informações ofertadas pelo contribuinte – que quer sempre pagar menos ou não pagar nada – e o cidadão sente a carga tributária pesada e contra o desenvolvimento econômico e social. Como uma forma de redução da complexidade desta conturbada relação surge a **praticabilidade tributária** com as abstrações generalizantes com o intuito de eliminar as desconfianças.

E, neste sentido, dentro do direito tributário encontra-se a **praticabilidade tributária**, e esta pode se revelar, conforme ver-se-á, como a contribuição para o atingimento da desejada sustentabilidade. Isto porque a praticabilidade tributária contém em seu bojo, técnicas de obtenção de receitas públicas que darão suporte à

---

<sup>171</sup> “Toda a vida (ainda das coisas que não têm vida) não é mais que uma união. Uma união de pedras é edifício: uma união de tábuas é navio: uma união de homens é exército. E sem essa união, tudo perde o nome e mais o ser. O edifício sem união é ruína: o navio sem união é naufrágio: o exército sem união é despojo. Até o homem (cuja vida consiste na união de alma e corpo) com união é homem, sem união é cadáver.” (VIEIRA, 2000).

política desenvolvimentista. Dito de outro modo, na manutenção da fonte de custeio para a adoção das políticas públicas, faz-se imprescindível a constância da arrecadação e as técnicas da praticabilidade – simplificações tributárias – funcionariam como ferramentas desta pretensão.

Note-se que não existem direitos sem custos como bem advertem Cass Sunstein e Stephen Holmes, analisando os efeitos da concessão de direitos que “Os direitos têm um custo alto porque o custo dos remédios é alto. Garantir os direitos sai caro, especialmente quando essa garantia é justa e uniforme.” (SUNSTEIN; HOLMES, 2019, p. 39). Assim, para custear todas as possibilidades do desenvolvimento sustentável, é preciso que se tenha uma fonte constante de receita, pois é de sabença que as necessidades públicas são perenes. Para isso, veremos quais são os instrumentos de viabilização da execução simplificadora da praticabilidade e quais são as aproximações destes com o desenvolvimento sustentável.

Neste passo, as receitas públicas obtidas com os tributos revelam-se absolutamente imprescindíveis para a consecução do desejado desenvolvimento sustentável na medida em que podem traduzir-se em redução de desigualdades, ampliação das capacidades, incremento das liberdades instrumentais entre outros.

Outro aspecto relevante de conexão com a praticabilidade é o desenvolvimento como liberdade de fazer escolhas e de viver a vida que se quer, com a expansão das capacidades, nas ideias centrais de Amartya Sen com as liberdades instrumentais, como um processo a ser oportunizado pelo protagonismo do Estado na gestão do desenvolvimento sustentável, para que se identifique, na praticabilidade tributária, uma *segurança protetora*, na consciência da contribuição do cidadão na dimensão ética e econômica da sustentabilidade.

Como metodologia, adotou-se como técnica a pesquisa bibliográfica. Utilizou-se como método de abordagem o dedutivo, e como método de procedimento, o comparativo. Ao final, reconhece-se que, a praticabilidade tributária – quando aplicada no mais intenso interesse da coletividade – atua como ferramental para a consolidação de um desenvolvimento sustentável.

## **2. A alocação da praticabilidade tributária no ordenamento jurídico**

A obtenção de receitas para que o Estado possa atender as chamadas necessidades públicas pode se dar, resumidamente, por duas vias: as receitas originárias e as receitas derivadas. A receita originária é aquela que provém da exploração pelo Estado do seu próprio patrimônio ou de seus bens, ou seja, quando utiliza de seus instrumentos por si titulados para obtenção de dinheiro. Como exemplo, os valores recebidos a título de locação de seus bens.

Já a receita derivada resulta da exploração do patrimônio ou renda do particular. Aqui entram os tributos e as multas.

Como receita derivada, os tributos são fonte de receita da mais absoluta relevância para que o Estado possa suprir as necessidades do seu cidadão. Porém, para que esta relação esteja em harmonia, é preciso um sistema jurídico que discipline a sempre tensa atividade financeira do Estado.

Este Sistema<sup>172</sup> Tributário Nacional, de matiz constitucional, contém vários princípios/elementos que implicam em uma tributação que, embora longe do ideal, ajusta a forma de como o Estado cria sua fonte de arrecadação e como o contribuinte se protege de eventuais excessos desta relação. Desse modo, o sistema tributário é composto pelos elementos normativos da Constituição da República, em especial pelos direitos tributários básicos, que estão consignados no art. 150 e outros que representam esses direitos.

A Constituição inseriu elementos que explicam os valores que pretende proteger neste sistema: segurança jurídica, justiça da tributação e liberdade de tráfego.

O valor **segurança jurídica** é garantido pelos princípios da *segurança jurídica*; da *legalidade tributária*; da *irretroatividade tributária* e da *anterioridade tributária*. O princípio da *segurança jurídica* é o direito de o cidadão poder-se autodeterminar sem surpresas com os elementos da cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do direito. Como bem ensina Humberto Ávila é preciso conhecer hoje o direito de amanhã (ÁVILA, 2011). O *princípio da legalidade* é a ordem emanada da CR/88 ao legislador que somente poderá haver exigência ou majoração de tributos através de lei. Esta lei somente poderá ter projeção de efeitos

---

<sup>172</sup> “[...] sistema como um conjunto de elementos harmônicos e independentes que interagem entre si. A teleologia do sistema é atribuir racionalidade interpretativa aos elementos que o compõem e harmonizar a convivência desses elementos dentro desse sistema. [...]” (GUIESLER JUNIOR, 2021, p. 183).

para o futuro – com algumas exceções, cuja proibição é projetada pelo *princípio da irretroatividade* e, esta lei deverá respeitar um período de adaptabilidade ao cidadão sob a nova ordem normativa tributária. É o *princípio da anterioridade*.

Por seu turno, o valor **Justiça da Tributação** é a configuração dos princípios da *igualdade tributária*, da *capacidade contributiva* e o princípio do *não confisco*. A *igualdade tributária* é a necessidade de se levar em conta a subjetividade do contribuinte no momento da criação do tributo, vale dizer, não é possível criar tributos que impliquem em tratamento desigual para contribuintes em situações de igualdade. O princípio da *capacidade contributiva* é a necessidade de se respeitar os limites econômicos do contribuinte, ou seja, quem ganha mais deverá, sempre que possível, pagar mais. O princípio do *não confisco* implica em evitar que a tributação tenha uma carga tão pesada que signifique efeito de confisco, dito de outro modo, não pode simbolicamente retirar do contribuinte o valor efetivo de seus bens e direitos, através de alíquotas insuportáveis.

A **liberdade de tráfego** é garantida pelos princípios da *liberdade de locomoção* e o princípio da *proibição da diferenciação em razão da procedência ou destino dos bens*. Assim, o chamado princípio da *liberdade de locomoção* significa que o Estado não pode usar o tributo como forma de impedimento de circulação de pessoas e/ou bens. Já o princípio da *diferenciação* proíbe que os entes federados limitem sua circulação em razão de sua origem.

A busca de arrecadação que irá contribuir para o desenvolvimento sustentável não pode permitir que se tenha qualquer vilipêndio à segurança jurídica, à justiça da tributação e à liberdade de tráfego, pois malgrado a urgente necessidade de custear as políticas públicas do desenvolvimento, só será sustentável no respeito aos valores que a Constituição impõe ao legislador na proteção do contribuinte.

Portanto, é preciso um mecanismo de interseção entre estes interesses, ou seja, faz-se necessário identificar um instituto que possa de um lado atender o rígido sistema tributário nacional e a constante e necessária arrecadação de tributos. Há uma tensão nesta equação. De um lado o Estado desconfiando do seu cidadão quanto à efetiva ocorrência do fato jurídico tributário e, de outro, o cidadão que não acredita na conversão destes recursos em pleno atendimento das necessidades públicas. Paulo Sérgio Rosso adverte que “Toda sociedade organizada tem sempre



uma questão a solucionar: de que forma os recursos produzidos e arrecadados pelo poder central serão redistribuídos.” (ROSSO, 2009, p. 02). Aliás, um dos fundamentos da **praticabilidade tributária** reside justamente na falta de confiança do Estado no cidadão. Mas há a possibilidade desta desconfiança transformar-se numa relação equilibrada entre fisco e cidadão.

O mecanismo de interseção pode ser identificado como a **praticabilidade tributária**, pois pode significar o arrefecimento da tensão desta relação. A praticabilidade implica, muitas vezes, em simplicidade na relação jurídica tributária, onde se reúnem modalidades de redução das complexidades naturais normativas das regras tributárias (DE PAULA, 2018, p.48 e ss; CUNHA, 2021, p. 259-358). A **praticabilidade tributária** é uma forma de se atribuir exequibilidade às normas captadoras de recursos para os cofres públicos<sup>173</sup>. Como bem observam Octavio Fischer e Marcos Maliska de que: [...] na hipótese de incidência, existem apenas três critérios, suficientes em si para a correta captação do fato jurídico nela desenhado de modo abstrato. [...]” (2017, pp. 273-293). Esse “desenho abstrato” do fato jurídico tributário, advém, além do princípio da legalidade, também do princípio da **tipicidade tributária** que, como bem adverte Regina Helena Costa impõe que: “[...] a lei deve conter todos os elementos configuradores do fato cuja ocorrência é idônea a deflagrar a obrigação de pagar tributo.” (2018, p. 63)

A **praticabilidade tributária**<sup>174</sup> atua como uma ferramenta a colaborar no **desenho abstrato** do fato jurídico tributário, pois seu foco reside em, como alerta Misabel Derzi, “[...] todos os meios e técnicas utilizadas com o objetivo de tornar simples viável a execução das leis. [...]” (2018, p. 138-139). Esses “meios” e “técnicas” se traduzem na simplificação e na redução das complexidades da legislação tributária.<sup>175</sup>

---

<sup>173</sup> Para o aprofundamento sobre o conteúdo jurídico e os diferentes sentidos e contornos da praticabilidade tributária, recomenda-se a leitura das relevantes obras de: CUNHA, 2021, p.259 e ss; DE PAULA, 2018, p. 131 e ss.

<sup>174</sup> Luís Eduardo Schoueri ensina que a praticabilidade atua “[...] autorizando o aplicador da lei a adotar medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário.[...]”. (2005, p. 23). José Roberto Vieira ensina que a “[...] Praticabilidade atua exatamente no interesse de um direito mais simples, e nesse sentido, mais justo, fazendo por reduzir as patentes complexidades da legislação tributária.” (2012, p. 12).

<sup>175</sup> Porém, há que se reconhecer que a praticabilidade tributária encontra limites que são delimitados pelas normas constitucionais. Assim, e.,g., em nome da praticabilidade não se pode exigir tributos sem que a haja previsão legal expressa, como pode ocorrer em situações que antecipam a ocorrência do fato gerador.

Começa aqui a emergir a conexão da praticabilidade com o desenvolvimento sustentável. Uma das técnicas de arrecadação simplificada é a utilização das **abstrações generalizantes**, ou seja, dos modelos que implicam em redução da desconfiança do Estado no seu contribuinte e vice-versa e que pode tornar-se sustentável ao longo tempo, pois ao passo que o contribuinte percebe que a utilização dos recursos públicos começa a ser empregado no caminho de um desenvolvimento sustentável, sente mais próximo de um modelo desejado de Estado que se mantém no interesse coletivo. Assim, pode-se encontrar, neste modelo de simplificação, um caminho para que a arrecadação seja sentida pelo contribuinte na exata dimensão em que ela é necessária: como uma via de o Estado imbricar-se como coordenador de um desenvolvimento sustentável.

Necessário uma visita às denominadas abstrações generalizantes da aplicabilidade das normas tributárias para chegar à conexão como o desenvolvimento sustentável.

## **2.1. As abstrações generalizantes como instrumentos de viabilização e a contribuição para o desenvolvimento sustentável.**

Como já dito alhures, se de um lado é preciso viabilizar a arrecadação dos tributos com técnicas simplificadoras, também é preciso viabilizar, com a mesma intensidade, as políticas públicas de desenvolvimento sustentável, pois há sempre um custo a ser suportado pelas nossas escolhas. Nestas escolhas estão embutidas nossas renúncias. Vale dizer, se a escolha é por um Estado coordenador do desenvolvimento sustentável, deve-se renunciar a parcela de a liberdade individual e patrimônio para que se possa consolidar essa escolha e contribuir, através dos tributos, para alcançar essa pretensão.

Uma forma de se obter recursos para o desenvolvimento é a utilização das **abstrações generalizantes**, como aponta Regina Helena Costa (2018, p. 159; 2007), que se traduzem no uso de presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais e normas em branco e **outros recursos**, com o uso da analogia, privatização da gestão tributária e meios alternativos de solução de conflito tributários.

Por seu turno, demonstra Eduardo Morais da Rocha (2016, p. 120), também como instrumentos de viabilização, mas a que denomina de exemplos<sup>176</sup>, os preços de transferência, da substituição tributária progressiva, das plantas fiscais genéricas de imóveis, das limitações às deduções nos gastos com educação, da lista de serviços no imposto sobre serviços de qualquer natureza, e ainda, aponta o autor, como exemplos, o lançamento por homologação, a substituição tributária regressiva, o simples, a dedução simplificada no Imposto de Renda das Pessoas Físicas, o lucro presumido das pessoas jurídicas, o tributo retido na fonte e a manifestação de vontade do contribuinte nas relações jurídicas (ROCHA, 2016, p. 154).

Todas essas situações jurídicas implicam em melhorar a relação Fisco/contribuinte na medida em que reduzem o espaço de desconfiança entre seus atores. Assim, quando a utilização destes instrumentos for demonstrado pelo fisco e bem aceito pelo contribuinte, a perspectiva muda e a sustentabilidade pode surgir de modo natural, pois é na retomada da confiança que a tensão reduz e o equilíbrio na arrecadação/aplicação dos recursos tende a manter estável o desenvolvimento.

De tudo o que foi até aqui exposto, é preciso ainda fazer uma breve imersão na sustentabilidade multidimensional, pois o caminho até aqui percorrido ainda carece de uma conexão mais clara do papel da praticabilidade tributária com a natureza multifária do desenvolvimento sustentável. Porém, já é possível afirmar que se a consciência cidadã se enraizar no âmago do contribuinte e, de algum modo, perceber que deve concorrer para o desenvolvimento sustentável – e aí dentro aceitar as técnicas de simplificação como modo de aproximação de seu compromisso ético com o desenvolvimento – pode-se chegar a identificar as liberdades instrumentais, especificamente a segurança protetora de Amartya Sen, como a correlação de sustentação do desenvolvimento.

### **3. O desenvolvimento sustentável.**

---

<sup>176</sup> O autor faz interessante análise acerca da praticabilidade como uma ideia instrumental acrescida ora de confiança e de desconfiança e que a praticabilidade atua como substituição que absorve essas desconfianças (ROCHA, 2016, p. 120 e ss). Assunto que será abordado mais adiante.

O desenvolvimento é antes de tudo um processo<sup>177</sup>. Um processo “[...] econômico, social, cultural e político abrangente, que visa ao constante incremento do bem-estar de toda a população e de todos os indivíduos [...]”<sup>178</sup>. Quer isto dizer que o desenvolvimento precisa ser sentido e entendido como uma forma de reunir várias condições que somadas, universalizarão o acesso ao seu poder de fazer escolhas e, emprestando as ideias de Amartya Sen (2010; 2001), que permita a expansão de suas capacidades e desamarrar-se dos grilhões que tolhem sua liberdade.

É importante consignar que o desenvolvimento entendido como um processo, passou por uma importante atualização da doutrina quanto ao seu viés econômico. Ou seja, a noção de que apenas distribuindo renda aos cidadãos é indicativo de desenvolvimento se mostrou insuficiente para a métrica do que efetivamente era necessário para que o processo de desenvolvimento fosse pleno. Essa forma de medição de desenvolvimento trazia em seu bojo um problema estrutural de que, como ensina Daniel Hachem, se acreditava que ao Estado apenas se incumbia o mínimo necessário para o exercício das liberdades (HACHEM, 2013a, pp. 340-399; HACHEM, 2013b, pp.133-168).

Ocorre que, como já referido, o Estado tem que ter um papel de gestor do desenvolvimento atuando não como coadjuvante, mas como protagonista na busca de se manter o desenvolvimento sustentável. Ademais, se ao Estado cabe, como seu principal compromisso, a realização dos Direitos Fundamentais (BITENCOURT; GABARDO, 2022), e, além disso, o desenvolvimento tem o *status* de direito fundamental e alocado no rol dos direitos humanos<sup>179</sup>, por demais óbvio que deve

---

<sup>177</sup> “[...] o desenvolvimento plasmado na Constituição, desde o seu preâmbulo, deverá ser compreendido como um objetivo da República que será alcançado enquanto um processo, através de um conjunto de medidas que deverá permitir a todos os indivíduos o acesso às benesses de uma vida digna. Um processo que tenha por incumbência reduzir as desigualdades, mediante a implementação de condições aos cidadãos para que todos possam expandir suas capacidades, assegurando-lhes o direito de escolherem a vida que querem viver.” (SCHIER; LIMA, 2019, pp. 42-72).

<sup>178</sup> Declaração do direito ao desenvolvimento. Disponível em: <<http://www.direitoshumanos.usp.br/index.php/Direito-ao-Desenvolvimento/declaracao-sobre-o-direito-ao-desenvolvimento.html>>. Acesso em: 25 ago. 2022.

<sup>179</sup> “Com a emergência gradual dos direitos humanos sociais e econômicos, a exigência entre o Estado deixou de ter um caráter negativo para passar a ter um caráter positivo (o Estado deve agir de modo a realizar as prestações em que se traduzem os direitos). Por uma ou outra via, o Estado tem permanecido no centro dos debates sobre os direitos humanos e assim deve continuar.” (SANTOS, 2014).

ser exigida do Estado a iniciativa de adoção de modelos de desenvolvimento como políticas públicas sustentáveis.

Para essa imposição de protagonismo ao Estado é que foram criadas algumas diretrizes para que os Estados possam atuar na condução do processo de desenvolvimento. Para exemplificar uma delas, Adriana Schier demonstra que:

Com o objetivo de direcionar os Estados para o alcance desse modo modelo de desenvolvimento, a Organização das Nações Unidas, em 2000, com o apoio de 191 nações, elencou as metas do milênio, conhecidas como Objetivos de Desenvolvimento do Milênio (ODM), que são: 1) acabar com a fome e a miséria; 2) oferecer educação básica de qualidade para todos; 3) promover a igualdade entre os sexos e a autonomia das mulheres; 4) reduzir a mortalidade infantil; 5) melhorar a saúde das Gestantes; 6) combater a AIDS, a malária e outras doenças; 7) garantir qualidade de vida e respeito ao meio ambiente; 8) estabelecer parcerias para o desenvolvimento (SCHIER, 2019, p. 127).

Outro exemplo é a agenda 2030, aprovada em 2015 na Conferência da ONU sobre desenvolvimento sustentável, com um rol de objetivos de desenvolvimento sustentável<sup>180</sup>. Importante destacar que a ONU vem dedicando parte relevante da sua agenda ao atingimento desses objetivos por meio de suas diversas agências.

---

<sup>180</sup> “Objetivo 1. Acabar com a pobreza em todas as suas formas, em todos os lugares; Objetivo 2. Acabar com a fome, alcançar a segurança alimentar e melhoria da nutrição e promover a agricultura sustentável; Objetivo 3. Assegurar uma vida saudável e promover o bem-estar para todos, em todas as idades; Objetivo 4. Assegurar a educação inclusiva, equitativa e de qualidade, e promover oportunidades de aprendizagem ao longo da vida para todos; Objetivo 5. Alcançar a igualdade de gênero e empoderar todas as mulheres e meninas; Objetivo 6. Assegurar a disponibilidade e gestão sustentável da água e saneamento para todos; Objetivo 7. Assegurar o acesso confiável, sustentável, moderno e a preço acessível à energia para todos; Objetivo 8. Promover o crescimento econômico sustentado, inclusivo e sustentável, emprego pleno e produtivo e trabalho decente para todos; Objetivo 9. Construir infraestruturas resilientes, promover a industrialização inclusiva e sustentável e fomentar a inovação; Objetivo 10. Reduzir a desigualdade dentro dos países e entre eles; Objetivo 11. Tornar as cidades e os assentamentos humanos inclusivos, seguros, resilientes e sustentáveis; Objetivo 12. Assegurar padrões de produção e de consumo sustentáveis; Objetivo 13. Tomar medidas urgentes para combater a mudança climática e seus impactos; Objetivo 14. Conservação e uso sustentável dos oceanos, dos mares e dos recursos marinhos para o desenvolvimento sustentável; Objetivo 15. Proteger, recuperar e promover o uso sustentável dos ecossistemas terrestres, gerir de forma sustentável as florestas, combater a desertificação, deter e reverter a degradação da terra e deter a perda de biodiversidade; Objetivo 16. Promover sociedades pacíficas e inclusivas para o desenvolvimento sustentável, proporcionar o acesso à justiça para todos e construir instituições eficazes, responsáveis e inclusivas em todos os níveis; Objetivo 17. Fortalecer os meios

Assim, dúvida não resta quanto a insuficiência de se acreditar que ao Estado resta apenas uma passividade quanto ao processo de desenvolvimento. É preciso exigir essa coordenação ativa do Estado rumo ao desenvolvimento sustentável.

Para atender o objeto deste estudo, é deveras importante interligar o desenvolvimento sustentável com a praticabilidade tributária. Assim, utilizando-se das lições de Amartya Sen, necessárias algumas digressões em relação ao pensamento quanto ao que entende como desenvolvimento. O modelo, na perspectiva de Sen, é aquele que permita a expansão de suas capacidades, como já dito. Mas, para se obter essa expansão é preciso observar as chamadas **liberdades instrumentais** (SEN, 2010, p. 58) que aponta como sendo: a) liberdades políticas; b) facilidades econômicas; c) oportunidades sociais; d) garantias de transparência e; e) segurança protetora.

As *liberdade políticas* referem-se à possibilidade de escolha de quem irá governar aquele Estado com o direito de fiscalização, crítica e acompanhamento das diretrizes de governo; as *facilidades econômicas* referem-se ao direito de os indivíduos utilizarem seus recursos econômicos com propósitos de consumo, produção e troca; as denominadas *oportunidades sociais* se traduzem na disposição de acesso nas áreas de educação, saúde entre outros; por seu turno as *garantias de transparência* como uma garantia contra a corrupção e outras situações que se eliminariam com a clareza das relações que se pode esperar e, por último; a *segurança protetora* para evitar o perecimento de pessoas vulneráveis com a disposição de instituições fixas e seguras para manter uma rede de *segurança protetora* (SEN, 2001; SEN, 2010).

A partir destas observações, e mantendo-se dentro do objeto deste estudo, percebe-se que em todas essas liberdades instrumentais há forte presença de uma multidimensionalidade do desenvolvimento sustentável. Assim, nota-se que as liberdades instrumentais, que seriam o que Sen entende como contribuições para a liberdade global, encontram-se localizadas algumas das multifaces da sustentabilidade que, como adverte Juarez Freitas, “[...] precisa, então, ser

---

de implementação e revitalizar a parceria global para o desenvolvimento sustentável.” O que são os objetivos de desenvolvimento sustentável? ONU. Objetivos de Desenvolvimento Sustentável. Disponível em: <<http://www.br.undp.org/content/brazil/pt/home/sustainable-development-goals.html>>. Acesso em: 28 ago. 2022.

assimilada em sua complexidade poliédrica.” (2012, p.55) e indica a existência de pelo menos cinco dimensões da sustentabilidade. É o que ver-se-á a seguir.

### **3.1 A sustentabilidade multidimensional. As facetas da sustentabilidade.**

De acordo com Juarez Freitas existem, como dito, cinco dimensões da sustentabilidade<sup>181</sup> como sendo: *social*, *ética*, *jurídico-política*, *econômica* e *ambiental*. Vejamos uma a uma.

A dimensão *social*, no sentido de ser um modelo inclusivo de sustentabilidade, ou seja, “[...] avultam direitos fundamentais sociais, [...] que precisam ser universalizados com eficiência e eficácia, sob pena de o modelo de gestão (pública e privada) ser autofágico, ou seja, insustentável.” (FREITAS, 2012, p. 56).

A dimensão *ética* aduz que se manifesta na empática solidariedade entre os cidadãos e, também, universalizável no sentido de a ética habitar em todos. Como explica Juarez Freitas, dimensão que ganha maior relevo na medida em que “[...] o que mais se carece, em matéria da sustentabilidade, é de vontade ética, [...] estilo ético homeostático, apto a produzir felicidade material e imaterial ao maior número possível segundo o ideal jurídico vinculante do bem de todos.” (FREITAS, 2012, p. 56).

Por seu turno, a dimensão *ambiental*, implica em que, havendo degradação ambiental, inviabilizada a vida humana. Quer isto dizer que não há sustentabilidade sem responsabilidade ambiental.

Sob a perspectiva *econômica* da sustentabilidade tem-se que é preciso haver um equilíbrio entre os custos da produção e seus resultados, vale dizer, ponderar o custo-benefício das políticas públicas.

A dimensão *jurídico-política* da sustentabilidade condensa vários direitos que outorgarão bem-estar duradouros, ou seja, direitos que concretizarão a sustentabilidade dos direitos. São eles: o direito à longevidade digna; o direito à alimentação sem excessos; o direito ao ambiente limpo; o direito à educação; o direito à democracia preferencialmente direta; o direito à informação livre e de

---

<sup>181</sup> O autor adverte que não descarta a existência de outras dimensões, mas as que foram apresentadas mostram-se suficientes para a complexidade do tema (FREITAS, 2012).

conteúdo apreciável; o direito ao processo judicial e administrativo com desfecho tempestivo; o direito à segurança; o direito à renda oriunda do trabalho honesto; o direito à boa administração pública; o direito à moradia digna e segura.

Assim, todas essas dimensões não têm hierarquia rígida e se entrelaçam e se constituem numa “dialética da sustentabilidade” (FREITAS, 2012, p. 65). Ao final, Juarez Freitas chega à conclusão de que a sustentabilidade é princípio-síntese ao afirmar que: “A postura sustentável, [...], é aquela que, por assim dizer, bioética (autodeterminada, materialmente justa, não maleficente e beneficente), ecologicamente responsável e segura, que jamais acarreta sacrifícios desproporcionais à vida” (FREITAS, 2012, p. 69).

Neste passo, é importante demonstrar a conexão da praticabilidade como ferramenta para o desenvolvimento sustentável, pois as multidimensões da sustentabilidade convergem para que, na ótica de Amartya Sen, permita-se atrelar as liberdades instrumentais como corolários de um Estado que se quer sustentável.

Note-se que a dimensão *jurídico-política* da sustentabilidade está interligada às liberdades instrumentais apresentadas por Amartya Sen (2010) na medida em que alguns direitos nesta dimensão previstos se conectam: o direito à democracia preferencialmente direta garantindo as *liberdades políticas*; o direito à educação assegurando as *oportunidades sociais*; o direito à informação livre e de conteúdo apreciável incumbindo-se das *garantias de transparência*; o direito à renda oriunda de um trabalho honesto endossando as *facilidades econômicas* e a dimensão ética sustentando a *segurança protetora*.

### **3.2 A contribuição da praticabilidade tributária para o desenvolvimento sustentável e as liberdades instrumentais.**

Michael J. Sandel ensina que “[...] uma sociedade boa não pode ser fundamentada somente na promessa de liberdade.” (2020, p. 322). Essa verificação surge após a análise do que chama de “tirania do mérito” onde enxerga o desserviço da meritocracia para o desenvolvimento das liberdades, pois maquia a necessidade de compartilhar um projeto efetivamente democrático. A liberdade deve ir além da promessa. Deve vir com a constatação de que o desenvolvimento sustentável deve extrair de sua multidimensionalidade o compartilhamento para a



expansão das capacidades. A relação homeostática do desenvolvimento deve caminhar com a união de todos os esforços na busca de manter o desenvolvimento sustentável como um processo coordenado e gerido pelo Estado.

Porém, para manter esse equilíbrio, os papéis desempenhados pelo cidadão e pelo Estado são deveras relevantes. Pudemos perceber que o desenvolvimento tem várias dimensões e que precisam de implementação pelo Estado, na busca da expansão das capacidades do cidadão, com o respeito e atendimento às liberdades instrumentais de Amartya Sen (2010; 2001).

De um lado, o cidadão deve pautar sua conduta na consciência (dimensão ética) da necessidade de formação da segurança protetora como uma *rede de segurança social* apta a implicar seu comprometimento com o ato de pagar tributos. Melhor dizendo, na união de algumas dimensões (especialmente a ética e econômica da sustentabilidade) com a expansão das capacidades é que o cidadão poderá manter a constância do desenvolvimento como um processo.

Do outro lado, o Estado criando políticas públicas de desenvolvimento para rumar ao Estado sustentável, dentro do seu protagonismo como gestor do desenvolvimento, contando com receitas públicas para essas realizações, utilizando-se da praticabilidade tributária e seus métodos simplificadores, para a redução da desconfiança que paira na tensa relação Estado/contribuinte.

Surge aqui a contribuição da praticabilidade tributária. Dentro da dimensão *ética* da sustentabilidade encontra-se a ligação “intersubjetiva e natural” de todos os seres na empatia solidária de cooperação para com todos os atores daquele tecido social, no desembolso de tributos. Ou seja, a praticabilidade servirá como uma forma de aproximar a dimensão ética da sustentabilidade na medida em que permitirá extrair do cidadão recursos, através dos impostos – e portanto sem contraprestação estatal direta de acordo com o art. 16 do CTN<sup>182</sup> - como uma forma de socializar os recursos (dimensão social da sustentabilidade) aproveitando-se da distribuição destes recursos (dimensão econômica da sustentabilidade) para as políticas públicas desenvolvimentistas.

Pode-se entender que haverá desequilíbrio nesta equação, porém, note-se que no sistema tributário encontram-se vários limites que já protegem o contribuinte

---

<sup>182</sup> CTN: “Art. 16. Imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, relativa ao contribuinte.”

na hora de pagar tributos. Para o que importa para este trabalho, um deles é o **princípio da capacidade contributiva** do cidadão que deriva da igualdade, em razão da direta conexão que esses princípios têm<sup>183</sup>. Nesse sentido, Roque Carrazza (2019) afirma que: “Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco.” É uma regra de proporcionalidade extraída da igualdade<sup>184</sup>.

Como se pode perceber, a **capacidade contributiva** deriva do **princípio da igualdade**, pois se trata de uma regra de proporcionalidade entre aquilo que o contribuinte manifesta de riqueza e sua potencial aptidão de contribuir para o custeio das necessidades públicas, justamente porque devem ser consideradas estas manifestações de riquezas na suportabilidade da carga tributária de modo equilibrado e proporcional (CARRAZZA, 2019).

Calha aqui a certeza de que além destas conexões com as dimensões da sustentabilidade, também contribuirá para o desenvolvimento sustentável a liberdade instrumental da *segurança protetora*, atuando como uma rede de segurança social, pois aquele que pode contribuir mais cooperará com aquele que tem menor capacidade contributiva e, neste círculo virtuoso, a manutenção das políticas desenvolvimentistas seguirão e se manterão sustentáveis. É a Kallipolis – cidade bela - da República de Platão.

---

<sup>183</sup> Nesta esteira, Roque Antonio Carrazza explica que: “[...] o princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos.” (CARRAZZA, 2019, pp. 96-97). E, reforçando esta constatação, Regina Helena Costa (2019) diz que a capacidade contributiva é um subprincípio, uma derivação do princípio da igualdade, irradiador de efeitos em todos os setores do Direito.” Pode-se colher com Paulo de Barros de Carvalho (2018) que este princípio é ordem emanada ao legislador quando aduz que quando for identificar nos: “[...] eventos presuntivos de fortuna econômica decorre a possibilidade de o legislador, subseqüentemente, distribuir a carga tributária de maneira equitativa [...]” e, portanto, deve o legislador estabelecer “[...] proporcionalmente às dimensões do acontecimento, o grau de contribuição dos que dele participaram.” (CARVALHO, 2018)

<sup>184</sup> Ensina, também que “[...] Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza.” (CARRAZZA, 2019). Elizabeth Carrazza (2019; 2008), igualmente, contribui demonstrando que a capacidade contributiva “[...] se refere às manifestações objetivas de riqueza do contribuinte, que se revela no patrimônio como um todo considerado e, não apenas, por meio do exame da conta bancária”. Ou seja, a análise do seu alcance está na materialização da riqueza do contribuinte revelada por suas “manifestações” desta riqueza. Construindo uma racionalidade deste princípio Regina Helena Costa (2018) demonstra que se traduz na “[...] 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 o perecimento da riqueza lastreadora da tributação.”. E, ainda, explica que esta aptidão pode ser absoluta quando revela um sujeito passivo em potencial, ou relativa quando este contribui na medida das suas possibilidades econômicas, arrematando que, “[...] presente a capacidade contributiva in concreto, aquele potencial sujeito passivo torna-se efetivo, apto, pois, a absorver o impacto tributário.” (COSTA, 2018).

A praticabilidade tributária, como já explanado, utiliza-se de abstrações generalizantes para a simplificação da arrecadação. Como exemplos já citados: presunções, ficções, indícios, normas de simplificação, conceitos jurídicos indeterminados, cláusulas gerais, normas em branco, etc.

Aqui se encontra outra manifestação da conexão da praticabilidade com o desenvolvimento sustentável. É o Sistema Simples de Tributação que presume o tamanho das empresas de acordo com sua receita-bruta. De acordo com o artigo 3º da lei complementar 123/2006 reputa-se como microempresa aquela que auferir receita bruta anual até R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e empresa de pequeno porte aquela que auferir receita bruta anual de até R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais). Configuradas as empresas e estas aderindo a este sistema, tem-se que haverá um modo simplificado de recolhimento de vários tributos reunindo várias hipóteses tributárias em um único modo de cobrança: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). O benefício de se aderir a esta sistemática reside no fato de que todos esses tributos referidos anteriormente terão uma mesma alíquota, variando de acordo com sua base de cálculo (receita bruta) e implicando necessariamente numa economia de tributos para as empresas que a este sistema sujeitas.

Eis que se tem a homeostasia da sustentabilidade. A praticabilidade surge para equilibrar a relação Estado-contribuinte na medida em que simplifica o emaranhado de normas tributárias e as empresas mantem firme a arrecadação dentro das presunções que a sistemática representa. Ou seja, é uma relação sustentável, pois a praticabilidade põe fim a desconfiança outrora existente entre fisco e contribuinte apaziguando e mantendo esse sistema. Assim, o contribuinte saberá que deverá contribuir para o desenvolvimento economizando tributos mais vultuosos e o Estado poderá contar com aquela arrecadação para promover suas políticas públicas.

#### **4. Considerações finais**

O desenvolvimento sustentável é um processo multifário e multidisciplinar. É da união de todos os ramos jurídicos que extrai sua força que enche de esperança

de dias melhores. Dias em que podemos sonhar com a efetividade e o protagonismo do Estado rumo ao desenvolvimento sustentável e as propostas de políticas públicas numa relação homeostática entre Estado e cidadão.

Não é algo impossível. Mas como bem ensina, Ihering, desde 1872, que "O direito não é uma pura teoria, mas uma força viva. Todos os direitos da humanidade foram conseguidos na luta. O direito é um trabalho incessante, não somente dos poderes públicos, mas da nação inteira." (2019). E esse é o espírito que nos move. Devemos lutar para que o desenvolvimento seja sustentável e que todas as formas de contribuição para esse fim sejam compartilhadas por todos, afinal, o desafio é coletivo e os benefícios também são coletivos.

O desempenho da praticabilidade tributária em conexão com seu viés de pacificar as relações jurídicas tributárias deve se traduzir na ferramenta de luta para maximizar as capacidades do cidadão enquanto fonte de arrecadação de recursos para dar sustentabilidade às políticas públicas.

## 5. Referências

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. 2. Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

BITENCOURT, Caroline Müller. GABARDO, Emerson. **O mito da subsidiariedade e as reformas do estado social: Um brainstorm sobre o Governo e a Administração no Brasil atual**. In: Gestão Pública, Infraestrutura e Desenvolvimento. Organiz: NETO, José Francisco Siqueira; NOHARA, Irene Patrícia Diom; SALGADO, Rodrigo Oliveira. São Paulo: Mackenzie; Revista dos Tribunais, 2022.

CARRAZZA, Elizabeth Nazar. **IPTU e progressividade – Igualdade e capacidade contributiva**. 2. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Editora Saraiva. São Paulo, 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

COSTA, Regina Helena. **Praticabilidade e justiça tributária: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte**. São Paulo; Malheiros, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. **Praticabilidade Tributária. Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade.** Curitiba: Almedina – UFPR, 2021.

DE PAULA, Daniel Giotti. **A Praticabilidade no Direito Tributário. Controle Jurídico da Complexidade.** Rio de Janeiro: Editora Ágora21, 2018.

DERZI, Misabel Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e Tipo.** 3 ed. Atual e ver. Belo Horizonte: 2018.

FISCHER, Octavio Campos; MALISKA, M. A. **Regra matriz de incidência tributária. Segurança jurídica e a base de cálculo do iptu.** In: Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 22, p. 273-293, 2017.

FOLLONI, André. **A complexidade ideológica, jurídica e política do desenvolvimento sustentável e a necessidade de compreensão interdisciplinar do problema.** In: Revista Direitos Humanos Fundamentais, Osasco, jan-jun/2014, ano 14, n.1, pp. 63-91.

FREITAS, Juarez. **Sustentabilidade: Direito ao Futuro.** In: 2 ed. Belo Horizonte: Fórum, 2012.

GROSSI, Paolo. **História da Propriedade e Outros Ensaio.** Tradução de Luiz Ernani Fritolli e Ricardo Marcelo Fonseca. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

GUIESELER JUNIOR. Luiz Carlos. **Direito Falencial.** Curitiba: Intersaberes, 2021.

HACHEM, Daniel Wunder. **A maximização dos direitos fundamentais econômicos e sociais pela via administrativa e a promoção do desenvolvimento.** In: Revista de Direitos Fundamentais e Democracia, v. 13, n. 13, Curitiba, UniBrasil, p. 340-399, jan./jun. 2013a.

HACHEM, Daniel Wunder. **A noção constitucional de desenvolvimento para além do viés econômico: reflexos sobre algumas tendências do Direito Público brasileiro.** In: A&C. REVISTA DE DIREITO ADMINISTRATIVO & CONSTITUCIONAL (IMPRESSO), v. 53, p. 133-168, 2013b.

HENRIQUE, Lisiane Aguiar; GOMES, Magno Federici. **As dimensões da sustentabilidade na formação do indivíduo e o indivíduo invisível.** In: Revista de Direitos Fundamentais & Democracia, Curitiba, v. 23, n. 1, p. 87-106, jan./abr. 2018.

IHERING, Rudolf von. **A Luta pelo Direito.** São Paulo: Montecristo Editora, 2019.

MOTTA, Fabrício; FREITAS, Leonardo Buíssa; LISBÔA, Mateus Rocha de. **O tensionamento entre Estado e economia no contexto do constitucionalismo democrático: análise da função regulatória e o atual estágio jurídico e econômico do Brasil.** In: Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil) [Recurso Eletrônico]. Curitiba, v.25, n.3, set./dez. 2020.

ROCHA, Eduardo Moraes da. **Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária.** In: São Paulo: Noeses, 2016.

ROSSO, Paulo Sergio. **Tributação e Solidariedade no Estado Brasileiro.** In: Revista direitos fundamentais & democracia (UniBrasil), v. 5, p. 1, 2009.

SANDEL, Michael J., **A tirania do mérito: o que aconteceu com o bem comum?** 2.<sup>a</sup> ed. – Rio de Janeiro: Civilização V=Brasileira, 2020.

SANTOS, Boaventura de Sousa. **Direitos humanos, democracia e desenvolvimento [livro eletrônico]** / Boaventura de Sousa Santos, Marilena Chaui. - 1. ed. -- São Paulo: Cortez, 2014.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. **Fomento: administração pública, direitos fundamentais e desenvolvimento.** Curitiba: Íthala, 2019.

SCHIER, Adriana da Costa Ricardo. LIMA, MARIA CRISTINA CRUZ. **As parcerias da administração pública com os particulares como alternativa ao desenvolvimento nacional sustentável.** In: Revista Eletrônica Direito E Política, v. 14, p. 42-72, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Normas tributárias indutoras e intervenção econômica.** Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SEN, Amartya Kumar. **Desenvolvimento como liberdade.** Trad. Laura Teixeira Motta. São Paulo: Companhia das Letras, 2010.

SEN, Amartya Kumar. **Desigualdade reexaminada.** Trad. de Ricardo D. Mendes. Rio de Janeiro: Record, 2001.

VIEIRA, José Roberto. **O IRPF e o Direito Fundamental à Igualdade: um tributo de dupla personalidade!** In: BRANCO, Paulo Gonet; MEIRA, Liziane Angelotti; NETO, Celso de Barros Correia (Coord.). Tributação e Direitos Fundamentais conforme a jurisprudência do STF e do STJ. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

VIEIRA, Antônio. **Sermões Padre Antônio Vieira.** Tomo 1. Organização e introdução: Alcir Pécora. São Paulo: Hedra, 2000.